

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

COMPETITIVIDADE FISCAL:
EFEITO NA MOBILIDADE DE
CAPITAL HUMANO QUALIFICADO

Ana Cláudia Bastos Pires

Lisboa, Novembro de 2019

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

COMPETITIVIDADE FISCAL: EFEITO NA MOBILIDADE DE CAPITAL HUMANO QUALIFICADO

Ana Cláudia Bastos Pires

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Paulo Albuquerque, Professor adjunto da subárea de Direito Fiscal.

Constituição do Júri:
Prof. Especialista Jesuíno Martins – Presidente
Prof.^a Doutora Clotilde Palma – Arguente
Prof. Especialista Paulo Albuquerque – Vogal

Lisboa, Novembro de 2019

«Tax systems in most OECD countries have generally been developed under the assumption of an immobile labour base. (...). However, in the last 15 to 10 years, a number of factors have led to the increased mobility of labour, particularly high-skilled labour.»

OCDE, 2011, p.125

Agradecimentos

Não é fácil produzir algo novo, mesmo que seja fácil esquecer o que já é velho. Não é fácil criar o futuro, mesmo que seja fácil criticar o presente. Com esta dissertação criei algo novo e critiquei o presente como primeiro passo para um futuro melhor. Não foi fácil, mas houve pessoas e motivações que o facilitaram e com elas, não foi difícil.

Agradeço ao meu orientador pela dedicação e disponibilidade que permitiram que ambos contribuíssemos com o nosso melhor, nas circunstâncias presentes. Agradeço também ao ISCAL e à direção do curso de mestrado por proporcionarem a fundação da minha educação sem desprezar a necessidade de autonomia, tão apreciada no contexto de trabalho atual.

Agradeço à minha família, em especial os meus avós, os meus pais, os meus sogros e o meu namorado que apesar de nem sempre concordarem com o meu percurso académico, contribuíram para o meu bem-estar e felicidade. Agradeço também a mim própria, à minha criatividade e espírito crítico, e aos meus amigos.

Agradeço ao meu país, Portugal, e à esperança de um futuro competitivo, mas sustentável. Portugal será, para sempre, o meu país e espero que o seja por mais do que apenas o “agora” onde materializo esta a dissertação.

A todos, um obrigado e para todos, um futuro feliz!

Resumo

Esta dissertação tem como objetivos determinar se a tributação do rendimento do trabalho é um fator decisivo na migração do capital humano; explorar a relação teórica entre a migração, a tributação e a competitividade fiscal; e comparar a tributação do rendimento do trabalho nos Estados-Membro da União Europeia, considerando a incidência objetiva e subjetiva e os regimes de tributação favorável.

Primeiramente, exploro evidência científica que prova a existência de uma correlação positiva entre a carga tributária do rendimento pessoal e a mobilidade internacional. De seguida, abordo a relação entre estes dois fatores, a competitividade fiscal e a sustentação jurídica destes conceitos em normativos internacionais. Posteriormente, contextualizo a competitividade e a tributação do trabalho nas práticas dos países constituintes da União Europeia e OCDE. Por fim, analiso concessões fiscais de 16 países da União Europeia e critico dois dos regimes existentes em Portugal: Regime Fiscal para o Residente Não Habitual e Regime Fiscal Aplicável a Ex-residentes.

Demonstro que existe de facto uma correlação positiva entre a tributação e a migração, sendo que o nível de qualificação e de rendimento se destacam como principais influenciadores. Demonstro também que as concessões fiscais devem ser limitadas no tempo ou em incidência a fim de minimizar os efeitos da não neutralidade, o que não acontece de forma insuficiente no Regime Fiscal para o Residente Não Habitual em Portugal.

Conceitos-Chave: Competitividade; Mobilidade; Neutralidade; Concessão fiscal; União Europeia; Portugal

Abstract

This dissertation aims to determine if the taxation of labor income is a decisive factor in the migration of human capital; to explore the theoretical relationship between migration, taxation and fiscal competitiveness; and to compare the taxation of labor income in the Member States of the European Union, considering the tax basis and the special tax regimes.

First, I explore scientific evidence that proves the existence of a positive correlation between the tax burden of personal income and international mobility. Next, I discuss the relationship between these two factors and the concept of fiscal competitiveness as well as the legal sustainability of these concepts in international regulations. Subsequently, I contextualize the competitiveness and taxation of labor in the countries composing the European Union and the OECD. Finally, I analyze tax concessions from 16 European Union countries and criticize two of the existing special regimes in Portugal: Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual and Regime Fiscal Aplicável a Ex-residentes.

I conclude that there is indeed a positive correlation between taxation and migration, with the level of qualification and income being the main influencers. I also demonstrate that tax concessions should be limited in time or incidence to minimize the effects of non-neutrality, which is not sufficiently done in the Portuguese concession entitled Regime do Residente Não-Habitual.

Key Concepts: Competitiveness; Mobility; Neutrality; Tax concession; European Union; Portugal

Índice

Agradecimentos.....	v
Resumo	vi
Índice.....	viii
Lista de Abreviaturas	x
Índice de Quadros e Tabelas	xi
1. Introdução.....	1
2. Tributação e Migração do Fator Humano.....	3
2.1 A relação entre os Conceitos.....	3
2.2 A Migração do Capital Humano	5
2.2.1 Exemplos de Migração: os Inventores e os Cientistas	5
2.2.2 Exemplos de Migração: os Desportistas.....	9
2.2.3 Fatores de Migração: o Rendimento Elevado	11
2.2.4 Fatores de Migração: a Qualificação	15
3. Competitividade Fiscal.....	18
3.2 O Crescimento Económico e a Desigualdade.....	18
3.3 A Concorrência Fiscal.....	20
3.3.1 A Concorrência Fiscal em sede de IRS	24
3.4 O <i>Design</i> de Impostos	25
4. Jurisprudência	29
4.2 Os Direitos e as Liberdades Fundamentais	29
4.3 A Liberdade de Circulação.....	30
4.4 A Harmonização em Tributação Direta	33
5. A União Europeia e a OCDE.....	35
5.1 A Competitividade e Tributação Globais	35
5.2 A Tributação do Trabalho	39
6. Estudo Comparado.....	46

6.1	Regimes Especiais em Sede de IRS	46
6.1.1	Tipo de Concessão Fiscal.....	46
6.1.2	Delimitação Temporal.....	47
6.1.3	Nacionalidade do Trabalhador.....	47
6.1.4	Requisitos de Qualificação	48
6.2	Os Regimes Especiais na União Europeia e na OCDE	49
6.2.1	Os Regimes Especiais em Portugal: Caracterização.....	54
6.2.1	Os Regimes Especiais em Portugal: Crítica	57
7.	Conclusões.....	67
8.	Referências Bibliográficas	73
9.	Anexos	77

Lista de Abreviaturas

CIRS Código do Imposto sobre o Rendimento Singular

DKK Danish Krone (moeda)

EUA Estados Unidos da América

EUR Euro (moeda)

IRS Imposto sobre o Rendimento Singular

ITCI International Tax Competitiveness Index

IVA Imposto sobre o Valor Acrescentado

OCDE Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OECD Organisation for Economic Co-operation and Development

PIB Produto Interno Bruto

TJUE Tribunal de Justiça da União Europeia

UE União Europeia

Índice de Quadros e Tabelas

Quadro 5.1 Encargos Salariais na UE.....	33
Tabela 5.1 Encargos Salariais na EU	33
Quadro 5.2 Receitas Fiscais na UE	34
Tabela 5.2 Receitas Fiscais na EU.....	34
Tabela 5.3 Competitividade dos Países da OCDE	35
Tabela 5.4 Taxas Máximas de Imposto sobre o Rendimento Pessoal	40
Quadro 6.1 Classificação das Concessões Fiscais	46
Tabela 6.1 Concessões Fiscais para Residentes Não-Habituais.....	47
Tabela 6.2 Comparação das Concessões Fiscais para Residentes Não-Habituais.....	50
Tabela 6.4 Concessão Fiscal para Residentes Não-Habituais em Portugal	51
Tabela 6.5 Taxa Efetiva vs Taxa Especial	59
Tabela 6.6 Rendimento Médio por Qualificação Superior vs Escalões de IRS em Portugal	59
Tabela 6.7 Rendimento Auferido por Nível de Qualificação Superior	60

1. Introdução

A elaboração desta dissertação assenta numa exploração estruturada de um objeto de estudo através de uma metodologia adequada quer à sua natureza, quer à disponibilidade de informação no contexto espacial e temporal em que o quero caracterizar. Pela cadência lógica de fluxo, do geral para o específico, apresento o objeto de estudo, os objetivos da sua exploração, a metodologia aplicada e a estrutura da apresentação dos principais componentes desta dissertação.

Relativamente ao objeto de estudo, o tema desta dissertação compreende a relação entre a migração do fator humano e a tributação do fator trabalho na União Europeia. Consequentemente, o objeto de estudo é a tributação do rendimento pessoal derivado do trabalho. Explorarei outros fenómenos correlacionados, nomeadamente o conceito de competitividade fiscal e os regimes especiais de tributação aplicados ao objeto de estudo. O escopo desta dissertação é o rendimento pessoal derivado do trabalho, na questão principal a explorar: em que medida os regimes especiais de tributação influenciam a migração do fator humano qualificado e quais as consequências?

Quanto aos objetivos, apresento-os em três conjunturas: relação entre migração do fator humano e tributação do fator trabalho; caracterização dos conceitos que sustentam essa relação, nomeadamente o conceito de competitividade fiscal; e caracterização do fator humano e da tributação do fator trabalho na União Europeia em geral e em Portugal em específico. Na primeira conjectura, o objetivo é determinar se a tributação do rendimento do trabalho é, em si, um fator decisivo na migração do capital humano, em particular o capital humano qualificado. Esta etapa não se encontra circunscrita a um contexto espacial, mas sim a um plano teórico onde procuro compreender a relação entre os dois fatores. Há, no entanto, uma delimitação conceptual: procuro a relação específica entre a tributação do rendimento do trabalho (ao invés de qualquer outra categoria) e a migração do capital humano. Com a segunda conjectura, pretendo explorar a relação teórica entre a migração e a tributação no âmbito do objeto de estudo em relação de causa e efeito em conceitos teóricos e fontes de direito relevantes. Na terceira conjectura, o objetivo é comparar a tributação do rendimento do trabalho na União Europeia, considerando a incidência objetiva e subjetiva do imposto sobre o rendimento e os regimes especiais aplicados a este objeto de estudo. Esta terceira conjectura procura contextualizar as descobertas teóricas na etapa anterior, orientando a dissertação para um contexto espacial – União Europeia. Por fim, ainda neste âmbito, tenho como objetivocriticara situação fiscal em

Portugal, aludindo a dois regimes de tributação especial que se aplicam ao objeto de estudo: Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual e Regime Fiscal Aplicável a Ex-residentes.

Quanto à metodologia, num âmbito geral, as fontes de informação compreendem artigos de periódicos, publicações, livros ou capítulos, e fontes eletrónicas cujo objeto se enquadre no contexto de cada uma das etapas anteriormente elencadas. Dou prioridade a fontes primárias, com data de publicação de 5 anos (de 2015 a 2019) ou, se fora deste intervalo, citados enquanto fonte primária de artigos publicados no intervalo definido. Não descarto, no entanto, fontes anteriores, mas de grande relevância para o tema, como por exemplo a publicação de 2011, intitulada *Taxation and Employment* pela OCDE.

As bases de dados para pesquisa compreendem a *Google Scholar*, a *B-on*, e sites oficiais de organizações relevantes ao tema, como por exemplo o site da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e o site da União Europeia (UE). Adicionalmente, as publicações consideradas foram selecionadas de acordo com a disponibilidade de informação e por questões linguísticas, contemplam a língua inglesa e portuguesa.

Relativamente à área geográfica, quando pretendo compreender um conceito no abstrato ou uma relação entre conceitos, não restrinjo geograficamente as publicações. Exemplo desta abrangência são os capítulos 2 e 3. No entanto, quando procuro caracterizar uma realidade circunscrita, dou primazia a publicações cuja origem corresponde ao contexto geográfico a explorar. Exemplo desta maior seletividade são os capítulos a partir do 4.

2. Tributação e Migração do Fator Humano

2.1 A relação entre os Conceitos

Compreender a correlação entre tributação e migração assume especial relevância pela exploração insuficiente do tema em publicações, quer teóricas quer empíricas. Segundo SchmidheinySlotwinski (2018) a literatura científica subordinada ao comportamento dos contribuintes face aos aspetos tributários tem sido fundamentalmente focada na variação do rendimento tributável. A literatura sobre a mobilidade induzida pelos impostos e as escolhas de localização dos contribuintes é recente e os seus efeitos são ainda parcialmente incompreendidos.

No mesmo sentido, MorettieWilson (2017) afirmam que a literatura sobre o efeito dos impostos no mercado de trabalho tem-se concentrado maioritariamente na relação entre a carga tributária e a oferta de trabalho tendo genericamente ignorado a relação dos impostos com a afetação de contribuintessingulares por localização geográfica.

De forma complementar, ainda em 2013, Kleven, LandaiseSaezrelatam a existência de vasta literatura empírica sobre as respostas dos contribuintes na relação entre a oferta de emprego e o rendimento tributável dentro de um país, mas escassa pesquisa sobre o efeito da tributação na mobilidade geográfica dos contribuintes, especialmente entre trabalhadores altamente qualificados.

Neste sentido, ainda há, notavelmente, pouca evidência válida sobre a importância e magnitude da margem de mobilidade face à variação na carga fiscal com exceção de grupos especiais, nomeadamente os jogadores de futebol, os cientistas, as celebridades, os profissionais de elevado valor acrescentado ou, em termos indiferenciados, os contribuintessingulares de elevado rendimento (SchmidheinySlotwinski, 2018).

Kleven et al. (2013) completam referindo que o trabalho empírico sobre o efeito da tributação na mobilidade internacional parece ser praticamente inexistente devido à falta de dados sobre aspetos de cidadania e aos desafios na identificação de efeitos tributários como causa de migração por este ser um fenómeno multicausal e dinâmico. Simula eTrannoy (2018) complementam referindo que como os contribuintes com maior propensão a migrar em resposta à tributação são uma pequena parcela da população total, estimar a amostra relevante requer conjuntos de dados exaustivos.

No entanto, Schmidheiny e Slotwinski (2018) denotam que a não existência de volume em estudos empíricos não implica a insignificância do tema, sendo que os resultados e efeitos das reformas fiscais dependem fundamentalmente das respostas dos contribuintes uma vez que estas afetam a base tributável e, conseqüentemente, a receita fiscal. Assim, em última instância, a migração constitui-se como barreira à persecução do objetivo de redistribuição do sistema tributário, em especial quando considerados os contribuintes com elevado rendimento.

De acordo com Kleven et al. (2013) as taxas de imposto elevadas sobre os trabalhadores de maior rendimento podem induzir a sua migração para países onde a carga tributária é menor, limitando, assim, a capacidade dos governos de redistribuir o rendimento usando impostos progressivos. É neste sentido que Simula e Trannoy (2018) afirmam que se os contribuintes com maior rendimento são particularmente sensíveis a mudanças tributárias, então a progressividade fiscal pode não ser a ideal a fim de maximizar a receita pública.

Adicionalmente, Kleven et al. (2014) mencionam que taxas de imposto altas podem induzir os contribuintes com maior rendimento a migrar para países onde a carga tributária seja menor, criando, potencialmente, uma competição fiscal desproporcional entre os países. Em concordância, Saez (2014) afirma que as taxas de imposto altas podem induzir os principais contribuintes a migrar para países onde a carga tributária é menor, limitando assim o poder redistributivo dos governos.

Mais tarde, em 2017, Morettie Wilson relevam a necessidade de se considerar o fator temporal, mencionando que se os trabalhadores e as empresas são móveis, os fluxos migratórios quando considerados a médio-longo prazo têm o potencial de afetar significativamente a alocação de trabalhadores qualificados. Acrescentam ainda a necessidade de considerar os modelos de governo, sendo que a migração induzida por fatores tributários será potencialmente mais intensa em países descentralizados quando comparada com países centralizados.

Neste âmbito, é legítimo debater o receio de um êxodo descontrolado de agentes economicamente valiosos em resposta a fatores tributários, pelo que a tributação de contribuintes com maior rendimento constitui-se um debate público relevante (Akcigit, Baslandze e Stantcheva, 2016).

No contexto da União Europeia, foco desta dissertação, a mobilidade internacional de talentos induzida por impostos é uma questão crucial de política pública porque a tributação do rendimento pessoal difere entre os Estados-Membros e as barreiras à migração são baixas (Kleven et al., 2013; Kleven, Landais, Saeze e Schultz, 2014).

Concordantemente, em 2014, Saez afirma que a mobilidade internacional de talentos induzida por impostos é uma questão controversa de política pública, especialmente quando as taxas de imposto diferem substancialmente entre países e as barreiras à migração são baixas, como no caso da União Europeia.

Neste contexto, assistem-se a medidas de competição fiscal, como por exemplo a introdução de regimes fiscais preferenciais para trabalhadores estrangeiros qualificados (Kleven et al., 2014). Concordantemente, Saez (2014) afirma que a introdução, em muitos países europeus, de regimes fiscais preferenciais para imigrantes estrangeiros altamente qualificados representa, *prima facie*, evidência da concorrência fiscal em mercados de trabalho internacionalmente integrados.

Assim, sobre a relevância do tema, menciono que conhecer a elasticidade da matéria coletável face às respostas heterogêneas de diferentes grupos de contribuintes é fundamental para a elaboração da política tributária.

2.2 A Migração do Capital Humano

A literatura recente demonstra a necessidade de se considerarem os contribuintes com maior rendimento no *design* de políticas fiscais sustentáveis. Destes agentes económicos, destacam-se por evidência empírica, grupos especiais, nomeadamente os desportistas de competição, as celebridades, os cientistas de diversas áreas, os criadores de propriedade patenteável e os profissionais que desempenham atividades de elevado valor acrescentado. Mantendo o foco na migração induzida pela tributação do rendimento pessoal, abordarei estes grupos no sentido de constituir uma matriz de referência aos fatores a considerar na criação de políticas fiscais maximizadoras do rendimento.

2.2.1 Exemplos de Migração: os Inventores e os Cientistas

Em 2016 Akcigit, Baslandze e Stantcheva estudaram o efeito das taxas de imposto sobre o rendimento nos inventores face à mobilidade desde 1977, utilizando dados sobre autores de patentes dos Estados Unidos da América (EUA) e da Europa.

Neste estudo, os Akcigit et al. (2016) avaliam os efeitos da tributação a contribuintes com maior rendimento na migração internacional dos autores de patentes, também designados por inventores, que, segundo os autores, são os principais impulsionadores do progresso tecnológico.

Na sua análise utilizam um painel internacional considerando todos os autores de patentes registadas nos EUA e na Europa a fim de rastrear a localização dos seus autores desde a década de 1970.

No que se refere aos EUA, utilizam os dados de Li et al. (2014)¹ e consideram os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) que representam a maior parte das patentes do United States Patent and Trademark Office (USPTO) para o período de 1977 a 2000, nomeadamente o Canadá, a França, a Alemanha, o Reino Unido, a Itália, o Japão, a Suíça e os EUA.

Posteriormente, os autores combinam estes dados com os valores da taxa de imposto marginal mais elevada ao longo do período mencionado, tendo como fonte os dados de Piketty, Saez e Stantcheva (2014)².

Para este estudo, concentram-se em inventores trabalhadores por conta de outrem e, conseqüentemente, não são os proprietários das patentes. Esta decisão tem como justificação minimizar o efeito que outros impostos (que não o imposto sobre o rendimento) possam ter sobre a análise da mobilidade.

No que concerne à definição de conceitos, Akcigit et al. (2016) definem os inventores *superstar* como aqueles que estão no top 1% da distribuição de rendimento bruto e definem intervalos escalonados em 5 pontos percentuais sendo o primeiro escalão entre 1% e 5%, o segundo entre 5% e 10% e subseqüentemente. Desta forma, os escalões inferiores, 10%-15% e 10%-25% e abaixo dos 25% serviram como grupos de controle para o grupo no escalão superior.

Akcigit et al. (2016) demonstram que as opções de localização dos inventores com maior rendimento são significativamente afetadas pelas taxas de imposto marginal mais altas.

Miguélez e Fink (2013)³ citado por Akcigit et al. (2016) afirmam ainda que os trabalhadores qualificados são genericamente mais móveis que os menos qualificados evidenciando uma relação proporcional entre qualificação e mobilidade.

No cenário geral, desde a década de 1970, Akcigit et al. (2016) demonstram que existe uma correlação negativa entre a taxa de imposto marginal mais elevada e a parcela de

¹Guan-Cheng, L.; Lai, R.; D'Amour, A.; Doolin, D.; Sun, Y.; Torvik, L.; Yu, A. e Fleming, L. (2014). Disambiguation and Co-authorship Networks of the U.S. Patent Inventor Database (1975–2010). *Research Policy*, 43(6), pp. 941–55.

²Piketty, T.; Saez, E. e Stantcheva, S. (2014). Optimal Taxation of Top Labor Incomes: A Tale of Three Elasticities. *American Economic Journal: Economic Policy*, 6(1), pp. 230–71.

³Miguélez, E. e Fink, C. (2013). Measuring the International Mobility of Inventors: A New Database. *World Intellectual Property Organization*. Working Paper 8.

inventores estrangeiros de maior rendimento que se localizam num país, bem como a parcela de inventores residentes de maior rendimento que permanecem no seu país de origem. Em cenários específicos, os autores analisam a lei de reforma tributária dos EUA de 1986 que decretou uma redução significativa da taxa de imposto mais elevada sobre o rendimento e a reforma tributária dinamarquesa de 1992 onde se criou um esquema tributário preferencial para investidores estrangeiros.

No primeiro caso, a lei de reforma tributária dos EUA de 1986 reduziu as taxas marginais mais altas de 50% para 28%. Assim, a mudança correspondente nas taxas marginais médias de impostos foi muito concentrada no topo da distribuição de rendimento. Os autores demonstram que as taxas marginais médias de impostos diminuíram 7,6% para o top 1% dos inventores com maior rendimento, mas diminuíram apenas 2% para o top 5% dos inventores com maior rendimento e até aumentaram 0,7% para o top 10%.

Consequentemente, os autores evidenciam que o número de inventores estrangeiros aumentou significativamente em relação a um cenário sem reforma, entre os EUA e o país de controle sintético. Quando os autores repetem a análise para o grupo de inventores de rendimento inferior, nomeadamente os escalões abaixo do top 10% da distribuição, o efeito não é visível.

No segundo caso, a reforma tributária dinamarquesa criou um esquema tributário preferencial para investidores estrangeiros de alto rendimento. Em vez de a habitual taxa superior de imposto sobre o rendimento de 60%, aos estrangeiros aplicava-se uma taxa de 30% por três anos fiscais. Para os autores, os efeitos da reforma dinamarquesa no influxo de estrangeiros são claros em relação ao controle sintético, ilustrando os resultados em elasticidade: para uma redução de 10% de uma taxa máxima de 60%, o aumento de inventores nacionais no top 1% de rendimento foi de 1% e, ao invés, o aumento de inventores estrangeiros no top 1% do rendimento foi de 26%.

