



INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

Eliminação da dupla tributação internacional: a questão dos rendimentos do trabalho

Ramom Possidônio Carvalho de Lacerda

Mestrado em Direito das Empresas e do Trabalho

Orientador(a):

Doutor Francisco José Nicolau Domingos, Professor Auxiliar
Convidado,
ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

Co-Orientador(a):

Luís Fernando Pimentel de Oliveira Vasconcelos Abreu, Professor
Auxiliar,
ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

Setembro, 2025



CIÊNCIAS SOCIAIS
E HUMANAS

Departamento de Economia Política

Eliminação da dupla tributação internacional: a questão dos rendimentos do trabalho

Ramom Possidônio de Carvalho Lacerda

Mestrado em Direito das Empresas e do Trabalho

Orientador(a):

Doutor Francisco José Nicolau Domingos, Professor Auxiliar
Convidado,
ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

Co-Orientador(a):

Luís Fernando Pimentel de Oliveira Vasconcelos Abreu, Professor
Auxiliar,
ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

Setembro, 2025

*Vês! Ninguém assistiu ao formidável
Enterro de sua última quimera.
Somente a Ingratidão – esta pantera –
Foi tua companheira inseparável!*

*Acostuma-te à lama que te espera!
O homem, que, nesta terra miserável,
Mora, entre feras, sente inevitável
Necessidade de também ser fera.*

*Toma um fósforo. Acende teu cigarro!
O beijo, amigo, é a véspera do escarro,
A mão que afaga é a mesma que apedreja.*

*Se alguém causa inda pena a tua chaga,
Apedreja essa mão vil que te afaga,
Escarra nessa boca que te beija!*

Versos íntimos [Augusto dos Anjos]

Agradecimento

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, pela vida e pela força que me sustentaram em todos os momentos desta jornada.

Aos meus pais e familiares, pelo amor incondicional, pelo exemplo de caráter e pela confiança que sempre depositaram em mim. Esta conquista é também de vocês.

Aos meus orientadores, Professor Doutor Francisco José Nicolau Domingos e Professor Doutor Luís Fernando Pimentel de Oliveira Vasconcelos Abreu, pela dedicação, pela disponibilidade e pela orientação rigorosa que muito contribuíram para a realização desta dissertação.

Ao ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa, pela oportunidade de aprendizado e pelo ambiente académico estimulante.

Aos colegas e amigos que compartilharam comigo esta caminhada, pelas conversas, pelo apoio e pela motivação constante.

Finalmente, agradeço a todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para que este trabalho fosse possível.

ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL: A QUESTÃO DOS RENDIMENTOS DO TRABALHO

NOMES

Direito

Ramom Possidônio de Carvalho Lacerda

NÚMEROS

Escola de Ciências Sociais e
Humanas, Iscte – Instituto
Universitário de Lisboa

107713

2023-2024

DECLARAÇÃO DE USO DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL

Neste trabalho não usámos sistemas de Inteligência Artificial (IA) Generativa para melhorar a linguagem/estrutura do texto e/ou pesquisar informação.

Resumo

Esta dissertação examina a complexa questão da dupla tributação internacional e o seu impacto nos indivíduos que vivem num país enquanto auferem rendimentos noutro, com particular ênfase na situação em Portugal. Examina cenários práticos de pessoas, incluindo cidadãos portugueses que residem perto da fronteira espanhola ou funcionários remotos que trabalham para empresas estrangeiras, que enfrentam a possibilidade de pagar impostos duas vezes sobre os mesmos rendimentos, primeiro no país onde o rendimento é gerado e novamente no seu país de origem.

A investigação mostra que, embora existam tratados fiscais internacionais e regulamentos da UE concebidos para evitar a dupla tributação, a sua implementação é frequentemente inconsistente, administrativamente desafiante e difícil de compreender para os trabalhadores comuns. Preocupações como a residência dupla, o processamento lento de documentos, a coordenação da segurança social e o aumento do trabalho remoto levam a situações em que as proteções legais não protegem completamente os indivíduos da pressão financeira. O exame também enfatiza o aspecto humano destas questões, incluindo o stress, o apoio institucional claro insuficiente e as consequências financeiras dos créditos fiscais adiados ou rejeitados.

Ao estudar os trabalhadores transfronteiriços e os profissionais digitais, o projeto demonstra como os antigos sistemas fiscais não conseguem lidar eficazmente com a movimentação da força de trabalho atual. Embora existam sistemas em vigor, como o acordo de dupla tributação Portugal-Espanha e as orientações da OCDE, a implementação real continua a enfrentar problemas significativos sem melhorias administrativas específicas e colaboração internacional melhorada.

Este estudo enfatiza a necessidade de simplificar os processos fiscais, melhorar a colaboração entre governos e prestar assistência personalizada aos trabalhadores internacionais. Estas medidas são cruciais para garantir a justiça e apoiar o princípio da livre circulação tanto dentro da UE como noutras áreas.

Palavras-chave: Dupla tributação, Emprego internacional, Enquadramento fiscal português, Acordos fiscais.

Abstract

This project examines the intricate matter of international double taxation and its impact on individuals who live in one country while earning income in another, with particular emphasis on the situation in Portugal. It examines practical scenarios of people, including Portuguese nationals residing close to the Spanish border or remote employees working for overseas firms, who encounter the possibility of paying taxes twice on the same earnings first in the nation where the income is generated and again in their home country.

The research shows that although there are international tax treaties and EU regulations designed to prevent double taxation, their implementation is frequently inconsistent, administratively challenging, and hard for regular workers to understand. Concerns like having dual residency, slow processing of documents, coordinating social security, and the increase in remote work lead to situations where legal protections do not completely safeguard individuals from financial pressure. The examination also emphasizes the human aspect of these issues, including stress, insufficient clear institutional support, and the financial consequences of postponed or rejected tax credits.

By studying both cross-border workers and digital professionals, the project demonstrates how old tax systems fail to effectively handle the movement of today's workforce. Even though there are systems in place, such as the Portugal-Spain double taxation agreement and OECD guidelines, the actual implementation continues to face significant issues without specific administrative improvements and enhanced international collaboration.

This study emphasizes the need to simplify tax processes, enhance collaboration between governments, and provide personalized assistance for international workers. These measures are crucial to guarantee fairness and to support the principle of free movement both within the EU and in other areas.

Keywords: Double taxation, International employment, Portuguese taxation framework, Tax agreements.

Índice

Introdução	2
CAPÍTULO 1	6
Introdução	6
1.1. Visão geral da dupla tributação internacional	6
1.2. Importância de abordar a dupla tributação dos rendimentos do trabalho	8
1.3. Tratados bilaterais e o seu papel na evasão fiscal	9
CAPÍTULO 2	12
Tratados fiscais bilaterais e convenções fiscais internacionais	12
2.1. Tratados de dupla tributação (DTTs)	12
2.1.1. Definição e finalidade das DTTs	15
2.1.2. História e evolução das DTTs	19
2.2. Convenção-tipo da OCDE sobre impostos x Convenção-modelo das Nações Unidas sobre impostos	22
2.2.1. Convenção-tipo da OCDE sobre impostos	25
2.2.2. Convenção Modelo das Nações Unidas sobre Impostos	28
2.3. Princípios e disposições gerais dos DTT relativos aos rendimentos do trabalho	31
2.3.1. Tributação do rendimento do trabalho ao abrigo dos DTT	35
2.3.2. Isenções especiais e medidas de alívio para rendimentos de trabalho	37
CAPÍTULO 3	41
Mecanismos para evitar a dupla tributação	41
3.1. Métodos de alívio fiscal: créditos fiscais, isenções e deduções	41
3.1.1. Os créditos fiscais e o seu papel na promoção da equidade e do emprego	43
3.1.2. Isenções e Deduções como Mecanismos para uma Distribuição Justa da Carga Fiscal	46
3.2. Medidas unilaterais adotadas pelos países	49
3.2.1. Regras domésticas anti-evasão e legislação sobre sociedades estrangeiras controladas (CFC)	51
3.2.2. Impostos retidos na fonte e mecanismos de tributação baseados na fonte	54
3.3. Estudos de caso sobre as abordagens dos países à tributação dos rendimentos provenientes do emprego	57
3.3.1. Modelo Escandinavo: Impostos Elevados para Bem-Estar Elevado	61
3.3.2. Estratégias para Mercados Emergentes: Equilibrar as Necessidades de Receita com o Crescimento Económico	64
CAPÍTULO 4	68
Desafios e estudos de caso em fiscalidade internacional	68
4.1. Problemas enfrentados pelos trabalhadores com rendimentos internacionais	68
4.2. Estudos de caso: Trabalhadores que residem num país e trabalham noutro	71

4.3. Examinando a aplicação dos TDT em situações do mundo real	76
CAPÍTULO 5	80
Conclusão	80
5.1. Resultados e a importância de um adequado planeamento fiscal	80
5.2. Recomendações para os trabalhadores e os governos para minimizar a dupla tributação	83
5.3. Tendências futuras e potenciais melhorias nos sistemas fiscais internacionais	85
Referências Bibliográficas	90

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Trabalhadores que residem num país e trabalham noutro	76
Tabela 2 - cenários do mundo real que envolvem TDT e destaca os principais desafios e mecanismos envolvidos	79

Introdução

A erradicação da dupla tributação internacional representa uma preocupação significativa que tem estado consistentemente na vanguarda da legislação e da política fiscal, particularmente no que diz respeito aos rendimentos resultantes do emprego. À medida que a economia global continua a progredir e a tornar-se cada vez mais interligada, tanto os indivíduos como as empresas envolvem-se mais frequentemente em actividades transfronteiriças. Estes movimentos transnacionais culminam frequentemente em casos de dupla tributação, em que o rendimento, especialmente o rendimento baseado no trabalho, está sujeito a tributação em mais do que uma jurisdição. Esta situação pode impor encargos consideráveis aos indivíduos que trabalham em países estrangeiros ou auferem rendimentos em diversas jurisdições.

A dupla tributação ocorre quando um contribuinte é responsável pelo pagamento de impostos sobre o mesmo rendimento em diversas jurisdições. Este cenário manifesta-se geralmente para os trabalhadores que residem num país enquanto desempenham as suas funções noutra, ou quando o seu rendimento é derivado de várias nações. Nestes casos, tanto o país de residência como a jurisdição na qual o trabalho é realizado podem exercer soberania fiscal sobre o mesmo rendimento, conduzindo a uma situação injusta e economicamente onerosa para o contribuinte. As implicações da dupla tributação vão para além das preocupações teóricas; apresentam desafios tangíveis para os indivíduos que podem ser dissuadidos de procurar oportunidades de emprego internacionais ou de manter empregos simultâneos em vários países devido a apreensões relacionadas com a tributação excessiva por parte de diversas autoridades fiscais. Esta situação acaba por restringir a mobilidade internacional e prejudica a eficiência económica, particularmente numa era em que os mercados globais dependem cada vez mais de uma força de trabalho móvel e diversificada.

À luz destes desafios, os países envolveram-se no estabelecimento de convenções fiscais bilaterais para delinear os direitos fiscais e fornecer quadros claros para determinar a tributação adequada do rendimento. Estas convenções são elaboradas para mitigar ou eliminar a probabilidade de dupla tributação, garantindo normalmente que o rendimento é tributado apenas uma vez, quer no país de residência, quer na jurisdição onde o trabalho é realizado. Ao fazê-lo, os tratados fiscais proporcionam clareza e justiça para os indivíduos envolvidos em empregos transfronteiriços, aliviando assim a pressão financeira que, de outra forma, surgiria da necessidade de pagar impostos em múltiplas jurisdições. Além disso, esta estrutura incentiva o comércio internacional e a mobilidade ao

promover um ambiente fiscal previsível e estável, o que é vantajoso não só para os particulares, mas também para as empresas e economias numa escala mais ampla.

A Convenção-Modelo de Impostos das Nações Unidas e a Convenção-Modelo de Impostos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) constituem as principais estruturas que informam a estrutura de vários tratados fiscais bilaterais. Estes modelos delineiam um conjunto abrangente de orientações que as nações podem adoptar para verificar a tributação adequada do rendimento, incluindo o rendimento do trabalho, em contextos que envolvem múltiplas jurisdições. Apesar de partilharem objectivos análogos, os dois modelos apresentam diferenças assinaláveis, particularmente no que diz respeito à atribuição da soberania fiscal entre países. O Modelo das Nações Unidas, por exemplo, é frequentemente considerado mais vantajoso para as nações em desenvolvimento, proporcionando-lhes direitos alargados de tributação dos rendimentos gerados nos seus territórios. Esta abordagem reconhece a necessidade de proteger a base fiscal dos países em desenvolvimento, muitos dos quais dependem significativamente de receitas fiscais derivadas de trabalhadores estrangeiros ou de empresas que operam dentro das suas fronteiras.

Para além de abordarem os desafios impostos pela dupla tributação, estas convenções assumem um papel vital no combate à evasão fiscal. A evasão fiscal, o ato ilícito de contornar deliberadamente as obrigações fiscais, representa um desafio considerável na economia global. Este fenómeno surge frequentemente quando os particulares ou as empresas ocultam rendimentos ou património em jurisdições caracterizadas por taxas de imposto baixas ou inexistentes, diminuindo assim as suas obrigações fiscais. As convenções fiscais bilaterais facilitam a troca de informações fiscais entre países, aumentando assim a transparência e a responsabilização, além de auxiliarem no combate à evasão fiscal. A troca de informações entre autoridades fiscais permite uma monitorização mais eficaz dos rendimentos transfronteiriços, dificultando os esforços de particulares ou entidades para fugir às suas responsabilidades fiscais. Além disso, as convenções incorporam frequentemente disposições anti-abuso destinadas a dissuadir os contribuintes de manipular o sistema fiscal através de estratégias de planeamento agressivas, incluindo compras de tratados ou outras formas de evasão fiscal.

A necessidade de combater a dupla tributação e a evasão fiscal não pode ser exagerada. A ausência de coordenação entre as autoridades fiscais através das fronteiras pode gerar ineficiências substanciais, sujeitando os contribuintes e as empresas a encargos fiscais imprevisíveis e injustos. Além disso, a evasão fiscal corrói a base tributável dos países, contribuindo para um sistema injusto em que certos indivíduos e empresas conseguem fugir às suas obrigações fiscais legítimas, enquanto outros

são obrigados a assumir um encargo financeiro desproporcional. Ao estabelecer uma estrutura na qual o rendimento do emprego é tributado de forma justa e eficiente, as convenções fiscais bilaterais facilitam a garantia de que os indivíduos não são injustamente penalizados devido à sua mobilidade internacional, permitindo aos países manter a integridade dos seus sistemas fiscais.

Expandindo a análise anteriormente delineada, esta dissertação tem como objeto investigar a relação entre as políticas fiscais nos mercados emergentes e as estratégias que estas nações empregam para conciliar o imperativo da geração de receitas com a procura de crescimento económico. O principal objetivo deste trabalho é avaliar criticamente a otimização dos sistemas fiscais nestas economias emergentes, garantindo que contribuem para o desenvolvimento sustentável e, ao mesmo tempo, cumprem as responsabilidades fiscais. Um elemento crucial desta análise é a influência dos quadros fiscais internacionais, particularmente as convenções fiscais bilaterais, na formulação das políticas fiscais nacionais e no combate a práticas prejudiciais como a dupla tributação e a evasão fiscal.

A organização desta dissertação é constituída por vários capítulos, cada um focado em temas distintos, mas inter-relacionados, que, no seu conjunto, promovem o objetivo geral. O capítulo inicial apresenta uma avaliação fundamental dos sistemas fiscais predominantes nos mercados emergentes, enfatizando desafios estruturais como as capacidades administrativas inadequadas, a dependência de sistemas de tributação indirecta e a presença significativa de economias informais. Este contexto é essencial para uma compreensão detalhada das variáveis contextuais que afetam a formulação de estratégias fiscais.

Após este capítulo introdutório, o segundo capítulo é dedicado a uma análise aprofundada dos tratados fiscais bilaterais e do seu papel crítico na mitigação da dupla tributação internacional. Esta secção aborda os princípios jurídicos e económicos que fundamentam estes tratados, ilustrando a forma como estes protegem os contribuintes de serem tributados múltiplas vezes sobre o mesmo rendimento, ao mesmo tempo que fomentam o comércio e o investimento transfronteiriços. Além disso, explora a capacidade de tais tratados atuarem como instrumentos no esforço global de combate à evasão fiscal, promovendo a transparência e a colaboração entre jurisdições. A análise reconhece os benefícios e as limitações dos acordos fiscais bilaterais, particularmente no que diz respeito às economias emergentes que enfrentam frequentemente desequilíbrios no poder negocial e desafios na sua aplicação.

Nos capítulos subsequentes, a dissertação investiga as medidas fiscais unilaterais que os países emergentes implementam para preservar as suas bases tributáveis e complementar os seus esforços

de cooperação internacional. Exemplos destas medidas incluem regulamentos domésticos antielisão fiscal, impostos sobre serviços digitais e protocolos de conformidade melhorados. Este exame avalia como estas abordagens unilaterais interagem com os padrões internacionais estabelecidos e a sua eficácia global no enfrentamento dos desafios fiscais contemporâneos que surgem numa era de globalização e inovação digital.

A metodologia empregada nesta dissertação utiliza estratégias de investigação qualitativa e quantitativa. Uma revisão bibliográfica completa sintetiza a literatura académica, os documentos de política e as orientações internacionais para estabelecer um quadro teórico robusto e apresentar o estado atual da compreensão neste campo. São utilizados estudos de caso selecionados de várias economias emergentes para destacar aplicações práticas, exemplos de sucesso e áreas de dificuldade na reforma da política fiscal. Além disso, uma análise dos dados fiscais provenientes de organizações internacionais, como o Fundo Monetário Internacional (FMI), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e o Banco Mundial, fundamenta uma avaliação empírica do desempenho do sistema fiscal e das tendências das receitas. Esta abordagem de métodos mistos proporciona uma compreensão abrangente de como os mercados emergentes podem formular estratégias fiscais eficazes que equilibrem com sucesso a geração de receitas com as necessidades prementes do crescimento económico.

A investigação sobre convenções fiscais bilaterais no âmbito deste quadro enfatiza o seu papel crítico na harmonização das políticas fiscais entre fronteiras internacionais. Tais convenções servem para diminuir o risco e eliminar a dupla tributação, que, se não for combatido, pode prejudicar gravemente a atividade económica transfronteiriça, elevando custos e gerando incerteza para os contribuintes. Ao clarificar a distribuição da soberania fiscal pelas diferentes jurisdições, as convenções bilaterais contribuem para a segurança jurídica, promovendo assim os fluxos de investimento essenciais para as economias emergentes na sua busca por alargar os seus mercados e atrair capital estrangeiro.

Além disso, estes tratados servem como instrumentos essenciais para fomentar a cooperação contra a evasão e a elisão fiscais. Através de estipulações relativas à troca de informações e à assistência mútua na cobrança de impostos, os tratados bilaterais aumentam a transparência e a prestação de contas dentro do sistema fiscal. Isto é especialmente crítico para os mercados emergentes que podem não ter os recursos e a capacidade necessários para lidar de forma independente com questões fiscais internacionais complexas. Consequentemente, estes acordos contribuem para um ambiente fiscal global mais justo, garantindo que os rendimentos gerados nos

territórios das economias emergentes são tributados de forma adequada e que as receitas fiscais vitais para as iniciativas de desenvolvimento são salvaguardadas.

Esta dissertação propõe que, embora as convenções fiscais bilaterais sejam fundamentais para lidar com as complexidades da tributação internacional, necessitam do apoio de políticas fiscais nacionais robustas, bem como de estruturas de cooperação internacional que estejam em sintonia com as realidades específicas inerentes aos mercados emergentes. Só através da adopção desta abordagem multidimensional é que estas nações poderão desenvolver sistemas fiscais resilientes que não só impulsionam o crescimento económico inclusivo, mas também promovem objectivos de desenvolvimento sustentável.

CAPÍTULO 1

1.1. Visão geral da dupla tributação internacional

A dupla tributação internacional constitui uma preocupação significativa no âmbito das actividades económicas transfronteiriças, especialmente para os indivíduos e entidades que obtêm rendimentos de múltiplas jurisdições. Este fenómeno ocorre quando duas ou mais jurisdições fiscais impõem impostos semelhantes sobre o mesmo rendimento ou sentido. A raiz do problema reside, geralmente, nos diferentes critérios utilizados pelos países para a tributação do rendimento: algumas nações tributam os seus residentes sobre o seu rendimento mundial, enquanto outras aplicam a tributação apenas ao rendimento gerado dentro dos seus limites territoriais. Consequentemente, quando um contribuinte é considerado residente de um país, mas obtém rendimentos noutra, ambas as jurisdições podem reivindicar os seus direitos de impor impostos, sujeitando assim o mesmo rendimento à tributação em dois territórios distintos. Esta sobreposição pode resultar em encargos financeiros substanciais, desencorajar o investimento internacional e impedir a cooperação económica entre as nações.

Os desafios associados à dupla tributação internacional estimularam a criação de vários instrumentos jurídicos e mecanismos políticos destinados a mitigar ou eliminar as suas repercussões. Uma das respostas mais comuns é o estabelecimento de convenções para Dupla Tributação, que são acordos bilaterais que estipulam as regras para a tributação do rendimento através das fronteiras. Normalmente, estes tratados aderem a normas internacionais, como a Convenção Modelo da OCDE sobre Tributação e a Convenção Modelo das Nações Unidas sobre Dupla Tributação. O principal objectivo destes acordos é alocar os direitos fiscais de uma forma que impeça ambos os países de os tributar do mesmo rendimento, permitindo ao mesmo tempo que cada jurisdição cobre os impostos de forma justa e equitativa, consistente com as suas leis nacionais.

Várias metodologias são empregues nos TDT para evitar a dupla tributação, sendo os métodos de isenção e crédito os mais comumente implementados. Através do método de isenção, o país de residência abstém-se de tributar categorias específicas de rendimentos que já foram sujeitas a tributação no país de origem. Esta abordagem remove efectivamente o rendimento da base tributável numa das jurisdições, eliminando assim o potencial de dupla tributação. Por outro lado, o método de

crédito permite ao país residente tributar o rendimento, ao mesmo tempo que permite um crédito fiscal pelo montante do imposto já remetido para o país de origem. Esta estratégia garante que o contribuinte não incorre numa obrigação fiscal superior àquela que seria incorrida com a maior das duas taxas nacionais.

É importante referir que a dupla tributação internacional não se limita apenas aos impostos sobre o rendimento. Pode também manifestar-se nos domínios dos impostos sobre sucessões, impostos sobre ganhos de capital e impostos sobre o rendimento das empresas. Para as empresas multinacionais, a dupla tributação pode ocorrer quando os lucros são tributados na jurisdição em que são gerados e novamente quando esses lucros são repatriados para o país de residência da empresa-mãe. Esta situação é particularmente preocupante nas cadeias de valor globais, onde ocorrem diversos componentes dos processos de produção e distribuição em várias jurisdições. Nestes casos, a complexidade da alocação de receitas e despesas entre fronteiras aumenta o potencial de disputas fiscais e a implementação de estratégias agressivas de planeamento fiscal.

As autoridades fiscais de todo o mundo têm procurado cada vez mais mitigar os efeitos da dupla tributação através de iniciativas colaborativas a nível internacional. Instituições como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), as Nações Unidas e a União Europeia desempenharam um papel fundamental na defesa das melhores práticas, das convenções-tipo e dos instrumentos multilaterais que promovem a cooperação entre as administrações fiscais. Notavelmente, o Projecto de Erosão da Base Fiscal e Transferência de Lucros (BEPS) da OCDE introduziu medidas concebidas para identificar e abordar as deficiências nas regulamentações fiscais internacionais, garantindo que os lucros são tributados nas jurisdições onde as actividades económicas que geram esses lucros ocorrem e onde o valor é criado.

Apesar destes esforços conjuntos, os desafios mantêm-se. O desenvolvimento da economia digital produziu novas formas de rendimento que não são facilmente acomodadas dentro das estruturas fiscais convencionais. À medida que um número crescente de actividades económicas acontecem online e através de fronteiras sem a presença física necessária, às regulamentações existentes que regem os direitos de tributação e a atribuição de rendimentos tornaram-se cada vez mais obsoletas. Este cenário tem gerado apelos para o estabelecimento de novos acordos internacionais capazes de abordar os modelos de negócio digitais e gerar soluções mais equitativas para a fiscalidade numa economia cada vez mais globalizada.

A dupla tributação internacional representa um impedimento significativo à integração económica e à equidade globais. Afeta não só as grandes empresas multinacionais, mas também os contribuintes individuais, incluindo trabalhadores transfronteiriços, reformados e investidores. A evolução das convenções para evitar a dupla tributação e dos mecanismos internacionais de cooperação fiscal tem sido crucial para aliviar os efeitos adversos da dupla tributação. No entanto, as reformas contínuas são essenciais para nos adaptarmos às mudanças económicas e garantirmos que o sistema fiscal internacional se mantenha equitativo, eficiente e congruente com as realidades de um mundo interligado.

1.2. Importância de abordar a dupla tributação dos rendimentos do trabalho

A importância de abordar a questão da dupla tributação sobre o rendimento derivado do trabalho é cada vez mais reconhecida como uma preocupação urgente no contexto de uma economia global interligada. À medida que os indivíduos experienciam uma maior mobilidade e as oportunidades de emprego se estendem para além das fronteiras nacionais, os trabalhadores vêem-se frequentemente sujeitos à tributação do rendimento tanto na jurisdição onde o seu rendimento é obtido como no seu país de residência. Esta ocorrência, conhecida como dupla tributação, pode impor uma carga fiscal indevida, diminuir os incentivos à mobilidade internacional de mão-de-obra e criar ineficiências no mercado de trabalho global. O desafio fundamental surge da intersecção de sistemas fiscais nacionais díspares, que operam com princípios diferentes: a tributação baseada na fonte imposta pelo país em que o trabalho é realizado e a tributação baseada na residência cobrada pela jurisdição de residência do contribuinte.

As ramificações financeiras da dupla tributação sobre o rendimento do trabalho podem ser profundas. Um indivíduo que trabalhe temporária ou permanentemente num país estrangeiro pode enfrentar a perspectiva de ser tributado sobre o mesmo rendimento por duas autoridades diferentes, o que leva a uma redução do rendimento disponível e a uma menor propensão para procurar oportunidades no estrangeiro. Tal cenário tem consequências de longo alcance não só para os indivíduos, mas também para as empresas e economias em geral. As empresas que procuram talentos internacionais ou dependem de profissionais expatriados podem enfrentar desafios significativos para atrair e reter trabalhadores qualificados se os regimes fiscais tornarem o emprego transfronteiriço financeiramente oneroso. Para que os mercados globais operem de forma eficiente e equitativa, é fundamental que os trabalhadores não sejam desincentivados a contribuir com as suas competências nas diferentes jurisdições.

Consequentemente, abordar a questão da dupla tributação é essencial para promover o tratamento equitativo do trabalho e promover o desenvolvimento económico. Através da implementação de convenções para eliminar a dupla tributação, as nações esforçam-se por mitigar potenciais conflitos nas reivindicações fiscais e oferecer clareza aos contribuintes. Estas convenções delineiam normalmente a atribuição de direitos fiscais entre os países de origem e de residência e estabelecem disposições para eliminar a dupla tributação, tais como isenções fiscais ou créditos fiscais estrangeiros. Na ausência de tais mecanismos, os sistemas fiscais podem desencorajar o trabalho transfronteiriço, restringir as oportunidades de desenvolvimento profissional e impedir a troca de conhecimento entre nações. Além disso, ao aliviar a ameaça de dupla tributação, os DTT aumentam a segurança jurídica, a transparência e a conformidade fiscal para os trabalhadores móveis.

Numa perspectiva humanitária, a mitigação da dupla tributação sobre o rendimento do trabalho sublinha um compromisso mais amplo com a justiça e o bem-estar dos trabalhadores. Para muitas pessoas, o emprego no estrangeiro não constitui apenas uma decisão de carreira, mas também um meio de sustentar as suas famílias, adquirir educação ou escapar às condições adversas nos seus países de origem. Regimes fiscais que reconheçam estas realidades, minimizando encargos fiscais injustos, são cruciais para o avanço dos direitos humanos e da justiça laboral num contexto globalizado. Além disso, a simplificação das obrigações fiscais para os trabalhadores móveis através de acordos bilaterais ou multilaterais contribui para a redução dos encargos administrativos e alivia o *stress* associado à navegação de legislação fiscal complexa em diversas jurisdições.

