

O estatuto profissional do artista

Regime Fiscal

GLÓRIA TEIXEIRA



Gestão
dos Direitos
dos Artistas



O estatuto profissional do artista

Regime Fiscal

Perspetiva Nacional e Direito Comparado

GLÓRIA TEIXEIRA



Esta edição é parte integrante de estudos encomendados pela Fundação GDA, tendo em vista promover o debate e a reflexão sobre o Estatuto Profissional do Artista em Portugal. Estes estudos deverão ser posteriormente publicados com distribuição online e física de livre acesso.

ESTATUTO PROFISSIONAL DO ARTISTA

REGIME FISCAL

Perspetiva Nacional e Direito Comparado

Coordenação editorial e Autoria

GLÓRIA TEIXEIRA

Pesquisa e Organização

GLÓRIA TEIXEIRA E JORGE LOPES DE SOUSA

Publicação

FUNDAÇÃO GDA

Design gráfico e Paginação

RUI GUERRA

Esta publicação é disponibilizada gratuitamente e poderá ser partilhada na totalidade ou em partes, desde que sejam referidos os respetivos créditos, tal como aqui referimos:

G. Teixeira, Estatuto Profissional do Artista, Regime Fiscal, Fundação GDA, maio de 2018.

<http://www.fundacaogda.pt/pt/formacao-e-desenvolvimento/edicoes/estatuto-profissional-do-artista>

Para mais informações contactar geral@fundacaogda.pt

©MAIO DE 2018

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	5
A DEFINIÇÃO DE ARTISTA E ATIVIDADE ARTÍSTICA.....	9
A DEFINIÇÃO DE PROMOTOR E DA SUA RELEVÂNCIA NA ATIVIDADE ARTÍSTICA	21
A TRIBUTAÇÃO DOS ARTISTAS NO ORDENAMENTO FISCAL INTERNO.....	25
TRABALHADORES DEPENDENTES E INDEPENDENTES.....	27
OS PENSIONISTAS	35
ARTISTAS COM DEFICIÊNCIA.....	37
BOLSEIROS	39
AS TAXAS DE IMPOSTO E AS DEDUÇÕES À COLETA	41
OS DIFERENTES REGIMES EM SEDE DE IVA	45
A TRIBUTAÇÃO DOS ARTISTAS NO CONTEXTO INTERNACIONAL	49
A TRIBUTAÇÃO DE RESIDENTES NÃO HABITUAIS.....	55
A TRIBUTAÇÃO DOS TRABALHADORES DEPENDENTES RESIDENTES EM PORTUGAL DESLOCADOS NO ESTRANGEIRO	59
A TRIBUTAÇÃO DE NÃO RESIDENTES	61
O REGIME OPCIONAL PARA OS RESIDENTES NOUTRO ESTADO MEMBRO DA UNIÃO EUROPEIA OU DO ESPAÇO ECONÓMICO EUROPEU	65
IMPOSTO DO SELO	67
AS OBRIGAÇÕES FISCAIS.....	69
ANEXOS	73

INTRODUÇÃO

Presentemente, Portugal não dispõe de um sistema fiscal competitivo e incentivador da atividade artística, e, bem assim, na atração de atividade artística do estrangeiro para o território português, tanto ao nível dos impostos sobre o rendimento como ao nível dos impostos sobre o consumo e, não obstante a existência de alguns benefícios fiscais avulsos, estes afiguram-se como insuficientes para a promoção e reconhecimento da atividade artística em Portugal e no estrangeiro. Verificam-se, também, obstáculos fiscais que dificultam a mobilidade internacional no âmbito da atividade artística, inclusive dentro da União Europeia.

De facto, os artistas e a atividade artística não têm merecido por parte do legislador, o reconhecimento específico do seu contributo para a economia nacional e para a divulgação da cultura portuguesa no país e além das fronteiras nacionais.

Ao nível do direito fiscal internacional, a rede de tratados sobre dupla tributação e outros instrumentos fiscais internacionais que vinculam o Estado português também esquecem ou discriminam negativamente esta categoria de contribuintes, ainda que alinhados por históricos consensos internacionais, ainda vigentes, não

obstante alguma evolução, desincentivando a internacionalização do trabalho dos artistas e/ou atividades artísticas.

No entanto, é de louvar a introdução recente de benefícios fiscais no contexto da atividade artística, tais como o incentivo fiscal à produção cinematográfica em Portugal (art.º 59.º - F do EBF), bem como a medida introduzida pelo Orçamento de Estado 2018 (Lei n.º 114/2017 de 29/12) que reconhece, pela primeira vez, a importância do apoio ao turismo e ao cinema, visando reforçar a captação de grandes eventos internacionais e a captação de filmagens em Portugal (art.º 204.º).

Ciente das limitações do sistema fiscal português, a Fundação GDA solicitou um estudo pormenorizado do atual enquadramento fiscal aplicável em Portugal aos artistas e às atividades artísticas, possibilitando, desta forma, uma ampla divulgação dos regimes fiscais aplicáveis a estes, numa perspetiva interna e internacional.

Sumariamente, serão tratados neste estudo os regimes fiscais aplicáveis aos artistas, na qualidade de trabalhadores dependentes ou independentes, incluindo-se a importante temática da dedutibilidade das diferentes despesas relacionadas com a profissão bem como o tratamento fiscal específico conferido pelo legislador fiscal português a determinados rendimentos (*vide*, bolsas, subsídios, etc.).

Serão também abordados os diferentes regimes em sede de IVA com especial atenção dedicada ao cumprimento das obrigações declarativas e escriturais ou contabilísticas.

Serão igualmente tratadas as questões fiscais da segurança social dos artistas e elencados os benefícios fiscais presentemente em vigor, sem descurar a indispensável componente internacional exposta nos tratados sobre dupla tributação (*vide*, entre outros, as estruturas comissionistas ou utilização de agentes) e/ou legislação e jurisprudência fiscal da União Europeia.

Por último, não será esquecida a vertente da tributação do comércio eletrónico, e do seu impacto no setor artístico (*vide*,

tratamento fiscal dos rendimentos de *royalties* vs. rendimentos derivados de prestação de serviços).

Pretende-se, com este estudo, uma exposição compreensiva do atual enquadramento fiscal que rege os profissionais artistas e a atividade artística em Portugal, procedendo-se numa fase ulterior à sua sistematização no Portal do Artista, de forma a garantir um fácil acesso e compreensão dos diferentes regimes fiscais nos contextos nacional e internacional.

A DEFINIÇÃO DE ARTISTA E ATIVIDADE ARTÍSTICA

A definição do conceito de *artista* não é tarefa fácil, tal como aparece demonstrado na legislação interna, europeia e internacional, onde a maioria dos legisladores fiscais se abstêm de o concretizar.

Os tratados sobre dupla tributação portugueses, celebrados com base no Modelo de Convenção da OCDE sobre a tributação do rendimento e do *capita*, referem-se aos *artistas* e aos *profissionais de espetáculos*. Contudo, não se procede, nestes instrumentos, a uma demarcação entre uns e outros, sujeitando-os ao mesmo tratamento fiscal em sede de impostos sobre o rendimento.¹ As leis nacionais relativas aos impostos sobre o rendimento mimetizam, grosso modo, esta linguagem internacional.

A história do conceito previsto na Convenção Modelo de *profissionais de espetáculos* (na tradução portuguesa), é especialmente conturbada e reflete dissensos internacionais. Desde logo, as

1 • “The word *entertainer* seems to cover the lighter versions of the performing arts... while the term *artiste* seems to cover the more serious expressions of performing arts, such as classical dance, music, theatre and opera” (in Molenaar, Dick, *Taxation of International Performing Artistes*, Doctoral Series 10, Academic Council, International Bureau for Fiscal Documentation, 2005, página 69).

expressões utilizadas nas línguas inglesa e francesa, as línguas-base da Convenção Modelo, podem sugerir âmbitos distintos. Por exemplo, a expressão inglesa original, de 1963, reconduzia-se a *public entertainers* (ao passo que na epígrafe do artigo se utilizava o termo *artistes*), enquanto a expressão francesa original aludia a *artiste du spectacle*. Neste quadro, visavam-se situações em que um artista desempenhava, pessoalmente, uma performance de carácter público.

A referida terminologia francesa terá motivado e influenciado de perto, segundo parece, a referida tradução como *profissionais de espetáculos* adotada nas Convenções sobre dupla tributação celebradas por Portugal. Embora a expressão francesa e portuguesa se tenha mantido até aos dias de hoje, logo em 1977 a expressão inglesa foi alterada para *artist* e, em 1992, para *entertainer*.

O conceito de *entertainer*, de *artiste du spectacle*² e de *profissionais do espetáculo* é utilizado para cobrir toda uma categoria de profissionais, nomeadamente músicos, artistas televisivos, etc... O comentário ao art.º 17º da Convenção Modelo assume, expressamente, que não é possível dar uma definição precisa do conceito e, como tal, recorre a uma breve enumeração exemplificativa e não exaustiva, com recurso ao direito interno dos Estados contratantes (parágrafo 3 do referido comentário).

Os Comentários à Convenção Modelo, não vinculativos, mas influentes², procuraram gradualmente esclarecer o sentido das

2 • Ver acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2 de fevereiro de 2011, processo n.º 0609/09, no qual se postula, seguindo a doutrina portuguesa, que *Os Comentários à Convenção Modelo, elaborados pelo Comité de Assuntos Fiscais da OCDE, não constituem, assim, acordos bilaterais entre as administrações dos países membros, mas mera doutrina que não é vinculativa nem para essas administrações nem para os tribunais. Como explica Alberto Xavier na obra citada, pág. 153. «os referidos Comentários são marcados pelo facto de provirem de organismo “tecnocrático”, destituído de imparcialidade (...) O peso interpretativo dos Comentários não pode, pois, ir além do que se reconhece à melhor doutrina.»*

Neste contexto, ver também Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 4.ª edição, Almedina, 2016, pág. 261: *...os Comentários à Convenção Modelo da OCDE são um auxiliar interpretativo bastante útil e recentemente, tem sido defendido que esses Comentários deveriam ser inseridos no texto principal das convenções sobre dupla tributação,*

referidas definições, pelo que acompanharam a sua evolução e o dissenso inerente. O dissenso reflete, para além de visões jurídico-fiscais distintas, também heterogéneas mundividências e enquadramentos culturais entre os estados-membros da OCDE, sendo este dissenso particularmente evidente nos Comentários e nas Observações a estes aduzidas³. Dado que a Convenção não define o conceito e que os Comentários não são considerados vinculativos, a Convenção permite que as Administrações Fiscais se possam basear em conceitos nacionais para preencher, alargar, ou restringir, os conceitos indeterminados (e não expressamente definidos e delimitados no texto legal).