No âmbito geral, Akcigit et al. (2016) concluem que os inventores são significativamente afetados pelas taxas de imposto superiores ao escolher a sua localização, especialmente no top 1% de rendimento. Deste modo, estes resultados sugerem que, uma vez que a contribuição destes agentes económicos é importante, as suas respostas migratórias podem representar um obstáculo à progressividade tributária.

De forma complementar, noutro estudo, MorettieWilson (2017) referem que nos EUA os impostos sobre o rendimento pessoal variam em larga escala de estado para

estado e, dentro do próprio estado, variam ao longo do tempo. Essas diferenças geográficas são particularmente relevantes para os contribuintes de maior rendimento onde a variação em valores absolutos é maior.

Neste contexto, as diferenças tributárias entre estados originam competições fiscais agressivas a fim de promover a captação e retenção de empresas e trabalhadores altamente qualificados (MorettieWilson, 2017).

Na sua pesquisa em 2017, MorettieWilson consideram as localizações geográficas dos trabalhadores classificados como cientistas, quer no setor público quer no privado, com contagens de patentes no extremo superior de 5% da distribuição do rendimento no período compreendido entre 1976 e 2010.

Cientes de que os impostos não são o único fator determinante na escolha de residência, os autores advertem para o facto de esta relação ser dinâmica, sendo a decisão de localização afetada também por outras diferenças entre os estados que não apenas as fiscais. A título de exemplo, os autores mencionam o estado da Califórnia onde embora os impostos sobre o rendimento sejam altos durante o período de amostragem, mantem-se uma localização atrativa devido à presença histórica de nichos de inovação como *Silicone Valley* e o cluster de biotecnologia de *San Diego*.

No entanto, para minimizar o efeito da multiplicidade de fatores, os autores estimam a elasticidade da migração considerando o número de cientistas no diferencial entre determinados pares de estados ao longo do tempo.

No âmbito geral, os autores demonstram que a probabilidade de mudar de um estado de origem para um estado de destino aumenta quando a taxa de imposto aumenta e o rendimento líquido na origem diminui.

No âmbito específico, a elasticidade do fluxo estimada implica que, se o rendimento líquido de impostos aumentar 1% no estado origem devido à diminuição do imposto sobre o rendimento (mantendo as taxas de outros estados constantes), o stock de cientistas sofre um aumento percentual médio de 0,4% ao ano enquanto durar o aumento do diferencial da taxa líquida de impostos.

Tal como no estudo anterior, MorettieWilson (2017) evidenciam a importância de considerar o fator temporal, sendo que o efeito sobre a mobilidade é pequeno no curto prazo e tende a intensificar-se a longo prazo.

Os autores concluem que os impostos têm efeito significativo sobre a localização geográfica dos cientistas e possivelmente de outros trabalhadores altamente qualificados. Embora existam outros fatores que influenciam a decisão de

localização, a evidência empírica é suficiente para afirmar que os impostos em si, não são inócuos.

Deste modo, Morettie Wilson (2017) corroboram que estados com impostos sobre o rendimento pessoal mais elevados presumivelmente experienciam uma menor oferta de trabalhadores por salário bruto médio. De igual forma, os estados com impostos sobre o rendimento coletivo mais altos presumivelmente experienciam uma procura menor por trabalhadores qualificados, se tudo o resto constante.

2.2.2 Exemplos de Migração: os Desportistas

Num outro estudo, Kleven et al. (2013) analisam os efeitos das taxas de impostos sobre o rendimento pessoal na migração internacional de jogadores de futebol em 14 países europeus desde 1985. Para exemplificar a relevância do tema, Saez (2014) afirma que Cristiano Ronaldo se transferiu do Manchester United para o Real Madrid em 2009, em parte, para evitar o imposto sobre o rendimento de 50% anunciado no Reino Unido e beneficiar da Lei Beckham em Espanha.

Os autores recolheram dados sobre o universo de jogadores da primeira liga e clubes da primeira divisão em 14 países europeus desde 1985. Os países considerados foram Áustria, Bélgica, Dinamarca, Inglaterra, França, Alemanha, Grécia, Itália, Holanda, Noruega, Portugal, Espanha, Suécia e Suíça. Restringiram posteriormente a sua amostra a jogadores cidadãos de um dos países mencionados que tinham jogado pelo menos uma vez na primeira liga de um desses países.

Para as decisões de migração, Kleven et al. (2013) consideraram a taxa média líquida de imposto sobre o rendimento pessoal. Estas taxas foram calculadas usando os dados sobre rendimentos individuais imputados do período de 1996 a 2008, deduzidos dos impostos obtidos através de calculadoras de impostos da OCDE.

Para identificarem o efeito da tributação na mobilidade geográfica no mercado de futebol europeu, os autores consideram os seguintes acontecimentos: as taxas de imposto mais altas variam entre os países e ao longo do tempo (indexando novamente o fator temporal, em concordância com os estudos anteriormente apresentados); alguns países europeus introduziram esquemas tributários preferenciais, favoráveis aos trabalhadores imigrantes; a entrada em vigor da lei de Bosman (*Bosman ruling*) pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, em 1995 que suspendeu restrições preexistentes à mobilidade dos jogadores. Estas três ocorrências de revolução fiscal permitiram aos autores analisar a interação entre os impostos e a mobilidade pessoal.

Kleven et al. (2013) começam por considerar as correlações entre países para os seguintes fatores: a taxa de imposto mais alta aplicada a jogadores estrangeiros e a fração destes na liga nacional; a taxa de imposto mais alta aplicada a jogadores residentes e a fração destes na liga nacional; e a taxa média de imposto sobre os jogadores e o desempenho das respetivas equipas da primeira liga em cada país.

Os autores encontram fortes correlações negativas nos três casos, mas apenas para o período após a entrada em vigor da lei Bosman, momento a partir do qual desvigoraram restrições regulamentares de mobilidade.

O período pós-Bosman traduz-se em elasticidades crescentes: a elasticidade da fração de jogadores estrangeiros em relação à taxa líquida de impostos para este grupo é superior a 1, enquanto a elasticidade da fração de jogadores residentes em relação à taxa líquida de impostos para jogadores nacionais é de cerca de 0,2.

Em seguida, os autores estudam o efeito da introdução de esquemas fiscais preferenciais para imigrantes na Espanha e na Dinamarca. Da análise destes dois fenómenos, os autores fornecem evidências de respostas de migração significativas a reformas fiscais. Segundo os autores, a análise de regressão usando todas as fontes de variação no período pós-Bosman confirma que a resposta de mobilidade às taxas de imposto é intensa. Deste modo é claro que um país pode atrair com sucesso jogadores estrangeiros, oferecendo incentivos fiscais específicos.

Kleven et al. (2013) caracterizam esta resposta no seu efeito seletivo e no seu efeito de deslocamento. Em termos de elasticidade de localização a resposta de migração é mais intensa no topo da distribuição do rendimento e negativa no escalão inferior, devido ao efeito seletivo por qualificação. Simultaneamente, elasticidades de localização entre jogadores estrangeiros e nacionais são negativas devido a efeitos de deslocamento.

Deste modo, os autores demonstram que uma diminuição na taxa de imposto aplicada a jogadores estrangeiros tem dois efeitos: atrai jogadores estrangeiros com altos níveis de qualificação, mas elimina jogadores estrangeiros com baixos níveis de qualificação (efeito seletivo); simultaneamente, o número total de jogadores estrangeiros aumenta o que origina o deslocamento de jogadores residentes (efeito de deslocamento).

No âmbito geral, neste estudo, os autores realizaram três principais descobertas: a elasticidade do número de jogadores estrangeiros em relação à taxa líquida de impostos a si aplicável foi de cerca de um ao passo que a elasticidade do número de jogadores nacionais em relação à taxa líquida de impostos a si aplicável é muito

menor; as políticas fiscais têm a capacidade de seleção por qualificação dos recursos humanos imigrantes, sendo esta fortemente positiva no topo da distribuição por rendimento; as políticas fiscais têm a capacidade de deslocar a proporção de agentes estrangeiro e residentes, demonstrando que a elasticidade cruzada do número de jogadores nacionais em relação à taxa líquida de impostos sobre estrangeiros é negativa.

Em 2013, data da sua publicação, os autores referem que o documento fornecia, pela primeira vez, evidências convincentes de uma relação entre tributação e migração internacional. Alertam assim para o facto provado de que estas preocupações devem ser tidas em conta quando se projetam políticas fiscais destinadas a maximizar a receita derivada dos impostos diretos.

2.2.3 Fatores de Migração: o Rendimento Elevado

Mais recentemente, em 2018, Schmidheiny e Slotwinski fornecem igualmente evidência sobre a mobilidade induzida por impostos ao explorar um regime especial de tributação do rendimento aplicado aos residentes estrangeiros na Suíça.

Segundo os autores, esta investigação contribui para a clarificação desta relação ao estudar as escolhas de localização dos contribuintes e as decisões de mobilidade em reação ao imposto sobre o rendimento pessoal num país altamente descentralizado como é o caso da Suíça. Neste estudo, os autores exploram um regulamento institucional especialna legislação tributária suíça aplicável a contribuintes estrangeiros.

As taxas normais de imposto sobre o rendimento na Suíça diferem entre os 26 cantões e os cerca de 2.500 municípios. Não obstante, os estrangeiros cujo rendimento bruto anual esteja abaixo de 120.000 francos suíços/ano estão, no entanto, sujeitos a um regime fiscal especial (*Quellenbesteuerung*) até obterem uma autorização de residência permanente, para a qual se podem aplicar após cinco anos de permanência na Suíça. O fator diferenciador reside no facto de para os contribuintes no regime fiscal especial, as taxas de imposto sobre o rendimento pessoal não diferem entre municípios dentro de um cantão.

No sentido de contextualizar, a obrigação de imposto sobre o rendimento para um contribuinte com domicílio fiscal na Suíça é composta de três partes: o imposto federal, o imposto cantonal e o imposto municipal. A progressividade das taxas de imposto é determinada pelos escalões dos impostos federal e cantonal. A taxa de imposto municipal é calculada como a taxa de imposto vezes um multiplicador de

imposto (*Steuerfuss*) definido pelo município. O total de responsabilidade tributária das três partes depende do tipo de agregado familiar e do escalão de rendimento (Schmidheiny e Slotwinski, 2018).

No que se refere ao regime tributário especial *Quellensteuer* que tem sido aplicado em todo o país desde 2001, existe uma taxa comum a todo o cantão, calculada como média ponderada das taxas municipais dentro do cantão para um determinado rendimento e agregado familiar. Assim, os contribuintes estrangeiros sujeitos a este regime não enfrentam variações nas taxas de imposto sobre o rendimento entre os municípios de um mesmo cantão (Schmidheiny e Slotwinski, 2018).

Segundo Schmidheiny e Slotwinski (2018), a duração deste regime cria um ambiente quase experimental onde os contribuintes estrangeiros que ultrapassaram o limiar de 5 anos e solicitaram a autorização de residência formam um grupo de tratamento que está exposto a quotas de imposto que diferem no espaço, enquanto os contribuintes estrangeiros que ainda não cruzaram o limiar formam um grupo de controlo que é exposto a uma taxa de imposto constante no espaço.

Os autores estudam duas variantes, nomeadamente o efeito do regime na escolha de localização do contribuinte e o efeito de movimento gerado pela aplicação do regime.

Os autores documentam respostas fortes face às escolhas de localização e de migração para contribuintes em condições de usufruir do regime especial com alto rendimento, mas nenhum efeito para os contribuintes com baixo rendimento. Neste sentido, os contribuintes estrangeiros com rendimento elevado que recebem a autorização de residência permanente no limiar de 5 anos são sistematicamente menos prováveis de residir num dos municípios com as maiores taxas de imposto locais e são sistematicamente mais propensos a afastarem-se de um município com imposto mais alto quando comparado com o grupo de controlo (Schmidheiny e Slotwinski, 2018).

No mesmo escopo, em 2006, o cantão de *Obwalden*, na Suíça central, alterou o código tributário e introduziu taxas de impostos marginais decrescentes para rendimentos acima de 300.000 francos suíços que correspondia, aproximadamente, ao limiar de rendimento para pertencer ao top 1% dos contribuintes suíços (Martínez, 2017).

Como a tributação do rendimento pessoal na Suíça toma por base o critério da residência, Martínez (2017) investiga se o decréscimo das taxas de imposto foi suficiente para os contribuintes que moravam noutras cantões migrarem para

Obwalden. Neste estudo a autora explora a variação no tempo, entre cantões e entre diferentes contribuintes para identificar o efeito de atração dessa política fiscal.

A autora considera dados do imposto sobre o rendimento federal, agregados a nível municipal e prossegue em duas vertentes: a parcela de contribuintes cujo rendimento está acima do limiar, antes e depois da reforma; e o lucro líquido por contribuinte em *Obwalden* em comparação com os cantões vizinhos (Lucerne e Nidwalden).

Os resultados indicam que a reforma teve o efeito pretendido, aumentando a parcela de contribuintes com maior rendimento, atraindo-os e retendo-os no cantão: o aumento médio estimado no lucro líquido por contribuinte foi de 15% e, em comparação com os cantões vizinhos, a parcela de contribuintes com maior rendimento em *Obwalden* cresceu entre 24% a 30%.

Com base nos dados individuais do imposto de rendimento cantonal de *Obwalden* para o período 2001-2010, a autora analisou ainda a elasticidade dos contribuintes cujo rendimento está acima do limiar em relação à taxa média líquida de impostos. A autora encontra uma grande elasticidade de imigração de até 6,5 no curto prazo e 4,6 nos cinco anos após a reforma.

Mantendo o foco na análise diferencial face ao rendimento dos contribuintes estrangeiros a usufruir de um esquema tributário preferencial, noutro estudo, Kleven et al. (2014), analisam os efeitos da tributação do rendimento pessoal dos contribuintes com maior rendimento sobre a migração internacional na Dinamarca.

Em 1992, entrou em vigor na Dinamarca um esquema fiscal preferencial para estrangeiros com rendimentos elevados que assinassem contratos de trabalho na Dinamarca. Sob este esquema, a taxa de imposto sobre os rendimentos do trabalho é reduzida a uma taxa fixa de 30% por um período total de até 3 anos.

Os autores denotam que este esquema é muito mais favorável ao contribuinte do que o sistema tributário regular que impõe uma taxa de imposto marginal mais alta de cerca de 62% para rendimento acima de 47.000 euros (a partir de 2009).

O regime também se aplica a cidadãos dinamarqueses que tenham vivido no estrangeiro com residência fiscal fora da Dinamarca por um período de pelo menos 3 anos (valor que passou a ser de 10 anos desde 2011) e afixaram um salário superior a um determinado limite (consultar capítulo 6). Após os 3 anos de tratamento preferencial, o contribuinte fica sujeito à tributação ordinária sobre os rendimentos subsequentes.

Para esta análise, Kleven et al. (2014) consideraram dados administrativos para toda a população de residentes dinamarqueses (cidadãos dinamarqueses e estrangeiros) desde 1980, incluindo registros fiscais e recibos de salários. Mais importante, os dados contêm informações detalhadas sobre cidadania e migração.

O grupo de tratamento é definido pelos contribuintes estrangeiros com rendimentos acima do limite de elegibilidade e o grupo de controle é definido pelos contribuintes estrangeiros com rendimentos entre 80% e 99% do limite de elegibilidade.

Kleven et al. (2014) demonstram que o esquema teve um efeito intenso no número de estrangeiros com rendimentos acima do limite de elegibilidade a residir na Dinamarca, tendo este duplicado em relação ao número de estrangeiros com rendimentos abaixo do limite após a introdução do regime.

A análise de dados demonstra que o número de contribuintes estrangeiros altamente remunerados era razoavelmente estável, em torno de 800, no período anterior à introdução do esquema, de 1980 a 1990. Após a entrada em vigor do esquema, em 1991, há um aumento constante do número de contribuintes estrangeiros com maior rendimento, atingindo 2.000 em 1997 e quase 3.000 em 2005. Os autores ressaltam que, adicionalmente à influência do esquema, o Tratado de Maastricht (a partir de 1993), ao facilitar a mobilidade laboral entre os países europeus, poderá também ter contribuído para este aumento.

Para os autores, é concebível que as elasticidades de mobilidade dos trabalhadores sejam particularmente grandes para os países pequenos (com pequenas bases tributárias relativas à economia global) e que esses países sejam os que mais beneficiam em regimes fiscais preferenciais para estrangeiros.

Neste sentido, os autores argumentam que é desejável, a partir de uma perspectiva de maximização da receita pública, adotar regimes preferenciais para contribuintes estrangeiros com salários elevados. No entanto, ressaltam também que em simultâneo, esses esquemas impõem externalidades fiscais negativas noutros países, reduzindo a sua capacidade de coletar impostos dos contribuintes com maiores rendimentos.

Deste modo, incentivos para oferecer regimes fiscais preferenciais a contribuintes estrangeiros altamente qualificados são capazes de gerar concorrência fiscal entre os países europeus. Neste sentido, os autores argumentam que será necessária coordenação internacional na projeção de normas que regulem estes esquemas especiais.

2.2.4 Fatores de Migração: a Qualificação

Segundo Esteller, Piolatto e Rablen (2017), os agentes económicos respondem ao sistema tributário tentando maximizar o *tradeoff* entre custos (o valor de imposto cobrado) e benefícios (cobertura pelo sistema de segurança social, disponibilização de bens públicos, etc.). Neste *tradeoff*, uma maneira de reduzir a responsabilidade tributária é através da evasão fiscal que no caso de tributação com base no critério da residência, concretiza-se através da migração.

Neste sentido, em 2018, Simula e Trannoy, analisam a mobilidade de contribuintes altamente qualificados, mais precisamente, a questão da migração induzida por fatores tributários de talentos produtivos entre os países desenvolvidos.

A mobilidade internacional da mão-de-obra mudou substancialmente nas últimas décadas, principalmente por causa de uma queda acentuada no seu custo. A globalização reduziu tanto o custo psicológico de emigrar (porque os países são cada vez mais semelhantes entre si) quanto o custo de se adaptar a um novo ambiente de trabalho (porque os processos de produção se tornaram mais homogêneos, as habilidades linguísticas melhoraram significativamente e as barreiras à entrada desvaneceram (especialmente nos países da OCDE) (Esteller et al., 2017).

A fim de contextualizar, Simula e Trannoy (2018) referem que duas tendências emergem em relação às taxas de imposto mais altas sobre o rendimento nos países desenvolvidos. Em primeiro lugar, tem havido uma tendência decrescente destas percentagens desde o final da década de 1970. Em segundo lugar, têm entrado em vigor regimes fiscais especiais para trabalhadores estrangeiros altamente qualificados.

Sobre estas alterações, os autores advertem para a necessidade de repensar a competição fiscal e a disrupção do estado de bem-estar social à luz de uma economia aberta (Simula e Trannoy, 2018). Por um lado, o custo de eficiência de aumentar a taxa marginal de imposto sobre o rendimento é maior do que em economia fechada porque os contribuintes sobre quem recai o aumento marginal podem emigrar a custos reduzidos. Por outro lado, embora haja muitos benefícios numa sociedade global, a introdução e manutenção de incentivos fiscais para contribuintes estrangeiros qualificados pode sinalizar o início de um ciclo de dinâmicas prejudiciais onde cada um dos países compete oferecendo menor tributação (Simula e Trannoy, 2018).

Para compreender o impacto, Esteller et al. (2017) referem que os sistemas fiscais modernos são projetados para redistribuir o rendimento e reduzir a desigualdade social. No entanto, assim sendo, a carga tributária é muito mais pesada para os que

têm maior rendimento, que, por conseguinte, têm um motivo especialmente forte para tentar contribuir menos por via da evasão fiscal colocando em risco o objetivo redistributivo.

Simultaneamente, o aumento na qualificação do capital humano origina uma procura crescente, especialmente para recursos humanos altamente qualificados em ciência e tecnologia, tal como citado acima nos estudos de Akcigit et al. (2016) e de Morettie Wilson (2017).

De forma complementar, SimulaeTrannoy (2018) mencionam que atualmente os trabalhadores altamente qualificados representam cerca de 5% do *stock* de migração da OCDE, mas apenas 11,3% da força de trabalho mundial. Assim, um trabalhador altamente qualificado é 6 vezes mais propenso a emigrar que um trabalhador pouco qualificado. Neste sentido, é crucial reter que esta maior mobilidade apresenta uma nova contenção para o *design*de políticas tributárias redistributivas.

Adicionalmente, Estelleret al. (2017) defendem que uma especificidade da produtividade do trabalho é que ela depende das aptidões e estas, por sua vez, são heterogéneas entre diversos contribuintes, inobserváveis pela autoridade fiscal e possivelmente dependentes da localização. Quanto a esta última, os autores defendem que as aptidões podem ser negativamente correlacionadas com o custo da mobilidade.

Assim, acredito que o *design*de impostos deverá ser pensado não apenas como meio de financiamento público, mas também como meio de atração de fatores humanos que pelas suas características poderão modelar o bem-estar social a médio e longo prazo.

Neste sentido, Estelleret al. (2017) referem que mesmo quando a mobilidade não é observada em equilíbrio, os agentes económicos podem ser muito móveis e simplesmente decidir não se mover porque a autoridade tributária local é capaz de os reter através de um esquema tributário atraente. Os autores argumentam que os contribuintes com maior rendimento são cruciais pela representatividade na riqueza total e como são mais móveis, mais instruídos, e maiores habilidades linguísticas, os países devem competir por eles (Estelleret al., 2017).

Comparativamente aos grupos de contribuintes anteriormente apresentados, considero relevante mencionar que para os agentes económicos qualificados, sem especificação da área de estudo, é particularmente difícil encontrar evidência científica que relacione os seus movimentos migratórios e a tributação do seu rendimento, além

de construtos teóricos que interligam estes fenómenos, tal como o estudo de Simula eTrannoy (2018).

3. Competitividade Fiscal

3.2 O Crescimento Económico e a Desigualdade

No que se refere ao domínio económico, segundo Catarino (2015), o Estado atua sobre o mercado, controlando-o ou neutralizando as suas incertezas, através de programas de ação, a fim de prosseguir um desenvolvimento equilibrado. Como exemplo, o autor refere que o estado influencia a procura, gere a exploração de recursos e a produção de bens públicos e implementa planos de atuação em situações de crise económica.

Para desempenhar estes papéis, o estado dispõe de instrumentos políticos e normativos, sendo que a fiscalidade é um dos mais notórios e impactantes uma vez que, se aplicado negligentemente, pode levar a uma concorrência fiscal descontrolada que, em economia aberta, origina a erosão das receitas fiscais de outros Estados. Esta simples iteração é especialmente relevante quando os Estados interagem em espaços económicos integrados, como é o caso da União Europeia (Catarino, 2015).

Neste sentido, em economia aberta, é revelante trabalhar o conceito de crescimento económico inclusivo, tal como definido por Brys, Perret, Thomas e O'Reilly em 2016. O crescimento económico inclusivo implica a procura de um equilíbrio sustentável nas sucessivas trocas entre equidade e eficiência, inevitáveis em economia aberta.