A erradicação da dupla tributação sobre o rendimento do trabalho constitui um elemento essencial de um sistema fiscal internacional justo e eficiente. Esta medida promove a integração económica, fomenta a mobilidade global da mão-de-obra e melhora o bem-estar individual. À medida que o emprego transfronteiriço continua a expandir-se, a cooperação entre as nações através de tratados fiscais e de estruturas internacionais será essencial para manter a justiça, evitar a duplicação fiscal e garantir que os trabalhadores não são injustamente prejudicados por contribuírem com o seu trabalho através das fronteiras, a dupla tributação jurídica é igual a económica.

1.3. Tratados bilaterais e o seu papel na evasão fiscal

As convenções fiscais bilaterais assumem um papel fundamental na formulação das relações fiscais internacionais e na mitigação da evasão fiscal. Estabelecidos entre duas nações soberanas, estes acordos visam evitar casos de dupla tributação e promover a troca de informações fiscais. Embora o principal objectivo destes tratados seja proteger os contribuintes de serem submetidos a tributação

sobre o mesmo rendimento em múltiplas jurisdições, os tratados bilaterais têm evoluído progressivamente para instrumentos indispensáveis dentro da iniciativa global de combate à evasão fiscal. Fornecem uma estrutura legal e processual para a colaboração entre administrações fiscais, particularmente no que diz respeito à transparência, à troca de informações e à aplicação da conformidade fiscal. À medida que a globalização alarga ainda mais os movimentos transfronteiriços de capitais, serviços e trabalho, a importância destes tratados na detecção e prevenção da evasão fiscal torna-se cada vez mais primordial.

A estrutura da maioria dos tratados fiscais bilaterais segue o modelo das Convenções Fiscais Modelo estabelecidas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) ou pelas Nações Unidas (ONU), que servem de modelos para a atribuição de direitos fiscais e o estabelecimento de mecanismos de cooperação. Uma característica particularmente eficaz encontrada nestes tratados é a disposição para a troca de informações mediante pedido, permitindo que as autoridades competentes de um estado obtenham informações de outro estado sobre os assuntos financeiros de indivíduos ou entidades suspeitas de perpetrar evasão fiscal. Nos últimos anos, a transição para uma troca automática de informações, como defende a Norma Comum de Relatórios (CRS) da OCDE, significa um avanço substancial na promoção da transparência. Através deste mecanismo, as instituições financeiras são obrigadas a reportar os dados referentes aos titulares de contas estrangeiras às suas autoridades fiscais nacionais, que partilham posteriormente esta informação com os parceiros relevantes do tratado. Esta estrutura auxilia as autoridades fiscais a identificar rendimentos não declarados, contas bancárias estrangeiras e estruturas *offshore* que podem ser utilizadas para ocultar riqueza.

No entanto, apesar destes avanços, os tratados fiscais bilaterais também podem estar sujeitos a uma utilização indevida por parte de indivíduos e empresas multinacionais que empregam estratégias como o *treaty shopping*. Esta prática envolve os contribuintes a estruturarem deliberadamente os seus investimentos através de jurisdições que conferem benefícios vantajosos dos tratados, minimizando conseqüentemente as suas obrigações fiscais em jurisdições de elevada tributação. Embora tal conduta nem sempre constitua evasão fiscal ilegal, contraria frequentemente o espírito pretendido do tratado e conduz a perdas significativas de receitas para os governos. Para atenuar estes abusos, vários países começaram a incorporar disposições anti-abuso nos seus tratados fiscais, incluindo o *Main Purpose Test* (PPT), que nega benefícios do tratado quando um dos principais objectivos de uma transacção é garantir uma vantagem fiscal que seja contrária aos objectivos do tratado.

Além disso, os tratados bilaterais contribuem para a identificação e regulamentação de empresas ilícitas e outros acordos financeiros opacos. As autoridades fiscais estão cada vez mais dependentes da cooperação baseada em tratados para dismantelar estruturas empresariais complexas que são concebidas para ocultar a propriedade efectiva e facilitar os fluxos financeiros ilícitos. Neste contexto, os tratados bilaterais alinham-se com iniciativas internacionais mais vastas, particularmente as do Grupo de Acção Financeira (GAFI), que visam combater o branqueamento de capitais e o financiamento do terrorismo, ambos frequentemente envolvidos em esquemas de evasão fiscal.

Os tratados fiscais bilaterais funcionam não só como mecanismos para aliviar a dupla tributação, mas também como elementos essenciais do quadro internacional que visa combater a evasão fiscal. Estes tratados facilitam a troca de informações, promovem a cooperação administrativa e estabelecem normas jurídicas destinadas a impedir práticas fiscais abusivas. À medida que as nações persistem na actualização e renegociação destes acordos em resposta aos desafios emergentes, a sua importância na promoção da transparência fiscal e da justiça fiscal global continua a ser crucial para o estabelecimento de um sistema fiscal internacional justo e eficiente.

CAPÍTULO 2

Tratados fiscais bilaterais e convenções fiscais internacionais

2.1. Tratados de dupla tributação (DTTs)

A dupla tributação internacional representa uma das questões mais complexas e desafiantes dentro dos sistemas fiscais globais, particularmente no que diz respeito ao rendimento derivado do emprego. Esta situação surge quando o rendimento de um indivíduo está sujeito à tributação de dois ou mais países. Um cenário comum ocorre quando um indivíduo reside num país enquanto realiza trabalho noutra, criando assim o potencial de tributação do mesmo rendimento por ambas as jurisdições. O fenómeno da dupla tributação representa desafios económicos e jurídicos significativos, levando as nações a estabelecer vários acordos destinados a mitigar este problema. Foram formulados tratados de dupla tributação (DTTs) para garantir que os indivíduos não são responsabilizados por dupla tributação, promovendo assim a equidade e aliviando o encargo económico sobre os trabalhadores transfronteiriços. Estes tratados delineiam normalmente a atribuição de direitos fiscais entre países, clarificando a jurisdição na qual o rendimento deve ser tributado para evitar a duplicação.

No domínio do emprego, esta questão assume particular relevância, uma vez que os trabalhadores transfronteiriços auferem frequentemente rendimentos num país enquanto residem noutra, o que faz com que ambos os países reivindiquem o direito de tributar os mesmos rendimentos. Para abordar esta questão, vários países adoptaram acordos bilaterais baseados em modelos como a Convenção-Modelo de Impostos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) ou a Convenção-Modelo de Impostos das Nações Unidas. Estas estruturas fornecem orientações para determinar a jurisdição apropriada na qual o rendimento do emprego deve ser tributado. Dependendo de factores como a duração da estadia e a natureza do trabalho realizado, estes tratados especificam normalmente se o rendimento será tributado no país de residência ou no país de emprego (Magno, 2019, p. 88). Por exemplo, muitos tratados estipulam que se um trabalhador permanecer no país de acolhimento menos de 183 dias num determinado ano, o rendimento será normalmente tributado apenas no país de residência.

Apesar da clareza oferecida pelos tratados de dupla tributação, persiste um grau de complexidade devido a interpretações variadas e disposições específicas inerentes a diferentes

acordos. Estes tratados abrangem geralmente isenções ou créditos fiscais para rendimentos tributados numa jurisdição alternativa; no entanto, a aplicação destas disposições pode diferir significativamente. Por exemplo, a responsabilidade fiscal de um trabalhador pode depender não só da duração da sua presença no país estrangeiro, mas também da taxa de imposto específica e das leis fiscais nacionais dessa nação. Para lidar com estas inconsistências, é frequentemente empregue o princípio da "isenção com progressão", permitindo a isenção de rendimentos de uma jurisdição, ao mesmo tempo que os contabiliza no cálculo das obrigações fiscais no país de residência. Esta abordagem garante que os indivíduos não enfrentam um aumento da carga fiscal como resultado dos seus acordos de emprego internacional (Santos, 2025, p. 221).

As medidas unilaterais são essenciais para a resolução dos problemas de dupla tributação internacional. Várias nações promulgaram legislação nacional com o objectivo de aliviar a carga financeira dos trabalhadores responsáveis pela tributação em várias jurisdições. Estas iniciativas unilaterais envolvem geralmente a disponibilização de créditos fiscais ou isenções para impostos remetidos a autoridades estrangeiras. Por exemplo, os Estados Unidos e o Reino Unido oferecem créditos fiscais estrangeiros que permitem aos contribuintes compensar as suas obrigações fiscais domésticas com os montantes pagos aos governos estrangeiros. Este mecanismo garante que o mesmo rendimento não é sujeito a tributação em múltiplas instâncias, mitigando assim o risco de dupla tributação para os indivíduos que auferem rendimentos através das fronteiras (Carvalho, 2016, p. 145). No entanto, a eficácia destas medidas depende das regulamentações específicas que regem os créditos e isenções fiscais em cada jurisdição, e os trabalhadores podem ainda enfrentar complexidades substanciais em determinadas situações.¹

A implementação destas estruturas é acompanhada por uma série de desafios. A complexidade inerente à legislação fiscal internacional, como a determinação da residência fiscal, geram frequentemente confusão e disputas. Por exemplo, o estatuto de residência de um indivíduo pode ser examinado quando este exerce uma actividade profissional em vários países num único ano. Em alguns casos, os trabalhadores podem ver-se envolvidos nas regulamentações fiscais do seu país de residência e da nação onde estão empregados, o que pode resultar em desigualdades percebidas. Além disso, alguns trabalhadores podem ser obrigados a fornecer provas de pagamentos de impostos efetuados noutras jurisdições, complicando ainda mais o processo. Para fazer face a estes desafios, muitos países iniciaram mecanismos de regulamentação avançada, permitindo aos trabalhadores e às

¹ Analisa minuciosamente as normas anti-abuso nos tratados bilaterais, essenciais para proteger os benefícios dos tratados.

empresas esclarecer as suas obrigações fiscais antes de realizarem empregos transfronteiriços. Esta abordagem proativa procura proteger os trabalhadores de obrigações fiscais imprevistas (Oliveira, 2017, p. 67).

A necessidade de uma colaboração internacional eficaz é fundamental para fazer face à questão da dupla tributação. Neste contexto, iniciativas globais como o *Common Reporting Standard* (CRS) e o *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) desempenham um papel vital. Estas estruturas são concebidas para aumentar a transparência e facilitar a troca de informações fiscais entre jurisdições, simplificando assim o rastreio de rendimentos transfronteiriços e identificando ocorrências de dupla tributação. Através destas iniciativas, as nações podem aumentar as suas capacidades de detetar a evasão fiscal e garantir que o rendimento gerado no estrangeiro está sujeito a uma tributação adequada (Silva, 2017, p. 112). A troca de informações entre governos serve também para garantir que os trabalhadores transfronteiriços não explorem ambiguidades legais para fugir às suas responsabilidades fiscais. À medida que as autoridades fiscais globais se envolvem numa colaboração mais estreita, os riscos associados à dupla tributação e à evasão fiscal diminuem, beneficiando, em última análise, tanto os governos como os trabalhadores.²

Embora os tratados de dupla tributação e as medidas unilaterais estabeleçam um quadro para abordar as questões fiscais internacionais, não servem como uma solução abrangente. Um desafio particularmente duradouro no sistema fiscal global é a evasão fiscal, com mecanismos como o *treaty shopping* na vanguarda desta questão. O *treaty shopping* é definido como a prática de estruturar as transações de uma forma que permita aos indivíduos ou entidades obter um tratamento fiscal vantajoso ao abrigo de um acordo de dupla tributação entre duas nações. Esta complicação é especialmente grave para as jurisdições que possuem tratados fiscais favoráveis com vários países, permitindo assim que os contribuintes explorem inconsistências nas disposições dos tratados (Pereira e Catarino, 2023, p. 102). Embora as autoridades fiscais internacionais tenham feito progressos no combate ao *treaty shopping*, este continua a ser um obstáculo significativo nos esforços contínuos para lidar com a evasão fiscal e a evasão fiscal.³

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e as Nações Unidas tomaram iniciativas para abordar a questão do *treaty shopping* através da integração de disposições

² Elabora mecanismos de cooperação internacional como a FATCA e a CRS, vitais para as economias emergentes que combatem a evasão fiscal.

³ Exploram as tendências recentes na política fiscal internacional que os países emergentes devem integrar para melhorar a conformidade.

anti-abuso nos seus tratados-tipo. Estas disposições são especificamente concebidas para restringir a capacidade dos contribuintes de explorar tratados fiscais indevidamente, evitando assim a erosão da base tributária. Por exemplo, o Modelo de Convenção Fiscal da OCDE incorpora uma cláusula de "limitação de benefícios", que restringe a capacidade dos contribuintes de reivindicar benefícios do tratado, a menos que cumpram critérios específicos. Este mecanismo garante que apenas os contribuintes que mantêm uma ligação genuína com os países envolvidos no tratado são elegíveis para as vantagens fiscais conferidas pelo acordo (Pereira, 2020, p. 75). Além disso, a incorporação de medidas anti-abuso nos tratados fiscais serve para manter a integridade do sistema fiscal internacional, garantindo que este cumpre o seu papel essencial de promover a equidade económica e a cooperação.

O trabalho da dupla tributação, particularmente no que diz respeito ao rendimento derivado do emprego, continua a representar um obstáculo significativo no âmbito da tributação internacional. Embora os tratados de dupla tributação e as medidas unilaterais ofereçam enquadramentos para evitar a dupla tributação, a complexidade da legislação fiscal, o potencial de evasão fiscal e as disposições divergentes presentes nos acordos bilaterais tornam esta questão particularmente complexa. À medida que a economia global se torna progressivamente interligada, enfrentar esses desafios exige uma colaboração internacional contínua e a revisão dos tratados fiscais para reflectir as circunstâncias em evolução. Os trabalhadores transfronteiriços, as autoridades fiscais e os profissionais do direito devem navegar nestas complexidades com diligência para garantir que a dupla tributação é atenuada e que o sistema fiscal se mantém equitativo e eficiente (Gomes, 2021, p. 139).⁴

2.1.1. Definição e finalidade das DTTs

A dupla tributação constitui uma questão altamente complexa no âmbito da tributação internacional, dando origem a consideráveis desafios económicos e jurídicos. Este fenómeno ocorre quando os indivíduos ou entidades são submetidos a tributação por diversas jurisdições sobre o mesmo rendimento, resultando no que é vulgarmente designado por "dupla tributação". O problema é particularmente pronunciado em cenários transfronteiriços, em que os contribuintes geram rendimentos num país enquanto mantêm residência noutra. Para aliviar esta preocupação, as nações estabeleceram acordos bilaterais conhecidos como Tratados de Dupla Tributação (DTTs). Estes tratados são elaborados para regular e resolver as reivindicações fiscais conflitantes que possam

⁴ Apresenta estudos de caso sobre "treaty shopping" ilustrando os riscos de abuso de tratados enfrentados pelos países emergentes.

surgir em tais situações. Desempenham um papel vital na promoção da equidade nos sistemas fiscais internacionais e na facilitação das actividades económicas transfronteiriças, minimizando os efeitos adversos da dupla tributação.

Os objectivos dos DTT são duplos: em primeiro lugar, delinear a atribuição da soberania fiscal sobre o rendimento gerado por indivíduos ou entidades em várias jurisdições; e, em segundo lugar, fornecer mecanismos para resolver disputas que possam surgir quando várias nações afirmam os seus direitos de impor impostos sobre o mesmo rendimento. Os DTT são acordos negociados entre dois ou mais países, estabelecendo uma estrutura para determinar qual o país que detém os direitos fiscais sobre categorias específicas de rendimento. Estes tratados são elaborados para garantir que os contribuintes não são sujeitos a impostos excessivos ou injustos sobre o mesmo rendimento em diversas jurisdições. À medida que a economia global se torna cada vez mais interligada, as DTT têm surgido como um instrumento essencial para promover o comércio e o investimento internacionais, proporcionando certeza e estabilidade às transações transfronteiriças (Pereira & Catarino, 2023, p. 102).

Fundamentalmente, os DTT visam evitar a dupla tributação, atribuindo direitos fiscais exclusivos a um dos países envolvidos ou oferecendo mecanismos de alívio, como créditos fiscais, isenções ou deduções. Estes acordos são normalmente concebidos para alocar direitos fiscais entre as nações com base em vários factores, incluindo a residência do contribuinte, a origem do rendimento e o tipo específico de rendimento em causa. Por exemplo, a maioria dos DTT atribui o direito de tributar o rendimento derivado do emprego à jurisdição onde o trabalho é realizado. Por outro lado, os rendimentos provenientes de dividendos, juros e *royalties* são frequentemente tributados no país de origem, enquanto o país de residência pode também reter o direito de tributar esses rendimentos, sujeito à concessão de créditos para impostos pagos no estrangeiro (Magno, 2019, p. 88). Esta estrutura ajuda a equilibrar os interesses dos países de origem e de residência, ao mesmo tempo que atenua o risco de tributação excessiva sobre o mesmo rendimento.

O conceito de Tratados para Evitar a Dupla Tributação (TDTs) está fundamentalmente ancorado no princípio da cooperação fiscal internacional. Ao celebrar tais acordos, as nações procuram evitar disputas fiscais e mitigar o risco de dupla tributação, que poderá impedir o comércio e o investimento transfronteiriços. Na ausência de DTT, os contribuintes podem ficar sujeitos a múltiplas camadas de tributação, resultando em ineficiências, aumento de custos e complexidades administrativas. Além disso, os TDT são especificamente concebidos para evitar a evasão e a elisão fiscais, garantindo que o rendimento é tributado de forma justa e transparente. Estes tratados

incorporam geralmente disposições para a troca de informações fiscais, permitindo assim que as autoridades fiscais monitorizem os rendimentos transfronteiriços e impeçam os indivíduos ou as empresas de explorar lacunas ou inconsistências nos sistemas fiscais (Santos, 2025, p. 221). Neste contexto, os DTT servem para promover tanto a justiça como a eficiência dentro da estrutura fiscal internacional.

Para além da prevenção da dupla tributação, os DTT cumprem várias outras funções importantes. Uma das principais funções é a melhoria da cooperação económica internacional. Ao estabelecer regras definitivas para a tributação, os DTT criam um ambiente mais previsível para os indivíduos e empresas envolvidos em transações transfronteiriças. Esta previsibilidade é essencial para promover o investimento direto estrangeiro (IDE) e facilitar o comércio internacional, uma vez que as empresas e os particulares podem planear as suas obrigações fiscais com maior certeza. Na ausência de tais tratados, as empresas podem ser dissuadidas de se aventurarem em mercados estrangeiros devido a receios de dupla tributação ou de cargas fiscais excessivas. Ao proporcionar mecanismos de alívio fiscal, incluindo isenções ou créditos, os DTT reduzem efetivamente o custo das operações comerciais internacionais, incentivando assim o crescimento económico e a troca de bens e serviços (Oliveira, 2017, p. 67).

Outro *objectivo* fundamental dos DTT é facilitar a resolução de litígios entre as autoridades fiscais de diversas jurisdições. Estes tratados abrangem geralmente um "procedimento de acordo mútuo" (MAP), que oferece uma estrutura para abordar os conflitos decorrentes da interpretação ou aplicação do tratado. Caso um contribuinte acredite estar a ser sujeito a uma tributação injusta ou excessiva por um dos países contratantes, pode solicitar às autoridades fiscais competentes de ambas as nações que iniciem discussões que visem a resolução do problema. O enquadramento MAP é fundamental para evitar que os litígios fiscais se transformem em confrontos legais, protegendo assim os contribuintes de um tratamento fiscal injusto ou discriminatório. Além disso, este mecanismo de resolução de litígios promove a colaboração entre as autoridades fiscais, garantindo que os países trabalham coletivamente para manter a integridade do sistema fiscal internacional (Santos, 2025, p. 220).

Os DTT desempenham também um papel vital na proteção contra práticas fiscais discriminatórias. Na ausência de tais tratados, uma nação pode impor impostos discriminatórios a indivíduos ou empresas estrangeiras, colocando-os em desvantagem competitiva em relação aos contribuintes nacionais. Ao delinear um quadro claro para a tributação do rendimento transfronteiriço, os DTT ajudam a garantir que os indivíduos e as empresas estrangeiras não são sujeitos a um

tratamento discriminatório. Estes acordos contêm frequentemente disposições que impedem as nações de cobrar impostos mais elevados sobre o rendimento estrangeiro em comparação com o rendimento nacional. Isto é particularmente crítico para atrair investimento estrangeiro e garantir que as operações comerciais internacionais não sejam indevidamente sobrecarregadas por políticas fiscais desfavoráveis (Carvalho, 2016, p. 145).

A negociação de tratados de dupla tributação (DTTs) é informada por modelos internacionais estabelecidos, nomeadamente a Convenção-Modelo de Impostos da OCDE e a Convenção-Modelo de Impostos das Nações Unidas. Estas estruturas fornecem uma estrutura abrangente para a preparação de tratados e delineiam disposições essenciais que devem ser incorporadas em tais acordos. O modelo da OCDE é predominantemente utilizado pelas nações desenvolvidas, enquanto o modelo da ONU tende a ser mais favorecido pelos países em desenvolvimento. Embora estes modelos sirvam como ferramentas fundamentais para a negociação, o conteúdo final de uma TDT está sujeito a variações com base nas necessidades e prioridades específicas dos estados envolvidos. Por exemplo, nações com taxas de imposto divergentes, estruturas económicas diferentes ou considerações políticas únicas podem negociar disposições adaptadas às suas respectivas necessidades. No entanto, os princípios fundamentais que sustentam os TDT, nomeadamente a prevenção da dupla tributação, a promoção da cooperação internacional e a garantia da equidade, são geralmente mantidos em todos os tratados (Gomes, 2021, p. 139).

Apesar das inúmeras vantagens conferidas pelas TDT, ainda persistem vários desafios. Uma questão predominante é o potencial de evasão e abuso fiscal. Certos indivíduos e empresas podem tentar explorar lacunas nas disposições do tratado para mitigar as suas obrigações fiscais. Este fenómeno, vulgarmente designado por "treaty shopping", ocorre quando um contribuinte organiza os seus negócios de forma a aproveitar as estipulações fiscais favoráveis de um tratado específico, apesar de não ter umnexo substancial com a jurisdição correspondente. Para atenuar tais práticas, os DTT contemporâneos incorporam frequentemente disposições anti-abuso que restringem a capacidade dos contribuintes de utilizarem tratados desta forma. Estas disposições podem abranger cláusulas de "limitação de benefícios", que restringem a capacidade dos contribuintes de reivindicar benefícios do tratado, a menos que cumpram critérios específicos, como por exemplo, possuir uma presença económica significativa no respetivo país (Silva, 2017, p. 112).⁵ A incorporação de tais disposições é fundamental para salvaguardar a integridade do sistema de tratados e garantir que os DTT são utilizados para os objectivos pretendidos.

⁵ Discute a evolução das regras anti-abuso e a sua aplicação nos tratados fiscais multilaterais.

O ambiente fiscal global em evolução introduz complexidades adicionais para os DTT. O aparecimento das economias digitais, por exemplo, instigou novas investigações sobre a tributação adequada do rendimento em contextos transfronteiriços. As regulamentações fiscais tradicionais foram concebidas numa época em que os bens e serviços eram trocados fisicamente; no entanto, as transações digitais envolvem frequentemente ativos intangíveis que não têm uma presença física clara em qualquer jurisdição. À medida que as plataformas digitais e as empresas *online* continuam a proliferar, as nações estão a reavaliar as suas políticas fiscais e a investigar metodologias para garantir uma tributação equitativa dos rendimentos derivados das actividades digitais. Isto precipitou um discurso contínuo na OCDE e noutras organizações internacionais sobre as adaptações necessárias das DTT para enfrentar os desafios apresentados pela economia digital (Pereira, 2020, p. 75).

Os Tratados de Dupla Tributação (TDTs) desempenham um papel vital na estrutura fiscal internacional ao mitigar a incidência da dupla tributação, ao promoverem a cooperação económica e ao protegerem os contribuintes de obrigações fiscais excessivas ou injustas. Estes tratados delineiam a alocação de direitos fiscais entre nações, estabelecem mecanismos para a resolução de litígios e auxiliam na prevenção de práticas fiscais discriminatórias. Ao utilizarem quadros internacionais estabelecidos, como os modelos da OCDE e da ONU, os DTT proporcionam uma abordagem estruturada para resolver questões fiscais complexas que surgem em contextos transfronteiriços. No entanto, à medida que a economia global continua a evoluir e surgem novos desafios, é imperativo que os DTT se adaptem adequadamente para se manterem eficazes no cumprimento dos requisitos da tributação internacional contemporânea (Magno, 2019, p. 88).

2.1.2. História e evolução das DTTs

A evolução dos Tratados de Dupla Tributação (TDTs) pode ser rastreada até ao início do século XX, motivada pelas crescentes complexidades do comércio e investimento internacionais. À medida que as actividades económicas globais se expandiram, os indivíduos e as empresas iniciaram operações para além das fronteiras nacionais, resultando numa maior incidência de dupla tributação. A dupla tributação ocorre quando duas ou mais jurisdições impõem impostos sobre o mesmo rendimento, resultando em cargas fiscais desproporcionalmente elevadas e ineficiências económicas (Almeida,

2021). Esta preocupação urgente motivou o estabelecimento de DTT, que visam mitigar a dupla tributação ao delinear qual o país que tem autoridade para tributar tipos específicos de rendimento.⁶

A iniciativa internacional inaugural para abordar a dupla tributação foi a adopção do "Modelo da Sociedade das Nações" em 1928. Este modelo foi formulado como parte de um esforço mais vasto para uniformizar as práticas de tributação internacional. O objectivo era criar uma estrutura que impedisse as nações de cobrar impostos sobre rendimentos idênticos e fornecer critérios para alocar direitos fiscais entre jurisdições. Embora o Modelo da Sociedade das Nações não tenha alcançado uma ampla adopção nessa altura, estabeleceu uma base fundamental para os tratados e acordos subsequentes. A questão principal que o modelo procurava abordar eram as reivindicações conflitantes de tributação do rendimento derivado das actividades económicas transfronteiriças, especialmente no que diz respeito às empresas multinacionais (Gomes, 2021, p. 56). No entanto, o Modelo da Sociedade das Nações não resultou numa proliferação imediata dos TDT, e a estrutura reguladora que rege a tributação internacional permaneceu em grande parte subdesenvolvida.

Após a Segunda Guerra Mundial, o panorama económico internacional sofreu uma transformação significativa, salientando-se a necessidade de uma cooperação fiscal mais estruturada. A criação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) em 1961 representou um momento crucial na progressão dos DTT. A Convenção Fiscal Modelo da OCDE, publicada pela primeira vez em 1963, tornou-se a pedra basilar das negociações sobre os TDT entre as nações. Este modelo foi propositadamente concebido para fornecer uma metodologia padronizada para a atribuição de direitos fiscais sobre o rendimento e para eliminar a dupla tributação. Obteve uma ampla aceitação entre os estados-membros da OCDE e serviu de modelo para tratados fiscais entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. A influência da OCDE no desenvolvimento dos DTT fomentou o surgimento de um sistema de tributação internacional mais previsível e transparente (Magno, 2019, p. 113).

Uma inovação significativa introduzida pelo Modelo da OCDE foi a incorporação de disposições para a eliminação da dupla tributação, normalmente através de mecanismos como os créditos fiscais ou as isenções. Além disso, o Modelo da OCDE estabeleceu um quadro para determinar a residência fiscal de indivíduos e entidades, o que é fundamental para determinar o país com direito a tributar o rendimento de um contribuinte. Além disso, o Modelo da OCDE forneceu orientações explícitas para

⁶ Discute os limites do planeamento fiscal internacional agressivo, destacando como os mercados emergentes lutam para impor regulamentações devido a restrições de recursos.

resolver litígios entre países, principalmente através de um "procedimento de acordo mútuo" (MAP), permitindo às autoridades fiscais resolver conflitos decorrentes de reivindicações fiscais sobrepostas. Estas disposições foram elaboradas para aumentar a certeza para os contribuintes e evitar um tratamento fiscal arbitrário por parte de múltiplas jurisdições (Nabais, 2020, p. 102).⁷

À medida que a economia global se tornou cada vez mais interligada durante a segunda metade do século XX, a importância dos Tratados de Dupla Tributação (TDTs) aumentou significativamente. A proliferação de empresas multinacionais, a expansão do comércio e a crescente mobilidade da mão-de-obra introduziram novos desafios no âmbito da tributação internacional. Consequentemente, os DTT surgiram como um instrumento vital para evitar casos de dupla tributação e promover actividades económicas transfronteiriças. A Convenção Fiscal Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) desempenhou um papel fundamental na definição da estrutura e do conteúdo dos TDT, embora não estivesse isenta de deficiências. Embora o Modelo da OCDE tenha obtido uma ampla adopção entre os países desenvolvidos, enfrentou frequentemente críticas pelo seu foco desproporcional nos interesses dos países mais ricos e por abordar insuficientemente as preocupações dos países em desenvolvimento. Perante isto, a Organização das Nações Unidas (ONU) formulou o seu próprio Modelo de Convenção Fiscal, com o objectivo de estabelecer uma estrutura mais equitativa para a tributação internacional.