Neste âmbito, em sede de direito comparado, alguns países, nomeadamente o Reino Unido, Holanda e Austrália, optaram por definir expressamente a profissão de *artista*, no âmbito do direito fiscal nacional⁴.

nomeadamente para lhes conferir um estatuto legal geral obrigatório e internacionalmente aceite.

3 • Por exemplo, nos Comentários à Convenção Modelo, um jogador de xadrez é associado ao conceito de *entertainer* e evidenciam-se práticas distintas quanto ao carácter de *entretenimento* de passagens de modelos. A ideia de *performance* de entretenimento pública, à luz dos Comentários à Convenção Modelo, poderá, também, conduzir a dúvidas e à percepção de tratamentos desiguais. A título exemplificativo: a) os ensaios para uma *performance* pública podem decorrer, ao longo de 10 dias, num Estado e a *performance*, num outro dia, noutro Estado, podendo uma dada Administração Fiscal aceitar, ou não, a eventual fragmentação da remuneração tendo em consideração a preparação do espetáculo e o espetáculo propriamente dito; b) o rendimento de um ator será abrangido pela Convenção, mas já não o do realizador ou do pessoal técnico do filme ou do *spot* publicitário; c) bem assim, o rendimento de um artista performativo que, na sua *performance*, interage com uma obra de arte que é propriedade de terceiro, seria abrangido pelo artigo, mas já não o rendimento obtido pelo detentor da obra de arte; d) um espetáculo musical cuja *performance* acontece num Estado será tido como trabalho, no âmbito deste artigo, mas a sua difusão em direto ou em diferido poderá ser reconduzida a *royalties*; e e) um músico que receba uma única remuneração para atuar em vários Estados, poderá deparar-se com problemas na alocação de receitas que cada Estado a si avoca para efeitos de tributação. Em qualquer dos casos, a Convenção permite que o *profissional do espetáculo* seja tributado no Estado onde acontece a *performance* pelo montante bruto, não permitindo, necessariamente, a dedução dos custos associados.

4 • Ver no Reino Unido, *The Income Tax (Artists and Sportsmen) Regulations 1987 (SI 1987/530)*: *any description of individuals (whether performing alone or with others) who give performances in their character as entertainer in any kind of entertainment, including any activity of a physical kind, performed by such an individual, which is or may*

Em Portugal, poderá alcançar-se, ainda que fora do estrito âmbito jurídico-fiscal, também, uma definição de *profissionais do espetáculo* na Lei n.º 4/2008 de 7 de fevereiro, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 105/2009, de 14 de setembro e pela Lei n.º 28/2011, de 16 de junho (*Regime dos contratos de trabalho dos profissionais de espetáculos e regime de segurança social aplicável a estes profissionais*).

Ainda, em Portugal, o Código do IVA, no art.º 9.º, n.º 15, alínea a), ao definir o âmbito subjetivo da sua aplicação, identifica os seguintes profissionais: *atores, chefes de orquestra, músicos e outros artistas, atuando quer individualmente quer integrados em conjuntos, para a execução de espetáculos teatrais, cinematográficos, coreográficos, musicais, de music-hall, de circo e outros, para a realização de filmes e para edição de discos e de outros suportes de som ou imagem*.

O Código do IRS, no art.º 18.º, n.º 1, alínea o) e no art.º 12.º, n.º 3, refere-se aos *profissionais de espetáculos*, avocando soberania fiscal sobre os rendimentos por estes obtidos em território português, sem prejuízo dos que sejam tributados em sede de IRC, tal como previsto no art.º 4.º, n.º 3, alínea d) do Código do IRC. Estas três normas interligam-se e, mimetizando a linguagem internacional, visam legitimar a tributação na fonte (de não residentes em Portugal) admitida nas Convenções sobre dupla tributação.

Aparentemente influenciado pela Convenção Modelo e pela correspondente terminologia (e confusão inerente), o Anexo J da Declaração Modelo 3 de IRS, que se destina à declaração de rendimentos obtidos no estrangeiro, refere nas instruções de

be available to the public or any section of the public and whether for payment or not, na Holanda, Wet op de loonbelasting 1964 (Wage Tax Act): An artist is someone who performs as such under an agreement (or any other basis for performance) for a short period e na Austrália, Regulation 44, Taxation Administration Regulations 1976, Part 5: Performing artist includes a singer, dancer, actor, model or similar individual who is engaged to use his or her individual intellectual, artistic, musical, physical or other personal skills, conducted in the presence of an audience, intended to be communicated to an audience by print or electronic media, for a film or tape or for a television or radio broadcast.

preenchimento do Quadro 06 que o código B08 se destina a declarar rendimentos do tipo ou natureza de *Rendimentos de artistas e desportistas* e que estes correspondem a *Rendimentos provenientes da atividade pessoal de profissional de espetáculo ou desportista*. Também as instruções de preenchimento do Modelo 30, relativo às retenções na fonte aplicadas a rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes, aludem a *rendimentos de artistas* e não de *profissionais de espetáculos*.

No âmbito nacional, a definição lata, relativa a *profissionais de espetáculos*, entre os quais se encontram os artistas, deve ser interpretada e integrada no nosso ordenamento jurídico fazendo apelo à Lei n.º 4/2008, de 7 de fevereiro, com as referidas alterações (*Regime dos contratos de trabalho dos profissionais de espetáculos e regime de segurança social aplicável a estes profissionais*)⁵.

No art.º 1.º - A desta Lei, o legislador tipifica esta categoria de profissionais - *Trabalhadores das artes do espetáculo e do audiovisual* - definindo-os como *trabalhadores que exerçam uma atividade artística, técnico-artística ou de mediação*.⁶ Neste artigo, elenca também o legislador as definições de *espetáculo ou evento cultural público*⁷ e *audiovisual*⁸. Estas definições deverão servir também de guia na interpretação e aplicação do art.º 9.º, n.º 15, alínea a) do Código do IVA e, bem assim, no âmbito da tributação do rendimento.

O preenchimento de conceitos gerais fiscais deve ser feito dentro do espírito do sistema e, salvo as situações expressamente previstas pelo legislador nacional ou europeu, não deverá ser restringido ou ampliado pelo contribuinte ou pela Administração

5 • Nos termos da Lei Geral Tributária, deverão ser observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis e, verificando-se o emprego, nestas normas fiscais, de termos próprios de outros ramos de direito, designadamente laboral e segurança social, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, isto é, com o sentido previsto na Lei n.º 4/2008 de 7 de fevereiro, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 105/2009, de 14 de setembro e pela Lei n.º 28/2011, de 16 de junho (*Regime dos contratos de trabalho dos profissionais de espetáculos e regime de segurança social aplicável a estes profissionais*).

6 • Ver art.º 1º-A, alínea c), da Lei n.º 4/2008.

7 • Ver art.º 1º-A, alínea a), da Lei n.º 4/2008.

8 • Ver art.º 1º-A, alínea b), da Lei n.º 4/2008.

Fiscal. De facto, e não obstante a tripartição das atividades das artes do espetáculo e do audiovisual em subcategorias na acima mencionada Lei (*atividades de natureza artística, atividades de natureza técnico-artística e atividades de mediação*), todas elas se subsumem à categoria de *atividades das artes do espetáculo e do audiovisual*, qualificando os respetivos trabalhadores como *trabalhadores das artes do espetáculo e do audiovisual*.

É juridicamente válida e defensável, em resultado de uma interpretação conjunta e da respetiva integração jurídica destes normativos, uma definição fiscal em consonância com a Lei n.º 4/2008, inclusiva das atividades de natureza artística», *atividades de natureza técnico-artística e atividades de mediação*, não deixando, portanto, fora do sistema os trabalhadores das artes do espetáculo e do audiovisual que desenvolvam atividades de natureza técnico-artística e de mediação.

Esta flexibilização do conceito encontra-se também patente no Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos, nos seus artigos 176.º, 180.º e 181.º. Veja-se, nomeadamente e para efeitos de proteção dos direitos conexos, a inclusão das prestações dos artistas intérpretes, executantes e produtores, as presunções estabelecidas no nº 3 do art.º 180º que equiparam ao artista, intérprete ou executante o representante autorizado bem como a possibilidade, quando na prestação participem vários artistas e na falta de acordo, de os seus direitos serem exercidos pelo diretor ou encenador.⁹

A definição do conceito de *artista, profissional de espetáculo* ou *atividade artística* é também essencial para a sua delimitação ou autonomia jurídico-fiscal face às atividades comerciais ou empresariais em geral. Os tratados sobre dupla tributação internacionais são claros e inequívocos em qualificar como atividade artística, por exemplo, o trabalho do artista em anúncios publicitários, atividades promocionais, intervenções públicas, etc., devido à indissociabilidade entre a pessoa do artista e a atividade comercial

9 • Outros diplomas legais poderiam ser indicados em matéria de artes e espetáculos, mas sem especial relevância para a definição aqui em análise.

em que este participa. Nestes casos, a atividade comercial adquire intrinsecamente uma natureza artística devido à sua subjetividade e relevância ou indispensabilidade da figura do artista no exercício desta atividade.

Dado que o conceito de *profissionais do espetáculo* previsto na Lei n.º 4/2008 de 7 de fevereiro, com as referidas alterações, inclui, designadamente, pessoal técnico e outros profissionais “de bastidores”, ao contrário do que é indicado nos Comentários à Convenção Modelo, importa salientar que *profissionais de espetáculo* estrangeiros poderão deparar-se com obstáculos fiscais a este respeito (e surpresas face à sua experiência noutros Estados).

Porém, é discutível se o conceito nacional deverá ou não ser integralmente aplicado no âmbito das Convenções sobre dupla tributação celebradas por Portugal. O recurso ao conceito nacional para efeitos de interpretação das Convenções sobre dupla tributação é, à partida, admissível em face da não-definição convencional do conceito e, bem assim, à luz do art.º 3.º, n.º 2, da Convenção Modelo, conquanto o contexto não exija uma interpretação distinta¹⁰.

Por um lado, a referida Lei remonta a 7 de fevereiro de 2008, pelo que pode defender-se que o conceito aí ínsito não é aplicável a Convenções celebradas antes dessa data, se se entender, designadamente, que tal consubstancia uma interpretação unilateral derogatória do sentido vigente à data em que a Convenção foi acordada¹¹. Por outro lado, o entendimento favorecido pela OCDE

10 • Indica a norma: *No que se refere à aplicação da Convenção, num dado momento, por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão não definida de outro modo terão, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante da legislação fiscal sobre a que decorre de outra legislação desse Estado.* O alcance da expressão *a não ser que o contexto exija interpretação diferente* é objeto de profunda discussão internacional.