O design de impostos para o crescimento inclusivo deve considerar as implicações distributivas das políticas tributárias, incluindo fatores do sistema tributário e do sistema não tributário, que determinam as respostas comportamentais às mudanças fiscais. Assim, os autores defendem que ao avaliar uma determinada medida fiscal, importa considerar o impacto tributário, como por exemplo as oportunidades de planeamento fiscal, e também fatores do sistema não tributário, como por exemplo os níveis iniciais de desigualdade e o estado de desenvolvimento de um país (Brys et al., 2016).

De forma complementar, focando a União Europeia como um exemplo de jurisdição em economia aberta, Chirculescu (2018) refere que multiplicar os benefícios fiscais para atrair as atividades económicas de outro estado-membro é prejudicial para todos os Estados-Membros da União Europeia. Chirculescu (2018) menciona que quando as bases tributáveis diminuem, as empresas movimentam-se à procura dos incentivos fiscais mais benéficos. No entanto, menciona ainda que quando os incentivos fiscais são a única razão para a escolha de localização, o investimento não é sustentável.

Assim, considerando o objetivo de crescimento inclusivo mencionado por Brys et al. (2016) considero ser relevante definir o conceito de competitividade fiscal, focando os aspetos de tributação dos agentes económicos individuais para manter o foco na temática desta dissertação.

Outro conceito que é importante abordar antes de definir o conceito de competitividade, além do conceito de crescimento económico é, também, o conceito de desigualdade. Abordando a dualidade entre os agentes económicos com maior rendimento disponível num polo e os agentes económicos com menor rendimento disponível noutra, uma circunstância não fiscal que determina desigualdade inicial é o facto de o capital constituir, normalmente, a maior parcela do rendimento total dos agentes com maior rendimento. Neste sentido, a representatividade dos salários tem vindo a diminuir, enquanto a parcela de rendimentos de capital, tem vindo a aumentar (Förster, Llana-Nozal, e Nafilyan, 2014).

Por outro lado, como exemplo de circunstâncias fiscais, menciono o facto de os impostos afetarem a desigualdade por meio de múltiplas vias, sendo a mais direta a restrição do rendimento bruto para o disponível após o pagamento de impostos. No entanto, de forma indireta, os impostos também podem reduzir a desigualdade de rendimento no mercado, por exemplo, encorajando a participação no mercado de trabalho e a qualificação profissional ou limitando a perpetuação da desigualdade de rendimento entre gerações (Brys et al., 2016).

Adicionalmente, importa ainda considerar a perspetiva estadual e não apenas a dos agentes económicos. Förster et al. (2014) mencionam que, entre 2000 e 2012, a progressividade estatutária dos impostos sobre o rendimento do trabalho tem vindo a aumentar nos escalões inferiores da distribuição de rendimento, mas diminuiu em níveis de rendimento mais elevados. Neste extremo da distribuição houve um declínio acentuado nas principais taxas de imposto sobre o rendimento pessoal nos últimos 30 anos em todos os países membros da OCDE.

A crescente desigualdade tem sido atribuída a uma série de fatores, incluindo a globalização e liberalização dos mercados, mudanças tecnológicas, aumento da participação da mão-de-obra por trabalhadores pouco qualificados, taxas decrescentes de imposto de rendimento, aumento do poder de negociação dos agentes com maior rendimento, entre outros (OCDE, 2008⁴ cit. por Brys et al., 2016).

⁴OCDE (2008). Growing Unequal?: Income Distribution and Poverty in OECD Countries. *OECD Publishing*. Obtido de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264044197-en>.

De forma complementar, Forbes (2000)⁵, citado por Brys, et. al (2016) mencionam que embora seja comumente aceite que algum grau de desigualdade seja necessário para proporcionar incentivos ao investimento e crescimento económico, Ostry, Berg e Tsangarides (2014)⁶ citados por Brys, et. al (2016) mencionam que há cada vez mais evidências de que altos níveis de desigualdade no rendimento disponível são prejudiciais à sustentabilidade do crescimento. Assim, estes autores defendem que a igualdade de rendimentos pode apoiar o crescimento a longo prazo, garantindo um maior nível de estabilidade política e social.

Na minha opinião, o conceito de desigualdade é dual, sendo quer o impulsionador do desenvolvimento económico quer o motivo da sua insustentabilidade a longo prazo. A desigualdade mencionada entre os extremos dos escalões de rendimento, é igualmente dual, sendo por um lado contraditória e por outro necessária face à maior mobilidade dos agentes económicos pertencentes ao escalão de maior rendimento.

Combinadas as duas iterações, considero que a desigualdade deve ser protegida, se não induzida até, como estratégia de curto prazo e incentivo ao investimento, no entanto, esta não deve ser mantida como o único estímulo ao investimento, quer individual quer coletivo, para que este possa ser duradouro.

3.3 A Concorrência Fiscal

Procurando definir o conceito de concorrência fiscal, Matthews (2011) adota uma perspetiva faseada e sequencial, do sentido lato para o específico. Assente no conceito de competitividade, o Fórum Económico Mundial define competitividade como o conjunto de instituições, políticas e fatores que determinam o nível de produtividade de um país. O nível de produtividade, por sua vez, estabelece o nível de sustentabilidade dos padrões de vida. Neste sentido, definir competitividade fiscal não mais é do que examinar o impacto do imposto sobre a competitividade, considerando o impacto que a política fiscal tem na produtividade (Matthews, 2011).

No entanto, o sistema tributário de cada país não pode ser considerado isoladamente, sendo que em economia aberta, os regimes fiscais podem ter uma influência significativa nas decisões sobre localização do investimento (Matthews, 2011).

⁵ Forbes, K. (2000). A Reassessment of the Relationship Between Inequality and Growth. *American Economic Review*, 90(4), pp. 869–87.

⁶ Berg, A., Ostry, J. e Tsangarides, C. (2014). Redistribution, Inequality, and Growth. *IMF Staff Discussion Note*.

Neste sentido, a concorrência fiscal é definida na literatura através dos seus efeitos mais do que pela sua etimologia. Winner (2005)⁷, citado por Chirculescu (2018), define concorrência fiscal como uma situação onde os impostos aplicados a uma jurisdição induzem externalidades que impactam outras jurisdições. Segundo Stolojan e Tatarcan (2002)⁸, citados por Chirculescu (2018), a concorrência fiscal pode levar um país a adotar taxas menores ou incentivos fiscais para atrair investimento estrangeiro e captar bases tributárias com grande mobilidade. Esta última menção, é de especial relevância para a temática desta dissertação uma vez que evidencia fatores tributários como elemento competitivo para atração de bases móveis, onde se inclui, nomeadamente, os agentes económicos com maior rendimento.

De ponto de vista da sua aplicabilidade, Chirculescu (2018) menciona que a concorrência fiscal pode ser vista como concorrência fiscal através das taxas de imposto, ou concorrência fiscal na base tributária, que se manifesta pela diminuição da base tributária (como por exemplo através de deduções ou isenções).

Adicionalmente, Blöchliger e Pinero-Campos (2011) definem a concorrência fiscal como sendo a interação estratégica da política tributária entre governos sub-centrais que podem usar a tributação para promover o desenvolvimento económico local e regional ou para aumentar a base tributária e, conseqüentemente, as receitas fiscais.

Conjugando as duas perspetivas – escopo de intervenção e externalidades produzidas - a concorrência fiscal existe quando os agentes económicos podem reduzir a pressão fiscal, transferindo capital ou mão de obra de jurisdições altamente tributadas para jurisdições de tributação mais favorável. Essa migração privilegia estados que reduzem as taxas de impostos e promovem reformas fiscais que apoiam o crescimento económico (Chirculescu, 2018).

De forma complementar, Catarino (2015) defende que a concorrência fiscal, dentro de certos limites, é benéfica porque estimula o crescimento económico, dinamiza a economia e promove a harmonização dos sistemas fiscais. No entanto, alerta para o facto de também ser prejudicial, se não for limitada, porque erode as bases tributárias e agrava os défices públicos. Neste sentido, o autor fundamenta a necessidade de medidas que «visem evitar o falseamento da concorrência no mercado interno europeu, impedindo, restringindo práticas prejudiciais induzidas pelo comportamento fiscal dos Estados» (Catarino, 2015, p.7).

⁷ Winner, H. (2005). Has Tax competition Emerged in OECD?. *National Tax Journal*, pp. 289-291.

⁸ Stolojan, T. e Tatarcan R. (2002). Integrareași politica fiscală europeană. *Editura Infomarket, Braşov*, p. 191.

Caso particular desta dualidade e em estudo nesta dissertação são os contribuintes cujo rendimento se encontra no escalão superior. Brys et al. (2016) mencionam que a capacidade de mobilização dos contribuintes com alto rendimento tem aumentado devido à globalização e ao aumento da integração financeira. Os contribuintes podem alterar o seu domicílio fiscal em resposta a taxas de imposto sobre o rendimento mais altas ou transferir parte da sua compensação para o exterior (Zucman, 2014).

Segundo Brys et al. (2016), na perspetiva da OCDE, o design de impostos para o crescimento inclusivo deve-se focar no aumento das taxas médias (ao invés das taxas marginais) em especial para os contribuintes com maior rendimento. Na prática, para os autores, aumentar as taxas médias de imposto sobre os rendimentos elevados sem aumentar as taxas marginais poderia ser conseguido diminuindo os gastos fiscais através da limitação temporal ou abolição de isenções e deduções a fim de melhorar a progressividade e eficiência do sistema tributário. No entanto, tal como tenho mencionado, os autores voltam a aludir às respostas comportamentais deste grupo de contribuintes onde o planeamento fiscal e as oportunidades de evasão são cruciais e afetam o *tradeoff* entre eficiência e equidade.

Deste modo, é compreensível que a concorrência fiscal se tenha tornado uma questão de política fiscal proeminente, principalmente devido ao aumento da mobilidade da base tributária e à ameaça de erosão, tal como mencionado por Hansjörg et al. (2011).

A este respeito, os autores referem duas noções que considero serem cruciais ao tema desta dissertação, nomeadamente, o imposto sobre o rendimento é de facto o fator mais forte para a concorrência fiscal e os impostos sobre a propriedade são os que menos influenciam; não há concorrência fiscal sem mobilidade da base tributária uma vez que a concorrência depende da disposição e capacidade das famílias e das empresas de se mudarem em resposta a alterações na política fiscal (Hansjörg et al., 2011).

Assim, considero que é importante reter a noção de que a tributação de fatores móveis é mais propícia a induzir competição fiscal, sendo que o imposto sobre o rendimento pessoal cai, atualmente, nesta categoria. Adicionalmente, importa refletir no quão sensíveis os diferentes escalões de rendimento são a mudanças tributárias.

Neste sentido, importa identificar os determinantes da concorrência fiscal com o objetivo de perceber os fatores a considerar na definição de uma política fiscal (e social) sustentável. Hansjörg et al. (2011) enunciam a autonomia fiscal de um país ou região; a combinação de impostos a que as famílias ou empresas estão sujeitas; a

equalização fiscal; a disponibilização e qualidade dos serviços públicos; a geografia e a organização administrativa; e a capitalização.

Quanto ao primeiro, os autores definem autonomia fiscal como a capacidade de uma jurisdição determinar a sua própria política fiscal, sendo mais intensa em jurisdições clássicas como no Canadá, na Suíça e nos Estados Unidos, onde o governo central tem uma menor interferência na política tributária.

Quanto ao tipo de imposto, é geralmente permitida maior autonomia nos impostos sobre a propriedade comparativamente aos impostos sobre o rendimento ou sobre o consumo. No entanto, embora os impostos sobre a propriedade sejam os impostos autónomos mais importantes, os impostos sobre o rendimento pessoal representam cerca de 30% da receita tributária autónoma num sistema de governação sub-central como é o caso da União Europeia. No que se refere à combinação de impostos, os autores mencionam que a mobilidade depende da combinação de impostos, que difere amplamente entre os países. Neste sentido, a mobilidade é complexa e abrangente dependendo, no escopo fiscal, da carga fiscal total e não apenas de um tipo específico de imposto.

Quanto à equalização fiscal, os autores definem-na como uma transferência de recursos fiscais entre as jurisdições para compensar as diferenças na capacidade de obtenção de receita ou no custo do serviço público a fim de promover a equidade inter-regional e a eficiência. Por outro lado, os sistemas de equalização fiscal limitam a concorrência fiscal uma vez que quanto mais altas as taxas de equalização fiscal marginal, mais frágeis são os incentivos da jurisdição para reduzir as suas taxas de imposto e iniciar um movimento de competição fiscal mais acentuado.

No que concerne aos serviços públicos, os autores referem que as famílias e empresas escolhem a sua localização com base não apenas em considerações tributárias, mas na relação entre os impostos pagos e os serviços de que podem usufruir. Assim, em competição, as jurisdições podem também agir do lado dos gastos, adotando uma perspetiva de competição mais abrangente.

Quanto à geografia e à organização administrativa, os autores referem que o tamanho e os efeitos de aglomeração desempenham um papel na explicação das diferenças nas taxas de impostos entre os diversos países num sistema sub-central. As maiores jurisdições têm poder de mercado que lhes permite manter as taxas de imposto num nível mais alto pelo efeito de aglomeração. A persistência de diferenças tributárias entre as jurisdições pode ser vista como um benefício para jurisdições pequenas e

periféricas. Uma vez que estas não podem fornecer os benefícios de aglomeração, a política fiscal é essencial para atrair e reter empresas e residentes.

No que se refere à capitalização, os autores mencionam que esta reflete o impacto de mudanças na tributação sobre a procura e os preços das habitações e tende a reduzir a mobilidade da base tributária. Uma jurisdição que reduz as taxas de impostos aumenta a procura por propriedade e as famílias de menor rendimento, em particular, tendem a considerar que é pouco atraente moverem-se.

Complementarmente, Matthews (2011) menciona, como determinantes da concorrência fiscal, o ambiente macroeconómico, a educação e a qualificação dos recursos humanos, a eficiência do mercado, e a inovação e desenvolvimento tecnológico.

Retenho, como conclusão principal, que os regimes fiscais orientados para o crescimento distorcem o mínimo possível os sinais do mercado e incentivam o empreendedorismo, o investimento e as competências. Em específico para os impostos sobre o rendimento, os sistemas fiscais serão, em geral, menos disruptivos se aplicados a uma base ampla, permitindo taxas marginais mais baixas.

3.3.1 A Concorrência Fiscal em sede de IRS

Uma vez que o tema desta dissertação foca a tributação do rendimento do trabalho, é-me pertinente analisar em específico a competitividade fiscal neste escopo.

Brys et al. (2016) mencionam que altas taxas médias de impostos sobre o rendimento do trabalho reduzem os incentivos para participar ativamente na força de trabalho, enquanto altas taxas marginais reduzem os incentivos para prolongar o período de trabalho. Adicionalmente, altas taxas de imposto marginais sobre o rendimento pessoal também desencorajam o empreendedorismo, a inovação e o investimento em capital humano, e podem, ao invés, ser um mote para a evasão fiscal, particularmente entre os contribuintes com maior rendimento. Neste sentido, os autores mencionam ainda que os custos de eficiência são maiores quando são impostas altas taxas de imposto aos grupos de contribuintes mais recetivos aos incentivos financeiros, onde se incluem os contribuintes nos extremos da distribuição de rendimento.

O IRS é a principal fonte de progressividade nos sistemas tributários na maioria dos países, sendo que todos os países da OCDE aplicam taxas progressivas, à exceção da Hungria e da Estónia. Muitos países também disponibilizam subsídios e créditos fiscais que aumentam a progressividade do sistema (Chirculescu, 2018).

Chirculescu (2018) argumenta que projetar reformas na tributação progressiva do fator trabalho de entre os outros impostos, é o mais desafiante porque existe sempre um *tradeoff* entre o crescimento económico e a equidade. Por um lado, a progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal incentiva a equidade no sistema tributário, por outro, reduz a oferta de trabalho, a poupança e o investimento em educação e formação.

Neste âmbito, importa analisar os extremos de distribuição do rendimento pessoal. No que concerne os baixos rendimentos, o impacto da carga fiscal (incluindo impostos e contribuições para a segurança social) na oferta de mão-de-obra é especialmente marcante (Brys et al., 2016). Neste extremo, a capacidade de resposta da oferta de mão-de-obra à tributação é maioruma vez que, frequentemente estes trabalhadores apresentam baixa qualificação e baixo potencial de rendimento. Assim, altas taxas de impostos sobre os trabalhadores de baixo rendimento podem ter consequências fortemente negativas sobre a sua participação no mercado de trabalho.

No extremo oposto da distribuição de rendimento, a aplicação de taxas de imposto proporcionalmente mais altas sobre os rendimentos é uma medida politicamente progressista. No entanto, as suas consequências em termos de eficiência podem ser nefastasem resultado do aumento do planeamento fiscal abusivo ou da migração da mão-de-obra altamente qualificada (Brys et al., 2016).

3.4 O Design de Impostos

Conforme mencionado, a tributação do extremo superior da distribuição de rendimento relaciona-se com o aumento dos esforços de evasão fiscal pelos contribuintes e o impacto negativo das altas taxas de imposto. Assim, Brys et al. (2016) afirmam que as taxas mais altas aplicadas aos elevados rendimentos têm um custo de eficiência particularmente marcante. Por outro lado, para trabalhadores de baixo rendimento, alternativas ao emprego formal, como a possibilidade de não trabalhar ou a possibilidade de trabalhar no setor informal, são cruciais na determinação das respostas comportamentais às mudanças tributárias. Por outro lado (Brys et al., 2016).

Considerando ambos os extremos da distribuição do rendimento e os custos de eficiência, importa caracterizar as implicações da competitividade fiscal, a considerar no *design* de impostos.

Hansjörg et al. (2011) argumentam que as diferenças nas taxas de imposto devem ser interpretadas como um indicador de resultado que mede a intensidade da

concorrência fiscal num país. As taxas médias de imposto sobre o rendimento pessoal são consistentemente mais baixas em países mais ricos, sendo que existe uma relação negativa entre as taxas de imposto e a capacidade de aumento de impostos (definido pelos autores como riqueza). Segundo os autores, esta relação mantém-se negativa para todos os países e níveis de governo, exceto para Espanha, Portugal e Suíça.

Em consequência, os países mudam a estrutura tributária para reduzir a concorrência fiscal. Assim, verifica-se um movimento de menor tributação das bases tributárias móveis e a promoção de impostos sobre a propriedade e, em menor grau, de impostos sobre o consumo, em detrimento dos impostos sobre o rendimento.

Compreendendo as implicações da competitividade fiscal descontrolada, importa agora estudar os requisitos de um sistema fiscal sustentável. Clotilde Palma (2013), refere que este tema é tratado genericamente, no contexto da luta contra a fraude e evasão fiscal, especialmente relevante numa economia globalizada. Ao comentar a comunicação da Comissão Europeia sobre fraude e evasão fiscal e a recomendação sobre planeamento fiscal agressivo, Clotilde Palma (2013) menciona que se pretende que os sistemas fiscais sejam eficientes no seu potencial máximo e que se combatam eventuais oportunidades de abusos, de forma a garantir a sustentabilidade do sistema fiscal com base em na igualdade, transparência e justiça. Surge assim um conceito relevante - boa governança fiscal - sendo que a autora argumenta que na União Europeia se tem tentado implementar normas mínimas de boa governança fiscal. A boa governança constitui-se como um meio essencial para combater a fraude e a evasão fiscais transfronteiriças e para reforçar a luta contra o branqueamento de capitais, a corrupção e o financiamento do terrorismo (Palma, 2013).

Uma vez que não há harmonização em tributação direta, os contribuintes podem explorar lacunas e disparidades concretizando um planeamento fiscal que poderá ser abusivo, levando a que os Estados-Membros tenham dificuldade em proteger os seus sistemas fiscais. Segundo a autora, este cenário é possível porque as medidas nacionais anti-abuso podem facilmente ser contornadas através da utilização de estruturas fiscais complexas e de paraísos fiscais ou pela utilização de outros Estados-Membros com um nível de proteção inferior (Palma, 2013).

Deste modo, compreendo que é necessário definir orientações mínimas de boa governança. Brys et al. (2016) identificam quatro áreas de política tributária para melhor conciliar as metas de eficiência e equidade e, em última instância, apoiar o crescimento inclusivo, nomeadamente: a ampliação das bases tributárias; o

fortalecimento da progressividade geral do sistema fiscal; a capacidade de afetar comportamentos e oportunidades antes dos impostos; e a melhoria da política e administração tributária.

Assim, a competitividade de uma economia e a sua capacidade de alcançar uma produtividade crescente e prospera serão impulsionadas principalmente por fatores domésticos, capazes de gerar oportunidades de investimento com rentabilidade alta. Neste cenário, se os pilares competitivos de uma economia são fortes, os impostos sobre o rendimento não desencorajam por si só o investimento. Por outro lado, taxas baixas de imposto podem não compensar os pontos fracos de uma economia pouco competitiva. Consequentemente, os autores enfatizam a importância de os governos aplicarem as receitas fiscais de maneira eficiente em áreas que fortaleçam os fundamentos da competitividade (Brys et al., 2016).

Como princípio de partida, os autores mencionam que as políticas fiscais devem ter como objetivo serem eficientes, limitando as distorções no comportamento dos agentes económicos. Neste sentido, os autores argumentam que os sistemas tributários devem ser tão neutros quanto possível para minimizar a discriminação face a qualquer escolha económica em particular. No entanto, salvaguardam que, em certos casos, pode-se justificar a não-neutralidade no sistema tributário para a correção de falhas de mercado.

Para os autores, em paralelo, a política tributária deve visar a equidade. Os autores distinguem entre equidade horizontal, que exige que os contribuintes em situação igual sejam tributados em igual; e equidade vertical, que exige que os contribuintes com uma maior capacidade contributiva paguem relativamente mais. Considerando estas definições, os autores argumentam que uma maior eficiência nos sistemas tributários é geralmente consistente com uma maior equidade horizontal. Introduzem ainda o conceito de equidade intergeracional, que está ligada à noção de desenvolvimento sustentável em relação ao meio ambiente, ao estado das finanças públicas e, genericamente, à sustentabilidade das gerações futuras.

A par da aposta na equidade horizontal, Brys et al., 2016 defendem que, embora seja necessário trabalho adicional para avaliar a margem de aumento das taxas marginais de imposto sobre o rendimento pessoal nos países da OCDE, o design de impostos para um crescimento inclusivo deve concentrar-se no aumento das taxas médias, especialmente para os que têm um rendimento mais alto, sem elevar as taxas marginais.

No que se refere à equidade vertical, embora altos níveis de progressividade tributária possam ter um impacto negativo sobre os incentivos à qualificação, esses efeitos podem ser compensados por subsídios para os custos educacionais. Compensar os impactos negativos da progressividade tributária usando subsídios educacionais poderá constituir uma forma de combater o estreitamento das bases tributárias Brys et al. (2016).

Os autores postulam ainda a necessidade de uma visão holística, defendendo que para um crescimento sustentável é essencial considerar o sistema tributário como um sistema, em vez de considerar os seus diferentes elementos isoladamente.