O Modelo de Convenção Fiscal da ONU, publicado pela primeira vez em 1979, procurou representar os interesses dos países em desenvolvimento, que frequentemente enfrentam desvantagens significativas no contexto da tributação internacional. O Modelo da ONU introduziu diversas modificações cruciais ao Modelo da OCDE, incluindo disposições que permitiram às nações em desenvolvimento reter uma maior quota de soberania fiscal sobre o rendimento gerado nas suas jurisdições. Este ajustamento foi percebido como um meio de promover os interesses económicos dos países em desenvolvimento, que frequentemente possuem bases fiscais limitadas e demonstram uma forte dependência do investimento e do comércio estrangeiros. Além disso, o Modelo da ONU abordou questões pertinentes, como a tributação do rendimento derivado de serviços e a alocação de direitos fiscais sobre royalties e outros ativos intangíveis (Nabais, 2020, p. 54).

Embora os modelos da OCDE e da ONU tenham estabelecido as bases para a maioria dos DTT, o panorama fiscal global continuou a evoluir. O surgimento das economias digitais, a crescente

⁷ A Convenção-Modelo da OCDE tem sido a base de muitos tratados bilaterais, promovendo a eliminação da dupla tributação e prevenindo a evasão fiscal, especialmente nos termos dos artigos 23.ºA e 23.ºB.

mobilidade do capital e o desenvolvimento de estruturas empresariais internacionais complexas apresentaram novos desafios para as DTT. O rápido crescimento das plataformas digitais e das empresas *online* criou circunstâncias em que as regras fiscais convencionais, baseadas na presença física das empresas, se revelaram inadequadas para abordar as realidades da economia global. Em resposta, a OCDE iniciou revisões na sua Convenção Fiscal Modelo para acomodar a tributação das actividades comerciais digitais. O projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) da OCDE, lançado em 2013, foi criado para fazer face às preocupações relacionadas com a utilização de estratégias de evasão fiscal por parte das empresas multinacionais, que visavam transferir lucros para jurisdições com taxas de imposto mais baixas.

O projecto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) centrou-se em diversas áreas críticas, incluindo a tributação das economias digitais, a prevenção de abusos de tratados e o alinhamento dos direitos fiscais com a localização da actividade económica. Um objectivo principal da iniciativa BEPS era garantir que os lucros eram tributados nas jurisdições onde as actividades económicas e a criação de valor ocorrem, em vez de permitir que as empresas transferissem estrategicamente os lucros para locais que minimizassem as obrigações fiscais. No contexto do projeto BEPS, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) propôs várias recomendações para a alteração do Modelo de Convenção Fiscal, que incluíam modificações na atribuição de direitos fiscais sobre os rendimentos derivados dos serviços digitais e a introdução de novas disposições antiabuso (Silva, 2017, p. 142). Estas alterações tinham como objectivo garantir a contínua relevância e eficácia dos Tratados de Dupla Tributação (DTTs) no meio dos desafios em evolução impostos pelo panorama fiscal global.

2.2. Convenção-tipo da OCDE sobre impostos x Convenção-modelo das Nações Unidas sobre impostos

A questão da tributação internacional, particularmente no que diz respeito à prevenção da dupla tributação, surgiu como um tópico central nas finanças globais. À medida que as nações se interligam cada vez mais, o volume de actividades económicas transfronteiriças aumenta, conduzindo consequentemente a uma maior incidência de dupla tributação, especialmente relacionada com rendimentos derivados de empregos ou actividades comerciais transfronteiriças. Para aliviar as consequências adversas desta tributação, foram estabelecidas várias estruturas de tratados fiscais, incluindo, principalmente, a Convenção-Modelo de Impostos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e a Convenção-Modelo de Impostos das Nações Unidas. Estas estruturas funcionam como modelos para acordos bilaterais entre nações, visando alocar direitos fiscais e diminuir o encargo da dupla tributação.

Desde a sua introdução em 1963, o Modelo de Convenção Fiscal da OCDE tem sido a estrutura predominante para os tratados fiscais internacionais. Este modelo fornece orientações para a atribuição equitativa de direitos fiscais entre nações e procura evitar a dupla tributação, garantindo que o rendimento obtido por indivíduos ou entidades numa nação não está sujeito a tributação noutra. Um princípio fundamental subjacente ao Modelo da OCDE é a distribuição dos direitos fiscais com base na residência do contribuinte e na fonte de rendimento. Nos casos em que o rendimento é gerado num país diferente do de residência do contribuinte, o país de origem pode tributar, ainda que dentro das limitações estipuladas pelo tratado (Oliveira, 2017, p. 10).⁸

O Modelo da OCDE refere que, regra geral, o país de residência do contribuinte detém o direito primário de tributar o rendimento. No entanto, o país de origem, onde o rendimento é produzido, também tem jurisdição para tributar esse rendimento, desde que ofereça um crédito ou isenção para evitar a dupla tributação. Este modelo revela-se particularmente benéfico para as pessoas singulares e coletivas que operam em jurisdições com impostos elevados, uma vez que reduz a sua exposição à tributação adicional imposta pelo país de origem. No entanto, é importante notar que o modelo da OCDE é construído principalmente para favorecer economias desenvolvidas com capital substancial e extensas actividades económicas transfronteiriças, resultando muitas vezes em condições menos vantajosas para as nações em desenvolvimento (Magno, 2019, p. 25).

Por outro lado, a Convenção-Modelo das Nações Unidas sobre Impostos (Modelo da ONU) foi formulada para abordar os desafios enfrentados pelos países em desenvolvimento, que se encontram frequentemente em desvantagem de acordo com o Modelo da OCDE. Introduzido em 1980, o Modelo da ONU partilha semelhanças com o Modelo da OCDE, mas incorpora disposições mais favoráveis às nações em desenvolvimento. A principal distinção entre os dois modelos reside na permissão do Modelo da ONU para que o país de origem retenha uma maior proporção dos direitos fiscais, particularmente no que diz respeito aos rendimentos provenientes do emprego, aos lucros das empresas e aos *royalties*. O Modelo da ONU visa corrigir o desequilíbrio existente, proporcionando ao país de origem uma maior discricionariedade na tributação do rendimento gerado dentro da sua jurisdição (Oliveira, 2017, p. 45).

⁸ Avalia criticamente as práticas de compra de tratados, destacando as lacunas de execução nos mercados emergentes.

Um aspecto resultante do Modelo das Nações Unidas é a sua abordagem à tributação do rendimento derivado do emprego. Em contraste com o Modelo da OCDE, que geralmente permite que o rendimento do emprego seja tributado apenas no país de residência do contribuinte, com certas exceções para atribuições de curto prazo ou circunstâncias em que o contribuinte tenha um estabelecimento estável no país de origem (Oliveira, 2017, p. 56), o Modelo da ONU permite a tributação do rendimento do emprego no país de origem, condicionada à presença física do trabalhador nesse país por um período específico. Esta disposição reconhece os desafios enfrentados pelos países em desenvolvimento para atrair e reter mão-de-obra qualificada devido à insuficiência de direitos fiscais sobre os rendimentos gerados nas suas jurisdições. Assim, o Modelo da ONU proporciona uma estrutura mais equitativa que garante que os países de origem não são privados das receitas fiscais provenientes dos rendimentos do trabalho obtidos dentro das suas fronteiras (Santos, 2025, p. 90).

Além disso, o Modelo da ONU distingue-se do Modelo da OCDE no tratamento dos lucros das empresas. Enquanto o Modelo da OCDE atribui os direitos fiscais principalmente ao país de residência do contribuinte, permitindo ao país de origem impor impostos sobre os lucros das empresas apenas na presença de um estabelecimento estável (EP), o Modelo da ONU adota uma perspectiva mais ampla. De acordo com o Modelo da ONU, o país de origem mantém direitos fiscais melhorados, mesmo na ausência de um EP, ao acomodar uma definição mais ampla do que constitui uma presença tributável no país de origem (Oliveira, 2017, p. 50). Esta abordagem visa impulsionar o desenvolvimento económico do país de origem, garantindo que este pode cobrar impostos sobre os lucros comerciais gerados dentro das suas fronteiras, independentemente da presença de um estabelecimento estável formal.

Tanto o modelo da OCDE como o da ONU incorporam mecanismos para mitigar a dupla tributação, normalmente com recurso a créditos fiscais, isenções ou deduções. No entanto, as metodologias adoptadas por cada modelo reflectem prioridades divergentes. O modelo da OCDE é elaborado principalmente para promover os interesses das nações desenvolvidas, enfatizando assim a predominância da tributação baseada na residência, o que pode aliviar a carga fiscal dos contribuintes que residem em jurisdições com impostos elevados (Santos, 2025, p. 95). Por outro lado, o Modelo da ONU esforça-se por proporcionar uma resolução mais equitativa para os países em desenvolvimento, garantindo que estes mantêm uma maior fatia dos direitos fiscais, particularmente sobre os rendimentos do trabalho e os lucros empresariais (Carvalho, 2016, p. 72).

Outra distinção importante entre os modelos da OCDE e da ONU diz respeito à tributação dos *royalties* e da propriedade intelectual (PI). O modelo da OCDE favorece, de um modo geral, a residência do contribuinte no que diz respeito aos *royalties*, permitindo ao país de residência tributar os *royalties* recebidos de fontes estrangeiras, ao mesmo tempo que restringe os direitos fiscais do país de origem (Oliveira, 2017, p. 23). Em contraste, o Modelo da ONU concede direitos fiscais mais substanciais ao país de origem em relação aos *royalties*, reconhecendo que os países em desenvolvimento podem ser mais dependentes dos rendimentos provenientes de investimentos estrangeiros e da propriedade intelectual. Esta disposição está alinhada com os objectivos mais amplos do Modelo da ONU, que procura redistribuir os direitos fiscais de uma forma que permita aos países em desenvolvimento beneficiar das receitas geradas pelo investimento estrangeiro (Carvalho, 2016, p. 75).

Em relação aos objectivos políticos, o Modelo da OCDE enfatiza a promoção do comércio e do investimento internacionais, minimizando a carga fiscal global sobre o rendimento transfronteiriço. É geralmente mais vantajoso para os países exportadores de capital, que são normalmente mais ricos e desenvolvidos. Por outro lado, o Modelo da ONU dá maior ênfase à equidade, aspirando a conceder às nações em desenvolvimento uma parcela mais significativa dos direitos fiscais sobre os rendimentos gerados nos seus territórios. Embora ambos os modelos tenham como objectivo aliviar a dupla tributação, o Modelo da ONU adota uma postura mais proativa para garantir que os países em desenvolvimento tenham autoridade para tributar o rendimento gerado nas suas jurisdições (Magno, 2019, p. 30).

Os modelos da OCDE e da ONU cumprem propósitos distintos e reflectem as diferentes prioridades das nações desenvolvidas e em desenvolvimento. Enquanto o Modelo da OCDE sublinha a primazia da tributação baseada na residência e a facilitação do comércio internacional, o Modelo da ONU esforça-se por corrigir a disparidade dos direitos fiscais, oferecendo aos países em desenvolvimento um tratamento mais favorável, particularmente no que diz respeito ao rendimento do emprego, aos lucros das empresas e aos *royalties*. Ambos os modelos são fundamentais para moldar a estrutura fiscal global, e as suas divergências realçam o discurso actual sobre o equilíbrio ideal de interesses entre os países desenvolvidos e os países em desenvolvimento no âmbito da tributação internacional.

2.2.1. Convenção-tipo da OCDE sobre impostos

A Convenção-Modelo de Impostos (CTM) da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) representa uma estrutura significativa estabelecida para auxiliar

as nações na formulação de tratados fiscais bilaterais. O seu principal objectivo é abordar o desafio da dupla tributação internacional, fornecendo orientações explícitas sobre os direitos fiscais de ambos os países envolvidos em transacções transfronteiriças. Numa era de economias globais cada vez mais interligadas, o Modelo da OCDE assume um papel crítico na mitigação de potenciais conflitos fiscais e na promoção da cooperação económica entre as nações (Palma & Lobo, 2023). Este modelo é essencial para garantir que o rendimento derivado de actividades transfronteiriças, incluindo o emprego, não está sujeito a dupla tributação, o que poderá impedir o comércio internacional, o investimento e a mobilidade.⁹

O MTC da OCDE enfatiza predominantemente a determinação de qual a nação que possui o direito de tributar várias categorias de rendimentos, incluindo, mas não se limitando a salários, dividendos, *royalties* e mais-valias. Estabelece princípios fundamentais para a atribuição de direitos tributários, com o objectivo de minimizar a incidência tanto da dupla tributação como da não tributação. Ao oferecer uma estrutura padronizada para a distribuição de direitos fiscais, o MTC promove a equidade e a coerência dentro do sistema fiscal internacional. Além disso, o modelo é atualizado rotineiramente para reflectir a natureza dinâmica do ambiente económico global, incluindo avanços na tributação da economia digital, iniciativas destinadas a combater a erosão da base tributária e a transferência de lucros (BEPS), bem como abordar preocupações relacionadas com o abuso de tratados e a evasão fiscal (Santos, 2025).

Entre as disposições mais significativas do MTC da OCDE está o estabelecimento de regras de "residência" e de "fonte" para determinar o país apropriado para a tributação. Estas regras são fundamentais na resolução de litígios entre nações quando ambas afirmam o direito de tributar o mesmo rendimento. O MTC da OCDE estipula que o rendimento está normalmente sujeito a tributação no país de residência do contribuinte, exceto nos casos em que o rendimento é proveniente de uma jurisdição diferente. Nestes casos, o país de origem pode ser titular de direitos fiscais, embora dentro de parâmetros definidos. Estas regras visam impedir os países de impor impostos sobre o rendimento que não tenha uma ligação substancial com a sua economia (Oliveira, 2017).

Em relação ao rendimento do emprego, o MTC da OCDE consagra orientações específicas sobre qual o país que tem o direito de tributar o salário ou os vencimentos de um indivíduo. Geralmente, o país onde o trabalho é fisicamente realizado tem o direito primordial de cobrar

⁹ Reflectia sobre o futuro da fiscalidade numa economia globalizada e as implicações para os mercados em desenvolvimento.

impostos sobre o rendimento. No entanto, quando um indivíduo reside num país enquanto trabalha noutro, o país de residência pode também reivindicar direitos fiscais, sujeitos a determinadas condições, como a duração da estadia do indivíduo no país de origem (Martins, 2021). Este cenário de dupla tributação é particularmente prevalente entre expatriados, trabalhadores que viajam além-fronteiras e colaboradores de empresas multinacionais. O MTC da OCDE esforça-se por equilibrar os interesses de ambos os países envolvidos, especificando várias excepções e limites sob os quais o rendimento será tributado numa jurisdição em vez de ambas.

Um princípio essencial consagrado na Convenção Fiscal Modelo (CTM) da OCDE é a eliminação da dupla tributação através de mecanismos como os créditos fiscais e as isenções. Para evitar a dupla tributação do rendimento, o tratado delimita normalmente dois métodos principais: o método da isenção e o método do crédito. Através do método de isenção, o contribuinte fica isento da obrigação de pagar impostos sobre rendimentos estrangeiros no seu país de residência. Por outro lado, pelo método de crédito, um contribuinte tem permissão para compensar os impostos devidos na jurisdição estrangeira com a sua obrigação fiscal doméstica. A implementação destes métodos serve para aliviar o encargo financeiro dos contribuintes, fomentando assim a mobilidade e o investimento internacional (Silva, 2016).

Além disso, o MTC da OCDE abrange disposições destinadas a prevenir a evasão fiscal. Estas disposições têm particular importância no contexto das empresas multinacionais (EMN), que se envolvem frequentemente em estratégias sofisticadas de planeamento fiscal para minimizar as suas obrigações fiscais. O MTC da OCDE incorpora medidas anti-abuso que abordam especificamente questões como o "treaty shopping", uma prática na qual os contribuintes tentam explorar tratados fiscais de formas não pretendidas pelos estados contratantes. Tais medidas garantem que os tratados fiscais não são utilizados para contornar obrigações fiscais legítimas, salvaguardando assim a integridade do sistema fiscal internacional (Gomes & Campos, 2021). À medida que os esquemas de evasão fiscal continuam a evoluir, a OCDE continua empenhada em atualizar o seu modelo para enfrentar os desafios emergentes no panorama fiscal global.

O surgimento da economia digital apresenta novos desafios para a MTC da OCDE, particularmente no que diz respeito à tributação do rendimento gerado pelos serviços digitais. Os modelos de tributação tradicionais, baseados na presença física das empresas ou dos colaboradores, não se aplicam de forma consistente à economia digital, onde os serviços são frequentemente prestados remotamente. Em resposta a este desafio, a OCDE tem-se empenhado em desenvolver propostas para adaptar o MTC de forma a garantir que as actividades comerciais digitais são tributadas

de forma equitativa, independentemente da localização física do prestador de serviços. Isto gerou discussões contínuas sobre os meios mais eficazes de modificar o modelo para contabilizar os bens e serviços digitais, incluindo o estabelecimento de novas regras denexo e revisões nas metodologias de alocação de lucros (Pereira & Catarino, 2023).

Para além dos princípios abrangentes descritos no MTC da OCDE, o modelo inclui regulamentos específicos referentes a diversas formas de rendimento, como dividendos, juros e *royalties*. Estas regulamentações destinam-se a alocar direitos fiscais entre o país de residência e o país de origem, ao mesmo tempo que proporcionam mecanismos para a redução ou eliminação dos impostos retidos na fonte sobre os pagamentos transfronteiriços. Por exemplo, o modelo estipula uma taxa reduzida de retenção na fonte sobre os dividendos pagos a acionistas não residentes, limitando normalmente a taxa a 15%, embora esta taxa possa variar consoante o tratado específico (Magno, 2019). Esta abordagem atenua o risco de tributação excessiva sobre o rendimento que transita entre países, o que é particularmente vantajoso para os investidores internacionais.

A implementação do Modelo de Convenção Fiscal (MTC) da OCDE foi amplamente adotada pelas nações de todo o mundo. No entanto, é importante notar que o modelo não é juridicamente vinculativo; em vez disso, funciona como uma estrutura que os países podem utilizar quando negociam convenções fiscais bilaterais. Esta flexibilidade inerente permite às nações personalizar os seus tratados de acordo com as suas necessidades e circunstâncias específicas, mantendo-se alinhadas com os princípios fundamentais do modelo da OCDE. Na prática, a maioria dos países integrou elementos do MTC da OCDE na sua legislação fiscal interna, garantindo assim que os princípios de justiça, transparência e coerência são mantidos em matéria de tributação transfronteiriça (Carvalho, 2016).

A Convenção-Modelo de Impostos da OCDE (CTM) desempenhou um papel significativo na definição da política fiscal internacional; no entanto, não foi isento de críticas. Alguns críticos argumentam que a dependência do modelo em relação aos princípios de residência e fonte pode abordar inadequadamente as complexidades inerentes ao comércio internacional contemporâneo, particularmente em sectores como os serviços digitais e a propriedade intelectual. Além disso, existem preocupações de que as disposições do modelo possam ser exploradas pelas empresas multinacionais para realocar os lucros para jurisdições de baixa tributação, diminuindo assim a base fiscal dos países com taxas de imposto mais elevadas (Sanches, 2016). Consequentemente, a OCDE continua a explorar

formas de reformar o MTC de forma a garantir a sua relevância sustentada no meio da evolução da dinâmica económica global.¹⁰

Além disso, a Convenção Fiscal Modelo da OCDE foi fundamental na formação da estrutura da tributação internacional. As suas disposições servem para evitar a dupla tributação e estabelecer um mecanismo para resolver litígios relacionados com direitos fiscais entre nações. Embora o modelo tenha se adaptado para abordar questões emergentes, como a evasão fiscal, a economia digital e o abuso de tratados, continua a ser uma ferramenta crucial para facilitar o comércio e o investimento internacionais. À medida que os países colaboram para refinar e atualizar o MTC da OCDE, a sua importância na promoção da equidade e da cooperação dentro do sistema fiscal global continuará a ser de extrema importância (Pereira, 2020).

2.2.2. Convenção Modelo das Nações Unidas sobre Impostos

A Convenção-Modelo de Impostos das Nações Unidas (CTM) serve como uma estrutura vital para os tratados fiscais entre nações, com o objectivo de mitigar a dupla tributação e travar a evasão fiscal. Estabelecido pelas Nações Unidas em 1980, o MTC oferece orientações que delineiam a atribuição de direitos fiscais sobre diversas categorias de rendimentos entre estados contratantes, facilitando assim o tratamento equitativo dos contribuintes internacionais. Embora a Convenção-Modelo de Impostos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) também desempenhe um papel essencial na definição da tributação internacional, a Convenção-Modelo de Impostos da ONU distingue-se por incorporar disposições especificamente concebidas para satisfazer as necessidades fiscais das nações em desenvolvimento (Palma & Lobo, 2023, p. 45). Esta distinção é significativa, uma vez que reconhece os desafios económicos enfrentados pelas nações com economias mais pequenas ou emergentes, que muitas vezes exigem estruturas fiscais mais favoráveis para atrair investimento estrangeiro e manter a estabilidade fiscal.

O MTC da ONU abrange um leque diversificado de questões fiscais, incluindo a tributação dos rendimentos derivados do emprego, lucros empresariais, dividendos, mais-valias e *royalties*. Estipula os mecanismos pelos quais e as jurisdições em que tais rendimentos são tributados, procurando equilibrar os interesses tanto do país de residência como do país de origem (Pereira & Catarino, 2023, p. 134). Um aspecto fundamental da convenção é a sua ênfase na prevenção da dupla tributação, que

¹⁰ Fornece uma perspectiva ética sobre a justiça fiscal, enfatizando os desafios de equidade na cobrança de impostos nos países em desenvolvimento.

ocorre quando o rendimento está sujeito a tributação tanto no país de origem como no país de residência. Através das suas diversas disposições, o CTM da ONU promove a cooperação entre nações para resolver estes conflitos, oferecendo alívio fiscal através de créditos, isenções ou redução de impostos retidos na fonte em pagamentos transfronteiriços.

Em relação ao rendimento do emprego, a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre o Comércio e o Rendimento permite ao país de residência do trabalhador impor impostos sobre o rendimento do emprego, com exceções específicas para as situações em que o trabalhador presta serviços no país de origem por um período limitado. Se a presença do trabalhador no país de origem exceder um número de dias especificado, esse país tem o direito de cobrar impostos sobre o rendimento (Santos, 2025, p. 78). Esta disposição visa evitar a evasão fiscal e, ao mesmo tempo, garantir que os países possam beneficiar da tributação do rendimento gerado nas suas jurisdições. O foco na residência é particularmente vantajoso para os indivíduos que se deslocam frequentemente entre países, bem como para os expatriados que residem num país, mas estão empregados noutro.

Um aspecto significativo da Convenção-Modelo das Nações Unidas sobre Impostos (CTM) é a sua disposição sobre a tributação dos lucros das empresas. De acordo com a MTC, estes lucros são geralmente tributados na jurisdição onde a empresa está estabelecida, a menos que a empresa opere numa jurisdição diferente através de um estabelecimento estável (EP). Um estabelecimento estável é definido como um local fixo de negócios, como uma filial ou escritório, através do qual uma empresa desenvolve as suas actividades noutro país. Nos casos em que existe um PE, o país de origem tem o direito de impor impostos sobre os lucros atribuíveis a esse EP (Sanches, 2016, p. 126). Esta disposição garante que as jurisdições podem cobrar impostos sobre os lucros gerados nos seus territórios e, ao mesmo tempo, proteger as empresas de impostos excessivos ou discriminatórios. O MTC da ONU estabelece uma estrutura clara para determinar até que ponto as empresas estrangeiras estão sujeitas às regulamentações fiscais locais, aumentando assim a previsibilidade no comércio e investimento internacionais.

Outra característica crítica do MTC da ONU é o seu tratamento dos dividendos, que estão normalmente sujeitos a tributação tanto no país de origem como no país de residência. O MTC aborda esta preocupação impondo restrições ao imposto de retenção na fonte que o país de origem pode impor sobre os dividendos distribuídos a acionistas estrangeiros (Oliveira, 2017, p. 92). Esta disposição é essencial para promover o investimento internacional, uma vez que atenua a carga fiscal sobre os dividendos transfronteiriços, tornando os mercados estrangeiros mais atrativos para os investidores. A redução ou eliminação dos impostos retidos na fonte sobre os dividendos é particularmente

vantajosa para os países em desenvolvimento, que podem ter dificuldade em atrair capital sem tais incentivos.

Os *royalties* representam outra questão significativa abordada pelo Comité dos Direitos Humanos da ONU. A convenção estabelece orientações para a tributação dos *royalties* pagos pela utilização de propriedade intelectual, incluindo patentes, marcas registadas e direitos de autor. Semelhante aos dividendos, os *royalties* podem ser tributáveis tanto no país de origem como no país de residência; no entanto, o MTC da ONU limita normalmente a taxa de retenção na fonte que o país de origem pode impor (Magno, 2019, p. 147). Esta medida ajuda a evitar abusos fiscais e, ao mesmo tempo, permite ao país de origem beneficiar da sua relação económica com o detentor da propriedade intelectual. Ao instituir estas limitações, o MTC da ONU promove a disseminação de tecnologia e conhecimento através das fronteiras, gerando impactos positivos substanciais no desenvolvimento global, particularmente em sectores como os produtos farmacêuticos e a tecnologia.

A Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (CCM) abrange também as disposições relativas à tributação das mais-valias. Em geral, os ganhos de capital provenientes da venda de bens móveis são tributados no país de residência do vendedor, enquanto os ganhos provenientes da venda de bens imóveis são tributados na jurisdição onde o bem está situado (Gomes & Campos, 2021, p. 138). Esta atribuição de direitos fiscais permite que tanto o país de residência como a jurisdição onde a propriedade está localizada imponham impostos sobre as mais-valias, dependendo da natureza do activo. No entanto, o MTC incorpora disposições que facilitam a eliminação da dupla tributação em cenários que envolvam vendas internacionais de ações ou outros ativos móveis, promovendo assim o investimento e o comércio transfronteiriços.

Para abordar ainda mais os desafios enfrentados pelos países em desenvolvimento dentro da estrutura fiscal global, a Convenção-Modelo de Impostos das Nações Unidas (UNMTC) abrange disposições específicas concebidas para melhorar os direitos fiscais destas nações. Por exemplo, a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre o Comércio e o Desenvolvimento (CCM) permite aos países em desenvolvimento impor taxas de retenção na fonte mais elevadas sobre determinadas categorias de rendimentos, como os *royalties* e os juros, em contraste com o Modelo da OCDE (Palma & Lobo, 2023, p. 49). Esta disposição permite a estes países captar uma maior fatia da receita fiscal gerada por investimentos estrangeiros, reforçando assim as suas posições fiscais. Além disso, o CTM da ONU sublinha a importância da cooperação mútua entre as nações, com o objectivo de minimizar a evasão e a elisão fiscais e garantir a distribuição equitativa das receitas fiscais.

A eficácia da Convenção-Modelo de Impostos das Nações Unidas (CTM) na promoção da equidade fiscal e na mitigação da evasão fiscal depende da sua implementação e do empenho dos estados em aderir às suas estipulações. Embora o Modelo forneça uma estrutura fundamental, a concretização das suas disposições depende, em última análise, dos acordos específicos firmados entre nações individuais (Santos, 2025, p. 81). Consequentemente, o sucesso dos tratados fiscais baseados na Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (CCM) não está garantido; por conseguinte, são essenciais esforços contínuos para garantir que as suas disposições são adaptadas de acordo com a dinâmica evolutiva do panorama económico global. Esta necessidade de adaptabilidade é particularmente saliente no contexto das rápidas transformações geradas pela digitalização da economia global, que apresentou novos desafios para a política fiscal.