11 • Com efeito, existe um largo acervo de Convenções efetivamente celebradas por Portugal, anteriores a esse momento, pelo que se colocam dúvidas quanto à admissibilidade de uma interpretação atualista de tal conceito, derivado de um eventual *treaty override*, isto é, uma interpretação unilateral derogatória do sentido vigente à data em que a Convenção foi acordada.

e por certas Administrações Fiscais é o de que os Comentários mais recentes devem ser tidos em consideração e de que deve ser adotada uma interpretação atualista (*ambulatoria*), conforme os Comentários. Porém, a jurisprudência e a doutrina, tanto nacional como internacional, colocam reservas a esse respeito. Em Portugal, o Supremo Tribunal Administrativo¹² e o Tribunal Central Administrativo Sul¹³ têm vindo a decidir querelas interpretativas de natureza semelhante (alteração do texto da Convenção Modelo e do âmbito dos Comentários), designadamente, quanto ao valor interpretativo a conferir aos Comentários, quanto à relevância da redação de 1963 da Convenção Modelo e quanto à relevância da data da Convenção efetivamente celebrada. Este tribunal, conclui, em traços gerais, que devem ser impostas sérias reservas à transmutação do âmbito do conceito previsto na Convenção Modelo para além do sentido que lhe era conferido à data da celebração (efetiva) do tratado entre dois Estados, quer a transmutação ocorra através da modificação ou ampliação do texto normativo da Convenção Modelo, quer através do corpo dos Comentários.

Pode, também, defender-se que, mesmo reconhecendo relevância aos Comentários, o caso do artigo convencional atinente aos artistas é paradigmático contra a interpretação atualista, na medida em que se verifica um histórico dissenso internacional quanto ao conceito, das quais a evolução dos Comentários é testemunha. Com efeito, os Comentários à Convenção Modelo, a este respeito, eram praticamente omissos em 1963 e os referidos Comentários sofreram alterações significativas, a este respeito, em 1977, em 1992 e em 2014, clarificando, mas também cristalizando dissensos, e, bem assim, alargando o âmbito de aplicação por referência a 1963. Nesta linha, poderiam ser defensáveis interpretações particularmente distintas do termo *profissionais de espetáculos* conforme o momento de celebração das Convenções e dos Estados envolvidos.

12 • Ver, nomeadamente, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2 de fevereiro de 2011, processo n.º 0609/09.

13 • Ver, designadamente, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 7 de março de 2012, processo n.º 03506/09.

Ainda assim, parece-nos seguro afirmar que o sentido e a intenção original da redação da Convenção Modelo se reconduziam a abranger, apenas, realidades em que um artista desempenhava, pessoalmente, uma performance de carácter público, na aceção de *artiste du spectacle* ou de *entertainer* ou *public entertainer*. Isto é, não se procurava abranger uma realidade necessariamente tão abrangente quanto a prevista no regime dos contratos de trabalho dos profissionais de espetáculos e regime de segurança social aplicável a estes profissionais, designadamente no que tange a *atividades de natureza técnico-artística [enquanto] atividades ligadas aos materiais, equipamentos e processos produtivos de suporte às artes do espetáculo ou do audiovisual*, aqui se incluindo, por exemplo, técnicos de som, imagem, realizadores e produtores. Também a aceção de *Espetáculo ou evento cultural público [enquanto] manifestações artísticas ligadas à criação, execução e interpretação que se realizem perante o público e ainda que se destinem a gravação e a transmissão para posterior difusão pública, nomeadamente em teatro, cinema, radiodifusão, televisão ou outro suporte audiovisual, Internet, praça de touros, circo ou noutro local destinado a atuações ou exibições artísticas*, poderá não ser inteiramente congruente com o sentido incutido nas Convenções sobre dupla tributação, na medida em que certas realidades de difusão podem ser enquadradas na tributação de *royalties*.

Parece-nos, ainda, que a trilogia normativa prevista no art.º 4º, n.º 3, alínea d), do Código do IRC com o art.º 18.º, n.º1, alínea o) e no art.º 12º, n.º 3, do Código do IRS surge no ordenamento jurídico português em clara decorrência da realidade Convencional e em associação à evolução da tributação internacional, pelo que uma interpretação histórica e teleológica destas normas nacionais parece-nos resultar na adoção de uma perspetiva mais estrita do conceito de *profissional de espetáculo* previsto nas referidas normas fiscais nacionais *vis-à-vis* o conceito jus-laboral nacional.

Assim, defendem os autores deste estudo, a receção da interpretação internacional aos casos nacionais, designadamente:

- a. para evitar conflitos na aplicação da lei interna *vs.* tratados sobre dupla tributação;

- b. por o sentido original da norma da Convenção Modelo, de 1963, ser claramente menos abrangente do que a norma jus-laboral nacional de 2008;
- c. porque o contexto em que as Convenções sobre dupla tributação são (e foram) concluídas assim o parece exigir, encontrando-se prejudicada a interpretação da norma convencional no sentido da norma jus-laboral nacional; e, ainda,
- d. por na maior parte das Convenções sobre dupla tributação existir também uma versão autêntica em língua inglesa ou francesa (e, em certos casos, existir uma terceira versão, que prevalece em caso de dúvidas interpretativas, redigida numa destas duas línguas).

Parece-nos, contudo, que deverão ser tidos em consideração apenas o sentido e os Comentários acordados à data da celebração da Convenção sobre dupla tributação em causa e não, conforme sustenta a OCDE, os Comentários mais recentes¹⁴. Este entendimento é, segundo nos parece, o mais consonante com os parâmetros interpretativos definidos na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados e, bem assim, com a jurisprudência acima referida.

Por fim, cabe referir que dúvidas e dificuldades desta natureza, relativas ao conceito de *artista* ou de *profissional de espetáculo*, podem afetar tanto artistas e profissionais do espetáculo *não residentes* em Portugal quando estes atuam *em Portugal*, como também a artistas e profissionais do espetáculo *residentes* em Portugal quando estes atuam *fora de Portugal*.

14 • Convém salientar, contudo, que parte da evolução dos Comentários se dirigiu à realidade desportiva e à expansão do conceito de *entertainer* a realidades com uma conotação, porventura, menos artística, tais como atividades políticas, religiosas, passagens de modelos ou jogos de bilhar, *snooker*, xadrez, *bridge*, tidos, pelos Comentários, como não desportivos. Uma relevante clarificação surgiu em 1992, no parágrafo 3 dos Comentários ao art.º 17.º da Convenção Modelo, na medida em que expressamente se refere a exclusão dos trabalhadores de apoio e administrativo, tais como os produtores, os realizadores, os coreógrafos, o pessoal técnico e logístico e os *cameramen*. Ainda assim, parece-nos que esta exclusão já decorria da norma prevista na Convenção Modelo de 1963, que exige que a *performance* tenha um caráter “público”.

Podem resultar numa dupla tributação internacional que pode não ser integralmente eliminada, mas também numa desvantagem momentânea de tesouraria, pois, frequentemente, poderá haver lugar a dupla tributação, pelo menos, durante um período de tempo. O problema pode multiplicar-se por tantos Estados quantos aqueles em que a atividade artística for exercida e a esta carga fiscal substantiva acresce uma carga fiscal formal, relativa aos custos de cumprimento das obrigações fiscais e, bem assim, aos eventuais custos relativos ao aconselhamento e assessoria jurídico-fiscal Estado-a-Estado.

Neste contexto, o intercâmbio artístico e o desenvolvimento da atividade artística transfronteiriça beneficiariam de uma maior clareza normativa, nacional e internacional, designadamente, quanto às normas de incidência tributária quanto às pessoas, entidades e atividades abrangidas. Esta evolução pode emergir tanto na esfera internacional como, mais estritamente, europeia, sendo que a remoção de obstáculos desta natureza poderia, também, encontrar justificação e constituir um importante veículo no quadro de uma maior integração europeia.

A DEFINIÇÃO DE PROMOTOR E DA SUA RELEVÂNCIA NA ATIVIDADE ARTÍSTICA

Ao delimitar o seu âmbito de incidência subjetiva, o art.º 9, n.º 15, alínea a), do Código do IVA indica a figura do promotor como responsável pelo pagamento do imposto, desonerando os artistas dessa obrigação fiscal. A mesma preocupação foi refletida nos tratados sobre dupla tributação quando, no n.º 2 do art.º 17.º da Convenção Modelo da OCDE de novembro de 2017, estabelece que a tributação das atividades artísticas realizadas no estrangeiro pode ser atribuída a uma outra pessoa que não o artista, visando também por esta via prevenir a fraude ou abusos fiscais e situações em que a performance artística é remunerada através de uma entidade¹⁵. Esta possibilidade é domesticamente transposta através da interligação entre o art.º 4.º, n.º 3, alínea d) do Código do IRC com o art.º 18.º, n.º1, alínea o) e no art.º 12.º, n.º 3, do Código do

15 • Com efeito, esta norma visa abranger três situações-tipo: i) uma entidade promotora ou agência auferir rendimento pela *performance* artística de um grupo de artistas não constituído como uma entidade jurídica autónoma; ii) uma equipa, grupo, trupe ou orquestra, constituído como uma entidade jurídica autónoma, auferir rendimentos pela *performance* artística; iii) situações de fraude ou abusos fiscais, através das quais é estabelecida e interposta uma sociedade entre o artista e o exercício da atividade artística, coloridamente apelidada pela OCDE como *star company*. Neste sentido, conferir parágrafo II do Comentário ao art.º 17.º da Convenção Modelo.

IRS, que assim procuram salvaguardar o risco de dupla tributação na esfera da entidade e na esfera do artista, na medida em que as Convenções de dupla tributação não a impossibilitam diretamente.