4. Jurisprudência

4.2 Os Direitos e as Liberdades Fundamentais

Provada a existência de uma relação entre a migração dos agentes económicos individuais e a fiscalidade e após ter definido os conceitos teóricos que a sustentam, considero relevante apresentar a base jurídica que a suporta. Importa assim definir os direitos e princípios fundamentais da União Europeia que, em última instância, contribuíram para a globalização e a desconstrução de barreiras jurídicas à emigração.

Segundo a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, a União contribui para a preservação e o desenvolvimento de valores comuns, respeitando, no entanto, a diversidade das culturas e a identidade nacional dos Estados-Membros, incluindo a organização dos poderes públicos ao nível nacional, regional e local. Neste equilíbrio, entre a partilha e a preservação da identidade, a União Europeia procura promover um desenvolvimento sustentável e assegura a livre circulação de pessoas, serviços, bens e capitais, e a liberdade de estabelecimento (União Europeia, 2010).

Iguais liberdades encontram-se expressas no Tratado da União Europeia, onde se afirma o objetivo de facilitar a livre circulação de pessoas (União Europeia, 1992). Neste texto, esta preocupação assume a forma jurídica logo nas disposições que alteram o tratado que institui a Comunidade Económica Europeia tendo em vista a instituição da Comunidade Europeia. Assim, no art.º 3º é citado que para alcançar a missão da Comunidade Europeia é necessário «um mercado interno caracterizado pela abolição, entre os Estados-Membros, dos obstáculos à livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais» (União Europeia, 1992, p.12).

A praticabilidade desta medida é posteriormente orientada no art.º 49º onde é citado que «a partir da entrada em vigor do presente Tratado, o Conselho, (...), tomará, por meio de diretivas ou de regulamentos, as medidas necessárias à realização progressiva da livre circulação dos trabalhadores (...)» (União Europeia, 1992, p.15).

Anterior ainda ao tratado de Maastricht, o princípio da liberdade económica encontra-se versado nos Tratados de Paris (1951) e de Roma (1957) que, numa visão de economia de mercado, procura a integridade económica (Almeida e Silva, 2013).

Segundo Campos e Campos (2007) este princípio - liberdade económica - deve ser interpretado num duplo sentido, na medida em que instiga as cinco liberdades fundamentais sem deixar, no entanto, de assegurar os corolários da propriedade privada e dos meios de produção, livre iniciativa e livre concorrência. Deste modo, os

autores argumentam que os corolários do princípio da liberdade económica são a não-discriminação e a igualdade de tratamento.

4.3 A Liberdade de Circulação

Como acima mencionado, a liberdade de circulação das pessoas na União Europeia foi juridicamente estabelecida no Tratado de Maastricht em 1992 e constitui o fundamento da cidadania da União. Foi com o tratado de Maastricht que se introduziu a noção de cidadão da União Europeia, automaticamente aplicada a qualquer pessoa singular, nacional de um Estado-Membro. Encontra também a sua base Jurídica noutros textos, incluindo de forma mais evidente, o art.º 3º do tratado da União Europeia; o art.º 21º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia; e o art.º 45º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (União Europeia, 2018).

Referente ao Tratado da União Europeia, além do art.º 3º, menciono como referência do art.º 8º sobre a instituição da cidadania da União Europeia e, em particular, o art.º 8º-A em específico sobre a livre circulação de pessoas ao citar que «qualquer cidadão da União goza do direito de circular e permanecer livremente no território dos Estados-Membros, sem prejuízo das limitações e condições previstas no presente tratado e nas disposições adotadas em sua aplicação» (União Europeia, 1992, p.15).

Referente ao Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, os art.ºs 20º e 21º versam sobre a liberdade de circulação e permanência, sendo que o art.º 21º assume a mesma sintaxe que o art.º 8º-A acima citado. Além do art.º 21º, menciono como referência o art.º 26º sobre o mercado interno que é definido como «um espaço sem fronteiras internas no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições dos Tratados» (União Europeia, 2010, p.59). Menciono também o art.º 45º, específico para a livre circulação, aludindo à não-discriminação ao citar que «a livre circulação dos trabalhadores implica a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-Membros, no que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho» (União Europeia, 2010, p.66).

Referente à Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, menciono o art.º 45º sobre a liberdade de circulação e de permanência, onde se lê que «qualquer cidadão da União goza do direito de circular e permanecer livremente no território dos Estados-Membros» (União Europeia, 2010, p.400).

Considerando estas bases jurídicas, Campos e Campos (2007) mencionam que a livre circulação de pessoas envolve a liberdade de deslocamento, residência e permanência orientada pela não-discriminação nas condições de trabalho entre cidadãos de qualquer Estado-membro, incluindo a remuneração e as vantagens sociais ou fiscais.

Quanto à liberdade de estabelecimento e de prestação de serviços, esta refere-se à não objeção, aos indivíduos e às empresas, de permanecerem ou estabelecerem um negócio com substância económica em qualquer Estado-membro (Almeida e Silva, 2013). Almeida e Silva (2013) enfatizam que sempre que o elemento transfronteiriço estiver presente a não violação da liberdade de prestação de serviços implica não restringir as prestações de serviços entre os Estados-Membros.

Além das bases jurídicas já mencionadas, menciono o art.º 15º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, por ser específico à liberdade profissional e direito de trabalhar, citando que «todas as pessoas têm o direito de trabalhar e de exercer uma profissão livremente escolhida ou aceite» e «todos os cidadãos da União têm a liberdade de procurar emprego, de trabalhar, de se estabelecer ou de prestar serviços em qualquer Estado-Membro» (União Europeia, 2010, p.394).

Além das fontes jurídicas diretas já citadas, menciono ainda, a título exemplificativo, uma indireta: o acórdão do Tribunal de Justiça datado de 20/09/2001 correspondente ao processo C-184/99. Este processo surge de um litígio que tem como partes Rudy Grzelczyk e o Centre public d'aide sociale de Ottignies-Louvain-la-Neuve e como objeto jurídico a decisão da segunda parte de retirar à primeira o benefício do pagamento do mínimo de meios de subsistência em razão da sua nacionalidade (TJUE, 2001).

O Tribunal dutravail de Nivelles (Bélgica) submete a reenvio prejudicial a interpretação dos art.ºs 6º, 8º e 8º-A do Tratado da União Europeia e da Diretiva 93/96/CEE do Conselho, de 29 de outubro de 1993 (TJUE, 2001).

Quanto a matéria de direito, são analisados, ao nível do direito comunitário, os art.ºs 6º, 8º e 8º-A do tratado da União Europeia, acima citados. Adicionalmente, é também analisado o art.º 1º da diretiva 93/96/CEE onde é citado que

a fim de precisar as condições destinadas a facilitar o exercício do direito de residência e de garantir o acesso à formação profissional, de forma não discriminatória, de qualquer nacional de um Estado-Membro admitido num curso de formação profissional de outro Estado-Membro, os Estados-Membros reconhecerão o direito de residência a qualquer estudante nacional de um Estado-

Membro que não goze desse direito com base noutra disposição de direito comunitário (...).

(TJUE, 2001, p. 6234)

Ainda em matéria de direito, é analisada, ao nível do direito nacional belga, o art.º1º da Lei de 7 de Agosto de 1974, que institui o direito a um mínimo de meios de subsistência. Este art.º diverge da norma comunitária ao citar que «qualquer belga que tenha atingido a maioria civil, que tenha a sua residência efectiva na Bélgica e não disponha de recursos suficientes nem esteja em condições de os obter (...) tem direito a um mínimo de meios de subsistência» (TJUE, 2001, p. 6234), relevando o fator residência enquanto diferenciador de tratamento.

Face a esta divergência, o Tribunal du travail de Nivelles submete as seguintes questões a reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia:

1) O direito comunitário— mais especialmente os princípios da cidadania europeia e da não discriminação consagrados nos artigos 6.º e 8.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia — opõe-se a que o direito a uma prestação social de um regime não contributivo, como o instituído pela Lei belga de 7 de Agosto de 1974 sobre o mínimo de meios de subsistência, seja reconhecido apenas aos nacionais dos Estados-Membros que beneficiam da aplicação do Regulamento (CEE) n.º 1612/68, de 15 de Outubro de 1968, e não a todos os cidadãos da União?

2) Subsidiariamente, os artigos 6.º e 8.º-A do Tratado e a Directiva [93/96], de 29 de Outubro de 1993, relativa ao direito de residência dos estudantes, devem ser interpretados no sentido de que permitem, quando o direito de residência tenha sido reconhecido, que o estudante seja ulteriormente excluído do direito às prestações de um regime não contributivo de prestações sociais, como o do mínimo de meios de existência, a cargo do país de acolhimento, e, em caso afirmativo, no sentido de que esta exclusão é geral e definitiva?

(TJUE, 2001, p. 6237)

Com base no princípio da subsidiariedade, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) delibera que as fontes comunitárias citadas devem ser interpretadas no sentido em que se opõem a que o benefício de uma prestação social de um regime não contributivo dependa da condição de nacionalidade entre Estados-Membros, no que respeita aos nacionais de Estados-Membros diferentes, quando nenhuma condição de igual natureza se aplica aos nacionais do Estado-Membro de acolhimento (TJUE, 2001).

4.4 A Harmonização em Tributação Direta

Embora o princípio da subsidiariedade seja relevante na análise de conformidade da legislação de um estado membro, em matéria de tributação direta, interpõe-se também o princípio da autonomia tributária. Não há harmonização centralizada em tributação direta, sendo que a análise de legalidade nesta matéria é feita pela conformidade da legislação nacional face às liberdades fundamentais e aos princípios fundadores da União Europeia.

Conforme mencionado por Clotilde Palma (2010) em comentário à Comunicação da Comissão Para Promover a Boa Governança em Questões Fiscais, respeitando o princípio da subsidiariedade, deve procurar-se a coerência entre as posições individuais dos Estados membros e os princípios de boa governança acordados em instâncias superiores, nomeadamente nas convenções fiscais bilaterais com os países terceiros, e nas instâncias internacionais. A autora argumenta que esta coerência é relevante numa economia cada vez mais globalizada onde se regista um aumento da fraude e evasão fiscais. Assim, na perspectiva da União Europeia, dever-se-á adotar medidas que permitam a cooperação e abrangência geográfica, incluindo os países terceiros, para a adoção de normas fiscais comuns (Palma, 2010). Para Clotilde Palma (2010) é neste contexto que se trabalha a boa governança na área fiscal como um meio para combater a fraude e a evasão fiscais transfronteiras que, conforme mencionado no capítulo anterior, é fator e consequência da competitividade fiscal.

Assim, como fonte informativa não vinculativa, são ainda relevantes ao tema desta dissertação os trabalhos do Grupo do Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas e do fórum da OCDE para as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial. Em ambos os Grupos, o objetivo consiste em «combater e controlar a concorrência fiscal prejudicial, identificando-se, no primeiro, as medidas prejudiciais e procedendo-se ao seu desmantelamento e congelamento e, no segundo grupo, à identificação das medidas preferenciais e dos paraísos fiscais, cooperantes e não cooperantes e à respetiva monitorização» (Palma, 2010, p.212).

Considerando os seus objetivos, embora o Código de Conduta foque questões pertinentes à tributação direta coletiva, no contexto desta dissertação, partilho da mesma indagação que Clotilde Palma (2010) ao questionar se «deverá o Código, que se encontra limitado à tributação directa das pessoas colectivas, ou seja, essencialmente ao imposto sobre as sociedades, ser revisto e alargado, por exemplo, à tributação das pessoas singulares ou à tributação indirecta?» (Palma, 2010, p.213).

Esta é uma questão pertinente visto que, conforme explorado, em tributação direta individual há, igualmente, fatores concorrenciais e conseqüentemente potenciais de fraude e evasão fiscais.

5. A União Europeia e a OCDE

5.1 A Competitividade e Tributação Globais

Tendo caracterizado o conceito de concorrência fiscal, quer em termos económico-fiscais quer em termos jurisprudenciais, procuro agora adotar uma visão prática, contextualizada à realidade da União Europeia.

Neste sentido, Bunn, Pomerleau e Hodge (2018) mencionam que a estrutura do código tributário de um país é um importante determinante do seu desempenho económico na medida em que, um código tributário bem estruturado é fácil de ser cumprido e apreendido pelos contribuintes, promovendo o desenvolvimento económico ao potenciar a receita fiscal que, por sua vez, é aplicada às prioridades do governo. Em contraste, sistemas tributários mal estruturados podem ser dispendiosos, podem distorcer a tomada de decisão económica e prejudicar as economias domésticas.

Os autores referem que muitos países reconheceram esta correlação e reformaram os seus códigos tributários. Como consequência, os países membros da OCDE diminuíram, nas últimas décadas, as taxas marginais de impostos sobre o rendimento coletivo sendo que, atualmente, a maioria angaria a maior parte da receita através de impostos de base ampla, como os impostos sobre o rendimento do trabalho e o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Como exemplo, Bunn et al. (2018) elegem a Nova Zelândia onde, em 2010, o economista-chefe do Tesouro da Nova Zelândia declarou que as tendências globais nos impostos pessoais e coletivos estavam a tornar o sistema neozelandês menos competitivo. Em resposta, a Nova Zelândia diminuiu a taxa marginal mais alta de imposto sobre o rendimento individual de 38% para 33%; mudou para uma maior dependência do imposto sobre bens e serviços; e reduziu a taxa de imposto sobre o rendimento coletivo média de 30% para 28%.

No entanto, alguns países membros da OCDE não acompanharam a tendência global, sendo que os autores elegem a França como exemplo. Este país introduziu uma série de mudanças políticas que aumentaram significativamente as taxas de imposto sobre o rendimento do trabalho, sobre a poupança e sobre o investimento.

Numa perspetiva global, em comparação com outras economias avançadas, a carga fiscal da UE é alta, situando-se cerca de 13% acima do nível dos EUA e 8% acima do registado no Japão, considerando a receita fiscal angariada face ao Produto Interno Bruto (PIB) (União Europeia, 2018). Também é significativamente superior ao nível registado na Nova Zelândia, no Canadá, na Austrália, na Suíça, e na Coreia do Sul.

AUE regista um rácio médio entre os impostos e o PIB idêntico ao da Noruega e apenas inferior ao da Islândia (União Europeia, 2018).

O quadro 5.1 demonstra a posição absoluta do rácio entre receita fiscal e PIB para o ano de 2016 em 10 economias de referência, ordenada de forma decrescente. Adicionalmente, a tabela 5.1 à direita demonstra a posição relativa dos valores para as várias economias tomando por base o valor médio dos 28 Estados-Membros. A designação de EA-19 considera os países integrantes da Zona Euro, e a designação EU-28 considera os 28 Estados-Membros da União Europeia.

Quadro 5.1 Encargos Salariais na UE

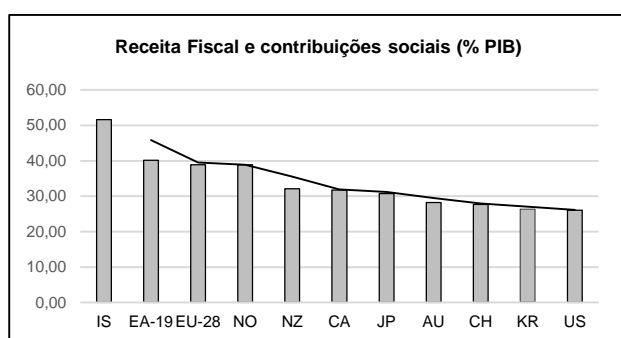


Tabela 5.1 Encargos Salariais na UE

País	% PIB	Δ EU
Islândia	51,60	-24,61%
EA-19	40,10	-2,99%
EU-28	38,90	0,00%
Noruega	38,90	0,00%
Nova Zelândia	32,10	21,18%
Canadá	31,70	22,71%
Japão	30,70	26,71%
Austrália	28,20	37,94%
Suíça	27,70	40,43%
Coreia do Sul	26,30	47,91%
EUA	26,00	49,62%

Fonte: autoria própria, adaptado de União Europeia (2018, p.14)

Especificando a análise aos Estados-Membros, importa referir que o nível de tributação na UE difere significativamente entre si, tendo a Dinamarca, a França e a Bélgica o rácio mais elevado de receitas fiscais em relação ao PIB (46,4%; 45,6% e 44,4%, respetivamente), e a Irlanda, a Roménia e a Bulgária o mais baixo (23,3%; 25,9%; e 29,0%, respetivamente) (União Europeia, 2018).

Além do nível de tributação conjunta, importa também perceber que a estrutura da tributação varia de forma bastante significativa entre os Estados-Membros. A Dinamarca detém a percentagem mais elevada de impostos diretos no total das receitas fiscais (65,1%), seguida da Irlanda, Malta, Reino Unido e Suécia. A Noruega e a Islândia também têm quotas relativamente altas de impostos diretos. No entanto, embora os impostos diretos sejam elevados, nestes países as participações das contribuições sociais no total das receitas tributárias são correspondentemente baixas. Em contraste, a Alemanha, os Países Baixos e a França têm sistemas tributários com contribuições sociais elevadas no total das receitas tributárias, e participações relativamente baixas nas receitas de impostos diretos (União Europeia, 2018).

Além da desproporcionalidade entre a tributação direta e as contribuições sociais através de taxas variáveis e, maioritariamente escalonadas, existem ainda países que adotaram sistemas de taxa fixa, que normalmente comportam uma redução mais

significativa nas receitas de impostos diretos. Mesmo nestes casos, a redução da coleta é contrabalançada pela aplicação de taxas relativamente mais elevadas de impostos indiretos ou por quotas maiores de contribuições sociais (União Europeia, 2018).

Já analisada a estrutura tributária, considero igualmente relevante observar também a distribuição das receitas tributárias pelo tipo de base tributária. Neste sentido, o quadro 5.2 e a tabela 5.2 representam a variação do valor médio dos 28 Estados-Membro da receita tributária total em proporção de três bases: o consumo, o trabalho e o capital.

Quadro 5.2 Receitas Fiscais na UE

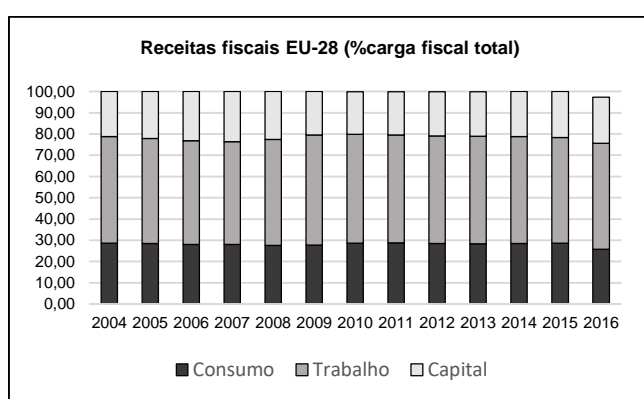


Tabela 5.2 Receitas Fiscais na EU

Ano	Consumo	Trabalho	Capital
2004	28,70 %	50,10 %	21,20 %
2005	28,50 %	49,40 %	22,10 %
2006	28,10 %	48,80 %	23,10 %
2007	28,00 %	48,40 %	23,60 %
2008	27,60 %	49,80 %	22,60 %
2009	27,70 %	51,90 %	20,40 %
2010	28,70 %	51,20 %	20,00 %
2011	28,80 %	50,80 %	20,30 %
2012	28,50 %	50,60 %	20,80 %
2013	28,40 %	50,50 %	21,00 %
2014	28,50 %	50,30 %	21,20 %
2015	28,60 %	49,70 %	21,70 %
2016	25,80 %	49,80 %	21,70 %

Fonte: autoria própria, adaptado de União Europeia (2018, p.20)

Os impostos sobre o trabalho, em geral, representam o maior contributo para a receita tributária, seguidos pelos impostos sobre o consumo e, em seguida, pelos impostos sobre o capital. A participação dos impostos sobre o fator trabalho no total das receitas tributárias aumentou entre 2007 e 2009, quando atingiu 51,9%, e diminuiu progressivamente até 2016 para 49,8%. Após um leve declínio entre 2008 e 2010, a participação das receitas de impostos sobre o capital aumentou. O nível registado em 2016 de 21,7% subiu 1,7 pontos percentuais em relação a 2010. De forma semelhante, as taxas de consumo, cuja participação também desceu entre 2008 e 2009, passou a representar 28,5% do total da receita tributária em 2016 (União Europeia, 2018).

Contudo, é importante reter que a estrutura da tributação difere entre os Estados-Membros. Numa análise mais específica a cada país, na obra *International Tax Competitiveness Index* (ITCI) publicada em 2018, Brunn et al. procuram medir até que ponto um sistema tributário adere a dois aspetos importantes de política tributária: a competitividade e a neutralidade. No que se refere à competitividade, Bunnet al. (2018) defendem que um código fiscal competitivo

mantém as taxas marginais baixas. Os autores concordam com a constatação da OCDE(2008) que demonstra que os impostos corporativos são mais prejudiciais para o crescimento económico; os impostos sobre o rendimento pessoal e sobre o consumo são menos prejudiciais e os impostos sobre bens imóveis e sobre a propriedade têm o menor impacto sobre o crescimento.No que se refere à neutralidade, um código fiscal neutro procura aumentar a receita com as menores distorções possíveis. Neste sentido, um código tributário competitivo e neutro promove o crescimento económico sustentável, ao mesmo tempo que gera receita suficiente para as prioridades do governo (Bunn et al., 2018).

Desta forma, na sua obra, os autores avaliam se o sistema tributário de um país é neutro e competitivo, sendo que o índice analisa mais de 40 variáveis que medem não apenas o peso relativo dos impostos, mas também a sua estrutura (Bunn et al., 2018). Este índice analisa a estrutura de imposto nas suas diferentes incidências obtendo pontuação diferenciada que, por adição, constitui a classificação global de cada país. Na tabela 5.3 apresento os cinco países com a melhor classificação e, contrariamente, com a pior.

Tabela 5.3Competitividadenos Países da OCDE

Pais	Classificação Global	Pontuação Global	Imposto coletivo	Imposto individual	Imposto sobre o consumo	Imposto sobre a propriedade	Impostos internacionais
Estónia	1	100.0	1	1	9	1	6
Letónia	2	86.0	2	2	27	6	5
Nova Zelândia	3	83.0	18	3	6	3	15
Luxemburgo	4	80.5	21	17	2	18	1
Holanda	5	77.5	19	8	12	10	3
Suíça	6	77.0	6	9	1	34	8
Chile	31	48.3	30	22	29	16	35
Portugal	32	48.2	33	29	31	19	28
Polónia	33	47.7	9	16	35	32	30
Itália	34	46.9	32	32	20	33	26
França	35	41.4	34	34	21	35	24

Fonte Bunn et al.(2018, p.3)

Analisando os resultados de 2018, pelo quinto ano consecutivo, a Estónia tem o melhor código tributário da OCDE, sendo que a sua posição se deve a quatro características: a normalização de uma taxa *flat* de 20% sobre o rendimento coletivo que se aplica apenas aos lucros distribuídos; a normalização de uma taxa *flat* de 20% sobre o rendimento individual que não se aplica ao rendimento pessoal de dividendos; a normalização do imposto sobre a propriedade que se aplica apenas ao valor do terreno (em vez do valor da propriedade real); e a normalização de um sistema tributário territorial que isenta 100% dos lucros estrangeiros obtidos por empresas nacionais (Bunn et al., 2018).