A crescente complexidade da tributação internacional, particularmente em relação às operações comerciais transfronteiriças e à economia digital, realça a necessidade de diálogo e colaboração sustentados entre as nações. O Comité de Fiscalidade e Controlo da ONU desempenha um papel fundamental na facilitação desta colaboração ao oferecer um conjunto coerente de regulamentos relativos à distribuição de direitos fiscais. No entanto, o futuro da política fiscal internacional está prestes a exigir maiores esforços para adaptar o MTC da ONU de forma a enfrentar os desafios emergentes, como a tributação dos serviços digitais e os fluxos de dados transfronteiriços (Pereira & Catarino, 2023, p. 142). À medida que as regulamentações fiscais globais continuam a desenvolver-se, os princípios consagrados na Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Tributação (CTM) persistirão como um elemento fundamental da política fiscal internacional, orientando as nações nas suas iniciativas para evitar a dupla tributação e promover sistemas fiscais justos e equitativos.

2.3. Princípios e disposições gerais dos DTT relativos aos rendimentos do trabalho

Os Tratados de Dupla Tributação (TDTs) são acordos internacionais elaborados para alocar direitos fiscais entre nações, de forma a evitar que o mesmo rendimento seja sujeito a tributação por múltiplas jurisdições. Estes tratados são particularmente significativos no contexto do rendimento do trabalho, uma vez que os indivíduos se deslocam frequentemente para outros países em busca de oportunidades de emprego, criando assim o potencial de dupla tributação. Os princípios e disposições fundamentais dos DTT relativos ao rendimento do trabalho abordam esta preocupação ao delinear qual o país que possui o direito de tributar várias formas de rendimento do emprego, garantindo assim que os indivíduos não são indevidamente sobrecarregados pela tributação em múltiplas jurisdições.

Embora os detalhes destas disposições possam diferir de acordo com o tratado específico, o objectivo geral continua a ser o de harmonizar os direitos fiscais do país de residência e do país de emprego.

Um princípio central na tributação do rendimento do trabalho ao abrigo dos DTT é a atribuição de direitos fiscais baseados nos conceitos de residência e fonte. Em termos gerais, o país de residência do trabalhador mantém o direito primário de cobrar impostos sobre o rendimento do trabalho. Este princípio baseia-se na noção de que as ligações do indivíduo ao seu país de origem — como a sua residência habitual ou cidadania — legitimam a tributação dos seus rendimentos (Silva, 2016, p. 105). No entanto, este direito não é absoluto, uma vez que o país em que o emprego é exercido, conhecido como país de origem, também mantém determinados direitos fiscais, principalmente quando o trabalhador presta serviços dentro dessa jurisdição. Os DTT estabelecem frequentemente um limite relativamente à duração do emprego de um indivíduo num país estrangeiro antes de esse país adquirir o direito de cobrar impostos sobre o seu rendimento.

As disposições dos DTT relativas ao rendimento do trabalho baseiam-se predominantemente no Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, que oferece um quadro para os países aplicarem os direitos fiscais de forma equitativa. De acordo com o modelo da OCDE, o país de origem está autorizado a tributar o rendimento do emprego quando o indivíduo está presente nessa jurisdição por mais de 183 dias dentro de um ano civil, ou quando o rendimento é desembolsado por um empregador estrangeiro que também se situe no país de origem (Oliveira, 2017, p. 89). Os limites para os direitos fiscais podem variar com base no DTT específico estabelecido entre os dois países, mas visam normalmente reflectir um equilíbrio entre os interesses do país de origem e os do país de residência. Por exemplo, embora o país de origem possa ser titular de direitos fiscais para contratos de trabalho de curta duração, o país de residência mantém geralmente o direito de tributar o rendimento se o emprego se prolongar por um período mais prolongado.

Uma das principais disposições dos Tratados de Dupla Tributação (TDTs) relativos ao rendimento do trabalho é o método de isenção concebido para evitar a dupla tributação. Com este método, os rendimentos obtidos no país de origem ficam isentos de tributação no país de residência; alternativamente, o país de residência pode conceder um crédito de imposto estrangeiro para compensar os impostos cobrados no país de origem (Magno, 2019, p. 115). Este método de isenção permite aos contribuintes evitar o encargo financeiro associado à dupla tributação sobre o mesmo rendimento. No entanto, esta abordagem pode introduzir complexidades, especialmente em jurisdições com taxas e sistemas fiscais díspares. Consequentemente, vários DTT incorporam uma

combinação de métodos de isenção e crédito para promover a justiça e mitigar o impacto nos contribuintes.

Certos DTT contêm disposições que atribuem direitos fiscais com base na natureza do rendimento do emprego. Por exemplo, se o rendimento for derivado de honorários de administradores, pensões ou outros tipos específicos de rendimentos laborais, o tratado pode designar que os direitos fiscais sejam retidos exclusivamente pelo país de residência ou de origem (Pereira e Catarino, 2023, p. 126). Esta diferenciação garante que categorias específicas de rendimentos do emprego são tratadas de forma distinta com base nas suas características económicas. Por exemplo, os honorários do diretor podem estar mais intimamente associados ao país de residência, uma vez que o diretor pode passar apenas um tempo limitado no país de origem. Por outro lado, as pensões são normalmente tributadas no país de residência, dada a sua frequente ligação a relações laborais de longa duração.

Outra disposição significativa que se encontra nos DTT é a cláusula do "rendimento de emprego", que estabelece uma estrutura abrangente para determinar qual o país que detém o direito de tributar o rendimento derivado das actividades de emprego. De acordo com esta disposição, o rendimento do emprego é geralmente tributável no país de origem se o indivíduo estiver fisicamente presente nesse país durante um período específico, normalmente superior a 183 dias num ano civil. Esta regulamentação visa garantir que os trabalhadores empregados numa jurisdição estrangeira por um período substancial estejam sujeitos às leis fiscais desse país, mesmo que mantenham residência noutra jurisdição (Santos, 2025, p. 140). No entanto, podem ser aplicadas isenções específicas com base em factores como a duração da estadia, o tipo de contrato de trabalho e a natureza da relação entre o trabalhador e o empregador.

Os DTT abrangem frequentemente disposições relacionadas com passageiros transfronteiriços, um cenário comum nas regiões fronteiriças onde os funcionários trabalham rotineiramente num país vizinho, mas mantêm a sua residência no seu país de origem. Neste sentido, os DTT conferem geralmente direitos fiscais ao país de residência, desde que o trabalhador não exceda um número especificado de dias úteis no país de origem em cada ano (Silva, 2017, p. 98). Estas disposições são cruciais para garantir que os trabalhadores que viajam transfronteiriços não são sujeitos a dupla tributação tanto no país de emprego como no país de residência. Esta regulamentação é de particular relevância para os indivíduos de regiões como a Europa, onde o emprego transfronteiriço é comum.

O tratamento do emprego de curta duração representa uma questão significativa abordada pelos Tratados de Dupla Tributação (TDTs). Vários tratados incorporam uma disposição específica para os funcionários que são temporariamente destacados para trabalhar numa jurisdição estrangeira. Estes indivíduos estão geralmente isentos de impostos no país de origem por um período de até um ano. Esta disposição reconhece a natureza temporária do seu emprego e procura evitar a tributação excessiva no país de origem, ao mesmo tempo que mantém que os direitos fiscais primários residem no país de residência do indivíduo (Pereira e Catarino, 2023, p. 130). No entanto, estes regulamentos dependem geralmente de condições específicas, incluindo a estipulação de que o indivíduo não deve ser residente no país de origem e que o emprego deve pertencer a uma tarefa temporária designada.

Além de abordarem a tributação do rendimento do trabalho, os DTT podem abranger disposições destinadas a mitigar a evasão fiscal e a facilitar a troca de informações entre nações. A evasão fiscal representa um desafio significativo no contexto do emprego transfronteiriço, uma vez que alguns indivíduos podem tentar ocultar rendimentos ou fugir às obrigações fiscais no país de origem ou de residência. Normalmente, os DTT incluem cláusulas que exigem que os países colaborem partilhando informações sobre a tributação do rendimento do trabalho, permitindo assim que as autoridades fiscais detetem e combatam os casos de evasão de forma mais eficaz (Magno, 2019, p. 120). A troca de informações serve como um mecanismo essencial para garantir a adesão às disposições do tratado e prevenir a exploração do sistema fiscal.

As disposições dos DTT relativas ao rendimento do trabalho são elaboradas de forma a conciliar os interesses dos países de origem e de residência, garantindo uma tributação equitativa do rendimento do trabalho e evitando casos de dupla tributação. Ao estabelecerem orientações claras para a atribuição de direitos fiscais e ao fornecerem mecanismos para o alívio da dupla tributação, os DTT aumentam a eficácia e a justiça do sistema fiscal internacional. À medida que a mobilidade global continua a aumentar, a importância destes tratados no tratamento da tributação do rendimento do trabalho tornar-se-á cada vez mais proeminente, promovendo assim a cooperação internacional e facilitando o desenvolvimento económico.

2.3.1. Tributação do rendimento do trabalho ao abrigo dos DTT

A tributação do rendimento do trabalho no âmbito dos Tratados de Dupla Tributação (TDTs) constitui um elemento crítico do direito fiscal internacional, visando abordar os desafios associados à potencial dupla tributação para os indivíduos que recebem rendimentos do emprego em diversas jurisdições. Estes tratados, que são predominantemente modelados segundo a Convenção Fiscal

Modelo da OCDE, estabelecem uma estrutura abrangente para a atribuição de direitos fiscais entre países. O principal objectivo é evitar que tanto o país de residência como o país de emprego cobrem impostos sobre o mesmo rendimento, salvaguardando assim o contribuinte de um encargo financeiro indevido (Magno, 2019, p. 112). Os DTT incorporam mecanismos, como isenções ou créditos fiscais, concebidos para aliviar o impacto da dupla tributação e garantir que os empregados não estão sujeitos a tributação sobre o mesmo rendimento em várias jurisdições.

Um princípio fundamental que rege os DTT no contexto do rendimento do trabalho é que o país de residência do contribuinte possui normalmente o direito primário de tributar o rendimento global do indivíduo. No entanto, o país em que o emprego é fisicamente exercido — o país de origem — também mantém o direito de tributar o rendimento gerado no seu território. Esta delimitação dos direitos fiscais serve para garantir que os países têm permissão para tributar o rendimento do trabalho que contribui diretamente para as suas actividades económicas. Por exemplo, se um indivíduo estiver empregado no País A enquanto reside no País B, o País A tem o direito de tributar o rendimento obtido com o trabalho realizado dentro das suas fronteiras, enquanto o País B preserva o direito de tributar o rendimento global do indivíduo, sujeito às disposições de alívio aplicáveis (Oliveira, 2017, p. 87).

Os DTT consagram geralmente a tributação do rendimento do trabalho através de disposições que delineiam os direitos dos países de origem e de residência. De acordo com a Convenção Fiscal Modelo da OCDE, o rendimento do trabalho é normalmente tributável no país onde o emprego é exercido, embora com certas excepções. Por exemplo, se um indivíduo reside num país, mas trabalha temporariamente noutro por um período não superior a um período especificado, normalmente 183 dias, o país de residência pode reter o direito de tributar o rendimento (Silva, 2016, p. 101). Esta estrutura garante que os indivíduos não são sujeitos a uma responsabilidade fiscal excessiva por parte do país de origem para empregos de curta duração, promovendo assim a mobilidade internacional e aliviando a complexidade das obrigações fiscais para os trabalhadores temporários.

Além disso, a maioria dos DTT incorpora mecanismos destinados a mitigar o encargo da dupla tributação. As duas principais metodologias empregues para evitar a dupla tributação são o método de isenção e o método de crédito. Através do método de isenção, o rendimento obtido no país de origem fica isento de tributação no país de residência, evitando assim a dupla tributação sobre o mesmo rendimento. Este método é predominante nos tratados que dizem respeito a atribuições temporárias ou a acordos de trabalho de curta duração. Por outro lado, o método de crédito permite ao país de residência conceder um crédito fiscal pelos impostos pagos ao país de origem, compensando efetivamente a obrigação fiscal incorrida na jurisdição de origem (Santos, 2025, p. 141).

O método de isenção, embora relativamente simples na aplicação, tem o potencial de resultar em complexidades dentro de jurisdições caracterizadas por variações significativas nas taxas de imposto. Nestes casos, o método de crédito revela-se frequentemente mais vantajoso, pois protege o contribuinte de incorrer em obrigações fiscais excessivas. Este método facilita a aplicação de um crédito para impostos estrangeiros pagos contra obrigações fiscais nacionais, aliviando assim, de forma eficaz, os encargos associados à dupla tributação. Notavelmente, a implementação bem-sucedida de ambos os métodos exige uma coordenação meticulosa entre as autoridades fiscais para garantir a imposição precisa dos impostos e mitigar potenciais disputas entre países (Silva, 2017, p. 105).

Para além das regulamentações fiscais fundamentais, os Tratados de Dupla Tributação (DTTs) abrangem frequentemente disposições específicas relativas a várias formas de rendimentos laborais, tais como honorários de administradores, pensões e rendimentos derivados de serviços públicos. Por exemplo, os honorários dos administradores estão geralmente sujeitos a tributação no país onde a empresa está estabelecida, enquanto as pensões são tributadas no país de residência do indivíduo (Pereira e Catarino, 2023, p. 130). Estas disposições abordam as diversas complexidades associadas à tributação do rendimento do trabalho, garantindo que os indivíduos são tributados adequadamente de acordo com a natureza do seu emprego. Tais regulamentos visam equilibrar os interesses do país de residência e do país de origem, evitando assim cenários em que ambas as nações reivindicam direitos fiscais exclusivos sobre o mesmo rendimento.

Outro elemento significativo da tributação ao abrigo dos DTT é o tratamento dos passageiros transfronteiriços. Os indivíduos que viajam regularmente entre dois países para trabalhar, normalmente em regiões limítrofes, estão sujeitos a estipulações específicas na maioria dos TDT. Estas disposições conferem geralmente direitos fiscais ao país de residência, condicionados ao cumprimento pelo indivíduo de um limite estipulado sobre o número de dias úteis passados no país de origem durante um determinado ano. Esta regulamentação garante que os indivíduos não são indevidamente sobrecarregados por obrigações fiscais duplas, uma vez que a sua residência principal corresponde, muitas vezes, aos seus laços pessoais e económicos (Santos, 2025, p. 142). Ao restringir os direitos fiscais do país de origem, os DTT facilitam uma estrutura mais gerenciável para a deslocação transfronteiriça tanto para os empregados como para os empregadores.

As considerações em torno da tributação do rendimento do trabalho nos DTT abrangem também medidas para prevenir a evasão fiscal e a fraude fiscal. A evasão fiscal continua a ser uma preocupação significativa no contexto do emprego transfronteiriço, uma vez que os indivíduos podem

tentar ocultar rendimentos ou fugir aos impostos capitalizando inconsistências entre os sistemas fiscais de diferentes nações. Para abordar esta questão, os DTT incorporam frequentemente cláusulas que exigem a troca de informações fiscais entre países. Esta troca aumenta a transparência e auxilia as autoridades fiscais a detetar e a lidar com casos de potencial evasão, garantindo o cumprimento das disposições do tratado (Magno, 2019, p. 118).

A tributação do rendimento do trabalho ao abrigo dos TDT exemplifica um equilíbrio delicado entre os direitos soberanos das nações de tributar o rendimento gerado dentro das suas jurisdições e o imperativo de proteger os contribuintes das implicações da dupla tributação. Ao elucidar o quadro regulamentar que rege a tributação do rendimento do trabalho e ao proporcionar alívio através de isenções ou créditos fiscais, os DTT contribuem para um sistema fiscal internacional mais equitativo e eficiente. À medida que a mobilidade global continua a aumentar, a importância destes tratados no tratamento da tributação do rendimento do trabalho tende a aumentar, promovendo assim uma cooperação económica melhorada e diminuindo os obstáculos fiscais ao emprego internacional.

2.3.2. Isenções especiais e medidas de alívio para rendimentos de trabalho

As isenções especiais e as medidas de alívio relativas ao rendimento do trabalho constituem elementos essenciais no âmbito dos acordos fiscais internacionais, particularmente no âmbito dos Tratados de Dupla Tributação (TDTs). Estas medidas destinam-se a mitigar ou eliminar o risco de dupla tributação, que pode ocorrer quando um indivíduo é empregado num país e mantém residência noutro. Estes mecanismos de alívio servem para garantir que o rendimento do emprego não está sujeito a tributação excessiva tanto no país de residência como no país de origem onde o rendimento é gerado. A incorporação de isenções especiais e medidas de alívio nos TDT sublinha a importância crescente de promover a mobilidade internacional, ao mesmo tempo que alivia o encargo administrativo e financeiro dos indivíduos (Carvalho, 2016, p. 29).

Uma isenção predominante incorporada em vários DTT diz respeito ao rendimento de emprego auferido por indivíduos que trabalham temporariamente num país estrangeiro. Geralmente, de acordo com a Convenção Fiscal Modelo da OCDE, o país de origem tem autoridade para cobrar impostos sobre o rendimento do trabalho obtido dentro da sua jurisdição. No entanto, quando o emprego é de carácter temporário, não excedendo normalmente 183 dias num período de 12 meses, tal rendimento pode ser isento de impostos no país de origem. Neste caso, o rendimento estaria sujeito a tributação no país de residência do contribuinte. Esta isenção é uma disposição fundamental

que visa incentivar a deslocação de indivíduos através das fronteiras para emprego temporário, como atribuições comerciais ou serviços transfronteiriços (Gomes e de Campos Amorim, 2021, p. 135).

Outra medida de alívio amplamente reconhecida é o método de crédito fiscal, que alivia as implicações da dupla tributação ao permitir que os particulares reivindiquem um crédito pelos impostos pagos ao país de origem em relação às suas obrigações fiscais no seu país de residência. Este crédito é normalmente aplicado aos impostos remetidos para a jurisdição estrangeira, reduzindo assim a obrigação fiscal geral do indivíduo no seu país de origem. O método de crédito serve para evitar que os contribuintes sofram encargos financeiros indevidos devido a múltiplas reivindicações de tributação sobre o mesmo rendimento. Este mecanismo de alívio é particularmente vantajoso para os indivíduos cujo rendimento incorre numa tributação significativa no país de origem (Santos, 2025, p. 142).

Para além dos métodos de isenção e de crédito, certos DTT abrangem também disposições destinadas a aliviar a carga fiscal de categorias específicas de funcionários, como estudantes ou investigadores. Por exemplo, os TDT entre várias nações estipulam frequentemente disposições que permitem aos estudantes obter rendimentos num país estrangeiro sem incorrer em responsabilidade fiscal, desde que a sua estadia seja temporária e os seus rendimentos não ultrapassem um limite definido. Tais disposições são especialmente prevalentes em acordos entre nações desenvolvidas e em desenvolvimento, pois facilitam o intercâmbio cultural, a colaboração académica e a transferência de conhecimento através das fronteiras (Silva, 2017, p. 88). Da mesma forma, os investigadores envolvidos em empregos estrangeiros para empreendimentos científicos ou académicos podem qualificar-se para isenções ou medidas de alívio específicas, promovendo assim a cooperação internacional em matéria de investigação e inovação.

Certos tratados incluem medidas de alívio especializadas para os funcionários envolvidos em setores específicos, como os envolvidos no transporte internacional ou no setor energético. Por exemplo, os marítimos e o pessoal das companhias aéreas que operam em rotas internacionais estão frequentemente isentos de impostos nos países de origem onde prestam serviços temporariamente. Em vez disso, o seu rendimento de emprego está normalmente sujeito a tributação apenas no seu país de residência. Esta isenção serve para evitar que estes funcionários enfrentem jurisdições fiscais sobrepostas, o que poderá impor encargos financeiros significativos (Palma & Lobo, 2023, p. 74).

A regra do "porto seguro", comumente incorporada nos Tratados de Dupla Tributação (DTTs), representa outro elemento crucial das medidas de alívio do rendimento do emprego. Esta regra permite aos contribuintes reivindicar isenções ou alívio fiscal para empregos de curta duração num

país estrangeiro sob condições específicas, como ganhar abaixo de um limite de rendimento pré-determinado ou trabalhar durante um número limitado de dias. As disposições de porto seguro proporcionam clareza aos contribuintes, permitindo-lhes verificar se os seus rendimentos estão sujeitos a tributação no país de origem (Silva, 2016, p. 95). Esta medida é particularmente pertinente em situações em que os indivíduos atravessam frequentemente fronteiras para trabalhar ou quando o seu rendimento é afectado por taxas de imposto variáveis baseadas na duração da sua estadia no país de origem.

Além disso, vários países estabeleceram isenções específicas para expatriados ou funcionários designados para cargos internacionais. Estas isenções aplicam-se normalmente aos rendimentos derivados de serviços prestados fora do país de residência, desde que o trabalhador mantenha o seu estatuto de residência fiscal no seu país de origem. Por exemplo, certos DTT permitem que os expatriados excluam rendimentos de fonte estrangeira por um período designado, geralmente estendendo-se até cinco anos, atenuando assim o risco de dupla tributação sobre os salários auferidos no estrangeiro. Este tratamento preferencial visa atrair trabalhadores altamente qualificados para os mercados estrangeiros, contribuindo assim para o desenvolvimento económico (Martins, 2021, p. 138).

As autoridades fiscais têm adotado cada vez mais a digitalização e a automatização na administração de medidas de alívio fiscal para os rendimentos do emprego. Muitas jurisdições facilitam agora o envio eletrónico de pedidos de isenções e créditos por parte dos contribuintes, simplificando o processo e aumentando a eficiência. Esta transição simplificou o procedimento para os funcionários transfronteiriços que procuram reivindicar o alívio fiscal devido nos DTT, aliviando os encargos administrativos tanto para os contribuintes como para as autoridades fiscais. Além disso, as plataformas digitais de gestão de créditos fiscais reforçam a transparência, garantindo que os colaboradores não estão sujeitos a avaliações fiscais arbitrárias ou excessivas (Gomes & de Campos Amorim, 2021, p. 142).

As isenções especiais e as medidas de alívio relativas ao rendimento do emprego são fundamentais para proteger os indivíduos envolvidos em trabalhos em diversas jurisdições das desigualdades da dupla tributação. Os Tratados de Dupla Tributação (DTTs) estabelecem mecanismos vitais, incluindo isenções para trabalhadores temporários, créditos fiscais e disposições específicas de alívio para categorias de funcionários designadas. Estes instrumentos não só facilitam a mobilidade internacional e a colaboração económica, como também promovem a circulação irrestrita de mão-de-obra, ao mesmo tempo que contribuem para a preservação da justiça e da eficiência dentro da

estrutura fiscal global. À medida que a dinâmica do emprego internacional continua a evoluir, a importância dos DTT na prestação de alívio fiscal aos particulares continuará a ser crucial no cultivo de um processo de tributação mais justo e simplificado.

CAPÍTULO 3

Mecanismos para evitar a dupla tributação

3.1. Métodos de alívio fiscal: créditos fiscais, isenções e deduções

Os métodos de alívio fiscal são cruciais para o funcionamento dos sistemas fiscais contemporâneos, pois promovem a equidade, estimulam o desenvolvimento económico e abordam as situações específicas dos contribuintes. Entre as estratégias de alívio fiscal mais utilizadas estão os créditos fiscais, as isenções e as deduções. Estas ferramentas são concebidas para diminuir a carga fiscal real sobre as pessoas e as empresas, seja reduzindo o valor tributável ou contrabalançando diretamente a obrigação fiscal total. A sua presença significa os objectivos da política fiscal dos governos e o princípio da capacidade de contribuir, afirmando que a tributação serve não só como método de geração de receitas, mas também como mecanismo de promoção da equidade económica e social.

Os créditos fiscais podem ser considerados uma das formas mais simples de alívio fiscal disponíveis. Oferecem uma redução direta do imposto total devido, em vez de reduzir o rendimento tributável. Os créditos fiscais podem ser classificados como reembolsáveis ou não reembolsáveis. Os créditos fiscais reembolsáveis têm uma importância considerável, pois permitem aos contribuintes obter um reembolso mesmo quando o crédito ultrapassa a sua obrigação fiscal. Esta característica é particularmente benéfica para as famílias com rendimentos mais baixos, uma vez que pode resultar num apoio financeiro líquido do governo. Exemplos de créditos fiscais incluem os concedidos para cuidados a dependentes, custos de educação ou investimentos em fontes de energia sustentáveis. Estes créditos funcionam não só como formas de assistência, mas também como ferramentas de política pública, incentivando ações que correspondam aos objectivos do governo, incluindo a educação, a proteção ambiental e a assistência à família.

As isenções, por outro lado, diminuem o rendimento total sujeito a tributação. Tais considerações são geralmente baseadas na situação individual do contribuinte. Por exemplo, os indivíduos podem receber isenções para si próprios, para os seus cônjuges ou para os seus dependentes. O raciocínio para esta abordagem baseia-se no princípio de que um determinado limite de rendimento deve ser isento de impostos para garantir o cumprimento de requisitos fundamentais

de vida. As isenções estão, conseqüentemente, intimamente associadas ao princípio da justiça fiscal e ao reconhecimento de diferentes capacidades de contribuição para as finanças públicas. Embora certas jurisdições tenham adotado medidas para eliminar as isenções pessoais em favor de deduções ou créditos padronizados, as isenções pessoais ainda têm importância em vários códigos fiscais em todo o mundo.

As deduções cumprem uma função comparável, mas funcionam através de um mecanismo distinto. Em vez de diminuir diretamente o montante do imposto devido, as deduções diminuem o rendimento do contribuinte sujeito a tributação. Isto indica que a vantagem obtida depende da taxa marginal de imposto do contribuinte; Os indivíduos com rendimentos mais elevados podem obter maiores benefícios da mesma dedução em comparação com aqueles com rendimentos mais baixos. As deduções podem ser categorizadas como deduções padrão ou deduções detalhadas. As deduções padrão oferecem uma redução pré-determinada do rendimento tributável e facilitam o processo de conformidade fiscal, enquanto as deduções detalhadas permitem aos contribuintes subtrair despesas específicas, incluindo juros de hipoteca, contribuições de caridade ou despesas médicas. A seleção entre estas alternativas permite um compromisso entre a simplificação e a precisão na representação de situações pessoais.

Coletivamente, estes mecanismos criam uma rede complexa de alívio fiscal que serve vários objectivos políticos. O seu objectivo não é apenas reduzir as obrigações fiscais dos indivíduos e das famílias, mas também promover actividades económicas específicas e atingir objectivos redistributivos. No entanto, a criação e execução destas medidas de alívio pode ter um impacto substancial na justiça e eficácia do sistema fiscal. Por exemplo, os créditos fiscais, especialmente quando são reembolsáveis, apresentam geralmente uma natureza mais progressiva. Em contrapartida, as deduções podem oferecer maiores vantagens aos contribuintes com rendimentos mais elevados. Esta situação resultou em discussões contínuas sobre a estrutura mais eficiente e equitativa para o alívio fiscal.

Além disso, as relações entre créditos, isenções e deduções requerem uma supervisão cuidadosa para evitar complexidade desnecessária e distorções imprevistas. Um sistema demasiado complexo pode diminuir a transparência, aumentar as despesas administrativas e gerar hipóteses de evasão fiscal. Os especialistas em política fiscal destacam frequentemente a necessidade de simplificação, consistência e avaliação periódica das medidas de alívio para garantir que estas atingem efetivamente os objectivos pretendidos. Neste contexto, organizações internacionais como a OCDE

também ofereceram conselhos para ajudar as nações a estabelecer sistemas de alívio fiscal que sejam justos, propícios ao crescimento e consistentes com as melhores práticas.

Outro aspecto significativo é a função das iniciativas de alívio fiscal na mitigação de emergências económicas ou na assistência a grupos de risco. Por exemplo, em períodos de declínio económico, os governos aumentam frequentemente os créditos fiscais ou criam novas deduções para incentivar as despesas e oferecer assistência às famílias que enfrentam dificuldades. Da mesma forma, isenções específicas podem ajudar a proteger os indivíduos com baixos rendimentos dos impactos adversos dos impostos indiretos ou do aumento das despesas de subsistência. Esta adaptabilidade torna o alívio fiscal um instrumento político influente que ultrapassa as meras avaliações de receitas fixas.