Note-se, no entanto, que o Código do IVA não define expressamente o conceito de promotor. Também a Diretiva do IVA (Diretiva 2006/112/CE) não define expressamente esta categoria de contribuintes.¹⁶ No entanto, e recorrendo mais uma vez ao elemento sistemático da interpretação jurídica, encontra-se definida no ordenamento jurídico português a figura do promotor, nomeadamente:

- a. No Decreto-Lei 29/2008, relativo ao combate ao planeamento fiscal abusivo (art.º 5.º), sujeitando-o a obrigações fiscais em representação do contribuinte;
- b. No Decreto-Lei n.º 268/2009, que versa sobre o licenciamento dos recintos itinerantes e improvisados (art.º 2.º, n.º 3), identificando, neste caso, o promotor com a pessoa singular ou coletiva que promove o evento e que é responsável pelo pedido de licenciamento e funcionamento dos recintos;
- c. No Decreto-Lei n.º 255/2008, relativo à circulação de animais de circo entre estados membros (art.º 2º, alínea e)), entendendo-se como promotor, para estes efeitos, o proprietário de circo, exposição itinerante, etc., o seu agente ou outra pessoa que seja a responsável pelos mesmos;
- d. Na Lei n.º 39/2009, que regula o regime jurídico do combate à violência, ao racismo, à xenofobia e à intolerância nos espetáculos desportivos (art.º 3.º), indica como promotor do espetáculo desportivo *as associações de âmbito territorial, clubes e sociedades desportivas, bem como as próprias federações e ligas, quando sejam simultaneamente organizadores de competições desportivas*; e, por último,

16 • No entanto, ver casos do TJUE (Casos C-53/09 “*Loyalty Management UK Ltd*, e C-55/09 *Baxi Group Ltd*) e a figura de promotor aqui aceite para efeitos de IVA.

- e. No Decreto-Lei n.º 68/2004, no âmbito do urbanismo e respetiva proteção dos consumidores, a figura do promotor aparece identificada com a pessoa singular ou coletiva, que direta ou indiretamente decide, impulsiona, programa, dirige e financia, com recursos próprios ou alheios, obras de construção ou de reconstrução de prédios (art.º 3.º, n.º 1, alínea a)).

Neste contexto, poderia ser de preciosa valia interpretativa o Decreto-Lei n.º 315/95, onde se estabelece o regime jurídico dos espetáculos de natureza artística, mas, infelizmente, o legislador limitou-se a assumir tacitamente o conceito de promotor, no capítulo respeitante aos promotores de espetáculos de natureza artística, sem procurar a sua definição e sujeitando-o ao requisito formal do registo (artigos 24.º e 25.º do referido Decreto-Lei).

Da leitura conjugada dos diferentes normativos de direito nacional, bem como da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), poder-se-ão encontrar denominadores comuns conducentes a uma definição jurídico-económica ou jurídico-fiscal de promotor onde ressaltam os requisitos obrigatórios da personalidade jurídica e tributária (pessoa singular ou coletiva sujeita a tributação no país ou no estrangeiro), autonomia organizacional e financeira, assunção dos respetivos riscos (custos) e benefícios da atividade e responsabilidade principal perante terceiras entidades.

Cumprir notar que não se afigura essencial para o conceito jurídico-fiscal de promotor que este preste os seus serviços ao público. Diversamente, pode, por exemplo, no caso de promotores do tipo “agências de publicidade” “agências de atores ou músicos”, não haver contacto com um público, mas com um cliente específico.

Em sede de direito comparado,¹⁷ os legisladores nacionais também não definiram expressamente nos Códigos de IVA a figura do promotor, apenas o enquadrando juridico-fiscalmente nos contextos específicos do combate ao planeamento fiscal abusivo e

17 • Ver experiências inglesa e espanhola.

jogos de lotaria.¹⁸ No caso inglês é ainda de relevar a *Notice 701/5 on Clubs and associations, para. 9.2: In many sporting events competitors are paid by the organiser to take part in the event. In such cases the payment by the promoter or organizer is the consideration for the standard-rated supply of the competitor's services.*

À semelhança do legislador fiscal português, optou o legislador britânico por sujeitar a IVA, no contexto de eventos desportivos, os promotores, enquanto responsáveis últimos na prestação do bem ou serviço, isentando os concorrentes.

Concorre ainda para a compreensão do conceito de promotor, podendo ser utilizados a título subsidiário de interpretação em sede de IVA, os conceitos fiscais utilizados em sede de impostos sobre o rendimento, nomeadamente o conceito de estabelecimento estável e, em sede geral, o conceito de agência.

18 • Ver, no Reino Unido, 1994 VATA Schedule Group 4.

A TRIBUTAÇÃO DOS ARTISTAS NO ORDENAMENTO FISCAL INTERNO

Os artistas podem, por um lado, exercer a sua atividade artística por conta de outrem, como trabalhadores dependentes. Podem, por outro lado, desenvolver a sua atividade artística por conta própria, designadamente como trabalhadores independentes.

TRABALHADORES DEPENDENTES E INDEPENDENTES

Na primeira situação, e nos termos do Código do IRS, os seus rendimentos consideram-se rendimentos da categoria A, relativa ao rendimento auferido por trabalhadores dependentes, isto é, trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado, sem prejuízo de outras presunções e equiparações previstas neste âmbito, e consistem em remunerações periódicas (fixas ou variáveis) que podem assumir, designadamente, uma ou mais combinações das seguintes modalidades:

- a. Ordenados;
- b. Salários;
- c. Vencimentos;
- d. Gratificações;
- e. Percentagens;
- f. Comissões;

- g. Participações;
- h. Subsídios ou prémios;
- i. Senhas de presença;
- j. Emolumentos;
- k. Indemnizações¹⁹; e
- l. Outras remunerações acessórias²⁰.

Pretende, assim, constituir um artigo e categoria amplamente abarcadora das múltiplas formas através das quais um trabalhador dependente pode auferir rendimentos nessa específica condição.

19 • Por um lado, a tributação de indemnizações abrange resultantes da constituição, extinção ou modificação de relação jurídica que origine rendimentos do trabalho dependente, nos termos do art.º 2.º, n.º 3, al. e), do Código do IRS.

Por outro lado, nos termos do art.º 2.º - A, n.º 1, al. f), do Código do IRS, não se consideram rendimentos de trabalho dependente e como tal não estão sujeitas a tributação, as importâncias suportadas pelas entidades patronais com encargos, indemnizações ou compensações, pagos no ano da deslocação, em dinheiro ou em espécie, devidos pela mudança do local de trabalho, quando este passe a situar-se a uma distância superior a 100 km do local de trabalho anterior, na parte que não exceda 10% da remuneração anual, com o limite de 4.200 euros por ano. Ainda, e no âmbito da não tributação dos rendimentos da categoria A, incluem-se as prestações relacionadas exclusivamente com as ações de formação profissional dos artistas, quer estas sejam ministradas pela entidade patronal, quer por organismos de direito público ou entidade reconhecida como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes (art.º 2.º - A, n.º 1, al. c), do Código do IRS).

20 • Pretende-se contemplar como remunerações acessórias todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respetivo beneficiário uma vantagem económica. Ainda assim, o Código do IRS regula esta realidade com algum pormenor. Nalguns casos estabelece limiares ou critérios mínimos a partir dos quais certos rendimentos assumem relevância neste âmbito, tal como abonos de família, subsídios de refeição ou importâncias despendidas pela entidade patronal com viagens e estadas, de turismo e similares, não conexas com as funções exercidas pelo trabalhador ao serviço da mesma entidade. Noutros casos, equipara outro tipo de rendimentos a remunerações acessórias, tal como sucede com os ganhos derivados de planos de opções, de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente.

Diferentemente, e na segunda situação, qualifica o Código do IRS como rendimentos de trabalho independente, no âmbito da categoria B:

- a. os decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial do artista;
- b. os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços de carácter artístico;
- c. os provenientes da propriedade intelectual: incluindo-se os direitos de autor e direitos conexos;
- d. as indemnizações auferidas, conexas com a atividade exercida;
- e. os subsídios ou subvenções auferidos no âmbito do exercício de qualquer atividade comercial do artista;
- f. os subsídios ou subvenções auferidos no âmbito do exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços de carácter artístico;
- g. os provenientes da prática de atos isolados de qualquer atividade comercial do artista; e
- h. os provenientes da prática de atos isolados de qualquer atividade de prestação de serviços de carácter artístico.

Estabelecida a base de incidência do imposto, importa considerar também os rendimentos que não estão sujeitos a tributação e com relevância na atividade artística:

- a. rendimentos de trabalho dependente, trabalho independente (ver tabela em anexo ao Código do IRS – Portaria n.º 1011/2001 – à exceção do código 1519 “outros prestadores de serviços”) ou de pensões, líquidos de IRS, inferiores

- a 1,5 x 14 x (valor do IAS²¹), com o limite mínimo da não tributação do valor anual da retribuição mínima mensal, líquida de IRS²²;
- b. rendimentos iguais ou inferiores a 11.320 euros para agregados familiares com 3 ou 4 dependentes e iguais ou inferiores a 15.560 euros para agregados familiares com 5 ou mais dependentes;
- c. as indemnizações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte, pagas ou atribuídas por entidades públicas, ao abrigo de contrato de seguro, decisão judicial ou acordo homologado judicialmente e por associações mutualistas;
- d. os prémios artísticos quando não envolvam a cedência, temporária ou definitiva, dos respetivos direitos de autor, desde que atribuídos em concurso, mediante anúncio público em que se definam as respetivas condições de atribuição, não podendo a participação no mesmo sofrer restrições que não se connexionem com a natureza do prémio;
- e. os rendimentos provenientes do exercício da atividade de profissionais de espetáculos quando esses rendimentos sejam tributados em IRC (tendo em vista a sua não dupla tributação); e
- f. 50% dos rendimentos provenientes da propriedade intelectual artística, quando auferidos por titulares de

21 • Em 2018, de acordo com a Portaria n.º 18/2018, de 18 de janeiro, o valor do indexante dos apoios sociais corresponde a 428,9 euros, o que significa que o mínimo de existência fiscal, para contribuintes solteiros, equivale a 9.006,9 euros.

22 • A contemplação dos trabalhadores independentes no âmbito desta exclusão vigora, apenas, desde 2018. Dado que, no entendimento dos autores, a norma encontra o seu fundamento na proteção constitucional da dignidade da pessoa humana, traduzido, neste âmbito, na proteção do denominado mínimo de existência fiscal, poderá ser discutível se, até 2018, não deveria ser concedido idêntico tratamento e proteção aos rendimentos auferidos por trabalhadores independentes.

direitos de autor ou conexos, desde que sejam os titulares originários, sendo que o montante a excluir não deve exceder 10.000 euros.²³

Exemplo: um músico que aufera 20.000 euros derivados do licenciamento das obras por si criadas, poderá beneficiar, por um lado, da consideração de, apenas, 50% do referido montante (10.000 euros) para efeitos da taxa de imposto aplicável e, simultaneamente, da proteção conferida pelo mínimo de existência fiscal.