No entanto, embora o sistema tributário da Estónia seja o mais competitivo da OCDE, outros sistemas tributários recebem altas pontuações devido à excelência em uma ou

mais das principais categorias tributárias. A Nova Zelândia, por exemplo, tem um imposto sobre o rendimento individual relativamente baixo que isenta os ganhos de capital e tem um imposto sobre a propriedade bem estruturado (Bunn et al., 2018).

Ao invés, pelo quinto ano consecutivo, a França tem o sistema fiscal menos competitivo da OCDE. Esta pontuação deve-se a uma conjugação de fatores desfavoráveis, nomeadamente, a aplicação de uma das mais altas taxas de imposto sobre o rendimento coletivo entre os países da OCDE; a normalização de altas taxas de imposto sobre a propriedade; a aplicação de um imposto anual sobre a riqueza líquida; a aplicação de um imposto sobre transações financeiras; a aplicação de um imposto sobre heranças; e a normalização de altas taxas de impostos sobre o rendimento individual que se aplicam tanto a dividendos quanto a ganhos de capital (Bunn et al., 2018).

Os cinco países com menor classificação, onde se inclui Portugal, têm em comum a aplicação de uma taxa de imposto sobre o rendimento coletivo mais alta do que média da OCDE, com exceção da Polónia, e a aplicação de taxas de impostos sobre o consumo acima de 20%, com exceção do Chile (Bunnet al., 2018).

5.2 A Tributação do Trabalho

Em linha com o descrito no subcapítulo acima, Brunn et el (2018) afirmam que os impostos individuais são um dos meios mais comuns de aumentar a receita fiscal. No entanto, a maioria dos impostos individuais tem como efeito desincentivar o trabalho adicional, a poupança e o investimento. O primeiro é consequência dos impostos sobre o rendimento do trabalho, normalmente progressivos, e o segundo é consequência dos impostos sobre os rendimentos de capital.

Focando a análise nos impostos individuais sobre o rendimento do trabalho, objeto de estudo nesta dissertação, para Brunn *et al.* (2018) a pontuação de um país relativa ao imposto sobre o rendimento individual é determinada em três subcategorias: a taxa e a progressividade da tributação dos salários; o custo económico da tributação do rendimento do trabalho; e a sua complexidade. No que se refere à avaliação da taxa e à progressividade da tributação dos salários, são consideradas três variáveis: a maior taxa aplicável, a progressividade do sistema de imposto e a eficiência económica da tributação do trabalho (Brunn et al., 2018).

A maioria dos sistemas de imposto sobre o rendimento do trabalho são progressivos. No entanto, os agentes económicos consideram a taxa de imposto marginal ao decidir

se trabalham uma hora adicional. Assim, altas taxas de impostos marginais tornam o trabalho adicional dispendioso e conseqüentemente diminui a sua utilidade. Deste modo, torna-se mais provável a escolha do lazer ao invés do trabalho adicional, diminuindo, os *outputs* produtivos na economia (Brunnet al., 2018). Como referência, menciono os casos particulares da Eslovénia e de Portugal que têm a maior taxa marginal de imposto sobre o rendimento do trabalho em cerca de 61%. Em contraste, a Estónia tem a menor taxa, situando-se em cerca de 21% (Brunn et al., 2018).

É também importante analisar o nível a partir do qual a taxa marginal superior é aplicada, sendo que os países onde as taxas máximas de imposto se aplicam a níveis de rendimento próximos da média obtêm melhor pontuação no ITCI. A título de exemplo, menciono o México que aplica a taxa máxima apenas ao rendimento situado 25,4 vezes acima da média, enquanto a Hungria aplica a taxa máxima independentemente do valor de rendimento num sistema de *taxa flat* (Brunn et al., 2018).

No que se refere ao custo económico da tributação do trabalho, importa compreender o conceito de *tax wedge* que, segundo Brunn et al. (2018) compreende a carga tributária marginal total suportada por um trabalhador ou o custo total de imposto de mão-de-obra para o trabalhador médio. Esta carga fiscal, inclui os impostos sobre o rendimento e também sobre todas as rúbricas incluídas no salário, quer incidam sobre o empregado, quer incidam sobre o empregador. Neste sentido, o ITCI confere aos países com altos custos associados à tributação do trabalho uma pontuação baixa, devido ao maior impacto que esses sistemas têm nas decisões dos trabalhadores, sendo, em última instância, mais disruptivos do *flow* económico espectável (Brunn et al., 2018). A título de exemplo cito a Hungria que tem a menor proporção em custo para cada unidade monetária adicional de impostos trabalhistas para o estado, sendo o seu valor de 1. Este facto ocorre porque a Hungria tem um imposto sobre o rendimento simples e *flat* ao ponto de as taxas marginais e médias serem as mesmas. Em contraste, em Israel, o custo de aumentar em uma unidade monetária a receita estadual de impostos sobre o rendimento do trabalho é de 1,8. Como referência, refiro que a média entre os países da OCDE é de 1,25 (Brunn et al., 2018).

Por último, no que se refere à complexidade, importa referir que além dos custos diretos, Brunn et al. (2018) defendem que é preciso considerar os custos indiretos associados ao cumprimento do código tributário. Para os autores, esses custos de conformidade estão relacionados à complexidade do código de imposto que quanto mais complexo for, mais tempo e dinheiro será necessário despendido para o seu

cumprimento. Neste índice, a complexidade é medida como o número de horas despendidas para cumprir as leis de impostos salariais em cada país. Os autores retiraram esses dados do relatório da consultora PWC⁹, e atribuem à Itália a pontuação mais baixa com um tempo de cumprimento de 169 horas a ao Luxemburgo atribuem a melhor pontuação com um tempo de cumprimento de apenas 14 horas.

Numa perspetiva mais consolidada e integral, a União Europeia (2018) menciona que as receitas provenientes da tributação do trabalho na União Europeia ascenderam a 19,3% do PIB em 2016, em comparação com 19,1% em 2015, sendo que amentaram quer as receitas pagas pelos empregadores quer pelos empregados. Em valores absolutos, a participação das receitas tributárias do trabalho no PIB aumentou acentuadamente entre 2007 e 2009 (de 18,4% para 19,2%) e, desde então, flutuou entre 19% e 19,6% (União Europeia, 2018). No entanto, em valores relativos, a proporção da tributação do trabalho nas receitas fiscais totais da União Europeia diminuiu desde 2010 (51,2%) comparativamente a 2016 (49,8%).

Outro fator a considerar é a taxa máxima de IRS que foi de 39% no início de 2018 em média para os 28 Estados-Membros, o mesmo que em 2017. Anteriormente, verificou-se uma descida acentuada de 47,2% em 1995 para 38% em 2009 e, desde então, a taxa média superior aumentou para cerca de 39%, mas não se alterou substancialmente desde 2013. A título de exemplo menciono o facto de entre 2017 e 2018, a Letónia e a França terem aumentado as suas taxas máximas em 8,4% e 1,3%, enquanto Portugal e a Roménia baixaram as suas taxas em 3,2% e 6,0%, conforme a tabela 5.4.

Tabela 5.4 Taxas Máximas de Imposto sobre o Rendimento Pessoal

Estado-Membro	2006	2014	2015	2016	2017	2018	Δ 2006-2018	Δ 2017-2018
Bulgária	24.00%	10.00%	10.00%	10.00%	10.00%	10.00%	-14.00%	0.00%
Roménia	16.00%	16.00%	16.00%	16.00%	16.00%	10.00%	-6.00%	-6.00%
República Checa	32.00%	15.00%	15.00%	15.00%	15.00%	15.00%	-17.00%	0.00%
Lituânia	27.00%	15.00%	15.00%	15.00%	15.00%	15.00%	-12.00%	0.00%
Hungria	36.00%	16.00%	16.00%	15.00%	15.00%	15.00%	-21.00%	0.00%
Estónia	23.00%	21.00%	20.00%	20.00%	20.00%	20.00%	-3.00%	0.00%
Eslováquia	19.00%	25.00%	25.00%	25.00%	25.00%	25.00%	6.00%	0.00%
Letónia	25.00%	24.00%	23.00%	23.00%	23.00%	31.40%	6.40%	8.40%
Polónia	40.00%	32.00%	32.00%	32.00%	32.00%	32.00%	-8.00%	0.00%
Chipre	30.00%	35.00%	35.00%	35.00%	35.00%	35.00%	5.00%	0.00%
Malta	35.00%	35.00%	35.00%	35.00%	35.00%	35.00%	0.00%	0.00%
Noruega	40.00%	39.00%	39.00%	38.70%	38.50%	38.40%	-1.60%	-0.10%
Croácia	53.10%	47.20%	47.20%	47.20%	42.50%	42.50%	-10.60%	0.00%
Espanha	45.00%	52.00%	45.00%	45.00%	43.50%	43.50%	-1.50%	0.00%
Reino Unido	40.00%	45.00%	45.00%	45.00%	45.00%	45.00%	5.00%	0.00%
Luxemburgo	39.00%	43.60%	43.60%	43.60%	45.80%	45.80%	6.80%	0.00%
Islândia	38.70%	46.20%	46.20%	46.30%	46.30%	46.30%	7.60%	0.00%
Itália	44.10%	47.80%	48.80%	48.80%	47.20%	47.20%	3.10%	0.00%
Alemanha	44.30%	47.50%	47.50%	47.50%	47.50%	47.50%	3.20%	0.00%
Irlanda	42.00%	48.00%	48.00%	48.00%	48.00%	48.00%	6.00%	0.00%
Áustria	50.00%	50.00%	50.00%	50.00%	50.00%	50.00%	0.00%	0.00%
Eslovénia	50.00%	50.00%	50.00%	50.00%	50.00%	50.00%	0.00%	0.00%
Finlândia	50.90%	51.50%	51.60%	51.60%	51.40%	51.10%	0.20%	-0.30%

⁹PwC and the World Bank Group (2018). *Paying Taxes 2018*. Disponível em: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf

França	45.40%	50.30%	50.20%	50.20%	50.20%	51.50%	6.10%	1.30%
Holanda	52.00%	52.00%	52.00%	52.00%	52.00%	52.00%	0.00%	0.00%
Portugal	42.00%	56.50%	56.50%	56.50%	56.20%	53.00%	11.00%	-3.20%
Bélgica	53.70%	53.80%	53.70%	53.20%	53.20%	53.20%	-0.50%	0.00%
Grécia	40.00%	46.00%	48.00%	48.00%	55.00%	55.00%	15.00%	0.00%
Dinamarca	62.30%	55.60%	55.80%	55.80%	55.80%	55.80%	-6.50%	0.00%
Suécia	56.60%	56.90%	57.00%	57.10%	57.10%	57.10%	0.50%	0.00%

Fonte União Europeia (2018, p.27)

Conforme possível de verificar, a taxa superior de IRS varia substancialmente na União Europeia, entre um mínimo de 10% na Bulgária e mais de 55% na Suécia (para 2018). No entanto, tal como mencionado pelos autores do ITCI, o panorama apresentado apenas pelas taxas de IRS é incompleto e não reflete a carga tributária total sobre o trabalho. Adicionalmente, não deve ser considerado apenas o valor absoluto das taxas e a sua evolução temporal, mas também o nível de rendimento a que são aplicadas, a sua progressão, a estrutura de provisões e créditos fiscais e a definição da incidência do imposto a fim de analisar a carga fiscal real ou efetiva.

Neste sentido, a União Europeia (2018) desenvolveu dois indicadores para medir a carga tributária sobre o trabalho: a taxa implícita (carga tributária aplicada a todos os trabalhadores); e a taxa efetiva ou explícita (dependente da composição familiar e dos níveis de rendimento). A taxa implícita para os 28 Estados-Membros foi de 36,1% em 2016, tendo aumentado 0,8% comparativamente a 2004 e 0,3% face a 2015. Tal como verificado com a taxa máxima de IRS, a carga fiscal implícita sobre o trabalho também varia entre os Estados-Membros, sendo que as maiores verificam-se na Itália (42,6%) e na Bélgica (42,4%) e as mais baixas na Bulgária (23,5%) e em Malta (23,8%).

Já referente à taxa efetiva, a tabela 5.5 representa a sua evolução para um contribuinte solteiro, sem filhos e com um nível de rendimento de 50% do nível médio.

Tabela 5.5 Carga Fiscal: Taxa Efetiva

Estado-Membro	2006	2014	2015	2016	Δ 2006-2016	Δ 2016-2015
Bélgica	39.80%	41.10%	40.30%	36.20%	-3.60%	-4.10%
Bulgária	N/D	33.60%	33.60%	33.60%	N/D	0.00%
República Checa	38.40%	36.60%	37.00%	37.30%	-1.10%	0.30%
Dinamarca	34.10%	32.10%	32.30%	32.30%	-1.80%	0.00%
Alemanha	43.80%	41.90%	42.10%	42.20%	-1.60%	0.10%
Estónia	35.50%	37.80%	36.90%	32.90%	-2.60%	-4.00%
Irlanda	7.80%	11.20%	10.70%	10.70%	2.90%	0.00%
Grécia	34.40%	33.30%	32.20%	32.60%	-1.80%	0.40%
Espanha	32.00%	32.30%	30.60%	30.90%	-1.10%	0.30%
França	31.50%	31.20%	31.10%	28.00%	-3.50%	-3.10%
Croácia	N/D	33.80%	32.70%	32.90%	N/D	0.20%
Itália	39.40%	37.80%	36.30%	36.20%	-3.20%	-0.10%
Chipre	11.90%	N/D	N/D	N/D	N/D	N/D
Letónia	40.40%	41.10%	40.80%	41.00%	0.60%	0.20%
Lituânia	38.60%	36.80%	37.30%	36.50%	-2.10%	-0.80%
Luxemburgo	24.60%	26.40%	27.10%	27.10%	2.50%	0.00%
Hungria	40.10%	49.00%	49.00%	48.20%	8.10%	-0.80%
Malta	14.70%	15.80%	16.10%	15.80%	1.10%	-0.30%
Holanda	27.50%	27.50%	27.10%	24.70%	-2.80%	-2.40%
Áustria	38.70%	40.20%	40.50%	38.60%	-0.10%	-1.90%
Polónia	36.70%	34.10%	34.30%	34.40%	-2.30%	0.10%
Portugal	30.50%	28.10%	28.10%	28.10%	-2.40%	0.00%
Roménia	N/D	40.00%	37.30%	36.70%	N/D	-0.60%
Eslovénia	38.60%	33.60%	33.70%	33.80%	-4.80%	0.10%
Eslováquia	32.20%	36.00%	31.90%	32.60%	0.40%	0.70%
Finlândia	35.30%	34.30%	34.10%	33.90%	-1.40%	-0.20%

Suécia	44.40%	38.80%	39.00%	39.20%	-5.20%	0.20%
Reino unido	27.10%	21.10%	20.80%	20.80%	-6.30%	0.00%
Islândia	24.70%	24.90%	26.10%	26.90%	2.20%	0.80%
Noruega	31.30%	30.80%	30.60%	30.00%	-1.30%	-0.60%

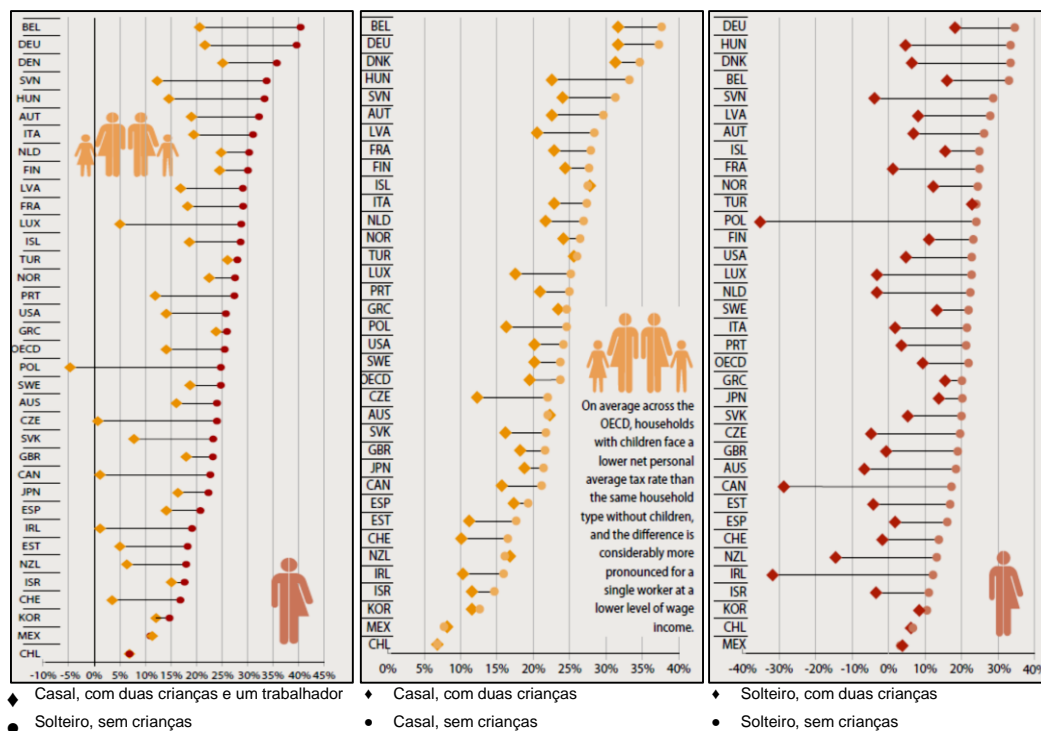
Fonte: União Europeia (2018, p.33)

Adicionalmente, a OCDE (2018) apresenta o conceito de taxa líquida de encargos. Em média, nos países da OCDE, a taxa líquida foi de 25,5% em 2017, o que significa que o rendimento disponível corresponde em média a $\frac{3}{4}$ do rendimento bruto, mantendo-se esta proporção estável há mais de uma década (OCDE, 2018). A Bélgica registou o valor mais alto (40,5%). No extremo oposto, o Chile e o México foram os países que registaram as taxas mais baixas (7% e 11,2%).

No que se refere à variação da taxa líquida face aos diferentes agregados familiares, em 2017, a taxa mais alta para famílias com um único salário, com dois filhos, foi registada na Turquia (25,9%). Por outro lado, no extremo oposto, a República Checa (0,7%), o Canadá e a Irlanda (1,2%) registaram as taxas líquidas positivas mais baixas. Adicionalmente, a Polónia registou uma taxa líquida negativa (-4,8%). Para esta tipologia de agregado familiar, entre 2016 e 2017, a taxa líquida de encargos aumentou em 25 países, diminuiu em 9 e permaneceu inalterada no Chile. A maior amplitude de aumento em valor absoluto ocorreu na Irlanda e na Austrália (2,9 pontos percentuais para ambos). Em contrapartida, os maiores decréscimos foram no Luxemburgo (1,0 ponto percentual) e na Polónia (5,1 pontos percentuais).

De forma generalizada, os países da OCDE proporcionam aos agregados familiares com crianças uma menor taxa líquida, sendo a diferença maior para um agregado com um único trabalhador e um nível mais baixo de rendimento conforme o quadro 5.3.

Quadro 5.3 Taxa Líquida de Imposto por Agregado Familiar



Fonte OCDE (2018, pp.2-4)

Além da taxa líquida de encargos, importa também abordar a forma como os impostos e outras contribuições salariais afetam o custo total de contratação, na perspectiva do empregador. Nesta perspetiva, de forma similar à anterior, o custo fiscal total corresponde à diferença entre o custo de contratar um trabalhador e o rendimento líquido disponível desse trabalhador. Para os trabalhadores solteiros, sem filhos ou dependentes e com salário médio, os encargos salariais variaram amplamente entre os países da OCDE em 2017. Os países da OCDE que registam maior carga fiscal, acima de 45%, correspondem à Áustria, à Bélgica, à França, à Alemanha, à Hungria e à Itália e os que registaram menor carga fiscal, abaixo de 20%, correspondem ao Chile, ao México e à Nova Zelândia. A maior carga fiscal foi observada na Bélgica (53,7%), a menor no Chile (7,0%) e, como referência, a média da OCDE foi de 35,9% em 2017.

Em linha com a distinção feita pela União Europeia, também a OCDE menciona que estas taxas diferem no seu valor e composição dependendo do tipo de agregado familiar em questão. Como referência, em 2017, a taxa média de encargos na OCDE para um casal, casado, com dois filhos dependentes e a auferir um salário médio, foi de 26,1% dos custos de mão-de-obra. Em comparação, este valor foi 9,8 pontos percentuais menor do que o observado para um único trabalhador sem filhos. Em termos relativos, entre 2016 e 2017, os encargos salariais para um casal nas circunstâncias acima descritas, aumentou em 22 países da OCDE e decresceu em 12.

Os maiores aumentos foram registados na Austrália (aumento de 2,7 pontos percentuais, para 20,8%) e na Irlanda (aumento de 2,6 pontos percentuais, para 10,8%). Por outro lado, os maiores decréscimos foram registados na Polónia (4,4 pontos percentuais, para 10,0) e na Hungria (3,0 pontos percentuais, para 30,8%).

Num maior intervalo temporal, entre os anos 2000 e 2017, para o trabalhador médio individual, houve um declínio da taxa total de encargos salariais em 22 países da OCDE e um aumento em 12 países, o maior dos quais foi de 7,8 pontos percentuais, no México. Já para um casal, casado, com dois filhos dependentes e ganhos médios, a carga fiscal diminuiu em 23 países da OCDE e aumentou em 12 países. O maior decréscimo foi de 23,3 pontos percentuais na Polónia e o maior aumento foi de 10,7 pontos percentuais, para um total de 23,8%, na Islândia.

Relativamente à diferença de tributação nos tipos de agregado, esta acentuou-se na Grécia, em Itália, em Portugal e nos Estados Unidos, onde a carga fiscal aumentou para o contribuinte individual e diminuiu para o agregado constituído por um casal, casado, com dois filhos dependentes e com rendimentos médios.

De acordo com a União Europeia (2018), os Estados-Membros têm feito esforços nos últimos anos para diminuir a carga tributária sobre o rendimento do trabalho no extremo inferior da distribuição de rendimento, a fim de promover a empregabilidade de trabalhadores pouco qualificados. No entanto, não é possível deixar de inquirir se será igualitário, aplicar desproporcionalmente uma maior carga fiscal em escalões cuja amplitude não é suficientemente reduzida para suportar as taxas aplicadas e ainda assim não atuar como disruptor do comportamento dos agentes económicos. Por outras palavras, questiono se a par da redução da carga fiscal nos contribuintes com menor rendimento, os Estados-Membros têm tido a preocupação de escalonar o rendimento de forma igualitária para que a compensação da receita tributária não seja feita de forma desproporcional.