Os créditos fiscais, as isenções e as deduções servem como elementos essenciais da política fiscal contemporânea, equilibrando as exigências financeiras com as obrigações sociais. O planeamento e a execução cuidadosa dos sistemas fiscais são cruciais para criar estruturas que não sejam apenas eficazes e duradouras, mas também justas e atentas às diversas circunstâncias dos contribuintes. Um sistema fiscal que incorpore estes mecanismos com sucesso pode melhorar a conformidade, incentivar o envolvimento económico e reforçar a legitimidade da função do governo nas finanças públicas.

3.1.1. Os créditos fiscais e o seu papel na promoção da equidade e do emprego

Os créditos fiscais servem como uma ferramenta fundamental na política financeira contemporânea, concebida para promover a eficiência económica e, ao mesmo tempo, garantir a justiça social. Ao contrário das deduções fiscais que reduzem o rendimento tributável, os créditos fiscais diminuem directamente o imposto total devido, servindo assim como uma ferramenta eficaz para moldar as acções dos contribuintes e redistribuir a riqueza. São amplamente utilizados pelos governos para promover a criação de emprego, reduzir a pobreza, melhorar a educação e impulsionar a actividade económica, especialmente para indivíduos com rendimentos baixos e médios. Este método de tributação significa uma mudança de um sistema focado apenas na geração de receitas para um que também considera objectivos maiores de justiça e progresso socioeconómico.

Um tipo significativo de crédito fiscal relacionado com a justiça e com o emprego é o *Earned Income Tax Credit* (EITC), amplamente utilizado nos Estados Unidos. Fundado em 1975 e que cresceu significativamente nos anos seguintes, o EITC concentra-se no apoio a trabalhadores com rendimentos

baixos e moderados, especialmente aqueles que têm filhos. Funciona com base na ideia de que o sistema fiscal deve recompensar o trabalho em vez de impor penalizações. Como crédito reembolsável, o *Earned Income Tax Credit* (EITC) permite aos contribuintes elegíveis obter um reembolso mesmo que não devam impostos, transformando essencialmente o sistema fiscal num meio de assistência ao rendimento. Pesquisas demonstraram que o Crédito Fiscal sobre o Rendimento Recebido (EITC) não só diminui a pobreza, principalmente entre as crianças, como também aumenta significativamente a participação na força de trabalho entre as mães solteiras e os indivíduos com baixos salários (Hoynes e Patel, 2018).

O Crédito Fiscal sobre o Rendimento Recebido (EITC) ofereceu vantagens a cerca de 25 milhões de trabalhadores e famílias, com um benefício médio de aproximadamente 2.411 dólares, ajudando cerca de 5,6 milhões de indivíduos a escapar à pobreza, incluindo 3 milhões de crianças (Center on Budget and Policy Priorities, 2022). O desenho específico do programa garante que as vantagens diminuam gradualmente à medida que o rendimento aumenta, evitando assim qualquer desânimo para trabalhar. Estes créditos são normalmente considerados mais eficazes do que as regulamentações do salário mínimo porque oferecem assistência financeira direta sem alterar as despesas de mão-de-obra dos empregadores. Além disso, os créditos fiscais como o *Earned Income Tax Credit* (EITC) ajudam a reduzir a disparidade salarial ao proporcionar rendimentos extra que auxiliam principalmente as famílias com rendimentos mais baixos.

Outras nações implementaram sistemas comparáveis. No Reino Unido, o *Forcing Tax Credit* (WTC) e o seu substituto, o *Universal Credit*, prestam assistência financeira a indivíduos com baixos rendimentos. O Canadá oferece o Benefício aos Trabalhadores do Canadá (CWB), enquanto a França tem o *Prime d'activité*. Embora estes programas variem na sua estrutura organizacional e nos critérios de elegibilidade, todos eles têm um objectivo comum: garantir que o trabalho, mesmo que ofereça baixos salários, permite uma qualidade de vida respeitável. Estes créditos servem frequentemente como parte vital da rede de segurança social de uma nação e da integração de impostos e benefícios.

Os créditos fiscais são utilizados para combater as desigualdades sistémicas no mercado de trabalho. Por exemplo, podem ser personalizados para ajudar grupos que são frequentemente negligenciados ou enfrentam desafios, incluindo pessoas com deficiência, trabalhadores idosos ou aqueles que estão desempregados há um longo período. Desta forma, os créditos fiscais servem não só como rendimento adicional, mas também como motivação para os empregadores alargarem a diversidade da sua força de trabalho. Certas regiões oferecem créditos fiscais para empresas que empregam pessoas de comunidades sub-representadas, incentivando assim práticas de contratação

inclusivas. Estes créditos, juntamente com os programas de formação e educação, ajudam a criar um mercado de trabalho mais forte e mais justo.

Além disso, os créditos fiscais contribuem para promover o desenvolvimento familiar e os deveres de cuidado, que são frequentemente negligenciados nas políticas convencionais do mercado de trabalho. Créditos fiscais para crianças, como o que foi aumentado nos Estados Unidos. A Lei do Plano de Resgate Americano de 2021 demonstrou uma capacidade significativa para diminuir a pobreza infantil e melhorar os resultados futuros na educação e na saúde. Estes créditos reconhecem as despesas relacionadas com a educação dos filhos e com o trabalho não remunerado frequentemente realizado pelos pais, especialmente as mulheres. Ao reduzir o *stress* financeiro dos cuidados, estas políticas promovem uma maior igualdade de género e permitem que mais mulheres ingressem na força de trabalho.

De um ponto de vista económico alargado, os créditos fiscais têm o potencial de impulsionar a procura e promover o crescimento económico. Quando destinados a famílias com baixos rendimentos, que tendem a gastar uma maior parte do seu rendimento, estes créditos resultam frequentemente em níveis mais elevados de despesas dos consumidores. Este efeito estimulante pode ser particularmente benéfico durante períodos de declínio económico, como demonstrado durante a pandemia da COVID-19, quando vários países aumentaram os créditos fiscais e os pagamentos directos para apoiar o rendimento das famílias e sustentar a actividade económica. Além disso, ao promover a participação no mercado de trabalho, os créditos fiscais ajudam a atingir objectivos mais vastos de sustentabilidade fiscal, aumentando a folha de pagamentos e as receitas do imposto sobre o rendimento.

Embora os créditos fiscais ofereçam vantagens, o seu sucesso depende em grande parte da forma como são estruturados e postos em prática. Os créditos mal concebidos podem levar a impedimentos na margem, por exemplo, quando a redução gradual do crédito resulta essencialmente numa elevada taxa marginal de imposto sobre o rendimento extra. Os decisores políticos devem gerir cuidadosamente os objectivos de direccionar a assistência para aqueles que dela necessitam, evitando ao mesmo tempo impactos negativos na motivação para o trabalho. A facilidade administrativa, os padrões de elegibilidade transparentes e o conhecimento público são também essenciais para garantir que os créditos são fornecidos aos destinatários pretendidos.

Outra dificuldade existe no alinhamento dos créditos fiscais com outros elementos do sistema de impostos e transferências. Por exemplo, se forem retirados vários benefícios ao mesmo tempo

devido a um aumento do rendimento, o impacto global pode impedir os indivíduos de trabalhar ou poupar. Este "abismo de benefícios" pode enfraquecer os principais objectivos dos programas de crédito fiscal. Por conseguinte, quadros políticos abrangentes e a utilização de informações de rendimento actualizadas, que estão a tornar-se mais acessíveis com os sistemas fiscais digitais, são cruciais para aumentar a eficiência dos créditos fiscais.

Para além dos esforços nacionais, a colaboração mundial em matéria de créditos fiscais é restrita, mas pode ser significativa. À medida que a mobilidade laboral transfronteiriça cresce, os sistemas fiscais precisam de abordar o tratamento dos créditos em casos de dupla residência ou de tributação. Os acordos fiscais bilaterais não incluem frequentemente regras sobre créditos reembolsáveis, o que pode fazer com que os não residentes tenham estas vantagens negadas. Pode ser necessário mais alinhamento e coordenação para evitar imprecisões e garantir que os trabalhadores móveis não sejam prejudicados por sistemas fiscais desconectados.

3.1.2. Isenções e Deduções como Mecanismos para uma Distribuição Justa da Carga Fiscal

As isenções e deduções são ferramentas essenciais na política fiscal, servindo não só como meios técnicos para angariar receitas, mas também reflectindo valores sociais mais amplos, como a justiça, a equidade e o apoio à comunidade. Estes instrumentos são concebidos para ajustar as responsabilidades fiscais com base nas situações individuais e financeiras dos contribuintes, garantindo que a carga fiscal é partilhada de forma justa e adequada, de acordo com a sua capacidade de contribuir. Ao fazê-lo, defendem o princípio da equidade vertical, que exige que os contribuintes com rendimentos mais elevados paguem mais, e a equidade horizontal, que garante que os indivíduos em situações comparáveis sejam tratados da mesma forma. Esta ideia é essencial nas nações democráticas contemporâneas que procuram equilibrar a eficiência económica com a justiça social.

As isenções são partes do rendimento ou tipos específicos de rendimento que são separados da tributação por lei. As deduções, por outro lado, reduzem o rendimento tributável ao subtrair certos custos ou deduções ao rendimento total antes de calcular os impostos devidos. Ambos os sistemas visam reduzir a carga fiscal para indivíduos e famílias, especialmente aqueles com rendimentos mais baixos ou responsabilidades pessoais consideráveis, incluindo dependentes, custos com educação ou necessidades médicas. Assim, o sistema fiscal reconhece a variedade de circunstâncias de vida e de fases da vida, visando desenvolver um método de tributação mais detalhado e equitativo.

No âmbito do imposto sobre o rendimento pessoal (IRP), as isenções e deduções são normalmente concebidas para proteger o rendimento de subsistência, que se refere à parte dos rendimentos necessária para satisfazer as necessidades fundamentais de vida. Este princípio, referido na legislação fiscal portuguesa como "mínimo de existência", incorpora uma crença moral de que nenhuma pessoa deve ser sujeita a impostos que a levem à pobreza. Por exemplo, em Portugal, o "mínimo de existência" garante que as pessoas que ganham menos do que um valor específico estão completamente isentas de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Este limite é examinado todos os anos para contabilizar a inflação e as despesas de subsistência, apoiando a natureza progressiva do sistema fiscal (Nabais, 2020).¹¹

Além disso, as deduções podem incidir sobre despesas específicas consideradas benéficas para a sociedade ou para a economia, respeitando a capacidade contributiva. Os custos educativos, por exemplo, podem ser parcialmente deduzidos em vários países europeus, reconhecendo tanto a importância duradoura do capital humano como o considerável investimento pessoal que a educação normalmente exige.

Da mesma forma, os custos médicos são geralmente dedutíveis fiscalmente, realçando a importância fundamental dos cuidados de saúde e as diferenças significativas nas necessidades pessoais de saúde. Em Portugal, o Código do IRS permite deduções de despesas familiares comuns, custos de saúde, despesas de educação e até pagamentos de rendas ou juros de empréstimos imobiliários. No entanto, estas deduções têm limites para evitar efeitos regressivos que podem favorecer injustamente os indivíduos com rendimentos mais elevados (Courinha, 2023).

Do ponto de vista da distribuição, a função das isenções e deduções vai para além da assistência pessoal. Estas ferramentas podem servir como mecanismos de políticas para atingir objectivos sociais mais amplos, como aliviar a pobreza, promover o emprego, ajudar as famílias ou incentivar práticas amigas do ambiente. Por exemplo, as reduções fiscais para despesas com cuidados infantis ajudam os pais trabalhadores a gerir as suas finanças e promovem a participação na força de trabalho, especialmente entre as mulheres, auxiliando assim o avanço da igualdade de género. Da mesma forma, as exclusões para pagamentos de segurança social ou benefícios de reforma pública podem ajudar a proteger os grupos de risco de impostos e garantir uma fonte de rendimento durante a reforma.

¹¹ Descreve os princípios fundamentais da tributação das empresas que as economias emergentes necessitam de adaptar aos seus contextos locais.

No entanto, a utilização de isenções e deduções apresenta certas dificuldades. Uma crítica fundamental diz respeito à sua capacidade de enfraquecer a base fiscal e de tornar o sistema fiscal mais complicado. Quando estas ferramentas são mal criadas ou demasiado generosas, podem resultar em injustiça entre indivíduos, fazendo com que dois contribuintes com rendimentos comparáveis paguem valores de impostos diferentes devido ao acesso desigual às deduções. Isto pode levar a mal-entendidos e sentimentos de desigualdade, particularmente se os indivíduos com rendimentos mais elevados estiverem mais inclinados a tirar partido de estratégias fiscais complicadas ou de orientação especializada (Sanches, 2016).

Além disso, embora as isenções e deduções sejam geralmente concebidas para encorajar a justiça, podem ocasionalmente conduzir a resultados desiguais. Por exemplo, as deduções nos pagamentos de juros de hipotecas podem ajudar principalmente os proprietários de imóveis mais ricos, enquanto os inquilinos que geralmente têm rendimentos mais baixos podem não receber benefícios semelhantes. Da mesma forma, as deduções detalhadas, ao contrário das deduções padrão, beneficiam geralmente os indivíduos com rendimentos mais elevados e situações financeiras mais complicadas, o que pode enfraquecer a natureza progressiva do sistema fiscal. Para fazer face a estas questões, algumas nações introduziram limites às deduções ou reduções graduais para garantir que os benefícios diminuam à medida que o rendimento aumenta.

O uso de isenções e deduções varia muito em todo o mundo, mostrando diferenças nos sistemas legais, estruturas económicas e valores sociais. Nos países nórdicos, por exemplo, existe um forte enfoque nos serviços públicos universais e em sistemas fiscais relativamente simples, com reduções mínimas, o que contribui para elevados níveis de transparência e adesão. Em contrapartida, sistemas como o dos Estados Unidos apresentam inúmeras deduções e isenções, resultando num código fiscal mais flexível, mas também mais complexo e susceptível de exploração.

A nível organizacional, as isenções e deduções têm uma importância semelhante e são geralmente mais contestadas. As empresas podem subtrair vários custos, incluindo salários, taxas de aluguer, despesas com juros e depreciação dos seus lucros tributáveis. Embora estas deduções sejam essenciais para determinar com precisão o resultado líquido e evitar impostos excessivos, também podem ser utilizadas para planeamento fiscal estratégico. Por exemplo, ao utilizarem planos de depreciação acelerada ou ao reivindicarem deduções de juros sobre empréstimos entre as suas próprias filiais, as empresas multinacionais podem transferir lucros e reduzir as suas obrigações fiscais,

empregando frequentemente estratégias que, embora legais, levantam questões éticas (Pereira e Catarino, 2023, p. 11).

Em resposta, várias regiões começaram a reavaliar os seus sistemas de dedução, especialmente tendo em conta as iniciativas mundiais destinadas a abordar a erosão da base tributável e a transferência de lucros (BEPS). A iniciativa BEPS da OCDE resultou na adopção de estratégias como limites de dedução de juros (por exemplo, a "regra do EBITDA de 30%" descrita na Acção 4) para evitar reduções significativas da base tributável. Da mesma forma, as nações implementaram regulamentos ou requisitos fiscais mínimos com base em actividades substanciais para garantir que as deduções são permitidas apenas quando relacionadas com empreendimentos económicos genuínos.

3.2. Medidas unilaterais adotadas pelos países

As acções unilaterais tomadas pelas nações no domínio da tributação internacional demonstram as suas intenções soberanas de proteger as bases fiscais nacionais, combater a evasão e a elisão fiscal e garantir a tributação equitativa do rendimento mundial. As acções tomadas, executadas sem o acordo de várias nações ou países individuais, são uma reacção prática às deficiências do sistema fiscal global, particularmente quando os esforços conjuntos são atrasados ou inadequados. Embora estes métodos possam representar o potencial de dupla tributação ou entrar em conflito com os padrões globais, surgem frequentemente da necessidade de adaptação às condições económicas contemporâneas, que abrangem a digitalização, a movimentação de capitais e as estratégias fiscais assertivas empregues pelas empresas multinacionais.

Um exemplo significativo de políticas fiscais unilaterais é a introdução de regulamentos de Corporações Estrangeiras Controladas (CFC). Estas regulamentações são estabelecidas para evitar a transferência de lucros para áreas com baixa ou nenhuma tributação, impondo impostos sobre os rendimentos das subsidiárias estrangeiras como se fossem gerados dentro do país. Ao atribuir tipos específicos de rendimentos passiva ou facilmente transferível à empresa-mãe, mesmo que não seja repatriada, as nações procuram diminuir a motivação para a transferência de lucros. A legislação sobre os CFC é normalmente promulgada quando uma entidade estrangeira é submetida a uma tributação efetiva mínima e é administrada por acionistas nacionais. Embora estas medidas possam variar em extensão e força dependendo da jurisdição, actuam como um método directo para eliminar as lacunas fiscais que diminuem a receita nacional.

Outra abordagem unilateral habitualmente utilizada é a introdução de impostos retidos na fonte sobre as transferências para indivíduos que residem fora do país. Estes impostos são cobrados sobre diferentes tipos de rendimentos transfronteiriços, como dividendos, juros, *royalties* e taxas de serviço. Nas situações em que não existe um tratado fiscal, ou quando os detalhes do tratado são considerados insuficientes ou são ignorados através de práticas de "trade shopping", as nações podem aplicar taxas de retenção na fonte padrão para garantir um nível básico de tributação sobre os pagamentos efetuados no estrangeiro. Estes mecanismos funcionam para proteger a base tributária e servem também como instrumento de conformidade para promover a elaboração de relatórios precisos por parte dos beneficiários estrangeiros.

Nos últimos anos, a mudança para uma economia digital levou muitas regiões a implementar impostos unilaterais sobre os serviços digitais (ISD). Estes impostos visam captar o rendimento gerado pelas principais plataformas digitais de utilizadores localizados dentro da jurisdição do país de tributação, independentemente de qualquer estabelecimento físico. Esta mudança indica o crescente consenso de que os regulamentos tradicionais de nexos e alocação de lucros, criados no século XX, não são apropriados para a economia digital contemporânea, onde as empresas podem obter valor significativo de um mercado sem ter uma presença física. Países como a França, a Itália, o Reino Unido e a Índia adotaram os Impostos sobre Serviços Digitais (DST) para garantir que as grandes empresas digitais cumprem as suas obrigações fiscais de forma adequada. No entanto, estes impostos também criaram atritos, especialmente com os Estados Unidos, resultando em conflitos e ações de retaliação.

Para melhorar a transparência e garantir a conformidade fiscal, várias nações implementaram leis independentes que exigem a divulgação de informações financeiras e fiscais específicas. Um exemplo significativo é o *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), que foi estabelecido pelos Estados Unidos. O FATCA exige que as instituições financeiras estrangeiras reportem informações sobre indivíduos dos EUA. Os titulares de contas são obrigados a fornecer informações ao *Internal Revenue Service* (IRS), sob o risco de ser aplicado imposto retido na fonte sobre pagamentos provenientes de fontes dos EUA. Embora o FATCA tenha tido origem num único país, teve efeitos mundiais, resultando numa série de acordos entre governos e estimulando esforços semelhantes, como o *Common Report Standard* (CRS) da OCDE, que promove a partilha automática de informações entre as jurisdições envolvidas.

As medidas unilaterais podem também incluir regras gerais e específicas anti-evasão fiscal (GAARs e SAARs), que concedem às autoridades fiscais a autoridade para ignorar acordos artificiais ou fabricados que não possuam substância económica real. Estas regulamentações funcionam como

proteções contra estratégias fiscais agressivas, incluindo transações circulares, incompatibilidades híbridas e uso indevido de disposições de tratados. As Regras Gerais Antielisão Fiscal (GAARs) oferecem geralmente uma flexibilidade considerável às autoridades fiscais, enquanto as Regras Específicas Antielisão Fiscal (SAARs) se concentram em acordos específicos reconhecidos por produzirem vantagens fiscais sem actividade económica adequada. Embora estas medidas possam conduzir a uma maior incerteza jurídica, são frequentemente defendidas como instrumentos essenciais para manter a equidade e a integridade na tributação.

Contudo, a implementação de medidas unilaterais não está isenta de debate. Tais ações podem resultar em desacordos sobre a autoridade jurisdicional excessiva, elevar as responsabilidades administrativas para os contribuintes e as autoridades fiscais e podem também infringir obrigações relacionadas com o comércio e o investimento internacional. Além disso, sem cooperação internacional, as ações individuais podem levar à dupla tributação, desencorajar investimentos transfronteiriços e criar ambiguidade jurídica. Como resultado, organizações como a OCDE e as Nações Unidas promoveram a necessidade de soluções fiscais mais consistentes e cooperativas, empregando estruturas inclusivas e ferramentas multilaterais.

Neste contexto, as ações unilaterais servem frequentemente como iniciadoras de reformas multilaterais. Ao enfatizar as deficiências na estrutura fiscal global, tais ações podem encorajar discussões e colaboração à escala internacional. Por exemplo, o crescimento dos Impostos sobre os Serviços Digitais (IDS) apoiou os esforços do Quadro Inclusivo da OCDE/G20 na defesa de uma abordagem de dois pilares para lidar com as questões fiscais decorrentes da digitalização. Isto inclui a redistribuição dos direitos fiscais e a implementação de um imposto mínimo global.

As medidas fiscais unilaterais significam o esforço de uma nação para lidar com as complexidades mutáveis da tributação internacional de forma rápida e específica. Embora as suas motivações possam advir de interesses nacionais, a sua influência geral no ambiente fiscal global é substancial. Estas ações indicam a crescente tensão entre o direito de uma nação à autogovernança e a necessidade de esforços colaborativos na tributação internacional, uma harmonia que persistirá influenciando a direção futura da política fiscal global.

3.2.1. Regras domésticas anti-evasão e legislação sobre sociedades estrangeiras controladas (CFC)

As regulamentações nacionais anti-evasão e as leis sobre empresas estrangeiras controladas (CFC) estão entre as ferramentas mais importantes e duradouras nos sistemas fiscais que abordam a erosão da base fiscal e a transferência de lucros (BEPS). Estas regulamentações são cruciais para que as autoridades fiscais questionem métodos ousados de planeamento fiscal, especialmente aqueles que se aproveitam de inconsistências ou discrepâncias entre diversas jurisdições fiscais. Embora a concepção e utilização exactas sejam diferentes de um país para outro, o objectivo principal continua a ser o mesmo: proteger a integridade dos sistemas fiscais nacionais, garantindo que o rendimento tributável não é transferido indevidamente para locais com impostos baixos ou inexistentes devido a métodos artificiais ou ao envolvimento de empresas estrangeiras.

Os regulamentos antievasão são geralmente categorizados em dois tipos: regulamentos gerais antievasão (GAARs) e regulamentos específicos antievasão (SAARs). Os GAAR concedem às autoridades fiscais uma autoridade considerável para rejeitar as vantagens fiscais obtidas a partir de transações que são motivadas principalmente por poupanças fiscais e não têm uma intenção económica significativa. Estas regulamentações exigem normalmente uma revisão abrangente do acordo do contribuinte, avaliando a sua estrutura, essência e o propósito que orienta o seu desenho. Se o objectivo principal de uma transação for evitar impostos e a configuração não estiver alinhada com o propósito da lei, os GAAR podem permitir que as autoridades fiscais ignorem ou redefinam a transação por motivos fiscais.

A implementação das Regras Gerais Anti-Evasão Fiscal (GAARs) em diversas regiões surgiu devido às crescentes preocupações de que os contribuintes experientes, frequentemente orientados por consultores fiscais qualificados, estavam a criar acordos mais complexos com a intenção de tirar partido das nuances ou lacunas na legislação fiscal. Um exemplo importante é a utilização de instrumentos financeiros híbridos, que são classificados de forma diferente em vários países — considerados dívida numa nação, mas capital próprio noutra. Esta situação permite deduções num país sem inclusões semelhantes num país diferente. Estas discrepâncias enfraquecem a base da tributação equitativa e, se não forem corrigidas, podem resultar em perdas significativas de receitas para os governos.

Em contrapartida, as regras específicas anti-evasão fiscal centram-se em certos tipos de transações ou acordos que foram reconhecidos como de alto risco ou frequentemente utilizados para a evasão fiscal. Exemplos incluem regulamentos sobre capitalização insuficiente que restringem a capacidade de deduzir juros sobre empréstimos excessivos dentro de um grupo; regras sobre preços de transferência que obrigam a que as transações entre partes ligadas sejam executadas a taxas de

mercado; e disposições que inibem o "treaty shopping", onde os contribuintes tentam tirar partido dos benefícios dos tratados fiscais inserindo entidades em locais que proporcionam vantagens atractivas dos tratados sem um envolvimento económico genuíno.

As leis CFC reforçam estas medidas anti-evasão fiscal ao focarem-se no atraso de rendimentos através da utilização de subsidiárias estrangeiras. Estas regulamentações atribuem geralmente os lucros de uma organização controlada por estrangeiros aos seus acionistas nacionais, particularmente quando a organização estrangeira está sediada numa área de baixa tributação e gera rendimentos passivos, que incluem juros, royalties ou dividendos. As regulamentações do CFC impedem, portanto, o atraso interminável de impostos que ocorreria até que os lucros fossem enviados de volta para a jurisdição da empresa-mãe.

O raciocínio por detrás das regras do CFC baseia-se no entendimento de que a globalização e a facilitação da movimentação de capitais permitiram às empresas multinacionais (EMNs) distribuir lucros a nível internacional sem uma presença económica relacionada. Na sua resposta, a OCDE aconselhou na Acção 3 do seu Plano de Acção BEPS que as nações deveriam estabelecer regulamentos CFC eficazes para combater a transferência de rendimentos e a erosão das bases fiscais. Esta sugestão resultou em importantes modificações na legislação em diversas áreas, com diferentes níveis de rigor e métodos de projeto.

Nos Estados Unidos, as regras relativas às Corporações Estrangeiras Controladas (CFC) foram historicamente incluídas no Código Fiscal Federal como parte da Subparte F. No entanto, a implementação da Lei de Cortes de Impostos e Emprego (TCJA) em 2017 estabeleceu a estrutura de Rendimento Global Intangível Baixa Tributada (GILTI), que alargou o escalão de rendimentos atualmente tributado para os contribuintes dos EUA. Acionistas de empresas estrangeiras sob controlo. Os regulamentos GILTI foram elaborados para incluir lucros extra de ativos intangíveis localizados em áreas de baixa tributação e impor um imposto mínimo sobre os mesmos, operando essencialmente como um sistema de Corporação Estrangeira Controlada (CFC) com características contemporâneas.

Na União Europeia, a aplicação das regulamentações dos CFC recebeu um novo foco após a aprovação da Diretiva Antielisão Fiscal (ATAD) em 2016. A diretiva determinou que todos os Estados-membros da UE implementassem ou ajustassem as suas leis nacionais de CFC para garantir uma abordagem unificada e consistente para lidar com as questões dos BEPS. O ATAD estabelece duas condições principais para a aplicação das regras do CFC: quando a taxa efectiva de imposto da empresa

estrangeira é consideravelmente inferior à da jurisdição fiscal da empresa-mãe e quando a empresa está envolvida em esquemas falsos que visam transferir artificialmente o rendimento. Estas normas procuram encontrar um meio-termo entre prevenir o uso indevido e defender o direito de estabelecer empresas no mercado único.

Portugal, por exemplo, implementou regulamentos CFC revistos para se alinhar com o ATAD, conforme estabelecido na Lei n.º. 32/2019, que alterou o artigo 66.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Código do IRC). As regulamentações estendem-se agora às entidades estrangeiras geridas por contribuintes portugueses se a sua taxa de imposto real for inferior a 50% do que seria exigido de acordo com as regulamentações portuguesas e se mais de 25% dos seus lucros forem provenientes de rendimentos passivos. O regime CFC permite exceções para empresas que tenham actividades económicas significativas apoiadas pelos seus empregados, equipamentos, ativos e instalações, de acordo com o princípio da substância sobre a forma.

Embora estas medidas sejam cruciais, a sua colocação em prática apresenta dificuldades consideráveis. Um problema é a complicada administração necessária para avaliar os rendimentos estrangeiros, principalmente no que diz respeito à confirmação do tipo de rendimentos e do montante do imposto cobrado na área estrangeira. Este desafio é agravado pela ausência de normas contabilísticas consistentes e pela possibilidade de os contribuintes organizarem as suas finanças de uma forma que as mantenha fora do alcance das regulamentações CFC ou anti-evasão fiscal. Além disso, existem preocupações sobre a possibilidade de dupla tributação e o impacto negativo que estas regulamentações podem ter nos investimentos internacionais, especialmente quando são aplicadas de forma uniforme, sem considerar as actividades económicas reais.