No exercício da sua atividade como trabalhador dependente, o Código do IRS permite também a dedutibilidade das seguintes despesas ao rendimento bruto ou ilíquido do artista:

- a. uma dedução específica fixa de 4.104 euros;
- b. as contribuições obrigatórias para a segurança social, pela sua totalidade, caso excedam o limite acima indicado;
- c. as quotizações sindicais nos termos do art.º 25.º, n.º 1, c), do Código do IRS e
- d. as indemnizações pagas pelo trabalhador à entidade patronal por rescisão unilateral do contrato individual de trabalho sem aviso prévio.

Diferentemente, o artista que exerça a sua atividade como trabalhador independente determinará os seus rendimentos e despesas de acordo com os seguintes regimes estabelecidos no Código do IRS:

23 • Ver art.º 58.º do EBF. Em conformidade com a definição de atividade artística seguida ao nível dos tratados sobre dupla tributação, os autores defendem uma interpretação extensiva do conceito “propriedade intelectual artística” do art.º 58.º, n.º 1, do EBF de modo a incluir as obras publicitárias do artista que de outra forma estariam excluídas ao abrigo do n.º 2 deste artigo. Em sintonia com a interpretação jurídica aplicada internacionalmente, defende-se a consunção da atividade publicitária do artista à sua esfera pessoal e profissional de artista, qualificando a obra publicitária do artista como trabalho ou atividade artística.

- a. contabilidade organizada;
- b. regime simplificado,²⁴ caso tenha obtido no ano de tributação imediatamente anterior um rendimento ílquido da sua atividade que não ultrapasse 200.000 euros²⁵;
No exercício de início de atividade, o enquadramento no regime simplificado faz-se em conformidade com o valor anual de rendimentos estimado, constante da declaração de início de atividade;
- c. opção pela tributação como trabalhador dependente, caso preste serviços a uma única entidade, com ressalva de prestações de serviços abrangidos pelo regime de transparência fiscal;
- d. no caso de atos isolados, aplicam-se os limites acima estabelecidos para opção entre o regime simplificado e o regime de contabilidade organizada;
- e. o Código do IRS não aceita a dedutibilidade das seguintes despesas: remunerações do artista, ajudas de custo, utilização de viatura própria ao serviço da

24 • No âmbito do regime simplificado, a determinação do rendimento tributável do artista obtém-se através da aplicação do coeficiente de 0,75 aos seus rendimentos, inserindo-se a sua atividade profissional no código 2 da tabela de atividades exercidas pelos sujeitos passivos de IRS (Portaria nº 1011/2001 de 21 de agosto). A aplicação deste coeficiente está parcialmente dependente da apresentação de despesas efetivamente suportadas e elencadas no art.º 31.º Código do IRS: rendas de imóveis afetos à atividade; 1,5% do valor patrimonial tributário dos imóveis afetos à atividade e outras despesas com a aquisição de bens e serviços relacionados com a atividade. Estas despesas são apenas consideradas em 25% do seu valor quando relacionadas apenas parcialmente com a atividade.

O rendimento tributável será pois determinado com base na aplicação do coeficiente 0,75% ao qual acrescerá o rendimento resultante da diferença positiva entre 15% do rendimento bruto e o somatório das despesas acima elencadas, acrescidas do valor da dedução específica de 4104 euros ou, quando superior, as contribuições obrigatórias pagas para regimes de segurança social que não tenham sido objeto de dedução em sede de trabalho dependente (e.g. situação de acumulação de rendimentos de trabalho dependente e trabalho independente).

25 • No entanto, o Código do IRS dá a opção aos contribuintes abrangidos pelo regime simplificado de determinar os seus rendimentos e despesas com base na contabilidade.

atividade, subsídio de refeição e outras prestações de natureza remuneratória.²⁶

26 • Quando o artista afete à sua atividade profissional e empresarial parte do imóvel destinado à sua habitação, os encargos dedutíveis com ela conexos referentes a amortizações ou rendas, energia, água e telefone fixo não podem ultrapassar 25% das despesas devidamente comprovadas.

OS PENSIONISTAS

As pensões recebidas pelos artistas estão sujeitas a tributação nos termos gerais do Código do IRS.

Incluem-se aqui as pensões de aposentação ou reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência e ainda as prestações pagas por companhia de seguros, fundos de pensões e outras entidades equiparadas.

Aos rendimentos brutos do pensionista estabelece o Código do IRS uma dedução fixa de 4.104 euros, podendo ainda ser deduzidas as seguintes despesas:

- a. quotizações sindicais nos termos do artº 53, nº 4, al. a), do Código do IRS; e
- b. as contribuições obrigatórias para a segurança social.

ARTISTAS COM DEFICIÊNCIA

Os rendimentos brutos de trabalhadores artistas com deficiência são apenas tributados em 85% no caso de trabalhadores dependentes e independentes e 90% no caso dos pensionistas.

BOLSEIROS

No sistema fiscal português,²⁷ as bolsas de estudo encontram-se isentas da incidência do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, em virtude de não gerarem relações de natureza jurídico-laboral (rendimentos de trabalho dependente), nem de prestação de serviços (rendimentos de trabalho independente).

Cumprе salientar que a atividade intelectual a exercer pelos bolsеiros deve ser efetuada sob a autoridade e supervisão de uma terceira entidade (instituição de investigação ou de formação), devendo a entidade financiadora fiscalizar as condições da instituição de acolhimento e resultados obtidos pelos bolsеiros, no período de estudo e formação.

27 • Em sede de direito comparado, as bolsas de estudo, via de regra, não são tributadas, se documentalmente provadas e justificadas (ver Glória Teixeira (coord.), *Direito e Desporto, Estudos Fiscais e de Gestão*, Almedina, 2007).

AS TAXAS DE IMPOSTO E AS DEDUÇÕES À COLETA

Os trabalhadores artistas, dependentes e independentes, estão sujeitos às taxas progressivas de imposto estabelecidas no art.º 68.º do Código do IRS, variando, assim, conforme os escalões de IRS legalmente previstos, exceto se aplicáveis taxas liberatórias ou especiais sobre determinados rendimentos (e.g. rendimentos de capitais, prediais ou mais-valias) ou taxas de tributação autónoma sobre determinadas despesas, nomeadamente:

- a. despesas não documentadas, de sujeitos passivos que devam possuir contabilidade organizada, no âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais;
- b. encargos suportados por sujeitos passivos que devam possuir contabilidade organizada, no âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais, relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas nos termos do art.º 73.º do Código do IRS; e
- c. despesas relacionadas com importâncias pagas a entidades residentes em “paraísos fiscais”.

O Código do IRS prevê ainda a dedutibilidade de determinadas despesas em sede de dedução à coleta, e com relevância na atividade artística, nomeadamente a dedução de despesas de formação e educação nos termos do art.º 78 - D.

Não obstante a referida sujeição às taxas progressivas de imposto, importa salientar que se trata de uma computação realizada a final, isto é, após a verificação do facto tributário que se ficciona a 31 de dezembro do período fiscal, no quadro do IRS, na medida em que configura, primordialmente, um imposto de formação sucessiva, e, bem assim, após a entrega da declaração Modelo 3 de IRS.

Até ao cálculo final do imposto devido, o Código do IRS prevê que, durante o período fiscal, o contribuinte antecipe o pagamento do imposto presumivelmente devido no final do ano através de retenções na fonte.

No caso dos trabalhadores dependentes (categoria A), as retenções na fonte são realizadas pela sua entidade empregadora, por referência a tabelas de retenção na fonte que têm em consideração, desde logo, vários elementos de natureza pessoal, tal como a situação conjugal, a existência de dependentes no agregado familiar ou a circunstância de o local de residência no continente ou regiões autónomas, mas também o mínimo de existência fiscal. A diferença entre o montante retido ao longo do ano e o cálculo do imposto devido a final resulta, eventualmente, no direito ao reembolso do imposto entregue em excesso ou na obrigação de um pagamento de imposto que complementa aquele montante.

No que tange aos trabalhadores independentes (categoria B), quando os rendimentos são colocados à disposição dos trabalhadores por entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, estas são obrigadas a reter imposto a uma taxa de 25%, nos termos do art.º 101 do Código do IRS. De idêntico modo, a diferença entre o montante retido ao longo do ano e o cálculo do imposto devido a final resulta, eventualmente, no direito ao reembolso do imposto entregue em excesso ou na obrigação de um pagamento de imposto que complementa aquele montante. Porém, apenas a final se tomam em consideração elementos de

natureza pessoal, tal como a situação conjugal, a existência de dependentes no agregado familiar ou a circunstância de o local de residência no continente ou regiões autónomas, e, bem assim, o mínimo de existência fiscal.

OS DIFERENTES REGIMES EM SEDE DE IVA

Os artistas que prestem serviços em território nacional,²⁸ de um modo habitual e independente, estão sujeitos a IVA.

No entanto, e no caso de o artista ser representado por mandatário, agindo em nome próprio, este último é responsável pelo pagamento do imposto devido, nos termos do art.º 4.º, n.º 4, do Código do IVA.

Neste contexto, devem ser responsabilizados os promotores pelo pagamento do IVA respetivo, em conformidade com o conceito de promoção encontrado dentro do ordenamento jurídico português, nas situações de prestações de serviços efetuadas pelos artistas.

A interpretação conjunta dos conceitos de *promotor* e de *artista* permite a delimitação do âmbito deste tipo de isenção prevista no art.º 9.º, n.º 15, al. a), do Código do IVA que toma em consideração não só a qualidade ou estatuto das pessoas mas também o tipo de

28 • Nos termos do art.º 6.º, n.º 7, al. e) e n.º 9, al. f), do Código do IVA, as prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural ou artístico bem como as prestações de serviços de carácter cultural e artístico, compreendendo as dos organizadores, e as prestações de serviços que lhe sejam acessórias que não tenham lugar em território nacional não estão sujeitas a IVA em Portugal.

atividades por ela exercidas. Deste modo, é possível solucionar as situações de intermediação ou representação que são bastantes frequentes e reconhecidas no setor artístico.

A inclusão dos mediadores na categoria de trabalhadores das artes e dos espetáculos mostra a opção do legislador em os demarcar ou diferenciar da figura do promotor que exige, conforme em cima já exposto, uma estrutura organizativa e financeira capaz de suportar riscos e de se responsabilizar perante terceiros, nomeadamente a administração fiscal.

Dentro deste enquadramento jurídico, no âmbito fiscal, devem os mediadores, intermediários ou representantes dos trabalhadores artistas a estes serem equiparados, não só em obediência ao princípio da legalidade, mas também ao princípio da neutralidade que visa impedir situações de dupla ou múltipla tributação em sede de IVA.