6. Estudo Comparado

6.1 Regimes Especiais em Sede de IRS

Contínuo ao que descrevi no capítulo anterior, considero que além dos valores relativos comparados entre as taxas implícita, explícita, e a taxa líquida de imposto, a análise tem em falta o ponto de vista estratégico face à mobilidade dos agentes económicos, em especial os de elevada qualificação. Considero que não é apenas relevante averiguar as diferenças entre tipologias de agregado familiar em termos quantitativos (número de trabalhadores ativos com salário médio e número de dependentes) mas também em termos qualitativos. Refiro-me, por exemplo, ao Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual à possibilidade de deslocação de agregados familiares. Em referência a esta relação, a OCDE(2011) menciona que, a partir de 2010, foram introduzidas concessões em países da OCDE para reduzir o efeito do imposto sobre as decisões de migração de recursos humanos altamente qualificados, sendo que a especialização do conhecimento é, atualmente, das características distintivas mais valorizadas.

Na publicação intitulada *Taxation and Employment*, a OCDE(2011) distingue 4 características centrais que estruturam o *design* de políticas fiscais direcionadas à captação ou retenção de talentos, nomeadamente o tipo de concessão; a restrição temporal; o tipo de trabalhador; e o tipo de qualificação requerida. Na sua conjugação, duas linhas estratégicas podem ser definidas, nomeadamente uma concessão de natureza restrita a um tipo específico de rendimento, mas de aplicação ampla; ou uma concessão genérica, mas de aplicação restrita a uma qualificação particular. Neste sentido, os países que procuram reduzir os obstáculos à migração associados a um tipo particular de rendimento tendem a adotar o primeiro *design*. Em contraste, os países que procuram captar externalidades positivas ou qualificações específicas, adotam uma redução genérica na tributação do rendimento para profissões que cumpram os requisitos de elegibilidade. Esta vertente pode também ser adotada em países de elevada tributação que se queiram manter competitivos (OCDE, 2011).

6.1.1 Tipo de Concessão Fiscal

Relativamente ao tipo de concessão, a OCDE(2011) identifica 4 formas principais, nomeadamente a redução da taxa de imposto sobre o rendimento do trabalho; a isenção parcial do rendimento do trabalho; a isenção de benefícios indiretos oferecidos pelo empregador; e a isenção do rendimento de origem estrangeira.

No que se refere à primeira, foram geralmente adotadas taxas reduzidas de impostos sobre o rendimento do trabalho em países que têm como objetivo captar externalidades positivas face à escassez de mão-de-obra ou países com impostos elevados sobre o rendimento do trabalho que tentam manter-se competitivos para trabalhadores qualificados. No que se refere à segunda, esta permite deduções ou isenções parciais sobre o rendimento pessoal. Tal como acontece com as reduções das taxas, esta forma de concessão tem sido geralmente utilizada em regimes que visam capturar externalidades positivas. No se refere à terceira, a isenção de benefícios indiretos oferecidos pelo empregador é frequentemente usada quando um país tenta reduzir o efeito do imposto sobre as decisões de migração. A isenção destes benefícios, permite aos empregadores o pagamento ao empregado de custos relacionados com a sua instalação no país de destino de forma fiscalmente neutra. Assim, a medida procura remover esta barreira à emigração, sendo justificada no facto de os expatriados terem, à partida, despesas mais altas na situação de emigrantes comparativamente a não emigrar. No que se refere à quarta e última, as isenções de impostos para o rendimento de origem estrangeira foram adotadas para tratar de preocupações sobre a tributação ou rendimento de capital que afetam as decisões de migração. Não sendo uma tipologia de concessão específica ao rendimento do trabalho, não relacionada à qualificação dos sujeitos passivos e adotada apenas na Austrália e Nova Zelândia, opto por não a analisar. Certo é que, tal como as anteriores, afeta as decisões de migração, no entanto, não foi estruturada com incidência subjetiva e objetiva no âmbito desta dissertação uma vez que estas medidas isentam todos os rendimentos de origem estrangeira.

6.1.2 Delimitação Temporal

Quanto à duração da concessão, esta delimitará o custo fiscal da medida para o estado e assegurará maior equidade para os cidadãos. No entanto, a duração deve ser ponderada contra a eficácia da concessão em incentivar os trabalhadores qualificados a migrar ou permanecer num país específico (OCDE, 2011).

De facto, a redução da tributação para um grupo seletivo de contribuintes levanta questões constitucionais sobre equidade tributária que devem, no entanto, ser equilibradas com os benefícios esperados de atracção ou retenção de trabalhadores que, em última instância, contribuem para o desenvolvimento económico do país.

6.1.3 Nacionalidade do Trabalhador

Quanto ao tipo de trabalhador, além da duração temporal, os países podem restringir a concessão a características específicas dos sujeitos passivos (OCDE, 2011). A maioria

das concessões é direcionada a migrantes estrangeiros permanentes, no entanto, vários países visam também migrantes estrangeiros temporários ou os próprios nacionais ex-residentes.

Esta limitação é, em parte, responsável pelas questões de iniquidade no tratamento fiscal que se levantam quando estes regimes especiais são aplicados. A aplicação de uma concessão fiscal a migrantes temporários encontra justificação na escassez de qualificação dos recursos existentes no país a curto prazo. Por outro lado, a sua aplicação a migrantes permanentes, remete-nos para a inexistência de delimitação temporal e as questões de equidade já mencionadas.

Relativamente à nacionalidade, a maioria dos países restringe as suas concessões a cidadãos estrangeiros, no entanto, alguns também têm como alvo os seus próprios cidadãos e ex-residentes.

6.1.4 Requisitos de Qualificação

No que se refere à qualificação, a OCDE(2011) identifica 4 segmentações, nomeadamente segmentação por indústria, por competências, por rendimento, e por meio de regras amplas de imigração.

Relativamente à primeira, esta pretende vincular a concessão a um sector específico, em casos onde o setor da indústria gera externalidades positivas.

Relativamente à segunda, a abordagem mais comum adotada pelos países é especificar o nível de qualificação exigido por referência ao tipo de trabalho ou às qualificações específicas necessárias. Os requisitos exatos variam entre os países, dependendo dos objetivos da política, sendo que quando o foco da concessão é a captação de recursos direcionados a investigação e desenvolvimento, geralmente requer-se que o trabalhador seja um pesquisador ou cientista. Outros países com objetivos mais amplos têm critérios menos específicos, como pessoal-chave ou conhecimento especializado.

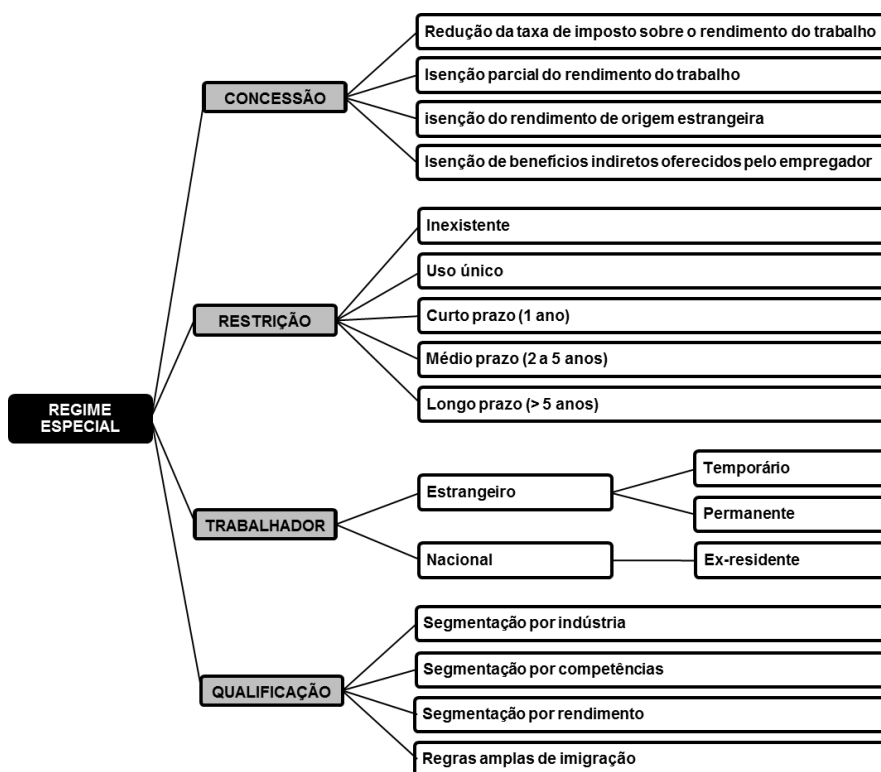
Relativamente à terceira, esta propõe uma alternativa à segmentação específica por competência ao aproximar as competências ao nível de rendimento face às exigências do mercado. Apesar de ser menos dispendiosa em análise administrativa, esta abordagem não tem a capacidade de direcionar a oferta a uma capacidade específica sendo que a concessão será aplicada a qualquer trabalhador migrante de alto rendimento, independentemente da propensão a gerar externalidades positivas, lidar com a escassez de competências ou fornecer outro benefício específico. Outro problema potencial com esta abordagem é o facto de que os trabalhadores altamente

qualificados não serem, necessariamente, altamente remunerados. Assim, o critério do rendimento poderá excluir alguns trabalhadores altamente qualificados de beneficiar da concessão, levantando, novamente, questões de equidade (OCDE, 2011).

Relativamente à quarta, esta não se baseia em requisitos de qualificação ou rendimento, mas sim numa política de migração mais ampla uma vez que as concessões fiscais não são projetadas para atrair ou reter um tipo específico de trabalhador, mas sim minimizar o impacto que os sistemas tributários podem ter nas decisões de migração. Exemplo desta concessão são a Austrália e a Nova Zelândia que, como referido anteriormente, não serão abordados.

O quadro 6.1 sistematiza esquematicamente as classificações acima descritas.

Quadro6.1 Classificação das Concessões Fiscais



Fonte: autoria própria, adaptado de OCDE (2011, pp.140-146).

6.2 Os Regimes Especiais na União Europeia e na OCDE

Compreendida a classificação teórica, considero também relevante a exemplificação prática. A tabela 6.1 descreve as concessões aplicadas em 16 países da OCDE segundos os quatro critérios explanados no quadro 6.1: tipo de concessão, restrição temporal, tipo de trabalhador e qualificação.

Tabela 6.1 Concessões Fiscais para Residentes Não-Habituais

País	Concessão	Restrição	Trabalhador	Qualificação
Austrália	Isenção do rendimento obtido no estrangeiro	4 anos	Imigrantes temporários ou permanentes	N/A
Bélgica	75% de isenção do imposto sobre o rendimento, retido na fonte	N/A	Imigrantes temporários ou permanentes	Atividades de pesquisa
	Isenção das compensações e reembolsos por deslocação	N/A	Imigrantes temporários	Atividades especializadas ou técnicas
Coreia	50% de isenção sobre o rendimento do trabalho	2 anos	Imigrantes temporários ou permanentes	Atividades especializadas em tecnologia para companhias estrangeiras
Dinamarca	Redução na taxa de imposto sobre o rendimento do trabalho	3 ou 5 anos	Imigrantes temporários com rendimento mensal acima de 63.800 DKK	Atividades científicas ou especializadas
Espanha	Redução da taxa de imposto sobre o rendimento do trabalho e de capitais	6 anos	Imigrantes não residentes nos últimos 10 anos	N/A
Finlândia	Taxa flat de 35% retenção na fonte em sede do imposto sobre o rendimento do trabalho	4 anos	Imigrantes não residentes nos últimos 5 anos, com rendimento mensal acima de 5.800 EUR	Atividades científicas ou especializadas
França	Isenção parcial no Imposto sobre compensações e reembolsos por deslocação	Unitário	Imigrantes em França por empresa estrangeira	N/A
Holanda	Compensação monetária isenta equivalente a 30% do rendimento do trabalho	10 anos	Imigrantes temporários ou permanentes	Atividades de pesquisa ou científicas
	Reembolso isento de despesas escolares para crianças em escolas internacionais	10 anos	Imigrantes temporários ou permanentes	N/A
Itália	90% de isenção no imposto sobre o rendimento do trabalho	3 anos	Imigrantes ou ex-residentes com pesquisa documentada nos últimos 2 anos	Atividades de pesquisa ou científicas
	Isenção no imposto sobre o rendimento do trabalho em 80% para mulheres e 70% para homens	3 anos	Imigrantes europeus ou ex-residentes, empregados ou estudantes há pelo menos 2 anos	Nível de educação terciário
Irlanda	Redução da taxa de imposto sobre o rendimento do trabalho	N/A	Imigrantes na Irlanda por empresa estrangeira	N/A
Nova Zelândia	Isenção do rendimento obtido no estrangeiro	4 anos	Imigrantes temporários ou permanentes e ex-residentes	N/A
Polónia	50% de isenção em rendimento do trabalho	N/A	N/A	Atividades artísticas, científicas, desportivas ou especializadas
	20% de isenção em rendimento de royalties	N/A	N/A	Atividades que envolvem transferência de royalties
Portugal	Taxa flat de 20% em imposto sobre o rendimento do trabalho	10 anos	Imigrantes não residentes nos últimos 5 anos	Atividades de valor acrescentados definidas em portaria
Reino Unido	Rendimento estrangeiro apenas taxado se remetido ao UK (remittance basis taxation)	N/A	Residentes não domiciliados no UK	-
Suécia	25% de isenção em contribuições sociais e imposto sobre o rendimento do trabalho	3 anos	Imigrantes com estadia máxima de 5 anos	Atividades especializadas com dificuldade de contratação de nacionais
Suíça	Isenção das compensações e reembolsos por deslocação	5 anos	Imigrantes com estadia máxima de 5 anos	Gestores ou especialistas

Fonte: tradução própria, adaptado de OCDE (2011, p.138)

Em linhas gerais, a maioria dos países isenta parcialmente os migrantes da carga tributária total ou parcial e disponibiliza as concessões por um período limitado no tempo, restringindo o custo fiscal da medida (OCDE, 2011).

Relativamente ao tipo de concessão, a redução da taxa de imposto sobre o rendimento do trabalho pode ser observada, por exemplo, na Finlândia, em Espanha e em Portugal. Nestes países, em vez de estarem sujeitos aos escalões progressivos do imposto sobre o rendimento, os trabalhadores qualificados elegíveis estão sujeitos a taxas de imposto fixas de 35%, 24% e 20%, respetivamente.

Já a isenção parcial do rendimento do trabalho pode ser observada, por exemplo, na Bélgica, na Itália, na Holanda e na Suécia. A concessão italiana permite uma isenção de 90% para trabalhadores qualificados, as concessões belga e canadense, destinadas a captar Investigação, permitem 75% de isenções; a coreana permite uma isenção de 50% e a sueca permite uma isenção de 25%. De forma menos óbvia, a concessão holandesa classifica-se também neste âmbito ao permitir um subsídio fiscal isento de valor igual a 30% do rendimento do trabalho regularmente recebido (OCDE, 2011).

Quanto à isenção de benefícios indiretos oferecidos pelo empregador, esta pode ser observada na Bélgica, em França, na Holanda e na Suíça. A Bélgica permite subsídios isentos de impostos e reembolsos relativos a despesas de expatriados, custos de mudança e instalação, diferenciais de custo de vida e tarifas escolares. A França permite uma redução fiscal específica para trabalhadores migrantes enviados por uma empresa estrangeira para trabalhar na França que isenta parcialmente do imposto sobre o rendimento pessoal os pagamentos adicionais ao salário justificados como custos de instalação. Da mesma forma, a Suíça permite a dedução de várias despesas de trabalho dos expatriados incluindo, para expatriados não-residentes, os custos de viagem entre o local de residência no exterior e a Suíça e os custos com residência na Suíça e, para expatriados residentes, os custos de residência na Suíça, os custos de mudança e os custos de escolas internacionais privadas, se as escolas públicas não oferecerem educação comparável. De forma semelhante, a Holanda permite o reembolso isento das tarifas escolares para crianças que frequentam escolas internacionais (OCDE, 2011).

AOCDE(2011) alerta ainda para o facto de existirem políticas tributárias nacionais pertencentes ao regime geral que são vantajosas por si só, mesmo não integrando um regime fiscal especial. Como consequência, estas medidas podem também contribuir para atrair ou reter trabalhadores qualificados, mesmo que tal não seja intencional. Incluem-se neste âmbito, como exemplo, as jurisdições fiscais que aplicam taxas de imposto mais baixas, os créditos fiscais para atividades de investigação e desenvolvimento e o tratamento tributário concessionário das opções de ações para funcionários. Apesar da sua existência, estas normas fiscais estão integradas no regime geral e não se encontram pensadas para os trabalhadores qualificados ou migrantes, foco desta dissertação. Assim, não serão consideradas para posterior análise.

No que se refere à duração da concessão, dos 16 países analisados, a Bélgica, a Irlanda, a Polónia e o Reino Unido não a restringiram no tempo.

No que se refere ao tipo de trabalhador, a Bélgica, a Dinamarca, a Suécia e a Suíça fornecem benefícios fiscais especificamente para trabalhadores migrantes estrangeiros temporários. No entanto, enquanto a maioria dos países restringe as suas concessões a cidadãos estrangeiros, alguns também têm como alvo os seus próprios cidadãos. Na Itália, a isenção em sede de IRS de 90% aplica-se tanto a trabalhadores estrangeiros como a ex-residentes. Da mesma forma, a taxa de 20% de IRS em Portugal aplica-se tanto aos migrantes estrangeiros quanto aos ex-residentes desde que não tenham sido residentes nos últimos 5 anos (OCDE, 2011).

No que se refere à qualificação requerida, a segmentação por indústria pode ser observada, por exemplo, na Coreia e em Portugal. A Coreia exige que se trabalhe para uma empresa estrangeira numa indústria de alta tecnologia com o objetivo de ajudar a fortalecer a competitividade internacional da Coreia, adotando tecnologia estrangeira mais avançada para as indústrias domésticas. Já em Portugal, é necessário trabalhar numa empresa cuja atividade seja científica, artística ou técnica de alto valor acrescentado, conforme definido em portaria (OCDE, 2011).

Já a segmentação por competências pode ser observada na maioria dos países concessionados, com um âmbito de aplicação amplo a atividades especializadas. Exemplos de aplicação mais definidos encontram-se, por exemplo, na Itália que disponibiliza a concessão apenas para pesquisadores e professores. Um problema potencial, identificado pela OCDE(2011), com requisitos específicos de competências é que a sua aplicação pode ser administrativamente difícil e dispendiosa. Neste sentido, a OCDE(2011) considera que é necessário um equilíbrio entre os objetivos a atingir e a aplicabilidade das medidas. Uma abordagem administrativamente simples é adotada na Itália, onde o contribuinte se autodeclara um pesquisador e reivindica a isenção e posteriormente é usada a atividade de auditoria para minimizar o potencial abuso da concessão. Em contraste, a Administração Tributária suíça verifica *a priori* se todos os contribuintes que solicitaram uma dedução para despesas relacionadas a expatriados realmente se qualificam para a concessão como gestores ou especialistas. Neste sentido, a OCDE(2011) considera que a Suíça é um país que tem prioridades definidas, mas ao custo de um sistema relativamente intensivo.

Quanto à segmentação por rendimento, esta abordagem foi adotada na Dinamarca e na Finlândia onde os contribuintes que cumprem os outros requisitos da concessão,

são automaticamente elegíveis se o seu rendimento for superior a um determinado valor.

No sentido de poder apresentar uma análise comparativa das concessões fiscais, considero relevante atribuir-lhe um contexto e, simultaneamente reduzir a amostra. Primeiramente limitei os países listados na tabela 9.1 aos países Estados-Membros da União Europeia a fim de diminuir a influência de possíveis barreiras à emigração. Eliminei também a Irlanda e o Reino Unido devido à instabilidade político-económica que estes países vivenciam devido ao *Brexit*, que poderá resultar na edificação de uma barreira adicional à emigração. Adicionalmente, ao invés dos detalhes de cada concessão, caracterizo as concessões de cada país de acordo com a classificação adotada pela OCDE(2011), dando origem à tabela 6.2.

Tabela 6.2 Comparação das Concessões Fiscais para Residentes Não-Habituais

País	Concessão	Restrição	Trabalhador	Qualificação
Bélgica	Isonção parcial do rendimento do trabalho	Inexistente	Imigrantes temporários Imigrantes permanentes	Segmentação por competências
	Isonção de benefícios indiretos oferecidos pelo empregador	Inexistente	Imigrantes temporários	Segmentação por competências
Dinamarca	Redução da taxa de imposto sobre o rendimento do trabalho	Médio prazo	Imigrantes temporários	Segmentação por rendimento
Espanha	Redução da taxa de imposto sobre o rendimento do trabalho	Longo prazo	Imigrantes temporários Imigrantes permanentes Ex-residentes	N/A
Finlândia	Redução da taxa de imposto sobre o rendimento do trabalho	Médio prazo	Imigrantes temporários Imigrantes permanentes Ex-residentes	Segmentação por rendimento
França	Isonção de benefícios indiretos oferecidos pelo empregador	Uso único	Imigrantes temporários Imigrantes permanentes	N/A
Holanda	Isonção parcial do rendimento do trabalho	Longo prazo	Imigrantes temporários Imigrantes permanentes	Segmentação por competências
	Isonção de benefícios indiretos oferecidos pelo empregador	Longo prazo	Imigrantes temporários Imigrantes permanentes	N/A
Itália	Isonção parcial do rendimento do trabalho	Médio prazo	Imigrantes temporários Imigrantes permanentes Ex-residentes	Segmentação por competências
	Isonção parcial do rendimento do trabalho	Médio prazo	Imigrantes temporários Imigrantes permanentes Ex-residentes	Segmentação por competências
Polónia	Isonção parcial do rendimento do trabalho	Inexistente	N/A	Segmentação por competências
Portugal	Redução da taxa de imposto sobre o rendimento do trabalho	Longo prazo	Imigrantes temporários Imigrantes permanentes Ex-residentes	Segmentação por indústria
Suécia	Isonção parcial do rendimento do trabalho	Médio prazo	Imigrantes temporários	Segmentação por competências

Fonte: autoria própria, adaptado de OCDE(2011, p.138)

De forma simplista e genérica, verifico que quanto ao tipo de concessão, a maioria dos países adota a isenção parcial do rendimento do trabalho (6 ocorrências em 13). Quanto à restrição temporal, a maioria dos países aplica uma restrição a médio prazo (5 ocorrências em 13). Quanto ao tipo de trabalhador, a maioria dos países permite que usufruam da concessão os migrantes temporários ou permanente e os ex-residentes (5 ocorrências em 13). Por fim, quanto à qualificação dos trabalhadores, a maioria dos países segmenta-a por competências (7 ocorrências em 13). Denoto que 13 corresponde ao número de derivações das convenções que diferem no tipo de

convenção ou outra categoria, sendo que a Bélgica, a Holanda e a Itália, apresentam dois tipos de benefício fiscal a aplicar.

Por outro lado, verifico que quanto ao tipo de concessão, a menos adotada é a isenção de benefícios indiretos oferecidos pelo empregador (3 países em 13) e nenhum dos países em análise aplica a isenção de rendimento do trabalho de origem estrangeira (aplicada na Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido). Quanto à restrição temporal, apenas a França proporciona uma aplicação de uso único, no momento de integração no país. Quanto ao tipo de trabalhador, apenas na Polónia não é aplicada qualquer restrição. Por fim, quanto à qualificação dos trabalhadores, apenas Portugal aplica a segmentação por indústria. A tabela 6.3 demonstra a classificação das 4 características das concessões em percentagem considerando os 13 países em análise.