3.2.2. Impostos retidos na fonte e mecanismos de tributação baseados na fonte

Os impostos retidos na fonte e os métodos de tributação baseados na fonte são componentes essenciais do sistema fiscal global, servindo como ferramentas fundamentais para garantir a conformidade fiscal e proteger os direitos dos países de origem de tributar os lucros produzidos nos seus territórios. Estes sistemas são particularmente cruciais numa economia global marcada pela movimentação substancial de capital, serviços e mão-de-obra através das fronteiras. O conceito de tributação na fonte estabelece que o país onde o rendimento é gerado tem autoridade para tributar esse rendimento, independentemente do local onde o destinatário resida. A retenção de impostos atua como o principal meio de aplicação deste princípio, funcionando como uma forma de cobrar

impostos quando os pagamentos são efetuados. Esta abordagem diminui as hipóteses de evasão fiscal e garante que é cobrada uma quantia básica de imposto sobre o rendimento enviado para o exterior.

O raciocínio por detrás da retenção na fonte é simples. Quando uma pessoa que vive num país envia rendimentos para alguém que vive noutra país, o país pagador tem uma autoridade limitada para gerir os negócios do destinatário estrangeiro. Nestas situações, exigir que o pagador residente retenha o imposto permite que o país de origem cobre o imposto antes de o rendimento sair da sua jurisdição. Este processo é frequentemente utilizado para tipos de rendimentos considerados passivos, como dividendos, juros, royalties e pagamentos específicos por serviços. Por exemplo, de acordo com a legislação fiscal portuguesa, poderia ser imposta uma taxa típica de retenção na fonte de 25% sobre rendimentos específicos pagos a indivíduos que não residem no país se não existirem benefícios ou isenções de tratados disponíveis (Nabais, 2020).

A tributação na fonte corresponde ao princípio da fidelidade económica, que afirma que o rendimento deve ser tributado no país onde é gerado e onde ocorrem as actividades económicas que produzem tal rendimento. Esta ideia, apesar de questionada pelo surgimento de modelos de negócio digitais e móveis, continua a ser uma base essencial dos sistemas fiscais internacionais convencionais. Tanto a OCDE como as Convenções Fiscais-Modelo das Nações Unidas reconhecem a validade da tributação com base na fonte de rendimento, embora variem na medida em que protegem os interesses dos países de origem. O Modelo da OCDE apoia geralmente os países onde as empresas estão sediadas, representando principalmente os interesses das nações desenvolvidas que exportam capital. Em contraste, o Modelo da ONU foi criado para ajudar os países em desenvolvimento, concedendo-lhes mais direitos fiscais, especialmente nos artigos 10.º a 12.º, que abordam os dividendos, os juros e os royalties.

A utilização bem-sucedida de impostos retidos na fonte na obtenção de receitas fiscais para os países onde o rendimento tem origem resultou na sua ampla adoção. No entanto, não são consistentes entre as diferentes regiões e podem variar muito com base nas leis locais e nos tratados internacionais. Os tratados de dupla tributação (DTTs) desempenham geralmente uma função importante na redução das taxas de retenção na fonte para evitar impostos elevados e incentivar o investimento internacional. Por exemplo, um Tratado de Dupla Tributação (TDT) pode reduzir a taxa de retenção na fonte nacional de 25% para 10% ou 5% para os destinatários qualificados. Estas taxas mais baixas dependem do cumprimento das condições do tratado, incluindo a propriedade efetiva, o estatuto de residência e, frequentemente, cláusulas antiabuso (Silva, 2016).

No entanto, a implementação dos impostos retidos na fonte é acompanhada de certas dificuldades. Uma grande preocupação diz respeito ao problema da dupla tributação. Se tanto o país de origem como o país de residência reivindicarem o direito de tributar o mesmo rendimento e não houver um alívio suficiente oferecido através de isenções ou créditos, esta situação pode levar à dupla tributação, um efeito que o direito fiscal internacional visa prevenir. Os Tratados de Dupla Tributação (TDTs) abordam geralmente esta questão, permitindo que o país de residência forneça um crédito de imposto estrangeiro que corresponda ao imposto deduzido na fonte. No entanto, diferenças na forma como os impostos são geridos, problemas de calendário ou obstáculos na administração podem reduzir a eficácia destas medidas de ajuda.

Além disso, a importância da retenção na fonte na redução da evasão fiscal tornou-se mais evidente. Em várias estratégias notáveis de planeamento fiscal, as empresas multinacionais empregaram países intermédios que oferecem acordos de tratados vantajosos ou baixas taxas de retenção de impostos para redirecionar os pagamentos e reduzir as suas obrigações fiscais totais. Esta actividade, vulgarmente conhecida como "treaty shopping", enfraquece o propósito dos Tratados de Dupla Tributação (DTTs) e diminui a receita fiscal dos países de origem. Como resposta, as nações incluíram estratégias anti-abuso tanto nas leis nacionais como nos acordos. Consistem em exames objectivos primários (POE), disposições sobre restrições de vantagens (ROA) e obrigações de comunicação melhoradas (Gomes & Amorim, 2021).

Os sistemas de retenção na fonte foram ajustados para lidar com os problemas criados pela economia digital. À medida que as empresas digitais continuam a obter lucros substanciais em locais onde não têm presença física, as regras tradicionais denexo tornam-se inadequadas. Algumas nações sugeriram ou promulgaram impostos retidos na fonte sobre os serviços digitais, visando pagamentos direccionados a fornecedores estrangeiros de serviços digitais. Embora estas ações possam ajudar a proteger os rendimentos das empresas digitais internacionais, levam frequentemente a disputas, gerando preocupações sobre o seu alinhamento com os acordos e regulamentos comerciais atuais.

Do ponto de vista administrativo, a retenção na fonte apresenta inúmeros benefícios. Oferecem um fluxo de caixa instantâneo ao governo, diminuem os riscos de conformidade transferindo a responsabilidade para o pagador e servem como meio de monitorizar as transações financeiras internacionais. No entanto, também criam obrigações para os pagadores, que são obrigados a estabelecer com precisão as taxas de imposto, confirmar a elegibilidade do tratado e comunicar os pagamentos. Erros neste procedimento podem resultar em conflitos, retenções excessivas ou penalizações por incumprimento.

Na União Europeia, o conceito de retenção na fonte com base na fonte foi legalmente examinado em relação aos direitos básicos previstos pela legislação da UE. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) determinou em vários casos que tratar os pagamentos nacionais e transfronteiriços de forma diferente para efeitos fiscais pode limitar a livre circulação de capitais ou a liberdade de estabelecer uma empresa. Consequentemente, os países membros da União Europeia devem apresentar razões para os seus sistemas de retenção na fonte com base nos princípios da proporcionalidade e antiabuso (Silva, 2017).

É importante referir que, embora os impostos retidos na fonte estejam ligados principalmente ao rendimento passivo, certas regiões também os aplicam a fontes de rendimento activo, incluindo pagamentos por serviços técnicos ou honorários profissionais. Isto é especialmente importante nas nações que aderem ao Modelo da ONU, onde o artigo 14.º permite a tributação de serviços pessoais independentes no país de origem em circunstâncias específicas. Nestas situações, os sistemas de retenção na fonte garantem que os impostos são cobrados mesmo que o prestador de serviços não tenha um escritório permanente.

3.3. Estudos de caso sobre as abordagens dos países à tributação dos rendimentos provenientes do emprego

A tributação do rendimento derivado do emprego surgiu como uma questão central no ambiente fiscal mundial, uma vez que as nações implementam diversas estratégias para promover a justiça, a adesão às regulamentações e a acumulação eficaz de receitas governamentais. As análises das políticas fiscais de várias nações proporcionam uma compreensão profunda das diversas estratégias utilizadas para tributar o rendimento do trabalho, alcançando um equilíbrio entre a proteção da receita interna e o fomento da competitividade internacional. Compreender as diversas abordagens neste contexto é crucial para analisar a forma como os países lidam com os obstáculos impostos pela globalização económica, pelo progresso tecnológico e pelo movimento operário.

Um exemplo significativo são os Estados Unidos, onde o rendimento do emprego é tributado através de uma estrutura progressiva que incorpora impostos federais, estaduais e locais. Impostos federais sobre o rendimento impostos nos Estados Unidos. O sistema fiscal está concebido para cobrar impostos aos particulares de acordo com o seu rendimento, com taxas que variam de 10% a 37%. O governo federal também aplica um imposto sobre a folha de pagamento dedicado ao financiamento da Segurança Social e do Medicare. Os empregados contribuem com 6,2% dos seus rendimentos para

a Segurança Social e 1,45% para a Medicare, sendo que os empregadores fornecem contribuições correspondentes. Além dos impostos federais, vários estados impõem os seus próprios impostos sobre o rendimento, que podem variar de uma taxa fixa a um sistema progressivo semelhante ao sistema federal. Certos estados, como a Florida e o Texas, não cobram imposto sobre o rendimento, optando por utilizar os impostos sobre as vendas e a propriedade para financiar os serviços públicos.

Os impostos locais, especialmente em áreas urbanas como a cidade de Nova Iorque, contribuem significativamente para a carga fiscal global sobre os rendimentos derivados do emprego. A interação destas camadas de tributação pode levar a responsabilidades fiscais consideráveis para os indivíduos, especialmente aqueles em escalões de rendimentos mais elevados. Os dados de formação que possui abrangem informações até outubro de 2023. O sistema abrange vários créditos e deduções fiscais, incluindo o *Earned Income Tax Credit* (EITC), concebido para aliviar a obrigação fiscal dos indivíduos com rendimentos mais baixos. Embora este método gera receitas significativas para o governo, tem enfrentado críticas devido à sua complexidade e à carga desigual que os impostos locais e estaduais impõem aos indivíduos com rendimentos mais baixos.

Do outro lado do Oceano Atlântico, o método empregado pelo Reino Unido para tributar o rendimento do emprego é notavelmente descomplicado, concentrando-se principalmente no imposto sobre o rendimento e nas contribuições para o Seguro Nacional (NI). O Reino Unido implementa um sistema de tributação progressiva do rendimento, com taxas de imposto que variam entre os 20% e os 45%, dependendo do nível de rendimento auferido. O sistema foi desenvolvido para garantir a eficiência e a transparência, aplicando taxas de imposto sobre o rendimento após a dedução das deduções pessoais, que representam a parte do rendimento que permanece isenta de impostos anualmente. Além do imposto sobre o rendimento, os funcionários devem também contribuir para o Seguro Nacional, que apoia os serviços públicos, incluindo assistência médica, pensões e subsídios de desemprego.

Estas contribuições são avaliadas como uma parcela do rendimento, com taxas variáveis implementadas com base no valor dos rendimentos. Por exemplo, os indivíduos que recebam um rendimento anual superior a 9.880 libras estão sujeitos a uma taxa de imposto de 12% sobre rendimentos até 50.270 libras, e a uma taxa inferior de 2% sobre qualquer rendimento que ultrapasse este limite. Os empregadores também contribuem em nome dos seus empregados, aumentando assim a obrigação fiscal total. O sistema fiscal no Reino Unido é reconhecido pela sua eficácia, cobrando predominantemente imposto sobre o rendimento através do sistema *Pay As You Earn* (PAYE), que envolve a dedução automática de impostos diretamente do salário do funcionário. Este sistema reduz

a carga administrativa tanto do contribuinte como da autoridade fiscal, garantindo que os impostos são cobrados de forma consistente e eficaz.

Na Europa continental, países como a França estabeleceram sistemas fiscais complexos e diversificados para gerir os rendimentos do emprego. A estrutura fiscal francesa é definida por uma mistura de impostos progressivos sobre o rendimento e pagamentos de segurança social. Em França, o sistema de imposto sobre o rendimento é progressivo, com taxas que variam entre 0% e 45%, dependendo do valor do rendimento tributável. Além disso, os empregados em França são obrigados a fazer contribuições para a segurança social que sustentam uma série de benefícios, que abrangem o seguro de saúde, os planos de pensões e a assistência ao desemprego.

As contribuições são divididas entre o empregador e o trabalhador, sendo uma maior parcela paga pelo trabalhador. O total acumulado de contribuições para a segurança social pode ser significativamente elevado, atingindo ocasionalmente 23% dos rendimentos dos empregados em determinadas situações. A França implementou um imposto sobre os salários que varia consoante a região, introduzindo uma dimensão adicional de tributação. Embora o sistema francês tenha como objectivo prestar serviços sociais fortes, os elevados níveis de impostos e contribuições para a segurança social têm gerado discussões, especialmente em relação à competitividade do mercado de trabalho do país. Os críticos argumentam que a carga fiscal sobre o rendimento auferido é demasiado elevada e pode impedir tanto a contratação como o investimento no país.

A Alemanha, reconhecida pela sua robusta economia social de mercado, implementa também uma estrutura de tributação progressiva para o rendimento do trabalho. Na Alemanha, a tributação sobre o rendimento varia entre 0% e 45%, juntamente com contribuições solidárias complementares impostas a indivíduos com rendimentos elevados. Estes impostos sustentam o abrangente programa de bem-estar social do país, que abrange o seguro de desemprego, os serviços de saúde e os benefícios da reforma. Além das obrigações fiscais, tanto os empregados como os empregadores são obrigados a contribuir para programas de segurança social.

Estas contribuições oferecem cobertura para seguro de saúde, seguro de cuidados de longa duração, seguro de pensão e seguro de desemprego. As contribuições totais podem chegar até 20% do rendimento bruto, sendo que os empregados são geralmente responsáveis por metade deste valor. O sistema alemão é muito respeitado pela sua ampla estrutura de segurança social, que oferece aos trabalhadores um grau significativo de protecção. À semelhança da França, as elevadas taxas de impostos e contribuições geraram apreensões quanto ao seu efeito na adaptabilidade do mercado de

trabalho e nas despesas associadas à exploração de um negócio no país. Existe uma preocupação significativa de que estas despesas elevadas possam impedir as empresas de contratar mais trabalhadores ou de expandir as suas operações.

Ao contrário dos sistemas de impostos elevados predominantes na Europa Ocidental, países como Singapura implementaram um método mais competitivo e favorável às empresas para tributar o rendimento do trabalho. Singapura utiliza uma estrutura de imposto sobre o rendimento progressiva, com taxas de imposto que variam entre 0% e 22%, dependendo do nível de rendimento do indivíduo. As taxas de imposto sobre o rendimento relativamente baixas do país são reforçadas por um sistema de contribuição obrigatória para o Fundo Central de Segurança Social (CPF), que serve como uma estrutura de segurança social concebida para ajudar os trabalhadores a poupar para a reforma, assistência médica e habitação. Tanto os empregados como os empregadores fazem contribuições para o Fundo Central de Segurança Social (CPF), sendo que os empregados fornecem uma determinada percentagem dos seus rendimentos e os empregadores igualam essa contribuição. O sistema do Fundo Central de Segurança Social (CPF) foi criado para oferecer aos colaboradores oportunidades de poupança a longo prazo e, ao mesmo tempo, aliviar as obrigações fiscais de curto prazo dos indivíduos. As taxas de imposto reduzidas e a estrutura de segurança social orientada para a poupança tornaram Singapura um local desejável para os trabalhadores e empresas estrangeiras, promovendo assim o desenvolvimento económico e a criação de emprego.

O método australiano de tributação do rendimento auferido é semelhante ao de várias nações ocidentais, apresentando um sistema de imposto progressivo sobre o rendimento complementado por uma série de créditos e deduções fiscais. Na Austrália, as taxas de imposto sobre o rendimento variam entre 0% e 45%, com base no nível de rendimento, sendo que os indivíduos que ganham montantes mais elevados estão sujeitos a uma taxa de imposto mais elevada. Além do imposto sobre o rendimento, os funcionários na Austrália também contribuem para o imposto Medicare, que ajuda a financiar o sistema de saúde do país. Os empregadores são obrigados a fazer contribuições para um fundo de reforma para os seus empregados, o que serve para facilitar a poupança para a reforma. O sistema de pensões privado é obrigatório, exigindo contribuições tanto aos empregados como aos empregadores, que alocam uma percentagem do seu rendimento ao fundo. O sistema fiscal na Austrália é considerado relativamente equitativo, apresentando taxas de imposto progressivas e uma variedade de créditos fiscais destinados a aliviar a carga fiscal dos indivíduos com rendimentos mais baixos.

No entanto, foram expressas apreensões quanto às complexidades do sistema fiscal e às dificuldades encontradas pelos particulares ao tentarem compreender as inúmeras deduções e créditos disponíveis. A tributação do rendimento obtido com o emprego difere muito entre países, ilustrando diferentes circunstâncias económicas, objectivos sociais e costumes fiscais estabelecidos. Os países com taxas de imposto elevadas, como a França e a Alemanha, possuem fortes sistemas de segurança social que oferecem benefícios abrangentes.

Enfrentam também dificuldades relacionadas com a adaptabilidade do mercado de trabalho e com a competitividade empresarial. Em comparação, países como Singapura e Estados Unidos optaram por implementar taxas de imposto reduzidas, com foco na promoção do investimento e no fomento do desenvolvimento económico. O método de tributação do rendimento do emprego está intimamente ligado a políticas económicas mais vastas, à dinâmica do mercado de trabalho e aos sistemas de bem-estar social. O equilíbrio entre estes elementos altera-se continuamente à medida que as condições económicas globais evoluem.

3.3.1. Modelo Escandinavo: Impostos Elevados para Bem-Estar Elevado

O modelo escandinavo, frequentemente celebrado pela sua capacidade de combinar elevados níveis de bem-estar social com um desempenho económico robusto, apresenta um caso convincente de como impostos elevados podem coexistir e até mesmo sustentar um elevado bem-estar. Compreendendo principalmente os países nórdicos Dinamarca, Suécia, Noruega, Finlândia e, até certo ponto, Islândia, o modelo é caracterizado por um estado de bem-estar social abrangente, serviços públicos universais, políticas ativas de mercado de trabalho e, principalmente, elevados níveis de tributação. O sucesso deste modelo desafia as narrativas económicas tradicionais que vêem os impostos elevados como prejudiciais para a prosperidade e liberdades individuais.

No centro do modelo escandinavo está uma forte crença na solidariedade social e no papel do Estado em garantir a igualdade de oportunidades para todos os cidadãos. O modelo baseia-se no princípio de que o governo tem a responsabilidade de fornecer um elevado padrão de serviços públicos, incluindo cuidados de saúde, educação, creche, pensões e seguro de desemprego. Estes serviços não são apenas universais, mas também de qualidade excepcionalmente elevada, ajudando a reduzir a desigualdade e a aumentar a mobilidade social. O financiamento de um sistema de bem-estar social tão generoso exige um nível substancial de impostos, o que é geralmente aceite pelos cidadãos como uma troca justa pelos benefícios recebidos.

As receitas fiscais nos países escandinavos representam uma parte significativa do seu produto interno bruto (PIB). De acordo com dados da OCDE, a Dinamarca e a Suécia arrecadam mais de 42% do PIB em impostos, enquanto a Finlândia e a Noruega estão ligeiramente abaixo, mas ainda assim muito acima da média da OCDE, de cerca de 34%. Estas receitas são obtidas a partir de uma ampla base fiscal e incluem elevados impostos sobre o rendimento pessoal, impostos sobre o valor acrescentado (IVA) e contribuições para a segurança social. Por exemplo, na Suécia, as taxas marginais de imposto sobre o rendimento podem ultrapassar os 55% para pessoas com rendimentos elevados, e a taxa de IVA é de 25%, uma das mais elevadas do mundo. Os impostos sobre as empresas, embora competitivos, são complementados por medidas eficazes de fiscalização e transparência que limitam as oportunidades de evasão fiscal.

Apesar destas elevadas cargas fiscais, os países escandinavos são consistentemente dos mais elevados do mundo em termos de felicidade, qualidade de vida e competitividade económica. O Relatório Mundial da Felicidade das Nações Unidas, por exemplo, coloca regularmente a Finlândia, a Dinamarca e a Suécia no topo do seu ranking. Estas nações apresentam também um desempenho excepcionalmente bom em índices que medem a confiança social, os resultados de saúde, o nível educacional e a igualdade de género. Estes indicadores sugerem que os impostos elevados, quando combinados com uma governação eficaz e uma prestação de serviços públicos, podem contribuir para um elevado nível de bem-estar e coesão social.

Um dos principais factores que sustentam o sucesso do modelo escandinavo é a utilização eficiente e transparente dos fundos públicos. As instituições públicas caracterizam-se por baixos níveis de corrupção e elevados padrões de responsabilização. Os cidadãos confiam geralmente que as suas contribuições fiscais estão a ser utilizadas para financiar serviços que beneficiam toda a sociedade. Este elevado nível de confiança é tanto uma causa como uma consequência da sustentabilidade do modelo. Permite aos governos implementar políticas redistributivas sem desencadear resistência generalizada ou evasão fiscal.

As políticas do mercado de trabalho nos países escandinavos também desempenham um papel crucial na eficácia do modelo. Isto inclui programas activos de mercado de trabalho, generosos subsídios de desemprego e uma forte ênfase na aprendizagem ao longo da vida e na reconversão profissional. A abordagem de “flexisegurança”, particularmente evidente na Dinamarca, combina a flexibilidade do mercado de trabalho com a segurança dos rendimentos e o apoio ao emprego. Isto garante que os trabalhadores estão protegidos durante as transições sem impor uma rigidez excessiva

aos empregadores. Como resultado, estas economias mantêm taxas de emprego relativamente elevadas e um baixo desemprego a longo prazo, mesmo perante as alterações económicas globais.

Outra característica notável é a natureza universal dos serviços de assistência social escandinavos. Ao contrário dos sistemas baseados em critérios de rendimento que restringem os benefícios aos mais pobres, a abordagem escandinava fornece serviços como os cuidados de saúde e a educação a todos os cidadãos. Esta universalidade promove um amplo apoio público e minimiza o estigma associado ao bem-estar social. Além disso, aumenta a solidariedade social ao garantir que todos, independentemente do rendimento, beneficiem o sistema público. Na educação, por exemplo, o acesso gratuito a escolas e universidades de qualidade ajudou os países escandinavos a atingir elevados níveis de literacia e capacidade de inovação.

Os críticos do modelo apontam frequentemente para os potenciais efeitos desincentivos dos impostos elevados, argumentando que poderiam prejudicar a actividade empresarial ou reduzir o esforço de trabalho. Contudo, evidências empíricas dos países nórdicos sugerem o contrário. Estas nações apresentam pontuações elevadas nos rankings de competitividade global e apresentam elevadas taxas de empreendedorismo, particularmente em setores como a tecnologia e a energia verde. Além disso, a prestação de serviços públicos, como creches e licenças de maternidade, permite uma elevada participação feminina na força de trabalho, o que, por sua vez, apoia o crescimento económico. Na Suécia e na Noruega, por exemplo, a participação das mulheres na força de trabalho ultrapassa os 75%, em comparação com a média da OCDE mais próxima dos 60%.

O modelo escandinavo não está isento de desafios. Manter disposições generosas de bem-estar social face às alterações demográficas, como o envelhecimento populacional e a migração, gera pressões fiscais. A integração dos imigrantes no mercado de trabalho revelou-se também uma tarefa complexa. Além disso, as tendências económicas globais, incluindo a mobilidade de capitais e a concorrência fiscal, impõem restrições às políticas fiscais nacionais. No entanto, o modelo continua a adaptar-se através da inovação política pragmática, da construção de consensos e de um compromisso para equilibrar a equidade com eficiência.

A Noruega apresenta uma variação única dentro do modelo devido ao seu fundo soberano, que é abastecido pelas receitas das exportações de petróleo. Este fundo, um dos maiores do mundo, permite à Noruega sustentar o seu estado de bem-estar social, poupando para as gerações futuras. No entanto, os elementos centrais do modelo escandinavo, instituições públicas fortes, serviços de

elevada qualidade, tributação progressiva e confiança social, estão presentes em todos os países nórdicos e constituem a espinha dorsal do seu sucesso socioeconómico.

O modelo escandinavo exemplifica como os impostos elevados, longe de serem um obstáculo, podem ser uma base para o bem-estar social e a resiliência económica. O modelo demonstra que quando os impostos são percebidos como justos, quando as instituições públicas são transparentes e eficientes e quando os serviços são universais e de elevada qualidade, os cidadãos estão dispostos a apoiar despesas públicas substanciais. O modelo oferece lições valiosas para outras nações que procuram conciliar o dinamismo económico com a justiça social. Isto mostra que a prosperidade e a equidade não têm de ser mutuamente exclusivas e que as políticas públicas podem desempenhar um papel decisivo na construção de um futuro mais inclusivo e sustentável.

3.3.2. Estratégias para Mercados Emergentes: Equilibrar as Necessidades de Receita com o Crescimento Económico

Os mercados emergentes enfrentam um conjunto único de desafios e oportunidades na conceção e implementação de estratégias fiscais que conciliam a necessidade de gerar receitas públicas com o imperativo de promover um crescimento económico sustentado. Estes países, muitas vezes caracterizados por uma rápida transformação económica, crescimento populacional e exigências de desenvolvimento, devem estabelecer sistemas fiscais que não sejam apenas eficientes e equitativos, mas também adaptáveis às pressões globais, como a mobilidade de capitais, a digitalização e a concorrência fiscal. O equilíbrio entre a angariação de receitas suficientes e o incentivo ao investimento, à inovação e à criação de emprego é delicado, especialmente em ambientes marcados por uma capacidade administrativa limitada, sectores informais significativos e vulnerabilidade a choques externos.

Em muitas economias emergentes, o rácio imposto/PIB continua a ser substancialmente mais baixo do que nos países desenvolvidos. De acordo com a OCDE (2022), o rácio médio de impostos em relação ao PIB para os países da América Latina e das Caraíbas em 2020 foi de 21,9%, em comparação com uma média de 33,5% para os estados-membros da OCDE. Na África Subsariana, a proporção é ainda mais baixa, com uma média de cerca de 16% (FMI, 2021). Estes números indicam um fosso significativo na capacidade fiscal, limitando a capacidade dos governos para financiar serviços essenciais, como a saúde, a educação e as infraestruturas, que são essenciais para o desenvolvimento inclusivo. Superar esta lacuna exige tanto a expansão da base tributária como melhorias na conformidade e na execução.

Uma área-chave de foco é alargar a base fiscal de forma a minimizar as distorções económicas. Para muitos mercados emergentes, isto envolve a integração do sector informal, que representa geralmente uma grande fatia do emprego e da produção. Na África Subsariana, por exemplo, a economia informal representa aproximadamente 85% do emprego total (OIT, 2018). Embora a tributação deste sector seja complexa devido à baixa manutenção de registos e ao alcance administrativo limitado, estratégias como regimes fiscais simplificados para pequenas empresas, melhor educação dos contribuintes e ferramentas digitais para registo e pagamento podem ajudar a trazer mais agentes económicos para a rede fiscal formal sem sufocar a actividade empresarial.

Ao mesmo tempo, é crucial melhorar a conformidade fiscal entre os grandes contribuintes, incluindo as empresas multinacionais. A manipulação dos preços de transferência, a transferência de lucros e a erosão da base tributária são preocupações comuns nas economias emergentes, onde a estrutura regulamentar e de execução é frequentemente subdesenvolvida. A implementação de normas internacionais, como o pacote de Erosão da Base Fiscal e Transferência de Lucros (BEPS) da OCDE, pode capacitar as autoridades fiscais para combater o planeamento fiscal agressivo. No entanto, estas reformas devem ser adaptadas às condições locais e acompanhadas de formação, incluindo formação para as autoridades fiscais, investimento em sistemas informáticos e acesso a mecanismos internacionais de cooperação e troca de informações.

Outra dimensão importante é a estrutura do próprio sistema fiscal. Os mercados emergentes dependem geralmente fortemente dos impostos indiretos, especialmente os impostos sobre o valor acrescentado (IVA), que são relativamente fáceis de gerir e geram receitas estáveis. No entanto, a excessiva dependência dos impostos sobre o consumo pode ter efeitos regressivos, sobrecarregando desproporcionalmente as famílias com baixos rendimentos. Para atenuar isto, os países podem adoptar impostos progressivos sobre o rendimento pessoal, transferências sociais direccionadas e isenções ou taxas reduzidas para bens essenciais. Encontrar o equilíbrio certo entre impostos indiretos e diretos é essencial para alcançar a adequação das receitas e a equidade.