Igualmente, e de forma a evitar potenciais abusos ou fraudes, deve o conceito jurídico-fiscal de promotor ser entendido no seu sentido material ou económico e não apenas na sua vertente formal ou registral.

Deste modo, no âmbito da aplicação do requisito formal de registo dos promotores, e tomando por base a legislação e doutrina vigentes em sede de direito registral, a sua não observância, não retira o estatuto de promotor ao sujeito passivo, mantendo-se este obrigado, nos termos da legislação fiscal, ao cumprimento das suas obrigações fiscais.

Para o preenchimento material e concreto das prestações de serviços abrangidas pelo art.º 9, n.º 15, al. a), do Código do IVA (incidência objetiva) e, atendendo a que a Diretiva do IVA (2006/112/CE) não as define expressamente, deve o intérprete socorrer-se da legislação especial do nosso ordenamento jurídico que regula a matéria e já em cima enunciada. Nesta matéria deverá também o intérprete fazer apelo à jurisprudência relevante do TJUE, nomeadamente a identificada no parecer elaborado pelo Centro de Estudos Fiscais n.º 87/09 de 10/11/09.

Em suma, e em consonância com a legislação nacional e comunitária e respetiva jurisprudência do TJUE, deverá existir neutralidade, especificamente na vertente igualdade de tratamento fiscal entre o intermediário, mediador ou representante e o artista, exigindo-se que ambos se encontrem a coberto da isenção estatuída no art.º 9, n.º 15, al. a), do Código do IVA, sob pena de se frustrar este princípio fundamental de tributação.

Refira-se, por último, e no contexto da tributação em sede de IVA dos intermediários ou mediadores, o Caso C-415/04 (*St. Kinderopvang Enschede*) de 2 de setembro de 2006, aqui aplicável com as devidas adaptações, onde o TJUE se pronunciou positivamente relativamente à possibilidade de o intermediário ou mediador poder gozar também do benefício da isenção, em sede de IVA, atribuído ao representado.

O Código do IVA prevê ainda regimes especiais com relevância no setor artístico:

- a. Regime de isenção: os artistas, que não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a 10.000 euros.

No caso de artistas que iniciem a sua atividade, o volume de negócios é estabelecido de acordo com a previsão relativa ao ano civil corrente, após confirmação pela Autoridade Tributária.

Neste regime, os artistas não liquidam imposto mas não podem deduzir o imposto suportado nas suas aquisições, devendo as faturas-recibos emitidas no exercício da sua atividade conter a menção *IVA – regime de isenção*, estando também dispensados do cumprimento das demais obrigações previstas no Código do IVA.

- b. Regime de IVA de caixa:²⁹ opção que poderá ser exercida pelos artistas, quando não exerçam em exclusividade a atividade artística, e não tenham atingido no ano civil anterior um volume de negócios superior a 500.000 euros, sendo o imposto devido apenas no momento do recebimento total ou parcial do preço e o direito à dedução do imposto suportado nas suas aquisições só se verificar no momento de pagamento aos respetivos fornecedores,³⁰ devendo as faturas conter a menção *IVA – regime de caixa*.

Para beneficiarem deste regime devem estar registados para efeitos de IVA há, pelo menos, 12 meses e encontraram-se numa situação contributiva e declarativa regularizada.³¹

- c. Isenção na transmissão do direito de autor ou de direitos conexos e a autorização para a utilização da obra intelectual ou prestação, definidas no Código de Direitos de Autor e dos Direitos conexos, quando efetuadas pelos próprios titulares, seus herdeiros ou legatários, ou ainda por terceiros por conta deles bem como na transmissão de exemplares de qualquer obra artística editada sob forma bibliográfica pelo autor nos termos do art.º 9.º, números 16 e 17 do Código do IVA.

29 • Ver Decreto-Lei n.º 71/2013 de 30 de maio.

30 • Sobre o momento, operações, modalidades e exclusões no âmbito do exercício do direito à dedução de IVA nas aquisições, ver artigos 20.º a 22.º do Código do IVA.

31 • Sobre as obrigações fiscais em sede de IVA, ver anexo III deste estudo.

A TRIBUTAÇÃO DOS ARTISTAS NO CONTEXTO INTERNACIONAL

A cultura e as artes sempre assumiram uma dimensão internacional, mas, presentemente, com a mobilidade social e económica e a introdução de novos meios eletrónicos e digitais, facilitou-se o acesso generalizado dos cidadãos à cultura e às artes não só no contexto interno mas também no contexto internacional. Esta desmaterialização e acessibilidade, extensiva ao mundo das artes, acarreta, todavia, novos desafios que ainda estão longe de ser resolvidos (e.g. fraude, utilização abusiva de obras e direitos, dificuldade de deteção dos infratores ou infrações, etc.).

O tratamento fiscal do trabalho dependente ou das atividades artísticas no contexto internacional pode integrar, fundamentalmente, e em termos sucintos, as seguintes situações:

- a. a atividade artística é tratada como uma prestação de serviços, estando o pagamento do rendimento sujeito a retenção na fonte no país onde a atividade é exercida, no âmbito das normas internas (art.º 18.º, n.º 1 alíneas d, f) e o) do Código do IRS) ou do respetivo tratado sobre dupla tributação (art.º 17.º da Convenção Modelo da OCDE

sobre o rendimento e capital de novembro de 2017).³²

Nestes casos, o artista recebe o seu rendimento líquido, devendo incluir, no entanto, na sua declaração fiscal em Portugal (país da sua residência) o rendimento bruto ou ilíquido obtido no estrangeiro bem como as despesas relacionadas com a obtenção deste rendimento³³ e solicitar crédito fiscal pelo imposto suportado no estrangeiro.

No caso de pagamentos a artistas a residir no estrangeiro (artistas não residentes) são aplicáveis as taxas de retenção na fonte internas sobre estes rendimentos ilíquidos.

Cumpre salientar, no entanto, que algumas Convenções sobre dupla tributação estipulam que os rendimentos de artistas gerados no estrangeiro não serão aí tributados se a atividade artística for financiada a título principal ou exercida ao abrigo de um acordo ou dispositivo cultural dos estados signatários da convenção. Nestas situações, não haverá lugar à aplicação de qualquer tipo de retenção na fonte, sendo o pagamento isento de imposto no estrangeiro.

Importa ainda, reiterar as dúvidas e dificuldades, acima expostas em maior detalhe, relativamente ao conceito de *entertainer*, de *artiste du spectacle* e de *professionais do espetáculo*, que podem afetar tanto artistas e profissionais do espetáculo *não residentes* em Portugal quando estes atuam *em Portugal*, como também a artistas e profissionais do espetáculo *residentes* em Portugal quando estes atuam *fora de Portugal*.

- b. a atividade artística é geradora de *royalties*, estando neste caso os pagamentos dos rendimentos ao exterior sujeitos

32 • Portugal fez uma reserva a este artigo, sujeitando também ao art.º 17.º da Convenção os artistas que se qualifiquem como funcionários públicos.

33 • Alguns países permitem a dedutibilidade de despesas, reduzindo deste modo o imposto retido na fonte no país estrangeiro. Ver, neste contexto, o caso *Centro Equestre da Lezíria Grande Lda* (C-345/04).

a retenção na fonte às taxas internas, na ausência de uma convenção sobre dupla tributação, ou às taxas reduzidas da respetiva convenção sobre dupla tributação, aplicável se cumpridos os requisitos declarativos por esta exigidos (*vide*, certificado de residência).³⁴

No caso de pagamento de *royalties* aos artistas residentes em Portugal por entidade não residente, devem estes também incluir os rendimentos ilíquidos bem como as despesas relacionadas com a obtenção destes rendimentos na respetiva declaração fiscal e solicitar crédito fiscal pelo imposto pago no estrangeiro.

O conceito de *royalties* aparece definido nas Convenções sobre dupla tributação (art.º 12.º da Convenção Modelo da OCDE) e cobre as retribuições de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes ou gravações para transmissão pela rádio e televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

Neste âmbito, em algumas convenções, esta definição abrange ainda as remunerações pagas como contrapartida pela assistência técnica ou estudos técnicos ou económicos, bem como os pagamentos efetuados a título de remuneração por assistência técnica prestada em conexão com o uso ou a concessão do uso de direitos de autor, bens ou informações acima referidos.

34 • Ver em anexo lista das convenções sobre dupla tributação presentemente em vigor e respetivas taxas reduzidas de retenção na fonte sobre *royalties*.

Esta definição compreensiva é relevante, não só ao nível internacional, mas também no nosso ordenamento jurídico interno, pois serve de critério orientador e distintivo das situações de prestações de serviços, evitando simultaneamente a aplicação errónea de taxas de retenção na fonte mais elevadas aos rendimentos de *royalties*, se qualificados indevidamente como rendimentos derivados de prestação de serviços;³⁵

- c. A situação de trabalho dependente exercida num contexto internacional aparece tratada no art.º 15.º da Convenção Modelo da OCDE de novembro de 2017, devendo os rendimentos do trabalho dependente ser apenas tributados no país do local de trabalho, ao abrigo das convenções sobre dupla tributação.

Todavia, nos casos dos artistas e desportistas residentes, que caem na alçada do art.º 17.º da referida Convenção, estes rendimentos quando derivados de atividades no estrangeiro serão também aí objeto de tributação. De igual modo, artistas estrangeiros (não residentes) que obtenham rendimentos de trabalho dependente em Portugal são tributados de acordo com as respetivas taxas de retenção na fonte aplicáveis em território nacional a estes rendimentos.

É claramente uma atitude discriminatória face a estas classes de profissionais e desde longa data que a doutrina fiscal internacional tem vindo a alertar para esta injustiça, mas, infelizmente, sem alteração do regime legal até à presente data.

Em princípio, e sob uma perspetiva de planeamento fiscal internacional, será mais favorável para os artistas integrarem a sua atividade na categoria que atraia uma isenção ou uma menor taxa de retenção na fonte sobre os rendimentos obtidos no exterior.³⁶ A

35 • Ao nível internacional, ver o caso *Pierre Boulez* (83, TC 584 (1984)).

36 • Ver, por exemplo, tratado sobre dupla tributação celebrado com os EUA (art.º

combinação deste tratamento mais favorável no país estrangeiro com uma isenção ou tributação mais reduzida destes rendimentos no país de residência pode levar a uma isenção completa ou redução significativa do imposto final a pagar,³⁷ situações que ocorriam e ainda ocorrem com frequência mas que poderão vir a ser tributadas num futuro próximo em virtude da recente introdução da Convenção Multilateral fiscal sobre o rendimento e capital da OCDE³⁸, de 24 de novembro de 2016, que vem promover a atualização de um vasto número de convenções sobre dupla tributação presentemente em vigor.