Tabela 6.3 Classificação das Concessões Fiscais para Residentes Não-Habituais

Característica da Concessão	N.º Países	% Países
Tipo de Concessão		
Redução da taxa de imposto sobre o rendimento do trabalho	4	38.46%
Isonção parcial do rendimento do trabalho	6	38.46%
Isonção de benefícios indiretos oferecidos pelo empregador	3	23.08%
Tipo de Restrição		
Médio prazo	5	38.46%
Longo prazo	4	30.77%
Inexistente	3	23.08%
Uso único	1	7.69%
Tipo de Trabalhador		
Imigrante temporário ou permanente e ex-residente	5	38.46%
Imigrante temporário ou permanente	4	30.77%
Imigrante temporário	3	23.08%
N/A	1	7.69%
Qualificação		
Segmentação por competências	7	53.85%
N/A	3	23.08%
Segmentação por rendimento	2	15.38%
Segmentação por indústria	1	7.69%

Fonte: Autoria própria, adaptado de OCDE(2011, p.138)

6.2.1 Os Regimes Especiais em Portugal: Caracterização

No cômputo geral, Portugal encontra-se em linha com a maioria dos países no tipo de trabalhador; encontra-se na média dos países com a duração de longo prazo na restrição temporal e no tipo de concessão fiscal; e diferencia-se por segmentar a qualificação por indústria a fim de definir a incidência subjetiva da sua concessão.

A tabela 6.4 demonstra os países com que Portugal partilha a classificação da sua concessão nas quatro categorias, sendo que o país com que Portugal partilha maior número de características é a Espanha.

Tabela 6.4 Concessão Fiscal para Residentes Não-Habituais em Portugal

Concessão Portuguesa	Países Concordantes
Tipo de Concessão Redução da taxa de imposto sobre o rendimento do trabalho	Bélgica, Dinamarca, Espanha Finlândia
Tipo de Restrição Longo prazo	Espanha, Holanda
Tipo de Trabalhador Imigrante temporário ou permanente e ex-residente	Espanha, Finlândia, Itália
Qualificação Segmentação por indústria	-

Fonte: Autoria própria, adaptado de OCDE(2011, p.138)

Aparentemente, Portugal é um país modelo, alinhado com as práticas maioritárias dos países analisados. No entanto, a fim de poder criticar com maior abrangência o sistema português, considero necessário caracterizá-lo, em especial dois regimes fiscais direcionados à tributação do rendimento dos contribuintes estrangeiros, nomeadamente, o Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual e o Regime Fiscal Aplicável a Ex-residentes.

O primeiro surge no âmbito do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que criou o Regime Fiscal para o Residente Não Habitual em sede de IRS, tendo em vista «atrair para Portugal profissionais não residentes qualificados em atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou *know-how*, bem como beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro» (Autoridade Tributária e Aduaneira, 2016, p.2).

Em termos de incidência subjetiva, neste regime, o cidadão que seja considerado residente em território português, no ano relativamente ao qual pretende começar a usufruir do regime, e não tenha sido considerado residente nos cinco anos anteriores, pode solicitar a inscrição como Residente Não Habitual em Portugal. Os critérios de residência encontram-se definidos no n.º 1 do art.º 16º do Código do Imposto sobre o Rendimento Singular (CIRS) (Autoridade Tributária e Aduaneira, 2019).

Em termos de incidência objetiva, o regime aplica-se a rendimentos de fonte portuguesa derivados das categorias A e B e aplica a eliminação da dupla tributação jurídica internacional pelo método de isenção para os rendimentos das categorias A, B, E, F, G e H (Autoridade Tributária e Aduaneira, 2016).

No que se refere à categoria A e B de fonte portuguesa, auferidos em atividades de elevado valor acrescentado definidas na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, estes são tributados à taxa especial de 20%, se não for exercida a opção pelo seu englobamento, de acordo com o n.º 10 do art.º 72.º do CIRS (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010; Autoridade Tributária e Aduaneira, 2019).

No que se refere aos rendimentos obtidos no estrangeiro, sob a categoria A, aplica-se o método da isenção aos residentes não habituais em território português, de acordo com o n.º 4 do art.º 81º do CIRS, desde que verificada uma das seguintes condições

- a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado;
- b) Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18º, não sejam de considerar obtidos em território português.

(Autoridade Tributária e Aduaneira, 2019, p.85)

É igualmente aplicado o método da isenção aos rendimentos das categorias B, E, F e G de origem estrangeira aos residentes não habituais em território português, de acordo com o n.º 5 do art.º 81º do CIRS, desde que verificada uma das seguintes condições:

- a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado;
- b) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18º, não sejam de considerar obtidos em território português.

(Autoridade Tributária e Aduaneira, 2019, p. 85)

Aplica-se ainda o método da isenção para rendimentos da categoria H de origem estrangeira aos residentes não habituais em território português, de acordo com o n.º 6 do art.º 81º do CIRS, desde que verificada uma das seguintes condições:

- a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado;
- b) Pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18º, não sejam de considerar obtidos em território português.

(Autoridade Tributária e Aduaneira, 2019, p. 85)

O cidadão que cumpra estes requisitos de incidência e seja classificado como Residente Não Habitual, adquire o direito a ser tributado como tal no período de 10 anos, não necessariamente consecutivos e não renováveis, desde que em cada um desses 10 anos seja sempre considerado residente em território português.

Adicionalmente, recentemente, foi legislado o Regime Fiscal Aplicável a Ex-Residentes no âmbito do programa Regressar, integrado na legislação portuguesa no art.ºaditado 12º-A do CIRS (Ordem dos Contabilistas Certificados, 2018).

Quanto à incidência subjetiva, este regime é aplicável a cidadãos que se tornem residentes em território Português entre 2019 e 2020, desde que cumpridas, cumulativamente, as seguintes condições:

- a) Não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores;
- b) Tenham sido residentes em território português antes de 31 de dezembro de 2015;
- c) Tenham a sua situação tributária regularizada.

(Autoridade Tributária e Aduaneira, 2019, p.37)

Quanto à incidência objetiva, este regime é aplicável aos rendimentos de origem nacional para as categorias A e B. Cumpridos estes critérios de incidência, são excluídos de tributação 50% dos rendimentos do trabalho dependente e rendimentos empresariais e profissionais durante 5 anos, cessando a sua vigência após a produção de todos os seus efeitos em relação aos cidadãos que preencham os requisitos em 2020 (por outras palavras, o legislador prevê a vigência deste regime até 2025) (Autoridade Tributária e Aduaneira, 2019).

Em conjugação com o regime anterior, não poderão beneficiar deste regime os cidadãos que tenham solicitado a inscrição como Residente Não Habitual (Autoridade Tributária e Aduaneira, 2019).

6.2.1 Os Regimes Especiais em Portugal: Crítica

Ao abordar a temática da concorrência fiscal, Catarino (2015) defende que a concorrência fiscal é benéfica apenas se limitada, a fim de amenizar desigualdades tributárias, e se estruturada, a fim de estimular o crescimento económico, tal como abordado no capítulo 3. Assim, considero que importa analisar o Regime Fiscal Para o

Residente Não Habitual e o Regime Fiscal Aplicável a Ex-residentes em duas questões macroscópicas:

- Aludindo aos critérios de incidência, será que as delimitações destes regimes são adequadas à amenização de desigualdades tributárias?
- Aludindo à estrutura dos regimes, será que a sua norma se dirige à resolução de problemas socioeconómicos específicos a fim de potenciar o desenvolvimento sustentável do país?

Da conjugação destas duas preocupações, na minha opinião, é importante considerar que a legalidade de um sistema tributário especial reside exclusivamente, no facto de este ser, efetivamente, especial. Especial porque se dirige à persecução de objetivos específicos que justificam o tratamento fiscal diferencial. Tratamento fiscal esse que deve ser delimitado. Assim, a tributação em regime favorável a um grupo seletivo de contribuintes deve ser justificada pelos benefícios esperados decorrentes da atração de trabalhadores qualificados e delimitada em incidência e em duração.

De facto, o Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual tem como objetivo, segundo a Autoridade Tributária e Aduaneira (2016), atrair para Portugal profissionais não residentes qualificados. No entanto, tem também como objetivo a atração de beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro. Pergunto, desde já, se faz sentido, no âmbito de incidência subjetiva, considerar quer os contribuintes ativos quer os contribuintes inativos e, no âmbito de incidência objetiva, os rendimentos das categorias A e B e os rendimentos da categoria H. Que objetivo macroeconómico poderá, de facto, justificar um regime pensado para contribuintes ativos cujo rendimento deriva do trabalho e colaboram através dos seus impostos para que o estado disponha de meios para realizar as suas funções (mesmo que sujeitos a um tratamento fiscal preferencial) e cidadãos que, especulativamente, contribuem apenas via impostos indiretos? Que benefícios justificam este tratamento generalizado?

Contínuo à incidência subjetiva, estes regimes são aplicáveis a emigrantes temporários ou permanentes e também a ex-residentes. Por outras palavras, é um regime especial aplicado a todos, menos aos residentes nacionais. De acordo com a OCDE (2011), o tratamento fiscal especial dirigido a migrantes temporários pode ser justificado pelo objetivo de colmatar uma eventual escassez de qualificação dos recursos existentes no país a curto prazo, tal como definido, por exemplo, na concessão dinamarquesa, direcionada exclusivamente a migrantes temporários. Este é na minha opinião, um tema particularmente difícil de criticar por ser paradoxal. Se por um lado as concessões desta natureza deveriam ser aplicadas a migrantes

temporários por outro limitaríamos quem procura o país como novo destino permanente, sem neutralidade fiscal. Adicionalmente, se aplicadas exclusivamente a estrangeiros nunca antes residentes no país, estaríamos a levantar questões adicionais de equidade fiscal, não justificadas. Se o objetivo destas concessões é captar cidadãos estrangeiros para colmatar falhas na oferta interna, então, tal objetivo é, na minha opinião, perseguido tanto por migrantes como por ex-residentes. No entanto, denoto que esta abrangência coloca maior pressão disruptiva nos residentes nacionais que se constituem como o único grupo não abrangido.

Aparentemente, em termos de incidência subjetiva, a concessão portuguesa edifica a sua delimitação na segmentação por indústria, sendo inclusive, dos poucos países a realizá-lo de acordo com os dados da OCDE(2011), acompanhado apenas pela Coreia. Este tipo de concessão, vincula a incidência subjetiva a cidadãos que trabalham num setor específico da indústria, gerador de externalidades positivas. No caso da Coreia, o regime fiscal é aplicado aos trabalhadores de uma empresa estrangeira em indústrias de alta tecnologia. No caso de Portugal, no entanto, esta especificidade está, teoricamente, legislada em portaria ministerial. No entanto, ao analisar a portaria 12/2010, esta é composta por 8 categorias de profissões, incluindo categorias tão genéricas como a categoria 7 referente a Profissões Liberais, Técnicos e Assimilados (Ministério das Finanças e Administração Pública, 2010). Questiono se, ao incluir uma vasta gama de profissões, esta deveria ser de facto considerada uma segmentação por indústria (especialmente quando comparada com os critérios tão específicos que delimitam a concessão coreana)? Uma vez mais, pergunto que objetivos pretendemos atingir com um regime especial cuja abrangência é, de facto, notável? Será que não existem Profissões Liberais, Técnicos e Assimilados suficientes face às necessidades do mercado de trabalho português se recorrermos apenas aos cidadãos residentes ou aos emigrantes por via ordinária? Será que há, de facto, necessidade de os atrair para o território português através de um tratamento fiscal preferencial? Considero que uma abrangência deste género, não só dificilmente justifica a aplicação de uma concessão fiscal, como também acrescenta fatores de desigualdade em nacionalidade e em qualificação (perante os nacionais e perante qualquer cidadão do mundo globalizado, praticante de outra profissão qualificada ou especializada com pouca oferta).

Em termos de incidência subjetiva, considero que Portugal não justifica os regimes fiscais, nem pela delimitação do sujeito passivo em si, incluindo quer reformados que cidadãos ativos, nem pelas atividades económicas desempenhadas, demasiado

abrangentes para serem justificadas o que, em última instância, não transmite um sentido de justiça.

Em termos de incidência objetiva, o Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual aplica-se a rendimentos de fonte portuguesa derivados das categorias A e B e a rendimentos das categorias A, B, E, F, G e H de fonte estrangeira (Autoridade Tributária e Aduaneira, 2016). Relativamente à primeira, penso que se inclui no objetivo da concessão, no entanto a abrangência do rendimento de origem estrangeira é, a meu ver, inadequado. Considero-o desajustado à persecução dos objetivos da concessão, mesmo até considerando a atração de reformados estrangeiros, uma vez que engloba 6 categorias de rendimento e, novamente, a abrangência contraria a necessária especificidade e delimitação de um regime fiscal especial. Adicionalmente considero-o ainda desadequado ao enquadramento mundial de um país como Portugal, que tem neste momento em vigor 77 convenções para evitar a dupla tributação (Autoridade Tributária e Aduaneira, 2019). Colocando a hipótese de nem todas abrangerem estas categorias de rendimento, ponderando a possibilidade de existir margem para justificação da medida, quando comparo com a convenção modelo da OCDE 2000/2005, percebo que são desadequadas porque distorcem em si, o conceito de residência sobre o qual se edificam as convenções. Por exemplo, para os rendimentos de pensões, versado no art.º 18º da convenção modelo, «as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado» (OCDE, 2005, p.5) no entanto, de acordo com o n.º 6 do art.º 81º do CIRS «aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria H, (...), aplica-se o método da isenção» (Autoridade Tributária e Aduaneira, 2019). A conjugação destas duas alíneas cria um ciclo fechado que ao invés de evitar a dupla tributação cria uma não tributação cujo objetivo permanece, para mim, injustificado. Considerando que as convenções são arquitetadas com base na origem ou no destino do rendimento e o destino é definido pela residência fiscal, o que acontece quando um cidadão não é residente, mas sim residente não habitual? Novamente, pergunto que tipo de contributos procuramos atrair com a continuidade deste regime, tal como legislado atualmente. Mesmo de entre os dois objetivos citados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (2016) de atrair profissionais não residentes qualificados e reformados estrangeiros, a atração de reformados é claramente protegida com uma potencial tributação nula dos rendimentos de pensões em comparação com uma tributação favorável, mas existente, do rendimento do trabalho.

Partilho assim da mesma opinião que descrevi para a incidência subjetiva relativamente à objetiva: o Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual não se encontra delimitado a uma categoria específica de rendimento e, pela abrangência, perde a objetividade.

Analisando a segunda questão, relativamente à estrutura do regime, este compreende a aplicação de taxas reduzidas de impostos sobre o rendimento do trabalho tal como geralmente adotadas pela maioria dos países e, de facto, não o considero negativo, se considerado isoladamente. Considero-o até um elemento positivo, pela facilidade de aplicação que, conjugado com a possibilidade de requisição online, diminui, potencialmente, o ónus administrativo e processual para a aplicação da convenção, contrastando, por exemplo, com o sistema suíço. No entanto, se o conjugar com a isenção dos rendimentos de origem estrangeira já mencionados, na verdade, considero que este regime oferece não só uma redução na taxa de imposto sobre o rendimento do trabalho como também a isenção do rendimento obtido no estrangeiro de praticamente qualquer categoria o que faz de Portugal dos únicos a oferecer uma isenção tão abrangente. No entanto, a falta de dados e a sua apresentação não harmoniosa faz-me limitar-me esta conclusão.

Quanto ao benefício fiscal em si, o regime permite a aplicação de uma taxa reduzida de 20% sobre o rendimento do trabalho. Os outros países analisados que permitem o mesmo tipo de benefício aplicam, todos eles, taxas mais elevadas, nomeadamente, a Dinamarca permite uma taxa de 25% durante 3 anos ou 33% durante 5 anos, a Finlândia permite a aplicação de uma taxa de 35% e a Espanha de 24%.

A taxa enquanto fator absoluto não é conclusivo nem criticável, no entanto, enquanto elemento de comparação, já a considero elegível ao criticismo. Qual é o diferencial entre as taxas médias efetivas aplicadas em cada uma destes países e a taxa proporcionada pela concessão em análise?

Considerando a concessão dinamarquesa por mais de 3 anos para maior aproximação à portuguesa de 10 anos, analiso a taxa de imposto de 33%. Embora esta comparação seja limitada uma vez que não considera os efeitos dos escalões, e em especial os escalões de maior rendimento, permite, no entanto, concluir face à média da taxa efetiva que considera toda a escala de distribuição do rendimento. Comparativamente à média, nos dois países nórdicos, Dinamarca e Finlândia, a taxa da concessão é superior à taxa média, sendo a Finlândia o país com maior diferencial. Já nos dois países ibéricos, Portugal e Espanha, a taxa em regime especial é inferior à média, sendo Portugal o país com um maior diferencial. Portugal não só é o país com maior

diferencial como o seu valor é notoriamente distinto. É o país cuja concessão permite a aplicação de uma taxa de IRS muito inferior à média aplicada aos nacionais não elegíveis ao regime especial.

A meu ver, levantam-se duas questões pertinentes, nomeadamente: será que a aplicação de uma taxa de 20% é relativamente justa para com os outros países que aplicam uma concessão idêntica ou será este um valor que incita a concorrência fiscal desleal? No que se refere aos residentes nacionais, além da desigualdade de tratamento inerente à aplicação de um regime especial, será que a taxa de 20% concorre para o aumento da desigualdade?

Relativamente à primeira, mesmo considerando que a possibilidade de dedução é limitada por ter como base a taxa efetiva média ao invés da taxa ao longo dos intervalos de distribuição do rendimento, a tabela 6.5 permite-me tirar duas conclusões: as concessões nórdicas aparentam ter uma incidência subjetiva mais delimitada e dirigida aos escalões de rendimento superiores à média (justificando o facto de o diferencial ser positivo) enquanto as concessões ibéricas aparentam pouca delimitação subjetiva, pelo menos em termos do rendimento auferido. No entanto, esta falta de delimitação por rendimento não é compensada, nem em Espanha nem em Portugal, por delimitações temporais ou por competências. Nos dois países a concessão é aplicada a longo prazo, sendo Portugal o que permite a aplicação por um período maior. Em Espanha não há requisitos por competências e em Portugal, conforme mencionado, estes compreendem uma grande abrangência de profissões o que gera uma delimitação muito inclusiva.

Esta conjuntura é ainda exacerbada pelo facto de os valores usados como referência compreenderem a taxa efetiva aplicada a um contribuinte solteiro, sem filhos e com um nível de rendimento de 50% do nível médio e não o valor médio, referindo-se ao conjunto dos escalões mais baixos de rendimento tal como quantificado na tabela 6.5.

Tabela 6.5 Taxa Efetiva vs Taxa Especial

País	Taxa Efetiva	Taxa Especial	Δ
Portugal	28.10%	20.00%	-8.10%
Espanha	30.90%	24.00%	-6.90%
Finlândia	33.90%	35.00%	1.10%
Dinamarca	32.30%	33.00%	0.70%

Fonte autoria própria, adaptado de Autoridade Tributária e Aduaneira (2016, p.91) e União Europeia (2018, p.33)

Relativamente à segunda, relaciono a tabela das taxas de IRS em vigor pelo art.º 68º do CIRS e o rendimento médio em Portugal auferido por sujeitos passivos com qualificação em educação superior em comparação com a taxa do Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual tal como quantificado na tabela 6.6.

Tabela 6.6 Rendimento Médio por Qualificação Superior vs. Escalões de IRS em Portugal

Rendimento médio		→	Rendimento coletável		Taxas	
Anos	Rendimento		Escalões	Normal	Média	
2013	17.793€		Até 7091€	14,50%	14,50%	
2014	17.081€		> 7.091€ até 10.700€	23,00%	17,36%	
2015	16.947€		> 10.700€ até 20.261€	28,50%	22,62%	
2016	17.557€		> 20.261€ até 25.000€	35,00%	24,96%	
2017	17.906€		> 25.000€ até 36.856€	37,00%	28,83%	
			> 36.856€ até 80.640€	45,00%	37,61%	
			> 80.640€	48,00%	-	

Fonte: autoria própria, adaptado de PORDATA (2019)¹⁰ e Autoridade Tributária e Aduaneira (2019, p.69)

Pela legislação em vigor, a partir de um rendimento anual de 7.091€ a taxa normal aplicável passa a 23% para um contribuinte solteiro e sem dependentes, sendo que é a partir do segundo escalão de rendimento que se inicia a desigualdade de tratamento fiscal. Por outras palavras, a aplicação do Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual implica uma diferença de tratamento fiscal com impacto logo a partir dos escalões mais baixos da distribuição de rendimento conferindo especial intensidade a esta desigualdade não só para com os outros países que aplicam concessões de estrutura semelhante, como também para com os próprios nacionais.

Para o nível de rendimento médio que os contribuintes com um nível de educação superior auferem, cerca de 17.906€ (PORDATA, 2019)¹⁰, a taxa normal de IRS aplicável é de 28,50% e a taxa média de IRS é de 22,62%, ambas superiores à taxa especial de 20%, implicando que todo o rendimento destes sujeitos passivos é tributado com maior percentagem. Pergunto se o objetivo de captar trabalhadores estrangeiros qualificados é tão basilar ao desenvolvimento do país que justifica a tributação superior em 8,5% dos próprios nacionais. Será que a medida em que o desenvolvimento do país depende da prevalência de trabalhadores estrangeiros se assemelha à medida em que os contribuintes nacionais em situação semelhante devem suportar maior tributação em prol do mesmo desenvolvimento económico?

Adicionalmente, ainda sobre a quantificação da taxa aplicada, considero que esta não-neutralidade é ainda mais exacerbada no caso de o residente não habitual, embora resida e trabalhe em território português, o faça por parte de uma empresa estrangeira e aufera um salário superior à média do salário português. Este é um cenário cada vez

¹⁰Extração completa, original, possível de consultar no Anexo I

mais provável no mercado de trabalho atual, globalizado e informatizado. A tabela 6.7 apresenta os países em análise por *ranking* de salário médio para cidadãos com um nível de ensino superior e constato que, de facto, Portugal é dos países com menor salário, superior apenas à Polónia.

Tabela 6.7 Rendimento Auferido por Nível de Qualificação Superior

País	Rendimento	Δ /Portugal
Dinamarca	38 423	215%
Finlândia	33 847	189%
França	32 732	183%
Suécia	32 358	181%
Holanda	32 352	181%
Bélgica	30 967	173%
Itália	27 535	154%
Espanha	22 783	127%
Portugal	17 906	100%
Polónia	9 646	54%

Fonte PORDATA (2019)¹⁰

Em suma, nos 10 países analisados, Portugal é o que apresenta o segundo nível de rendimento mais baixo para o ensino superior, é o que tem maior disparidade entre a taxa efetiva de IRS média aplicável a 50% do rendimento médio *versus* a taxa aplicada no regime especial e é, no entanto, o que aplica a taxa fixa mais baixa na concessão fiscal e o que permite uma maior duração no tempo, colocando especial ênfase na desigualdade de tratamento fiscal entre os residentes não-habituais e os residentes. Ainda relativo à duração temporal, denoto a disparidade entre os requisitos de elegibilidade e a extensão de aplicação. Se por um lado o estatuto exige que o contribuinte não tenha tido residência fiscal portuguesa nos 5 anos anteriores ao pedido de atribuição do estatuto, por outro, uma vez aplicado, este pode prolongar-se até 10 anos. Esta diferença de 5 anos acarretará, certamente, um saldo deficitário entre uma situação de ausência de consumo de recursos públicos e contribuição nula *versus* uma situação de menor contributo e igual possibilidade de consumo público. Novamente falta, no entanto, dados concretos para postular na prática esta ponderação.