Na procura de crescimento económico, os incentivos fiscais são comumente utilizados pelos mercados emergentes para atrair investimento direto estrangeiro (IDE). Isto pode incluir isenções fiscais, taxas reduzidas de imposto sobre as empresas ou esquemas de depreciação acelerada. Embora tais incentivos possam ser eficazes para estimular o investimento, também acarretam riscos, incluindo a perda de receitas, ineficiências económicas e a criação de condições de concorrência desiguais. Estudos do FMI e do Banco Mundial sugerem que a eficácia dos incentivos fiscais é frequentemente

limitada e que os investidores dão prioridade a outros factores, como a estabilidade política, as infraestruturas e a qualificação da mão-de-obra. Assim, recomenda-se uma abordagem mais estratégica à promoção do investimento, que enfatize a transparência, a análise custo-benefício e as cláusulas de caducidade para evitar a erosão a longo prazo da base tributária.

Os mercados emergentes estão também a envolver-se cada vez mais na cooperação fiscal internacional para aumentar a sua capacidade de angariar receitas provenientes de actividades transfronteiriças. A adoção de normas de troca automática de informações (AEOI) ao abrigo do *Common Report Standard* (CRS) da OCDE permite aos países aceder a dados sobre os ativos detidos no estrangeiro pelos seus residentes, reduzindo assim a evasão fiscal offshore. A participação em iniciativas globais, como o Quadro Inclusivo sobre BEPS, oferece oportunidades para moldar as regras internacionais e beneficiar do apoio dos pares e da assistência técnica. No entanto, a complexidade das regras fiscais internacionais e a assimetria no poder negocial entre os países desenvolvidos e os países em desenvolvimento exigem maiores esforços para garantir que os padrões globais são implementados de uma forma que reflita as realidades e as prioridades das economias emergentes.

A digitalização apresenta desafios e oportunidades para a política fiscal nos países em desenvolvimento. A economia digital possibilita novos modelos de negócio que transcendem fronteiras e presença física, minando os princípios fiscais tradicionais baseados na residência e na origem. Muitos mercados emergentes têm dificuldades em tributar os lucros das grandes plataformas digitais que operam nas suas jurisdições, mas não têm presença física. Em resposta, alguns introduziram impostos unilaterais sobre os serviços digitais, enquanto outros defendem uma realocação dos direitos fiscais através de reformas globais. Ao mesmo tempo, ferramentas digitais como o arquivo eletrónico, os sistemas de pagamento móvel e a faturação eletrónica podem melhorar a administração fiscal, melhorar a conformidade e reduzir os custos. Aproveitar estas tecnologias exige investimentos em infraestruturas digitais, quadros legais e cibersegurança.

Uma estratégia fiscal bem elaborada deve também ter em conta o contrato social entre os governos e os cidadãos. As perceções de justiça e confiança nas instituições públicas influenciam significativamente a conformidade voluntária. Em muitos mercados emergentes, a moral fiscal é baixa devido a perceções de corrupção, ineficiência e má alocação de fundos públicos. Abordar estas questões através da transparência fiscal, do orçamento participativo e de mecanismos de responsabilização é vital para reforçar a legitimidade do sistema fiscal e promover uma cultura de conformidade.

A política fiscal deve ser integrada em estratégias de desenvolvimento mais vastas. A política fiscal não é apenas uma ferramenta de cobrança de receitas, mas também um instrumento de transformação económica. Os sistemas fiscais podem ser utilizados para promover a sustentabilidade ambiental, a igualdade de género e a inovação. Por exemplo, os impostos sobre o carbono podem ajudar a lidar com as alterações climáticas e, ao mesmo tempo, gerar receitas para investimentos verdes. As políticas orçamentais e fiscais sensíveis ao género podem reduzir as disparidades na participação na força de trabalho e nos rendimentos. Os incentivos à investigação e ao desenvolvimento podem apoiar a modernização industrial e o avanço tecnológico. Em cada caso, o fundamental é alinhar a política fiscal com as metas nacionais de desenvolvimento e garantir que as reformas sejam inclusivas e baseadas em evidências.

Os mercados emergentes enfrentam uma tarefa complexa, mas crítica, na criação de estratégias fiscais que apoie tanto a geração de receitas como o crescimento económico. O caminho a seguir exige uma abordagem abrangente e equilibrada, baseada na equidade, eficiência e viabilidade administrativa. Ao alargar a base fiscal, melhorar a conformidade, modernizar a administração e alinhar a política fiscal com os objectivos de desenvolvimento, estes países podem construir economias mais resilientes e inclusivas. A comunidade internacional tem também um papel a desempenhar apoiando a capacitação, promovendo regras fiscais globais justas e garantindo que os países em desenvolvimento tenham uma palavra a dizer na definição do futuro da tributação internacional.

CAPÍTULO 4

Desafios e estudos de caso em fiscalidade internacional

4.1. Problemas enfrentados pelos trabalhadores com rendimentos internacionais

O desafio de eliminar a dupla tributação internacional surgiu como uma preocupação significativa na era da globalização, afectando particularmente os indivíduos cujo rendimento é derivado de múltiplas jurisdições. À medida que os mercados de trabalho se expandem cada vez mais para além das fronteiras nacionais, motivados por factores como a migração, o trabalho remoto e os contratos transfronteiriços, muitos trabalhadores deparam-se com situações em que o mesmo rendimento está sujeito a tributação por mais do que um país. Esta situação impõe um fardo que transcende meras considerações fiscais, abrangendo dimensões psicológicas, administrativas e sociais. Apesar de vários tratados internacionais e iniciativas legislativas nacionais elaboradas para aliviar este problema, os trabalhadores continuam a lidar com desafios complexos e complexos associados à dupla tributação sobre o rendimento do trabalho.

A dupla tributação internacional materializa-se quando várias nações afirmam o direito de tributar rendimentos idênticos. Este cenário surge geralmente quando um indivíduo é considerado residente fiscal em mais do que um país pelas leis nacionais ou quando uma nação reivindica direitos fiscais com base na fonte de rendimento, enquanto outra baseia as suas reivindicações na residência. Particularmente ilustrativos deste fenómeno são os trabalhadores que são reconhecidos como residentes fiscais num país enquanto auferem rendimentos noutra. Esta situação é especialmente relevante para expatriados, viajantes transfronteiriços, nómadas digitais, funcionários públicos internacionais e funcionários de empresas multinacionais.

Uma dificuldade central reside nas complexidades que envolvem as determinações de residência fiscal. A maioria dos países emprega alguma variante da "regra dos 183 dias", que considera um indivíduo residente fiscal se este estiver presente no território por mais de 183 dias dentro de um determinado ano civil. No entanto, as interpretações e implementações desta regra diferem significativamente entre jurisdições. Além disso, critérios adicionais, incluindo a localização de uma residência permanente, o centro de interesses vitais, a residência habitual e, por vezes, a nacionalidade, são frequentemente empregados em disposições de desempate em tratados fiscais. A ambiguidade nestes padrões pode complicar as coisas; por exemplo, um trabalhador remoto que resida num país enquanto está empregado por uma empresa sediada noutra pode não se adequar

facilmente às categorizações existentes, levando a um estado de incerteza quanto às suas obrigações fiscais e potencial para residência dupla.

Esta ambiguidade legal pode fazer com que o rendimento do emprego de um indivíduo seja tributado simultaneamente pelo seu país de residência e pelo país de origem do rendimento. Embora inúmeras jurisdições se esforcem por mitigar esta possibilidade através de medidas unilaterais de alívio, tais como créditos ou isenções fiscais e acordos bilaterais de dupla tributação (DTAs), a eficácia destas abordagens varia muito. Certos países podem deixar de fornecer créditos fiscais estrangeiros adequados, particularmente quando a taxa de imposto estrangeiro ultrapassa a taxa nacional, impondo, em última análise, uma carga fiscal que excede o que teria sido incorrido em qualquer jurisdição independentemente. Em alguns casos, os obstáculos administrativos ou os atrasos no processamento dos créditos fiscais obrigam os contribuintes a remeter o montante integral dos impostos em ambos os países antecipadamente, apenas para aguardar o alívio durante longos períodos, se é que tal alívio é concedido.

As responsabilidades administrativas impostas aos trabalhadores representam outro desafio considerável. A tarefa de declarar impostos em diversas jurisdições pode ser extremamente assustadora, particularmente para os indivíduos que não têm acesso a serviços profissionais de consultoria fiscal. Variações nos anos fiscais, diferentes obrigações de comunicação, requisitos de documentação e discrepâncias linguísticas servem para complicar ainda mais o processo. Para cumprir com as normas fiscais, os trabalhadores precisam frequentemente de obter e traduzir avaliações fiscais estrangeiras, extratos de salários ou certificados de residência. Erros ou atrasos no arquivamento podem levar a penalizações, agravando os encargos financeiros e emocionais enfrentados pelos contribuintes. Para muitos trabalhadores migrantes, especialmente os de rendimentos baixos a médios, os custos associados ao cumprimento superam frequentemente quaisquer potenciais vantagens de emprego no estrangeiro.

Outra dimensão desta questão prende-se com as contribuições para a segurança social. Além do imposto sobre o rendimento, os trabalhadores também podem enfrentar impostos obrigatórios de segurança social em ambas as jurisdições. Estas contribuições, que suportam o financiamento de pensões, assistência médica e seguro de desemprego, não estão frequentemente abrangidas por tratados fiscais e podem não ter disposição para reembolsos ou créditos. Embora alguns países tenham estabelecido acordos bilaterais de segurança social para mitigar estas complicações, a cobertura ainda está longe de ser abrangente. Consequentemente, os indivíduos podem contribuir para sistemas que

não lhes proporcionam quaisquer benefícios, resultando numa perda significativa de rendimentos potenciais e de redes de segurança social.

As implicações da dupla tributação são profundas, afectando a mobilidade da mão-de-obra e a igualdade económica. Os trabalhadores conscientes de potenciais dilemas fiscais podem optar por não procurar atribuições internacionais ou oportunidades transfronteiriças, restringindo assim as perspectivas de carreira e induzindo ineficiências no mercado de trabalho. Além disso, as repercussões financeiras sobrecarregam desproporcionalmente os que têm rendimentos médios e não têm recursos para cumprir com as obrigações fiscais de forma eficiente ou para contratar consultores profissionais. Em contraste, os indivíduos com rendimentos mais elevados e as grandes empresas contam frequentemente com estratégias sofisticadas de planeamento fiscal, o que deixa os trabalhadores comuns vulneráveis a todas as consequências da dupla tributação.

Apesar das iniciativas de organizações como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) para incentivar a coordenação fiscal, os progressos nesta área continuam a ser lentos. A Convenção Fiscal Modelo da OCDE oferece uma estrutura para abordar disputas de residência e delinear direitos fiscais, mas nem todas as nações aderem estritamente às suas orientações. O aparecimento da economia digital e a proliferação do trabalho remoto ultrapassaram o desenvolvimento das normas fiscais existentes. Os indivíduos que prestam serviços num país enquanto residem noutra, ou que viajam com frequência, podem inadvertidamente desencadear obrigações fiscais em diversas jurisdições sem clareza quanto às resoluções legais. A pandemia da COVID-19 veio realçar ainda mais as insuficiências das atuais estruturas fiscais para abordar as realidades da dinâmica de emprego contemporânea.

Além disso, o próprio processo de procura de alívio através de tratados fiscais está repleto de desafios. Os contribuintes precisam geralmente de comprovar a sua elegibilidade ao abrigo do tratado, o que pode passar pela demonstração do estatuto de residência, bem como da fonte de rendimento para satisfação de ambas as autoridades fiscais. Os Procedimentos de Acordo Mútuo (MAPs), que são mecanismos previstos pelos tratados para a resolução de litígios, podem perdurar durante anos e podem não produzir resultados favoráveis para os contribuintes. Durante este período, os trabalhadores enfrentam o duplo encargo da tributação, resultando em possíveis dificuldades financeiras.

A dupla tributação internacional do rendimento do trabalho constitui uma questão multifacetada e urgente para os trabalhadores situados num mercado de trabalho cada vez mais

interligado. Embora existam quadros legais para aliviar este fardo, estes revelam-se frequentemente inadequados devido às disparidades na legislação nacional, às complexidades administrativas e à natureza dinâmica do trabalho em si. Os custos humanos associados a este problema, incluindo o stress, a pressão financeira, a mobilidade reduzida da mão-de-obra e a desigualdade exacerbada, são substanciais e merecem uma atenção urgente.

4.2. Estudos de caso: Trabalhadores que residem num país e trabalham noutro

No mercado de trabalho global de hoje, tornou-se mais comum o caso de indivíduos que vivem num país e trabalham noutro. Esta tendência é impulsionada pelas ligações económicas, pelo crescimento do trabalho remoto e pelo surgimento de oportunidades que não estão limitadas por fronteiras. No entanto, o movimento operário encontra frequentemente uma resistência considerável em relação à tributação, especialmente devido à questão da dupla tributação internacional. Embora as autoridades fiscais nacionais visem garantir uma contribuição justa dos indivíduos que auferem rendimentos, a ausência de uniformidade entre os sistemas fiscais de vários países pode gerar dificuldades significativas para os trabalhadores, especialmente aqueles localizados em zonas fronteiriças ou envolvidos em empregos transfronteiriços. Através de exemplos práticos e quadros políticos, é evidente que, embora existam soluções jurídicas disponíveis para resolver o problema, a sua implementação não está isenta de desafios. Em Portugal e em toda a União Europeia, os funcionários ainda enfrentam desafios administrativos, financeiros e legais na gestão de responsabilidades fiscais duplas.

Uma situação comum inclui os cidadãos portugueses que vivem em cidades próximas da fronteira com Espanha, como Elvas e Vila Real de Santo António, que se deslocam diariamente ou semanalmente a Espanha em busca de trabalho. Espanha considera o rendimento do trabalho gerado dentro das suas fronteiras como tributável, enquanto Portugal cobra impostos sobre o rendimento mundial aos seus residentes. Na ausência de um alívio adequado, isto resulta na tributação do mesmo rendimento em duas ocasiões distintas. Em princípio, o acordo entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha destinado a evitar a dupla tributação e a combater a evasão fiscal relacionada com o imposto sobre o rendimento (inicialmente assinado em 1993 e atualizado várias vezes) foi concebido para proteger estes trabalhadores. Estabelece diretrizes para determinar a residência, aloca direitos fiscais e permite a utilização de créditos fiscais. No entanto, na realidade, o sistema impõe desafios significativos aos colaboradores comuns.

Inicialmente, a natureza complexa das regulamentações de residência fiscal pode causar confusão. Uma pessoa de Portugal que passe muito tempo em Espanha pode acidentalmente cumprir os requisitos para a residência espanhola, especialmente se a sua estadia exceder 183 dias. Identificar o "centro de interesses vitais", que é uma ideia essencial para abordar a dupla residência, nem sempre é simples e depende frequentemente das opiniões subjetivas das autoridades fiscais. Isto pode resultar em cenários em que o indivíduo é considerado residente fiscal por ambas as nações, complicando assim a implementação dos acordos fiscais.

Um exemplo notável é o de uma enfermeira portuguesa que vive em Bragança, mas trabalha num hospital em Zamora, Espanha. Ela recebe o seu rendimento exclusivamente do sistema público de saúde de Espanha, mas regressa a casa todas as noites. Enquanto Espanha deduz o imposto sobre o rendimento na fonte, Portugal exige a declaração de todos os rendimentos mundiais, o que inclui o salário auferido em Espanha. Tem, em princípio, direito a um crédito de imposto em Portugal pelos impostos pagos em Espanha. No entanto, a autoridade fiscal portuguesa exige documentação completa, incluindo certificados fiscais de Espanha, que podem demorar vários meses a serem obtidos e, ocasionalmente, podem ser recebidos após o prazo de entrega em Portugal. Se a documentação estiver em falta ou for imprecisa, o crédito fiscal será recusado ou adiado, resultando numa dupla tributação temporária e numa pressão financeira significativa.

Os desafios administrativos enfrentados pelos trabalhadores transfronteiriços vão frequentemente para além dos benefícios fiscais. A apresentação de declarações de rendimentos em dois países exige a compreensão e a adesão a duas estruturas legais e administrativas distintas. As diferenças linguísticas, os anos fiscais variados e as necessidades distintas de documentação aumentam os desafios. Vários funcionários portugueses dependem de orientação informal ou de preparadores fiscais locais que podem não ter conhecimento de acordos fiscais internacionais, o que aumenta a possibilidade de erros. Além disso, mesmo quando os reembolsos são aprovados, o atraso entre a realização do pagamento e o recebimento do reembolso pode fazer com que os trabalhadores sofram o encargo financeiro da dupla tributação durante vários meses, impactando o seu fluxo de caixa e as suas finanças pessoais.

As contribuições para a segurança social introduzem um nível adicional de complexidade. Embora os regulamentos da UE, especialmente o Regulamento (CE) n.º 883/2004, procurem harmonizar os sistemas de segurança social entre os estados-membros, não impedem totalmente os trabalhadores de fazerem contribuições em duas jurisdições diferentes. Isto é especialmente aplicável para tarefas breves ou acordos de curta duração. Em certos casos, os trabalhadores portugueses que

trabalham em Espanha são obrigados a contribuir para ambos os sistemas, espanhol e português. Em alternativa, podem descobrir que as contribuições feitas num país não contribuem para os benefícios do outro, a menos que exista uma coordenação adequada. O processo de pedido de documentos portáteis, como o certificado A1, que verifica as leis de segurança social aplicáveis de um país específico, nem sempre é simples e pode ser adiado ou negado devido a erros administrativos.

Outro exemplo inclui especialistas de TI portugueses que vivem em Lisboa e trabalham remotamente para empresas localizadas na Alemanha ou na Holanda. Com o aumento das plataformas digitais e do trabalho remoto, muitos colaboradores não visitam fisicamente o país onde se encontra o seu empregador. No entanto, as autoridades fiscais podem considerar que o rendimento é originário desse país, especialmente se o empregador não tiver presença em Portugal. Nestas situações, os trabalhadores digitais podem encontrar responsabilidades conflitantes. Se a Alemanha ou a Holanda deduzem impostos, e Portugal também tributa rendimentos de todo o mundo, a pessoa tem de gerir novamente o sistema de crédito. Nestes casos, especialmente fora da UE, os acordos fiscais podem não abordar claramente as situações de trabalho remoto, o que pode colocar os contribuintes em risco.

Do ponto de vista político, embora a Convenção Fiscal Modelo da OCDE ofereça orientações sobre os direitos fiscais e os métodos de alívio, nem todos os países compreendem ou aplicam estas orientações da mesma forma. O Tribunal de Justiça Europeu tomou decisões em vários casos que envolveram a tributação transfronteiriça, destacando frequentemente a importância da não discriminação e da circulação irrestrita de trabalhadores.

No entanto, a aplicação destes princípios é inconsistente. O sistema fiscal em Portugal, embora cumpra, em grande parte, as normas internacionais, tem enfrentado críticas por ser complicado e oferecer um apoio insuficiente aos trabalhadores que operam no estrangeiro. Esta questão não é exclusiva de Portugal; no entanto, é particularmente significativa para o seu povo, especialmente à luz das tendências históricas do país em relação à emigração e ao movimento de mão-de-obra transfronteiriça.

Os desafios associados à tributação internacional impactam não só a saúde financeira dos colaboradores, mas também o seu bem-estar geral e a confiança nas organizações governamentais. Vários indivíduos afectados expressam o sentimento de serem tratados injustamente por terem empregos no estrangeiro, contribuindo mesmo para ambas as economias. Expressam também a sua

insatisfação pela ausência de instruções claras e de assistência por parte das autoridades fiscais nacionais.

Situação/Exemplo	País de Residência	País de Trabalho	Tipo de Rendimento	Desafios Identificados	Mecanismo de Alívio	Problemas na Aplicação
Cidadãos portugueses que vivem perto da fronteira (ex: Elvas, Vila Real de Santo António) e trabalham em Espanha	Portugal	Espanha	Rendimento de trabalho dependente	Tributação em ambos os países; dificuldades com residência fiscal; dupla tributação potencial	Convenção Portugal-Espanha; crédito de imposto	Dificuldade na prova de residência; atrasos ou negação de crédito devido a documentação
Enfermeira que vive em Bragança e trabalha num hospital público em Zamora	Portugal	Espanha	Salário do setor público espanhol	Retenção na fonte em Espanha + declaração obrigatória em Portugal; necessidade de documentos fiscais espanhóis	Crédito de imposto em Portugal	Atrasos na emissão de documentos; crédito recusado se documentação incompleta; dupla tributação temporária

Especialistas de TI que vivem em Portugal e trabalham remotamente para empresas na Alemanha ou Holanda	Portugal	Alemanha / Holanda (virtual)	Rendimento remoto digital	Países de origem consideram o rendimento tributável; Portugal tributa o rendimento mundial	DTT, se existente	Ambiguidade e nos DTT quanto ao trabalho remoto; retenção na fonte inesperada; desafios em reclamar créditos
Contribuições para a segurança social (ex: trabalhador em missão temporária)	Portugal	Espanha	Rendimento de trabalho com contribuição social	Contribuições exigidas em ambos os países; falta de reconhecimento mútuo de benefícios	Certificado A1 (Reg. CE 883/2004)	Atrasos na emissão; rejeições por erro administrativo; cobertura limitada
Interpretação dos centros de interesses vitais (residência fiscal dual)	Portugal e Espanha	Ambos	Todos os rendimentos	Conflito na determinação da residência fiscal; dupla residência possível	Regras da Convenção OCDE; critérios dos DTT	Interpretação subjetiva; decisões inconsistentes entre administrações

Tabela 1 - Trabalhadores que residem num país e trabalham noutro

4.3. Examinando a aplicação dos TDT em situações do mundo real

A eliminação da dupla tributação internacional relacionada com os rendimentos derivados do trabalho representa um aspecto fundamental da política fiscal global contemporânea, particularmente numa era caracterizada pelo aumento da mobilidade laboral transfronteiriça. À medida que os trabalhadores atravessam as fronteiras nacionais, seja através de reinstalação a longo prazo, atribuições temporárias ou através da prática cada vez mais comum de trabalho digital remoto, enfrentam frequentemente o risco de dupla tributação sobre o mesmo rendimento. Isto ocorre quando o rendimento é tributado tanto no país onde é gerado como no país de residência do indivíduo. Para abordar esta questão, os Tratados de Dupla Tributação (TDTs), que são amplamente modelados na Convenção Modelo da OCDE, são estabelecidos para delinear os direitos fiscais entre as nações e fornecer mecanismos como isenções fiscais ou créditos fiscais estrangeiros destinados a aliviar o fardo da dupla tributação. No entanto, a aplicação prática destes princípios está repleta de complicações.

Tomemos, por exemplo, o cenário de um engenheiro português empregado por uma empresa alemã que desempenha as suas funções tanto presencialmente na Alemanha como remotamente a partir de Portugal. De acordo com o Modelo da OCDE, particularmente no artigo 15.º, o rendimento proveniente do emprego deve ser geralmente tributável apenas no estado de residência, a menos que o emprego seja exercido noutro estado contratante. Quando o emprego ocorre em dois locais, o rendimento deve ser dividido de acordo com a duração ou o tipo de trabalho realizado em cada jurisdição. Em teoria, sendo Portugal o país de residência do engenheiro, este detém o direito de tributar o rendimento mundial do engenheiro. O tratado entre Portugal e a Alemanha foi criado para permitir créditos fiscais, possibilitando às autoridades fiscais portuguesas reduzir os impostos devidos com base em quaisquer impostos alemães pagos. Embora esta estrutura impeça teoricamente a imposição de dupla tributação, a execução destes procedimentos é frequentemente sobrecarregada por desafios administrativos significativos. Os contribuintes devem fornecer documentação substancial para satisfazer ambas as autoridades fiscais, exigindo a prova de presença física, registos detalhados de folha de pagamento e declarações de retenção na fonte. Qualquer atraso ou erro nessa documentação pode levar a casos temporários ou mesmo permanentes de dupla tributação.

A eficácia real dos TDT é frequentemente prejudicada por interpretações divergentes entre nações, bem como por práticas administrativas inconsistentes. Além disso, muitos contribuintes

individuais continuam a desconhecer os seus direitos e obrigações ao abrigo de tais tratados e podem deixar de procurar assistência fiscal profissional devido a restrições financeiras ou a um acesso limitado a recursos, particularmente entre indivíduos com baixos rendimentos. A título de exemplo, vários trabalhadores da Europa de Leste que trabalham arduamente em sectores agrícolas ou de construção na Europa Ocidental encontram-se sujeitos a retenção na fonte nos seus países de origem, mas enfrentam ambiguidade sobre a forma de procurar alívio fiscal nos seus países de origem. Esta complicação é agravada pelas barreiras linguísticas, pela complexidade dos formulários fiscais e pelos prazos de entrega desalinados, o que dificulta ainda mais a conformidade.

Considere as circunstâncias dos trabalhadores transfronteiriços dentro da União Europeia como outro exemplo. Os indivíduos que residem num estado-membro da UE e trabalham noutra são especialmente suscetíveis às armadilhas da dupla tributação. Por exemplo, se um residente do Luxemburgo trabalhar na Bélgica, enfrenta obrigações de retenção na fonte belga e poderá também estar sujeito à reivindicação do Luxemburgo sobre o seu rendimento global. Apesar da presença de tratados bilaterais que visam proporcionar mecanismos de alívio, os requisitos processuais, incluindo a necessidade de obter certificados fiscais estrangeiros e de cumprir requisitos de dupla declaração, podem desencorajar muitos de prosseguir as ações necessárias. Além disso, o recente aumento do teletrabalho precipitado pela pandemia da COVID-19 agravou as complexidades envolvidas. Os empregadores na Bélgica que permitem que os empregados trabalhem a partir de casa no Luxemburgo geram incertezas quanto à tributação do rendimento, uma vez que algumas jurisdições defendem que o trabalho remoto realizado no seu território estabelece um vínculo tributável, complicando ainda mais estas questões.

Noutro caso ilustrativo, um programador de software brasileiro contratado por uma empresa sediada nos EUA enquanto trabalhava remotamente em São Paulo enfrenta desafios fiscais únicos. Na perspectiva dos EUA, pode haver um argumento contra a necessidade de retenção de impostos, uma vez que os serviços são realizados fora do território dos EUA. Por outro lado, a legislação fiscal brasileira exige que o desenvolvedor declare e pague impostos sobre o rendimento global, exigindo, assim, a auto declaração de rendimentos estrangeiros. A ausência de um tratado fiscal entre o Brasil e os Estados Unidos introduz uma camada adicional de complexidade, deixando o promotor exposto a uma potencial dupla tributação se os EUA empregarem uma tributação unilateral baseada na fonte ou se o promotor se mudar para uma terceira jurisdição com regulamentos fiscais distintos. Este caso realça a necessidade crítica de acordos bilaterais e as dificuldades específicas enfrentadas pelos contribuintes em jurisdições sem tais tratados.

Numa perspetiva política, a implementação dos TDT incorpora questões mais amplas de justiça fiscal e os custos de conformidade associados. Embora as empresas multinacionais possuam frequentemente infraestrutura jurídica para navegar habilmente por tratados complexos, os trabalhadores migrantes individuais suportam frequentemente uma parte desproporcionada do ónus da conformidade. Além disso, a ausência de harmonização entre os TDT e os tratados de segurança social introduz complicações adicionais. Um indivíduo pode evitar com sucesso a duplicação do imposto sobre o rendimento através de um TDT, mas ainda assim estar sujeito a contribuições duplas para a segurança social, a menos que seja aplicável um acordo de coordenação separado.

Certas jurisdições fizeram progressos significativos para aliviar estes desafios. Por exemplo, países nórdicos como a Suécia e a Finlândia criaram sistemas bilaterais relativamente eficientes para gerir os pedidos de crédito fiscal e trocar informações rapidamente. A União Europeia estabeleceu também quadros de cooperação administrativa, como a Diretiva sobre Cooperação Administrativa (DAC), que melhora a partilha de dados entre as autoridades fiscais. No entanto, mesmo estes sistemas encontram limites à sua eficácia, exigindo um envolvimento proactivo dos contribuintes e de funcionários da administração fiscal bem formados para concretizar todo o seu potencial.