Esta Convenção Multilateral foi assinada pelo estado português em 7 de junho de 2017, mas com múltiplas reservas, entrando em vigor em julho de 2018.

Na prática, os dois instrumentos em cima mencionados – convenções sobre dupla tributação e convenção multilateral fiscal sobre o rendimento e capital – são de aplicação paralela até à consunção ou integração completa das atuais convenções sobre dupla tributação neste instrumento multilateral.

19.º, n.º 1) que estabelece um limite máximo de 10.000 dólares, por artista no respetivo ano fiscal, que não será objeto de tributação no país estrangeiro, não incidindo nestes casos nenhuma retenção na fonte, em Portugal e nos EUA, sobre os rendimentos pagos respetivamente aos artistas americanos não residentes em Portugal e artistas portugueses não residentes nos EUA.

Rendimentos superiores a 10.000 dólares são tributados pela sua totalidade e sujeitos a retenção na fonte no país estrangeiro (ver, Molenaar, Dick, *The ultimate cookbook for cultural managers, Artist taxation in an international context*, European Festivals Association, 2016).

37 • Em sede de direito comparado na UE, há três países que não sujeitam a tributação os rendimentos de artistas não residentes, obtidos em seus territórios, encontrando-se estes rendimentos excluídos da retenção na fonte, de acordo com as respetivas legislações fiscais internas, e sendo apenas tributados em Portugal (país da residência dos artistas): Dinamarca, Irlanda e Holanda (ver, Molenaar, Dick, *The ultimate cookbook for cultural managers, Artist taxation in an international context*, European Festivals Association, 2016).

38 • Comumente designado de *Instrumento Multilateral* (ou MLI no acrónimo inglês), mas formalmente designado *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion And Profit Shifting*.

A TRIBUTAÇÃO DE RESIDENTES NÃO HABITUAIS

Em 2009, foi introduzido um regime especial de tributação aplicável nos casos em que uma pessoa singular, não tendo sido residente fiscal em Portugal nos últimos cinco anos, se torna residente fiscal em Portugal³⁹. Caso a opção por este regime especial seja exercida, o estatuto de *residente não habitual* pode ser usufruído por um período total de 10 anos e oferece um tratamento fiscal distinto do rendimento de trabalho e de capitais com origem em Portugal e no estrangeiro.

Os *residentes não habituais* poderão, caso os pressupostos se verifiquem, beneficiar da aplicação de uma isenção sobre os rendimentos do trabalho dependente (categoria A) auferidos fora de Portugal, ao abrigo do art.º 81, n.º 4, do Código do IRS. No caso de estar em vigor uma Convenção sobre dupla tributação entre Portugal e esse outro Estado (da fonte do rendimento), exige-se que a Convenção não só permita a esse outro Estado tributar o

39 • O conceito de residência para as pessoas singulares é estabelecido no Código do IRS (art.º 16.º) como respeitando à permanência em território português por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses, com início ou fim no ano em causa, considerando-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo.

rendimento, como este o tribute efetivamente. Caso não vigore uma Convenção de dupla tributação, exige-se, também que o rendimento seja efetivamente tributado no Estado da fonte e que o rendimento não seja considerado obtido em Portugal nos termos da legislação nacional.

No que se refere a rendimentos de trabalho independente (categoria B) realizado no quadro de atividades de *elevado valor acrescentado* e obtido no estrangeiro, também estas podem beneficiar de uma isenção, nos termos do art.º 81, n.º 5, do Código do IRS, sendo suficiente, no caso de estar em vigor uma Convenção sobre dupla tributação entre Portugal e esse outro Estado (da fonte do rendimento), que a Convenção de dupla tributação permita a esse outro Estado tributar o rendimento, independentemente de efetivamente sujeitar o rendimento a imposto. No caso de não vigorar uma Convenção de dupla tributação, afere-se tal permissão de acordo com a Convenção Modelo da OCDE, excepcionando-se, contudo, rendimentos obtidos a partir de “paraísos fiscais”. O leque das referidas atividades é determinado por Portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças. A Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, hoje vigente, aprovou a tabela de atividades ditas de *elevado valor acrescentado* para efeitos da aplicação do regime especial de tributação dos *residentes não habituais* e contempla, designadamente *artistas de teatro, bailado, cinema, rádio e televisão, cantores, escultores, músicos e pintores*.

Quanto aos rendimentos obtidos em Portugal (ou que não preencham os critérios definidos para a isenção caso sejam obtidos fora de Portugal), os *residentes não habituais* poderão beneficiar da aplicação de uma taxa de 20%, com opção pelo englobamento e aplicação das taxas progressivas de imposto, sobre os rendimentos do trabalho dependente (categoria A) e independente (categoria B), auferidos em atividades ditas de *elevado valor acrescentado*, com carácter científico, artístico ou técnico, conforme a tabela acima referida, nos termos do art.º 72, n.º 6, do Código do IRS. Estes rendimentos são sujeitos a retenção na fonte a uma taxa de 20%, de acordo com o art.º 99, n.º 8 e com o art.º 101, n.º 1, al. d), ambos do Código do IRS.

Já no que se refere a rendimentos de capitais (categoria E) com origem no estrangeiro, o regime é idêntico ao acima referido para os rendimentos de trabalho independente (categoria B) realizado no quadro de atividades de *elevado valor acrescentado* e obtido no estrangeiro. Isto é, também estes rendimentos podem beneficiar de uma isenção, nos termos do art.º 81, n.º 5, do Código do IRS, sendo suficiente, no caso de estar em vigor uma Convenção sobre dupla tributação entre Portugal e esse outro Estado (da fonte do rendimento), que a Convenção de dupla tributação permita a esse outro Estado tributar o rendimento, independentemente de efetivamente sujeitar o rendimento a imposto. No caso de não vigorar uma Convenção de dupla tributação, afere-se tal permissão de acordo com a Convenção Modelo da OCDE, excepcionando-se, contudo, rendimentos obtidos a partir de “paraísos fiscais”.

O tratamento fiscal de rendimentos de capitais (categoria E) com origem em Portugal auferidos por residentes não habituais seguem o regime normal de tributação. Isto é, serão tributados a uma taxa de 28%, salvo se for expressa a opção pelo englobamento do rendimento, caso em que serão aplicadas as taxas gerais e progressivas, nos termos do art.º 71, n.º 1, al. a) e n.º 6 e 7, do Código do IRS.

A TRIBUTAÇÃO DOS TRABALHADORES DEPENDENTES RESIDENTES EM PORTUGAL DESLOCADOS NO ESTRANGEIRO

Importa referir, brevemente, o regime dos trabalhadores dependentes residentes⁴⁰ em Portugal e deslocados no estrangeiro nos termos do art.º 39.º-A do EBF, introduzido com a reforma do IRS de 2014.

Este regime isenta de tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, as remunerações recebidas por trabalhadores residentes fiscais em Portugal que tenham sido deslocados do seu normal local de trabalho para o estrangeiro por período não inferior a 90 dias, dos quais 60 necessariamente seguidos, a título de compensação pela deslocação e permanência no estrangeiro.

A referida isenção aplica-se, apenas, na porção que exceda os limites legais previstos no Código do IRS, mas o montante anual da compensação isenta, por sujeito passivo, não pode exceder o valor

40 • Os trabalhadores deslocados que percam o estatuto de residentes em território português, podem também utilizar este benefício fiscal, dentro de um limite de 3 anos após a data do deslocamento.

correspondente à diferença entre o montante anual da remuneração do trabalhador sujeita a imposto, incluindo a compensação, e o montante global das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto auferidas pelo trabalhador no período de tributação anterior, excluindo qualquer compensação que haja sido paga, durante esse período, em virtude dessa ou de outras deslocações ao abrigo deste regime.

O benefício fiscal atribuído mediante esta isenção tem, ainda assim, o limite máximo de 10.000 euros⁴¹ e pode ser usufruído por três anos após a data do deslocamento.

O gozo deste benefício fiscal encontra-se, ainda, dependente de acordo escrito celebrado entre o sujeito passivo e a entidade empregadora, no qual expressamente se identifique o destino e o período da deslocação, bem como a remuneração total a pagar ou a colocar à disposição do sujeito passivo e a compensação pela deslocação e permanência no estrangeiro, devendo o sujeito passivo ficar na posse de uma cópia do documento.

41 • Esta isenção não é cumulável com outras isenções ou benefícios fiscais aplicáveis aos rendimentos de trabalho dependente.

A TRIBUTAÇÃO DE NÃO RESIDENTES

Embora já tenham sido referidos alguns aspetos referentes à tributação dos não residentes, importa atentar mais proximamente aos regimes que lhes são aplicáveis.

Os artistas não residentes em Portugal que obtenham em território português rendimentos do trabalho dependente (categoria A) e todos os rendimentos empresariais e profissionais, ainda que decorrentes de atos isolados (categoria B) encontram-se sujeitos a uma taxa de imposto de 25%, incidindo esta sobre o rendimento líquido e cobrada mediante o mecanismo de retenção na fonte a título definitivo, segundo decorre do art.º 71, n.º 4, e do art.º 71, n.º 5, ambos do Código do IRS.

O tratamento fiscal de rendimentos de capitais (categoria E) obtidos em território português⁴² por não residentes, pagos por ou através de entidades que tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal a que deva imputar-se o pagamento e

42 • Neste quadro, consideram-se obtidos em território português, designadamente, *os rendimentos derivados do exercício, em território português, da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa diferente*, nos termos do art.º 18, n.º 1, al. o), do Código do IRS.

que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada consiste na aplicação de uma taxa de imposto de 28%, incidindo esta, também, sobre o rendimento ilíquido e cobrada, identicamente, mediante o mecanismo de retenção na fonte a título definitivo, segundo decorre do art.º 71, n.º 1, al. a), e do art.º 71, n.º 5, ambos do Código do IRS.

Neste quadro, é relevante salientar que se consideram obtidos em território português, designadamente, *os rendimentos derivados do exercício, em território português, da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa diferente*, nos termos do art.º 18, n.º 1, al. o), do Código do IRS.

Quando, por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída a Portugal ou o seja apenas de forma limitada, a legislação portuguesa admite, no art.º 101.º - C, n.º 1 a 6, do Código do IRS, que o sujeito passivo requeira a dispensa integral ou parcial de retenção na fonte, através da apresentação da Declaração Modelo RFI-21⁴³, e mediante prova da verificação dos pressupostos legais perante a entidade obrigada a efetuar a retenção na fonte.