Cenário	Países Envolvidos	Desafio Fiscal	Mecanismo de Alívio da TDT	Problema do mundo real
Engenheiro português a trabalhar parte na Alemanha e parte remotamente em Portugal	Portugal e Alemanha	Dupla tributação devido ao modelo de trabalho híbrido	Crédito fiscal em Portugal para impostos pagos na Alemanha	Atrasos na documentação; complexidade de alocação
Trabalhadores sazonais da Europa de Leste na Europa Ocidental	Bulgária e França	Retenção na fonte com isenção de imposto sobre o rendimento não clara	Isonção ou crédito de imposto consoante o tratado	Falta de sensibilização; barreiras linguísticas
Residente no Luxemburgo a viajar para a Bélgica	Luxemburgo e Bélgica	Retenção na Bélgica; tributação da residência no	Tratado bilateral permite crédito ou isenção	Ónus de conformidade; necessidade de certificados

		Luxemburgo		estrangeiros
Freelancer brasileiro a trabalhar remotamente para empresa americana	Brasil e EUA (sem TDT)	Nenhum tratado; possível tributação na fonte dos EUA e tributação completa no Brasil	Nenhum (sem DTT)	Dupla tributação total; sem crédito disponível
Consultor de TI em Espanha a trabalhar para empresa do Reino Unido pós-Brexit	Espanha e Reino Unido	O Reino Unido pode reter; Espanha tributa o rendimento global	DTT fornece método de crédito	O Brexit alterou algumas interpretações do tratado

Tabela 2 - cenários do mundo real que envolvem TDT e destaca os principais desafios e mecanismos envolvidos

A discussão em torno dos Tratados de Dupla Tributação (TDTs) revela que, apesar da sua promessa teórica de mitigar a dupla tributação internacional, a implementação prática está repleta de vários desafios, tanto técnicos como humanos. As autoridades fiscais de todo o mundo enfrentam a tarefa crucial de integrar sistematicamente as disposições dos tratados nas suas estruturas jurídicas nacionais, ao mesmo tempo que dão prioridade a iniciativas de educação e divulgação para facilitar processos administrativos fáceis de utilizar. É essencial que os encargos das complexidades burocráticas não atrapalhem as actividades económicas legítimas dos trabalhadores transfronteiriços, que são sobretudo indivíduos em busca de melhores oportunidades, em vez de estratégias fiscais. Para que os DTT atinjam os objectivos pretendidos, devem ser compreensíveis e aplicados de forma equitativa, necessitando de uma maior cooperação, simplificação e transparência no panorama fiscal global.

Conclusão

5.1. Resultados e a importância de um adequado planeamento fiscal

A questão da dupla tributação internacional, particularmente no que respeita aos rendimentos provenientes do trabalho, sublinha o papel vital tanto dos acordos bilaterais como da implementação atempada de estratégias de planeamento fiscal eficazes. As ramificações do planeamento fiscal para indivíduos envolvidos em trabalho transfronteiriço, seja através de transferências para expatriados, trabalho remoto digital ou migrações temporárias, podem ser significativas, determinando a linha entre a conformidade fiscal e as dificuldades financeiras. Uma compreensão abrangente das implicações fiscais associadas a esta mobilidade é essencial para evitar consequências adversas, como a dupla tributação, as penalizações por incumprimento ou as retenções imprevistas que reduzam o rendimento total.

A base de um planeamento fiscal eficaz reside na compreensão clara do estatuto de residência fiscal de uma pessoa, um conceito que, embora pareça simples, muitas vezes se torna complexo em situações transfronteiriças. A residência fiscal é normalmente avaliada com base em critérios como o número de dias que uma pessoa passa num determinado país, a localização do seu centro de interesses vitais e os arranjos relativos à residência permanente. Quando as definições nacionais de residência divergem, pode ocorrer dupla residência, levando ambas as jurisdições a exercerem a plena autoridade fiscal sobre o rendimento global de um indivíduo. Embora os Tratados de Dupla Tributação (TDTs) incorporem frequentemente regras de desempate para resolver essas disputas, a sua eficácia depende da sensibilização e do envolvimento proativo do indivíduo com estas regulamentações. Deixar de verificar o estatuto de residência com antecedência pode resultar em obrigações inesperadas e oportunidades perdidas de alívio.

As vantagens de um planeamento fiscal adequado manifestam-se tanto em medidas preventivas como em iniciativas estratégicas. Do ponto de vista preventivo, os indivíduos que preveem um cenário de duplo rendimento, no qual auferem rendimentos numa jurisdição enquanto residem noutra, podem reorganizar os seus negócios para se alinharem com as estipulações estabelecidas nos tratados relevantes. Por exemplo, se um indivíduo estiver ciente de que um limite específico de dias passados num país de origem geraria responsabilidade fiscal, podem ser tomadas medidas para limitar a presença física e, assim, mitigar essa exposição. Por outro lado, quando a retenção na fonte é

inevitável, torna-se crucial reunir e conservar a documentação adequada para fundamentar um pedido de crédito ou isenção fiscal no país de residência do indivíduo. O planeamento estratégico pode também abranger considerações sobre o momento do reconhecimento do rendimento, os termos dos contratos de trabalho (seja como trabalhador por conta de outrem ou trabalhador independente) e a forma de remuneração escolhida, seja salário, opções de ações ou bónus por desempenho, todos os quais incorrem em implicações fiscais variadas em diferentes quadros legais.

Além disso, é importante notar que o planeamento fiscal internacional não é uma preocupação exclusiva de indivíduos com elevado património líquido ou de grandes empresas. O crescente cenário de trabalho digital, as oportunidades de trabalho freelance remoto e as atribuições internacionais de curto prazo resultaram num número crescente de indivíduos com rendimentos médios a enfrentar as complexidades associadas à tributação transfronteiriça. Por exemplo, um programador de *software* que trabalhe remotamente a partir de Portugal para uma empresa canadiana, ou um enfermeiro que se desloca semanalmente da Eslováquia para a Áustria, enfrentam os mesmos riscos estruturais de dupla tributação tipicamente associados aos executivos das multinacionais. No entanto, estes trabalhadores com rendimentos médios não têm frequentemente acesso a consultoria fiscal especializada, o que reforça a importância da educação fiscal pública e do apoio institucional para nivelar o campo de atuação e democratizar as vantagens de um planeamento fiscal eficaz.

Um resultado significativo de um planeamento fiscal adequado é a estabilidade financeira e a tranquilidade que proporciona aos trabalhadores móveis. A garantia de que o seu rendimento não está sujeito a dupla tributação e de que as obrigações fiscais locais são cumpridas sem o risco de penalizações traz segurança adicional à vida profissional e pessoal. Esta garantia é particularmente crucial para os indivíduos que se mudam com famílias, que precisam de garantir que os seus rendimentos cobrem adequadamente as despesas com habitação, educação e cuidados de saúde em ambientes estrangeiros. Um erro de cálculo das obrigações fiscais, como descobrir, muito tempo depois, que se deve impostos atrasados substanciais noutra jurisdição, pode prejudicar gravemente os orçamentos familiares e as estratégias financeiras a longo prazo.

Para os empregadores, o planeamento fiscal funciona também como uma ferramenta essencial de gestão de riscos. As organizações que alocam colaboradores no estrangeiro ou contratam trabalhadores remotos noutros países precisam de navegar por um cenário complexo de obrigações de retenção na fonte, contribuições para a segurança social e potenciais riscos de estabelecimento estável. Um planeamento criterioso auxilia na mitigação da responsabilidade do empregador por

incumprimento, garantindo que os pacotes de remuneração se mantêm atrativos mesmo após a consideração das implicações fiscais e protegendo a reputação corporativa. Em contextos multinacionais, os departamentos de Recursos Humanos colaboram cada vez mais com consultores fiscais para desenvolver programas de mobilidade que incorporam cláusulas de equalização fiscal, subsídios para expatriação e briefings prévios à designação para esclarecer as implicações fiscais. A implementação destas práticas não só diminui os riscos de litígio, como também aumenta a satisfação e a retenção dos colaboradores.

Do ponto de vista das políticas públicas, a prevalência do planeamento fiscal facilita um melhor alinhamento entre o comportamento do contribuinte e a intenção dos legisladores. Os tratados fiscais e as leis fiscais nacionais não visam penalizar as actividades transfronteiriças, mas sim garantir uma repartição justa dos direitos fiscais, evitando distorções económicas. Quando os contribuintes se envolvem num planeamento informado, de acordo com estes regulamentos, reforçam a credibilidade dos sistemas fiscais e diminuem a probabilidade de evasão fiscal agressiva ou incumprimento. Por outro lado, quando os indivíduos inadvertidamente não cumprem as obrigações fiscais devido a um planeamento deficiente, isso pode levar a resultados punitivos que corroem a confiança institucional e fomentam a actividade económica informal.

Além disso, o contributo das ferramentas digitais para o planeamento fiscal merece reconhecimento. Um número crescente de países oferece plataformas *online* concebidas para auxiliar os particulares no cálculo de obrigações fiscais, na declaração de impostos e na solicitação de créditos ou isenções fiscais estrangeiras. Estas ferramentas podem aliviar consideravelmente a carga administrativa associada ao planeamento fiscal. No entanto, a eficácia dessas ferramentas depende da disponibilidade de informação e suporte acessíveis, especialmente em vários idiomas e formatos simplificados. Muitos indivíduos que trabalham no estrangeiro ou para empresas estrangeiras desconhecem os recursos de que dispõem e podem, inadvertidamente, recorrer a uma consultoria fiscal local que não considera com precisão as dimensões internacionais.

As implicações do planeamento fiscal diligente vão para além do indivíduo, afectando positivamente a economia e o sector público em geral. Abrangem a conformidade legal, a segurança financeira, a eficiência administrativa e a aplicação equitativa das regulamentações fiscais internacionais. Apesar dos desafios impostos pela legislação nacional divergente, pelas interpretações inconsistentes dos tratados e pelas complexidades administrativas envolvidas no pedido de indemnização, o planeamento estratégico surge como um meio robusto de atenuar estas questões. É imperativo que os governos, os empregadores e os contribuintes individuais cultivem uma cultura de

sensibilização fiscal e estratégias com visão de futuro. Num mundo cada vez mais interligado, caracterizado pela crescente mobilidade da mão-de-obra e pelo trabalho remoto, este planeamento fiscal deixou de ser um mero luxo e passou a ser uma necessidade essencial.

5.2. Recomendações para os trabalhadores e os governos para minimizar a dupla tributação

Minimizar os riscos e os encargos associados à dupla tributação internacional sobre o rendimento auferido no trabalho exige um esforço conjunto que envolva tanto os trabalhadores como os governos nacionais. A crescente mobilidade da mão-de-obra, impulsionada por factores como a globalização, as opções de trabalho remoto, as transferências internacionais e a prestação de serviços transfronteiriços, resultou num ambiente fiscal mais complexo. Neste contexto, o rendimento pode ser tributado simultaneamente nos países de origem e de residência. Embora os tratados de dupla tributação (CDTs) sirvam como os principais mecanismos legais concebidos para mitigar este problema, a sua eficácia depende não só da aplicação institucional, mas também da sensibilização e compreensão dos contribuintes individuais. Uma abordagem abrangente envolve, portanto, recomendações práticas adaptadas tanto aos trabalhadores como às entidades governamentais.

Para os trabalhadores em mobilidade internacional, a sensibilização é fundamental para prevenir a dupla tributação. Um passo fundamental é que os indivíduos compreendam claramente o seu estatuto de residência fiscal nos países envolvidos. A residência fiscal determina normalmente qual a jurisdição que detém a autoridade para tributar o rendimento mundial e depende de vários critérios, tais como a duração da estadia num país, a localização da residência habitual e o centro de interesses vitais. Os trabalhadores que dividem o seu tempo entre vários países correm o risco de adquirir inadvertidamente residência fiscal em várias jurisdições, o que pode levar à sobreposição de obrigações fiscais. Por conseguinte, é essencial que estes indivíduos se familiarizem com as regulamentações nacionais pertinentes e com quaisquer disposições de desempate aplicáveis em tratados antes de embarcarem em empreendimentos de trabalho internacionais.

A documentação e a manutenção meticulosa de registos de acordos de trabalho internacionais são igualmente essenciais. Os trabalhadores devem manter um arquivo abrangente que inclua contratos de trabalho, registos de viagens, recibos de vencimento, certificados de retenção na fonte, declarações fiscais e certificados de residência. Estes documentos são frequentemente vitais para estabelecer a elegibilidade para isenção de tratados, reivindicar créditos fiscais estrangeiros ou responder a consultas das autoridades fiscais. Algumas jurisdições exigem a prova de retenção na fonte ou remessa de rendimentos do outro país; Por conseguinte, uma abordagem organizada e proativa à documentação pode mitigar o risco de atrasos, rejeições ou disputas.

Em cenários de emprego que envolvam viagens regulares entre países ou trabalho remoto para empregadores estrangeiros, os trabalhadores devem procurar proactivamente esclarecimentos sobre qual o país que classifica o seu rendimento como de origem nacional. Os mal-entendidos neste sentido podem levar à tributação simultânea ou criar obstáculos administrativos quando os trabalhadores tentam solicitar reembolsos ou créditos. Contratar um consultor fiscal internacional, seja de forma independente ou através do empregador, pode fornecer uma visão essencial e permitir uma melhor estruturação dos contratos de trabalho para diminuir as obrigações fiscais.

Além disso, os particulares devem familiarizar-se com os mecanismos regidos por tratados fiscais que ajudam a prevenir ou atenuar a dupla tributação. Estes mecanismos podem incluir o método de isenção, que permite a um país deixar de tributar determinado rendimento, ou o método de crédito, em que os impostos pagos no estrangeiro compensam as obrigações fiscais nacionais. Cada método tem o seu próprio conjunto de regras e limitações; por exemplo, certos países impõem limites ou excluem tipos específicos de rendimentos dos créditos. Uma compreensão completa destas particularidades pode ajudar os trabalhadores a determinar se precisam de ajustar as taxas de retenção na fonte, solicitar benefícios de tratados na fonte ou preencher formulários especializados no seu país de residência.

Do lado governamental, cabe aos governos uma responsabilidade significativa para aliviar os impactos onerosos da dupla tributação através do estabelecimento de legislação clara, orientações acessíveis, coordenação administrativa e negociação diplomática. Legislativamente, os países devem esforçar-se por modernizar os seus códigos fiscais e acordos internacionais para acomodar os arranjos laborais contemporâneos, que abrangem o nomadismo digital, as estruturas de emprego híbridas e o trabalho temporário baseado em plataformas. Muitos tratados preexistentes aderem aos modelos tradicionais de emprego e não abordam adequadamente o número crescente de profissionais que residem num país enquanto auferem rendimentos noutros, muitas vezes sem atravessar fronteiras físicas.

A colaboração administrativa entre as autoridades fiscais é também vital. Os governos devem celebrar acordos de partilha de informações e iniciativas conjuntas de conformidade para garantir a identificação e a resolução atempadas dos casos de dupla tributação. A implementação de ferramentas digitais, como sistemas automáticos de troca de informações e verificação eletrónica de certificados, pode aumentar a precisão e a eficiência das declarações de rendimentos e das confirmações de estatuto de residência. Quando surgem discrepâncias, os processos que envolvem as autoridades

competentes no âmbito dos TDT devem ser tornados mais transparentes e acessíveis, permitindo que não só as grandes empresas multinacionais, mas também os contribuintes individuais, enfrentam estes desafios de forma eficaz.

As iniciativas educativas representam mais uma via através da qual os governos podem exercer uma influência significativa. Muitas pessoas que enfrentam dificuldades com a dupla tributação não o fazem por desejo de evasão fiscal, mas sim por falta de conhecimento abrangente. As autoridades fiscais devem desenvolver guias multilingues, utilizar ferramentas *online* interativas e oferecer seminários públicos que esclareçam as responsabilidades fiscais transfronteiriças numa linguagem simples. Estes recursos devem concentrar-se não só nos expatriados com rendimentos elevados, mas também nos trabalhadores sazonais, estudantes internacionais, freelancers digitais e trabalhadores migrantes, grupos demográficos que são frequentemente mais vulneráveis às armadilhas da dupla tributação, mas menos preparados para lidar com regulamentações fiscais complexas.

Além disso, é essencial simplificar os processos administrativos associados à reivindicação de benefícios de tratados. Em muitos casos, o ónus da prova recai sobre o contribuinte para demonstrar a elegibilidade, o que pode ser particularmente desafiante quando os formulários envolvidos são excessivamente técnicos ou exigem autenticação em notário e não são normalizados entre jurisdições. Simplificar estes procedimentos e oferecer opções de pedido digital pode reduzir significativamente os encargos de conformidade e promover a cooperação voluntária dos contribuintes. Estes esforços serviriam também para reforçar a confiança pública na justiça e eficácia do sistema fiscal.

Por último, os governos, em colaboração com as organizações internacionais, devem trabalhar no sentido de estabelecer quadros destinados a resolver os litígios relacionados com a dupla tributação. Isto inclui o aumento da capacidade das administrações fiscais para lidar com casos transfronteiriços e a promoção de mecanismos de arbitragem para evitar disputas judiciais prolongadas. À medida que os padrões de mobilidade da mão-de-obra continuam a crescer, a importância de alcançar a consistência e a justiça internacionais no tratamento fiscal contribuirá cada vez mais para a coesão social e a integração económica à escala global.

5.3. Tendências futuras e potenciais melhorias nos sistemas fiscais internacionais

A evolução dos sistemas fiscais internacionais está a sofrer uma transformação crucial, influenciada por níveis inigualáveis de integração económica global, pela ascensão da tecnologia digital e pelo aumento da mobilidade da mão-de-obra. As complexidades associadas à tributação transfronteiriça, particularmente no que diz respeito aos rendimentos provenientes do trabalho, estão

a intensificar-se, colocando uma pressão considerável sobre os quadros jurídicos e administrativos existentes. Ao mesmo tempo, é emergente um consenso entre os decisores políticos, os académicos e as organizações internacionais de que as normas fiscais vigentes exigem uma modernização significativa para reflectir as realidades da economia do século XXI. Neste ambiente dinâmico, estão a tornar-se aparentes tendências emergentes e potenciais melhorias nos sistemas fiscais internacionais, com implicações de longo alcance para os trabalhadores, empregadores e governos.

Uma tendência particularmente notável é a crescente digitalização do trabalho, que levou a um crescente afastamento da mão-de-obra das limitações geográficas. Um número significativo de profissionais está agora a realizar trabalho remoto para empregadores localizados em diferentes países ou a prestar serviços a nível global através de plataformas online, muitas vezes sem nunca entrar nas jurisdições onde o seu rendimento é gerado. Esta mudança de paradigma desafia os princípios fiscais tradicionais, como os conceitos de estabelecimento estável e de tributação na fonte, que se baseiam fundamentalmente na presença física de indivíduos e entidades. Consequentemente, existe um imperativo urgente para desenvolver regulamentos fiscais internacionais que acomodem a mão-de-obra independente da localização e que protejam as bases fiscais tanto nos países de origem como de residência.

Para fazer face a estes desafios urgentes, organizações internacionais como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e as Nações Unidas têm trabalhado ativamente para modernizar a compreensão da presença tributável. Defendem orientações normativas que transcendam a mera geografia, enfatizando a importância das pegadas digitais e do nexo económico. Embora as iniciativas atuais visam principalmente as empresas multinacionais, existe o potencial para que as estruturas futuras se estendam aos trabalhadores individuais e aos trabalhadores independentes. Uma melhoria promissora poderá ser o estabelecimento de padrões globais para a atribuição de direitos fiscais sobre os rendimentos gerados pelo trabalho digital, acompanhados por sistemas automatizados de declaração e retenção de impostos. Tais inovações aliviaram os encargos tanto para os contribuintes como para as administrações fiscais.

Outro desenvolvimento potencial é a aplicação alargada de instrumentos multilaterais (MLIs) para simplificar e harmonizar as disposições dos tratados fiscais de forma mais eficaz e uniforme. O Instrumento Multilateral da OCDE, introduzido como uma componente da iniciativa Erosão da Base Fiscal e Transferência de Lucros (BEPS), permite às nações alterar múltiplos tratados bilaterais em simultâneo. Embora o seu foco inicial tenha sido a tributação das empresas e a mitigação dos abusos dos tratados, as versões futuras poderão abranger mecanismos mais simplificados para as questões

do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, particularmente no que diz respeito ao rendimento relacionado com o trabalho. Esta evolução poderá aumentar a consistência das definições relativas à residência fiscal, diminuir os litígios relacionados com as regras de desempate e estabelecer orientações normalizadas para os trabalhadores digitais e as designações internacionais de curta duração.

Em conjunto com estes desenvolvimentos, prevê-se uma maior ênfase na cooperação fiscal internacional e na partilha de informações. Os governos começam a reconhecer que as ações unilaterais são inadequadas no nosso mundo interligado, o que estimula investimentos em esforços cooperativos, como a troca automática de informações, padrões comuns de relatórios e plataformas de dados fiscais em tempo real. Estas inovações já facilitaram o aumento da transparência e reduziram a evasão fiscal em relação aos rendimentos de capital. Metodologias semelhantes poderiam ser aplicadas ao rendimento do trabalho. Os cenários futuros podem envolver relatórios de folha de pagamento transfronteiriços em tempo real, nos quais as autoridades fiscais, tanto na jurisdição de origem como na de residência, recebem notificações imediatas sobre os rendimentos do trabalho, permitindo, assim, alocações rápidas e precisas de direitos fiscais.

Além disso, a integração da tecnologia na administração fiscal está pronta para a expansão. A utilização de inteligência artificial e *machine learning* pelas autoridades fiscais é cada vez mais predominante, permitindo-lhes analisar o comportamento dos contribuintes, identificar anomalias e agilizar os processos de verificação de conformidade. No futuro, os contribuintes poderão interagir com assistentes fiscais digitais ou plataformas especializadas na verificação do estatuto de residência, avaliar as disposições aplicáveis dos tratados e calcular créditos ou isenções fiscais. Estes sistemas poderiam ser harmonizados com os sistemas nacionais de identificação e registos internacionais de emprego para simplificar e personalizar o processo de conformidade fiscal para os trabalhadores móveis.

Uma área significativa para reforma reside na simplificação e unificação dos procedimentos fiscais para pessoas singulares com rendimentos transnacionais. Os sistemas atuais são frequentemente caracterizados pela fragmentação, burocracia e inacessibilidade para o contribuinte médio. Muitos pedidos de isenção de dupla tributação exigem o envio trabalhoso de formulários, traduções certificadas ou documentos autenticados, frequentemente acompanhados de atrasos. Uma abordagem mais centrada no utilizador poderia passar pela criação de portais digitais unificados de declaração de rendimentos, permitindo às pessoas declarar os seus rendimentos, carregar a documentação necessária e receber sugestões automatizadas de declaração de rendimentos com base

em dados de tratados em tempo real. Além disso, as nações poderiam considerar o reconhecimento de documentação digital além-fronteiras e a simplificação do processo de certificação para mitigar os encargos administrativos.

Do ponto de vista normativo, há um reconhecimento crescente dos imperativos de equidade e justiça na política fiscal internacional. Grande parte da estrutura existente em torno dos tratados fiscais foi construída durante uma era predominantemente caracterizada pelos interesses dos Estados exportadores de capital, que frequentemente favoreciam os países de residência em detrimento dos países de origem. À medida que as nações em desenvolvimento reforçam cada vez mais a sua presença nos diálogos fiscais globais, as futuras reformas poderão procurar uma distribuição mais equitativa dos direitos fiscais. Tais alterações seriam também benéficas para as regiões exportadoras de mão-de-obra, onde os cidadãos que trabalham no estrangeiro enfrentam desafios para obter alívio em tratados ou benefícios de segurança social. Uma maior inclusão nas negociações dos tratados, aliada a mecanismos de resolução de litígios mais equitativos, poderia garantir que o panorama fiscal internacional servisse eficazmente todas as nações e as suas forças de trabalho.

Além disso, a relação entre a tributação do rendimento e as contribuições para a segurança social, que permanecem predominantemente distintas em muitas jurisdições, merece uma séria consideração. À medida que a mobilidade da mão-de-obra se torna mais acentuada, as inconsistências nos mandatos contributivos e na elegibilidade para benefícios geram dificuldades significativas para os trabalhadores. As futuras reformas poderão procurar estabelecer um melhor alinhamento entre os tratados fiscais e os pactos de segurança social, potencialmente sob a égide de organizações internacionais como a Organização Internacional do Trabalho (OIT) ou através de novos acordos bilaterais. A adoção mais ampla de regimes de benefícios portáteis e de registos de contribuições reconhecidos internacionalmente poderá facilitar a circulação transfronteiriça de trabalhadores.

Em última análise, adotar uma perspetiva centrada no ser humano em relação à tributação internacional transcende a simples reforma jurídica e o avanço tecnológico. Exige iniciativas robustas de educação pública, empatia institucional e um reconhecimento respeitoso das diversas realidades que os trabalhadores globais enfrentam. Os indivíduos que navegam pelas complexidades do emprego em países estrangeiros, sejam eles expatriados, nómadas digitais, trabalhadores migrantes ou trabalhadores transfronteiriços, têm de lidar com cenários pessoais e financeiros complexos. É essencial que os governos e as instituições não só apliquem as regulamentações fiscais de forma justa, mas também as comuniquem de forma transparente, prestem assistência multilingue e estabeleçam mecanismos de recurso acessíveis e oportunos. A conformidade fiscal deve evoluir para um esforço

colaborativo, construído com base na confiança mútua e na responsabilidade partilhada, em vez de um mandato oneroso.

Referências Bibliográficas

- Almeida, F. (2021). Planeamento fiscal agressivo internacional, seus limites legais, legislação europeia e soluções futuras.
- Carvalho, S. F. D. S. (2016). Normas Antiabuso no contexto nacional, europeu e internacional: tendências atuais ao nível da tributação do rendimento das sociedades (Doctoral dissertation).
- Courinha, G. L. (2023). Manual do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Leya.
- Gomes, M. R., & de Campos, A. J. (2021). Treaty shopping—Análise de casos reais. Revista Electrónica de Direito. RED, 25(2), 131-150.
- Gomes, M. C. P. (2021). Regime Fiscal Do Residente Não Habitual: Estudo geral das suas características, fragilidades e recentes alterações (Master's thesis, Universidade de Coimbra (Portugal)).
- Magno, H. G. (2019). A Residência Fiscal das Pessoas Singulares:(em particular a residência parcial). Vida Económica Editorial.
- Martins, S. (2021). Algumas opções de tributação conferidas ao sujeito passivo não residente em sede de IRS: análise da motivação do legislador e das consequências jurídico-fiscais. Revista Jurídica Portucalense, 29, 127-145.
- Nabais, J. C. (2020). Introdução ao Direito Fiscal das Empresas-3a Edição. Leya.
- Oliveira, B. (2017). Treaty shopping. ISCAL, dissertação de mestrado não publicada.
- Palma, C. C., & Lobo, C. B. (2023). Nós e os Impostos II: um contributo para o futuro dos impostos. Leya.
- Pereira, C. D. (2020). Governo das Empresas e Gestão Fiscal: Planeamento Fiscal “extra legem”—estamos perante uma opção ou uma necessidade?.
- Pereira, P. R., & Catarino, J. R. (2023). Fiscalidade Internacional-Questões atuais. Leya.

Sanches, J. L. S. (2016). Justiça fiscal. Fundação Francisco Manuel dos Santos.

Santos, M. C. (2025). Tributação do Rendimento das Empresas no contexto da Economia Digitalizada- Uma Análise do Conceito de Criação de Valor e da Perspetiva de Regresso à Tributação na Fonte. Leya.

Silva, C. S. F. (2016). Normas Antiabuso no Contexto Nacional, Europeu e Internacional-Tendências Atuais ao Nível da Tributação do Rendimento das Sociedades (Master's thesis, Universidade do Minho (Portugal)).

Silva, C. S. F. (2016). Sara Filipa da Silva Carvalho Normas Antiabuso no contexto nacional, europeu e internacional–tendências atuais ao nível da tributação do rendimento das sociedades.

Silva, D. M. M. A. (2016). A cooperação entre estados na troca automática de informações fiscais: breve análise aos regimes FATCA, CRS e diretiva da cooperação administrativa (Master's thesis, Universidade do Minho (Portugal)).

Silva, M. S. I. M. (2017). O Regime do Patent box (Master's thesis, Universidade de Lisboa (Portugal)).

Silva, P. M. A. D. (2017). A dupla tributação dos lucros das empresas em Portugal e evasão fiscal (Doctoral dissertation).

Tracana, N. (2016). Do regime de eliminação da dupla tributação económica à *participation exemption* (Master's thesis, Universidade de Lisboa (Portugal)).