Caso o referido pedido, acompanhado da necessária prova, não seja formulado antecipadamente, particularmente até ao termo do prazo para a entrega do imposto, nos termos do art.º 101.º - C, n.º 3, do Código do IRS, deverá ser solicitado o reembolso do imposto pago em excesso através da apresentação da Declaração Modelo

43 • A Declaração Modelo Mod. 21 - RFI destina-se ao pedido de dispensa total ou parcial de retenção na fonte do imposto português efetuado ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação entre Portugal e outro Estado Contratante.

RFI-22⁴⁴, 23⁴⁵ ou 24⁴⁶, consoantes os casos, a apresentar perante o órgão competente da Administração tributária, segundo decorre do art.º 101.º - C, n.º 7 a 10, do Código do IRS. O pedido de reembolso deverá ser efetuado no prazo de dois anos a contar do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto.

Importa também, destacar, um especial grupo de não residentes, designadamente os não residentes fiscais em Portugal que sejam residentes fiscais noutra Estado-membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa em matéria fiscal equivalente à estabelecida na União Europeia. Conforme resulta do art. 71.º, n.º 8, 9 e 10, do Código do IRS.

Estes sujeitos passivos podem solicitar a devolução, total ou parcial, do imposto retido e pago na parte em que seja superior ao que resultaria da aplicação da tabela de taxas gerais e progressivas, aplicáveis a residentes fiscais em Portugal, previstas no Código do IRS, tendo, contudo, em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora de Portugal, mormente para efeitos de determinação da taxa aplicável, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes. Impõe-se, por isso, uma análise comparativa da carga fiscal concretamente aplicável. Neste âmbito, relevam, ainda, os encargos devidamente comprovados necessários para a obtenção dos rendimentos que estejam direta e exclusivamente relacionados com os rendimentos obtidos em território português ou, no caso do trabalho dependente, as deduções previstas e admitidas para residentes, nos termos do art.º 25.º do Código do IRS.

44 • A Declaração Modelo Mod. 22 - RFI permite formular o pedido de reembolso do imposto português sobre dividendos de ações e juros de valores mobiliários representativos de dívida efetuado ao abrigo da convenção para evitar a Dupla Tributação entre Portugal e o outro Estado Contratante.

45 • A Declaração Modelo Mod. 23 - RFI destina-se ao pedido de reembolso do imposto português sobre *royalties*, dividendos e juros (exceto dividendos de ações e juros de valores mobiliários representativos de dívida) efetuado ao abrigo da convenção para evitar a Dupla Tributação entre Portugal e o outro Estado Contratante.

46 • A Declaração Modelo Mod. 24 - RFI refere-se pedido de reembolso do imposto português sobre outros rendimentos (e.g. de trabalho) efetuado ao abrigo da convenção para evitar a Dupla Tributação entre Portugal e o outro Estado Contratante.

A devolução do imposto retido e pago neste âmbito deve ser requerida no prazo de dois anos contados do final do ano civil seguinte ao que se verificou o fato tributário, devendo a restituição ser efetuada até ao fim do 3.º mês seguinte ao da apresentação dos elementos e informações indispensáveis à comprovação das condições e requisitos legalmente exigidos, acrescendo, em caso de incumprimento deste prazo, juros indemnizatórios.

O REGIME OPCIONAL PARA OS RESIDENTES NOUTRO ESTADO MEMBRO DA UNIÃO EUROPEIA OU DO ESPAÇO ECONÓMICO EUROPEU

No que se refere, ainda, à tributação dos não residentes, o direito europeu, mediante a evolução da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, motivou a introdução de um regime especial, opcional, para os residentes fiscais noutro Estado-Membro da União Europeia ou o Espaço Económico Europeu que auferam uma grande parte dos seus rendimentos num Estado Membro onde não são residentes fiscais.

Assim, sujeitos passivos residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu com o qual exista troca de informações em matéria fiscal, quando sejam titulares de rendimentos obtidos em território português, que representem, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos relativos ao ano em causa, incluindo os obtidos fora deste território, podem optar pela respetiva tributação de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos não casados (ou, em certas condições, casados) residentes em território português, com certas adaptações legalmente previstas.

Este regime permite, nomeadamente, que seja considerada a situação pessoal dos contribuintes e que estes possam deduzir as suas despesas ou encargos, incluindo as do seu agregado familiar, desde que essas despesas ou encargos não possam ser tidos em consideração no Estado-Membro da residência. Assim, é aplicável a mesma taxa de retenção na fonte de 25%, a mesma que é aplicável a não residentes, o que, apesar da equiparação, esta pode implicar, consoante os casos, uma desvantagem ou vantagem “de tesouraria” até ao ajustamento final.

Em função de o regime ter sido gizado de forma próxima ao âmbito do Acórdão *Gerritse*⁴⁷, mormente no que respeita à exigência de que os rendimentos obtidos em território português representem, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos relativos ao ano em causa, segundo nos parece, este elevado limiar legalmente previsto poderá ser, neste momento, desconforme com o direito europeu. Com efeito, recentes decisões do Tribunal de Justiça, tal como o Acórdão *Imfeld and Garcet*⁴⁸, *Radgen*⁴⁹ e *Bechtel*⁵⁰, vêm clarificar as situações em que os Estados-Membros onde residentes em outros Estados-Membros auferem uma parte significativa dos seus rendimentos (mas não necessariamente a obrigação de estes corresponderem, pelo menos, a 90%) devem conceder um tratamento fiscal não discriminatório mediante, particularmente, a consideração das despesas pessoais ou profissionais e a aplicação de taxas de imposto não desfavoráveis.

Esta jurisprudência pode ser relevante tanto para artistas residentes em outros Estados-Membros que auferem em Portugal uma parte significativa dos seus rendimentos, como para artistas residentes em Portugal que auferem uma parte significativa dos seus rendimentos noutro Estado-Membro. As situações devem, contudo, ser analisadas caso-a-caso.

47 • Ver Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia C-234/01, de 12 de junho de 2003.

48 • Ver Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia C-303/12, de 12 de dezembro de 2013.

49 • Ver Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia C-478/15, de 21 de setembro de 2016.

50 • Ver Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia C-20/16, de 22 de junho de 2017.

IMPOSTO DO SELO

Uma breve referência é devida ao imposto de selo que é aplicável às transmissões gratuitas relativas aos direitos de autor e direitos conexos, registados ou sujeitos a registo em território nacional, nos termos dos art.º 1.º, números 1 e 3 alínea e) e art.º 4.º, n.º 4, alínea f) do CIS. Neste âmbito aplica-se a taxa determinada na verba 1.2 da Tabela Geral de Imposto de Selo, que corresponde a 10%.

AS OBRIGAÇÕES FISCAIS

As obrigações fiscais integram a obrigação principal que consiste na obrigação de pagamento do imposto devido e as obrigações declarativas e contabilísticas ou escriturais.

Por razões de simplicidade, inclui-se em anexo as diferentes obrigações legais em sede de IRS e também em sede de IVA.

Glória Teixeira⁵¹

Jorge S. Lopes de Sousa⁵²

51 • Professora Associada da Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Doutorada (Ph.D.) em Direito Fiscal e Mestre (LL.M.) em Direito Internacional dos Negócios pela Universidade de Londres, QMW College. A autora pode ser contactada através do endereço gteixeira@direito.up.pt

52 • Advogado Associado na área de Direito Fiscal Internacional e Europeu na Rogério Fernandes Ferreira & Associados, Lisboa, Portugal. Adv. LL.M. in International Tax Law pelo International Tax Center (ITC) da Universidade de Leiden e Mestre em Direito Fiscal pela Universidade do Minho. O autor pode ser contactado através do endereço jorge.lopes.sousa@gmail.com

ANEXO I

TABELA PRÁTICA DAS CONVENÇÕES SOBRE DUPLA TRIBUTAÇÃO

Royalties

PAÍSES	TAXAS DE RETENÇÃO
África do Sul	10%
Alemanha	10%
Andorra	5%
Arábia Saudita	8%
Argélia	10%
Áustria	5% 10%
Barbados	5%
Barém	5%
Bélgica	10%
Brasil	15%
Bulgária	10%
Cabo Verde	10%
Canadá	10%
Chile	5% 10%
China	10%
Chipre	10%
Colômbia	10%
Coreia do Sul	10%
Costa do Marfim	5%
Croácia	10%
Cuba	5%
Dinamarca	10%
Emirados Árabes Unidos	5%
Eslováquia	10%
Eslovénia	5%
Espanha	5%

PAÍSES	TAXAS DE RETENÇÃO
EUA	10%
Estónia	10%
Etiópia	5%
Finlândia	10%
França	5%
Geórgia	5%
Grécia	10%
Guiné-Bissau	10%
Holanda	10%
Hong Kong	5%
Hungria	10%
Índia	10%
Indonésia	10%
Irlanda	10%
Islândia	10%
Israel	10%
Itália	12%
Japão	5%
Koweit	10%
Letónia	10%
Lituânia	10%
Luxemburgo	10%
Macau	10%
Malta	10%
Marrocos	10%
México	10%
Moçambique	10%
Moldávia	8%
Montenegro	5% 10%
Noruega	10%
Panamá	10%
Paquistão	10%
Perú	10% 15%
Polónia	10%
Qatar	10%

PAÍSES	TAXAS DE RETENÇÃO
Reino Unido	5%
República Checa	10%
Roménia	10%
Rússia	10%
São Marino	10%
S. Tomé e Príncipe	10%
Senegal	10%
Singapura	10%
Suécia	10%
Suíça	5%
Sultanato de Omã	8%
Timor-Leste	10%
Tunísia	10%
Turquia	10%
Ucrânia	10%
Uruguai	10%
Venezuela	10% 12%
Vietname	7,5% 10%

ANEXO II

OS TRABALHADORES (IN)DEPENDENTES OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS, CONTABILÍSTICAS E ESCRITURAIAS

Declarativas:

- Declaração de início
- Declaração de alteração
- Declaração de cessação
- Declaração rend. mod. 3
- Declaração anual – IES

Contabilísticas:

- Contabilidade organizada
- Dossier fiscal

Sem contabilidade organizada:

- Livro compras
- Livro prestação de serviços

ANEXO III

IVA NO TRABALHO INDEPENDENTE OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS, CONTABILÍSTICAS E ESCRITURAIIS

Declarativas:

- Declaração de início
- Declaração de alterações
- Declaração periódica (regime mensal/regime trimestral)
- Declaração recapitulativa
- Declaração de cessação

Contabilidade e Escrituração:

- Contabilidade organizada
- Livros de registo

WWW.FUNDACAOGDA.PT