Focando agora o recente Regime Fiscal Aplicável a Ex-residentes, é, de facto, com algum questionamento que considero a sua essência. Considerando que já vigora o Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual, será necessário o Regime Fiscal Aplicável a Ex-residentes? Em termos de incidência, quer objetiva, quer subjetiva, este encontra-se mais limitado e, conseqüentemente, menos disruptivo da neutralidade fiscal. No entanto, a existência deste estatuto é paradoxal: se por um lado atenua a diferença de tratamento fiscal entre os residentes e os residentes não-habituais, fá-lo apenas para os anteriores residentes, deixando que o tratamento fiscal dos residentes seja cada vez mais injusto.

Por outro lado, do ponto de vista socioeconómico, considero que esta medida não contribui para soluções efetivas de longo prazo. Será que queremos, a longo prazo, atrair qualquer recurso humano? Será que o facto de um contribuinte ter sido outrora residente é suficiente para fazer voltar recursos humanos qualificados? Que tipo de contribuintes estamos de facto a querer atingir com esta medida? Potencialmente, os contribuintes com menor qualificação ou com rendimentos no maior escalão de distribuição. Considero-o verdade porque este normativo, isolado, não muda as condições económico-sociais que fundamentaram a emigração de fatores qualificados, tais como as condições de trabalho ou as oportunidades de carreira. A curto prazo, é certo que esta é uma medida que potencialmente atrairá ex-residentes e terá impacto positivo no balanço financeiro do estado. E o futuro? Será que não tencionamos aplicar medidas de sustentabilidade e desenvolvimento?

Adicionalmente denoto uma lacuna na lei. Se está previsto que não pode beneficiar deste regime um contribuinte que já tenha beneficiado do Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual, certo é que, o contrário não está legislado. Embora difícil de conjugar na linha temporal, de facto, é possível. Um cidadão residente português, pode ter emigrado durante três anos com alteração efetiva da sua residência fiscal, retomar agora a residência portuguesa na figura do ex-residente, voltar a emigrar durante cinco anos e usufruir posteriormente do Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual, se ainda em vigor, acumulando um total de 15 anos de tratamento fiscal favorável.

Sendo que ambos os regimes são criticáveis, será que a solução seria aboli-los por completo? Não. Portugal está inserido num contexto europeu de globalização e competitividade fiscal e esta análise não pode ser feita apenas do ponto de vista territorial. Tal como mencionado por Kleven et al. (2013), estes regimes são de especial relevância para os países pequenos, com menores bases tributárias relativas à economia global. Considero que, se por um lado a diferença de tratamento entre os vários estatutos de residentes afeta o fluxo migratório não apenas de portugueses, mas do mundo e em particular da Europa, por outro, é necessário que assim o seja. Se os outros países instituem regimes fiscais favoráveis em competição por recursos qualificados e se Portugal quer competir, é natural que os aplique também. Para mim, abolir os regimes especiais não é uma decisão favorável, a discussão faz-se antes nos limites desses regimes, na delimitação das incidências e da duração temporal e não na sua erradicação.

No caso do Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual, essa maior delimitação poderia passar por delimitar a lista de profissões de valor acrescentado para profissões efetivamente necessárias no contexto português, especialmente onde a oferta interna é insuficiente (à semelhança do que acontece na concessão sueca), ou em áreas competitivas não desenvolvidas em Portugal (à semelhança da concessão coreana). Pode também passar por limitar o escalão de rendimento a partir do qual se aplica a taxa favorável (à semelhança do que acontece na concessão dinamarquesa) para um valor que se aproxime, pelo menos, ao rendimento médio auferido pelos residentes que praticam as mesmas profissões listadas na portaria 12/2010. Em alternativa, a própria taxa pode ser alterada para um valor que implique menor disparidade entre a taxa aplicada aos nacionais e a aplicada aos residentes não habituais, ponderada pelos escalões de IRS. Considero que a abordagem de igualar a taxa à aplicada ao rendimento médio dos nacionais com qualificação superior permite uma melhor adaptação do regime que aplicaria uma taxa mais próxima de 28%, conforme a tabela 6.6.

Outra possível delimitação seria a limitação temporal para um valor até 5 anos, tal como a maioria dos países apresenta, o que permite fechar o intervalo entre os requisitos de elegibilidade (não ter sido residente nos 5 anos anteriores) e a aplicação do regime (durante 10 anos).

Quanto às outras categorias de rendimento que não a A e a B, considero que o método da isenção não deveria ser aplicado a países com convenção de dupla tributação assinada, evitando possíveis não tributações e tensões entre os Estados-Membros.

7. Conclusões

Primeiramente, aludindo aos capítulos iniciais, de revisão bibliográfica, denoto a exploração insuficiente do tema em diversos contextos político-sociais. Neste sentido, a relação entre a mobilidade geográfica do capital humano e os fatores tributários encontra-se insuficientemente explorada e validada cientificamente o que releva a importância do tema desta dissertação. No entanto, pela evidência analisada e pelos conceitos explorados, é possível retirar conclusões.

Kleven et al. (2013) demonstram que a carga tributária no rendimento pessoal tem um efeito relevante na mobilidade internacional dos jogadores de futebol com maior rendimento no mercado europeu. Schmidheiny e Slotwinski (2018) exploram um regime especial de tributação do rendimento aplicado aos residentes estrangeiros na Suíça e relatam a sua influência positiva na mobilidade dos agentes económicos com maior rendimento que cumprem as normas de incidência. Akcigit et al. (2016) usam dados sobre inventores com patentes registadas e exploram as reações deste grupo de contribuintes face às mudanças na taxa de imposto sobre o rendimento. Morettie Wilson (2017) exploram a variação nos impostos pessoais para investigar os padrões de migração de cientistas nos EUA. Pelos resultados dos estudos mencionados, concluo que os impostos sobre o rendimento do trabalho assumem relevância na decisão de migração dos agentes económicos individuais, em especial os agentes no extremo superior da distribuição de rendimento.

No que se refere aos fatores capazes de influenciar a decisão de migração, Kleven et al. (2013) evidenciam as barreiras regulamentares à migração e a qualificação do fator humano. Akcigit et al. (2016) evidenciam o rendimento elevado e a qualificação. Morettie Wilson (2017) evidenciam o fator temporal, o rendimento elevado e a qualificação. Schmidheiny e Slotwinski (2018) evidenciam a existência de um esquema tributário preferencial para estrangeiros, o nível de rendimento, e as variações tributárias municipais. Todos os autores evidenciam a taxa de imposto sobre o rendimento ou, por outro lado, a taxa de rendimento, líquida de impostos. Concluo que a relação entre a carga tributária e a migração de agentes económicos individuais depende da taxa efetiva de imposto e da existência de esquemas de tributação preferenciais.

Sobre a existência de esquemas de tributação preferencial para estrangeiros, Kleven et al. (2013) evidenciam o efeito selecionador por qualificação e o efeito de deslocamento da proporção de residentes nacionais e estrangeiros. Argumentam que

estes esquemas são de especial relevância para os países pequenos, com menores bases tributárias relativas à economia global, mas ressalvam que geram externalidades negativas noutros países. Conclui que os esquemas preferenciais de tributação direcionados a estrangeiros são um elemento chave na competitividade de um país por influenciar a mobilidade dos agentes económicos, mas que devem ser limitadas a fim de amenizar os efeitos da discriminação fiscal.

Após descrever a relação entre tributação e migração do capital humano especializado, defini os conceitos-chave que fundamentam, teoricamente, os fatores em interação nesta relação. O conceito primário é o de competitividade fiscal, que por sua vez se edifica noutros conceitos como o da desigualdade, o do crescimento económico e o da sustentabilidade.

Para Catarino (2015) a fiscalidade enquadra-se como um instrumento político e normativo de que o estado dispõe a fim de desempenhar a sua função. Conclui que as políticas fiscais devem relacionar-se com os objetivos amplos e dinâmicos que um país pretende atingir e não devem ser mobilizadas como um fim em si mesmas.

Para Brys et al. (2016), em economia aberta, esses objetivos deveriam alinhar-se com o conceito de crescimento económico inclusivo onde a fiscalidade é um coadjuvante cuja utilização deve procurar um equilíbrio sustentável no *tradeoff* entre equidade e eficiência. Conclui que, sendo a fiscalidade um instrumento, quando os incentivos fiscais são a única razão para a escolha de localização, o investimento não é sustentável.

Chirculescu (2018) argumenta que os impostos aplicados num país induzem externalidades que impactam outros países e justificam a mobilização das bases tributárias e a concorrência fiscal. De forma complementar, Catarino (2015) defende que a concorrência fiscal limitada é benéfica porque estimula o crescimento económico, no entanto, sem limitação, pode originar a erosão das bases tributárias e agravar os défices públicos. Hansjörg et al. (2011) demonstra que a tributação de fatores móveis é mais propícia a induzir competição fiscal e Brys et al. (2016) afirmam que as taxas mais altas aplicadas aos elevados rendimentos têm um custo de eficiência particularmente elevado.

Conclui que a fiscalidade enquanto instrumento do estado deve ser ponderada em economia aberta e a longo prazo, objetivando a sustentabilidade do país, sendo que as medidas excecionais não dirigidas aos extratos mais carenciados, devem ser limitadas no tempo ou em incidência, em especial na tributação dos fatores móveis.

Estabelecida a base conceptual, analisei as considerações que existem na literatura sobre o design de impostos, em específico sobre o rendimento pessoal.

Clotilde Palma (2013) refere que a preocupação política coloca a tónica na luta contra a fraude e evasão fiscal, ao invés da promoção de um crescimento económico sustentável e inclusivo. Hansjörg et al. (2011) argumenta que a sustentabilidade está relacionada com uma maior equidade horizontal e Brys et al. (2016) propõem a ampliação das bases tributárias e o fortalecimento da progressividade do sistema fiscal.

Concluo que o design de impostos deve objetivar a eficiência na base da boa governança fiscal, procurando a ampliação das bases tributárias e a progressividade do sistema. Por este motivo, uma concessão fiscal como o Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual, não está alinhada com esta visão de sustentabilidade, mas sim apenas enquanto elemento de competitividade.

No que se refere à avaliação da taxa e à progressividade da tributação dos salários, a OCDE apresenta o conceito de taxa líquida de encargos e a União Europeia apresenta os conceitos de taxa implícita e taxa efetiva de imposto, considerando não apenas valores absolutos de tributos fiscais e parafiscais, benefícios ou isenções, mas sim a sua estrutura, incidência e forma de aplicação.

Face à estrutura fiscal, na OCDE e União Europeia as taxas marginais de impostos sobre o rendimento coletivo têm vindo a diminuir e a maior percentagem de receita fiscal deriva de impostos de base ampla, como os impostos sobre o rendimento do trabalho e os impostos sobre o consumo. Adicionalmente, os impostos sobre o trabalho, em geral, representam o maior contributo para a receita tributária e quando comparada com outras economias avançadas, a carga fiscal total da UE é mais alta considerando a receita fiscal em função do PIB.

Concluo que a tributação do trabalho no contexto europeu representa a maior fonte de receita pública sendo este considerado um imposto de base ampla e menos móvel. No entanto, como referido, a tributação correlaciona-se com a mobilidade dos agentes económicos, em especial, no mundo globalizado atual. Para mim, as concessões fiscais deveriam edificar-se nesta frecha paradoxal: se por um lado é necessária receita pública e é menos eficiente tributar fatores móveis como o capital, por outro a mobilidade dos agentes económicos individuais é mais pronunciada no topo da distribuição do rendimento ou em profissões específicas e, a curto prazo, deveriam ser estes os agentes a beneficiar de tributação favorável, limitada no tempo.

Esta limitação seria essencial porque, se os impostos sobre o trabalho representam o maior contributo para a receita tributária e em ambos os extremos da distribuição de rendimento se aplicam políticas fiscais favoráveis, há uma maior carga fiscal na distribuição de rendimento intermédia o que gera, inequivocamente, desigualdades no tratamento fiscal.

Como referi no capítulo 3, estas medidas devem ser excecionais e limitadas, no entanto, como mencionei no capítulo 6, há países que sobre o pretexto de concessão fiscal, apresentam falsos benefícios fiscais, não limitados no tempo ou em incidência.

No regime ordinário, a tributação é progressiva para a maioria dos países da União Europeia, no entanto, considero que tal não implica equidade ou justiça por si só, dependendo do escalonamento proporcional de intervalos igualitários e o menos amplo possíveis. De facto, permanece para mim a dúvida se será mais justo proteger ambos os extremos e taxar a distribuição intermédia de rendimento com uma taxa flat, ou prejudicar grupos específicos de contribuintes com escalonamentos desproporcionais.

Nos regimes especiais, a fim de analisar a utilização de regimes especiais como estratégia política de modulação do comportamento dos agentes económicos, recorri à publicação da OCDE (2011) intitulada *Taxation and Employment* como fonte principal e a outros organismos e fontes relevantes, nomeadamente a Autoridade Tributária e Aduaneira, a Assembleia da República e a Ordem dos Contabilistas Certificados.

Específico para o rendimento do trabalho, em termos de classificação das concessões fiscais, a OCDE (2011) caracteriza-as recorrendo a uma matriz que distingue entre o tipo de concessão, o tipo de restrição temporal, o tipo de trabalhador e o tipo de qualificação.

Relativamente ao tipo de concessão, a mais comum é a redução da taxa de imposto sobre o rendimento do trabalho, sendo esta a aplicada em Portugal através do Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual. Este tipo de concessão é verificável também na Espanha, na Bélgica, na Dinamarca e na Finlândia. Relativamente à limitação temporal, a mais comum na amostra elegida é o médio prazo (de 1 a 5 anos), sendo, no entanto, a concessão Portuguesa aplicada a longo prazo, (superior a 5 anos). Este tipo de restrição é verificável também na Espanha e na Holanda. Quanto ao tipo de trabalhador, o mais comum na amostra elegida é as concessões serem aplicáveis a emigrantes temporários, permanentes e aos próprios ex-residentes, sendo que Portugal é concordante com esta aplicação. Quanto à qualificação dos trabalhadores, a mais comum na amostra elegida é a segmentação por competências, no entanto

Portugal é o único cuja concessão é classificada pela OCDE (2011) como segmentação por indústria nos 16 países elegidos.

Concluo que a concessão Portuguesa partilha maior número de características com a concessão Espanhola no escopo da tributação do rendimento do trabalho.

Na jurisdição portuguesa, analisei dois regimes de relevância ao tema desta dissertação, não só o Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual, já mencionado, mas também o Regime Fiscal Aplicável a Ex-residentes. Se o primeiro permite a aplicação de uma *flat tax* de 20% durante um período total de 10 anos a contribuintes não residentes nos últimos 5 anos cujos rendimentos de categoria A e B sejam provenientes de profissão considerada de valor acrescentado, o Regime Fiscal Aplicável a Ex-residentes exclui de tributação 50% dos rendimentos de categoria A e B durante 5 anos a cidadãos que se tornem residentes em território Português entre 2019 e 2020. Assim, se um tem como fundamento a captação de *know-how*, o outro procura a recaptção de ex-residentes, independentemente da profissão, numa perspectiva de conservação das bases tributárias.

Critiquei ambos os regimes, quer individualmente, quer a sua possível conjugação, e desta análise exaustiva, destaco o facto de embora o Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual estar direccionado a um contexto globalizado de competição por talentos, este é o mais disruptivo em neutralidade fiscal quando comparado com os outros países analisados e, em opinião pessoal, gera problemas de desigualdades que poderão não ser compensados pelos benefícios económico-sociais gerados.

Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual, o objetivo de atração de reformados coloca em circunstâncias contributivas desiguais os trabalhadores estrangeiros que adquirem residência e contribuem com impostos diretos e os reformados com rendimento estrangeiro que não contribuem pela via direta. Concluo que o regime implica desigualdade fiscal não só para com os nacionais, mas também para com os diferentes tipos de agentes que cumprem os critérios de incidência pessoal.

Enquanto medida disruptiva, o regime deveria ser limitado ao necessário para atingir os objetivos socioeconómicos pretendidos, no entanto considero que, pela abrangência de critérios, este se encontra disponível com limitação insuficiente, sobretudo quando comparado com as concessões fiscais nórdicas e considerando que existem convenções para evitar a dupla tributação assinadas por Portugal, com um elevado risco de não tributação.

O Regime Fiscal Para o Residente Não Habitual não se encontra delimitado a uma categoria específica de rendimento, a um tipo específico de contribuinte, a um período de médio prazo, a um escalão de rendimento, ou uma lista limitada de profissões e, pela abrangência, perde a objetividade.

Na minha opinião, a solução passa por redefinir os objetivos do regime e alinhá-los com os objetivos económicos de longo prazo para o país o que, na prática, implicaria normatizar uma maior delimitação do regime.

Se é certo, para mim, que este não deve ser abolido para que Portugal se mantenha competitivo (especialmente quando outros países da União Europeia dispõem de concessões fiscais), considero que o regime atual, embora permita uma aplicação a 10 anos, está pensado para a resolução de problemas a curto e médio prazo, sem visão de futuro ou competitividade sustentável. Neste contexto político de resoluções imediatas, será que somos, para sempre, um país do “agora”?

8. Referências Bibliográficas

- Akcigit, U., Baslandze, S., e Stantcheva, S. (outubro de 2016). Taxation and the International Mobility of Inventors. *American Economic Review*, 106(10), pp. 2930–2981.
- Almeida, T., e Silva, R. (2013). A Evolução Jurisprudencial das Liberdades Fundamentais pelo Tribunal de Justiça da União Europeia. Disponível em <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=0bd81786a8ec6ae9>
- Autoridade Tributária e Aduaneira(18 de Junho de 2019). Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Cod_download/Documents/CIRS.pdf
- Autoridade Tributária e Aduaneira(Maio de 2016). Regime Fiscal para o Residente Não Habitual. Disponível em https://www.portaldascomunidades.mne.pt/images/GADG/IRS__Regime_Fiscal_Residente_N%C3%A3o_Habitual.pdf
- Autoridade Tributária e Aduaneira(Maio de 2019). Tabela Prática das Convenções para Evitar a Dupla Tributação. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/Tabela_CDT_2019.pdf
- Blöchliger, H., e Pinero-Campos, J. (2011). Tax Competition Between Sub-Central Governments. *OECD Network on Fiscal Relations Across Levels of Government*, 13, pp. 1-45. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/federalism/48817035.pdf>
- Brys, B., Perret, S., Thomas, A., e O'Reilly, P. (2016). Tax Design for Inclusive Economic Growth. *OECD Taxation Working Papers*, 26, pp. 1-66. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en>
- Bunn, D., Pomerleau, K., e Hodge, S. (2018). *International Tax Competitiveness Index*. Tax Foundation. Disponível em https://files.taxfoundation.org/20190213134207/ITCI_2018.pdf
- Campos, J., e Campos, J. (2007). *Manual de Direito Comunitário*. Coimbra: Coimbra Editora.

- Catarino, J. (Maio de 2015). Competitividade Fiscal em Economia Aberta. *Observatório Político*, 53, pp. 1-15.
- Chirculescu, M. (Janeiro de 2018). Advantages and Disadvantages of Tax Competition in the European Union. *Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu*, pp. 186-192. Disponível em http://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2018-01/24_Chirculescu2.pdf
- Esteller, A., Piolatto, A., e Rablen, M. (Março de 2017). Taxing High-Income Earners: Tax Avoidance and Mobility. *Institute for Fiscal Studies Working Paper*, 16(07), pp. 1-25. Disponível em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2930843
- Förster, M., Llena-Nozal, A., e Nafilyan, V. (2014). Trends in Top Incomes and Their Taxation in OECD Countries. *OECD Social, Employment and Migration Working Papers*, 159. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/trends-in-top-incomes-and-their-taxation-in-oecd-countries_5jz43jhlz87f-en
- Kleven, H., Landais, C., e Saez, E. (Agosto de 2013). Taxation and International Migration of Superstars: Evidence from the European Football Market. *American Economic Review*, 103, pp. 1892–1924.
- Kleven, H., Landais, C., Saez, E., e Schultz, E. (2014). Migration and Wage Effects of Taxing Top Earners: Evidence from the Foreigners’ Tax Scheme in Denmark. *Quarterly Journal of Economics*, 24, pp. 333–378.
- Martínez, I. (Maio de 2017). Beggar-Thy-Neighbour Tax Cuts: Mobility after a Local Income and Wealth Tax Reform in Switzerland. *Luxembourg Institute of Socio-Economic Research (LISER) Working Paper Series*, pp. 1-40. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=2979275> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2979275>
- Matthews, S. (2011). What is a "Competitive" Tax System? *OECD Taxation Working Papers*, 2. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0vmd4kj-en>
- Ministério das Finanças e da Administração Pública. (07 de Janeiro de 2010). Portaria n.º 12/2010. *Diário da República n.º 4/2010, Série I de 2010-01-07*. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/460194/details/maximized>
- Moretti, E., e Wilson, D. (Julho de 2017). The Effect of State Taxes on the Geographical Location of Top Earners: Evidence from Star Scientists. *American Economic Review*, 107(7), pp. 1858–1903.

- OCDE(2005). Convenção Modelo. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf
- OCDE (2008). Tax and Economic Growth. *Economics Department Working Paper*, 620, pp. 10-42. Disponível em [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=eco/wkp\(2008\)28](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=eco/wkp(2008)28)
- OCDE (2011). Taxation and Employment. *OECD Tax Policy Studies*, 21, pp. 125-145. Disponível em https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-and-employment_9789264120808-en#page148
- OCDE (2018). *Taxing Wages*. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-wages-brochure.pdf>
- Ordem dos Contabilistas Certificados. (2018). *Proposta de Lei Orçamento do Estado 2019 Análise da Ordem dos Contabilistas Certificados*. Disponível em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/oe2019c1.pdf>
- Ostry, J., Berg, A., e Tsangarides, C. (2014). Redistribution, Inequality, and Growth. *IMF Staff Discussion Note*. Disponível em <https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2014/sdn1402.pdf>
- Palma, C. (2010). O Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas e a Boa Governança Fiscal. *Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC*, pp. 211-225. Disponível em http://repositorio.ufc.br/ri/bitstream/riufc/12000/1/2010_art_ccpalma.pdf
- Palma, C. (Março de 2013). A Comunicação da CE Sobre Fraude e Evasão Fiscais e a Recomendação Sobre Planeamento Fiscal Agressivo. *TOC*, 156, pp. 30-39.
- PORDATA. (27 de Dezembro de 2018). Rendimento Médio Equivalente: por Nível de Escolaridade (Euro). Consultado em Junho 17, 2019 em [https://www.pordata.pt/Europa/Rendimento+m%C3%A9dio+equivalente+por+n%C3%ADvel+de+escolaridade+\(Euro\)-1720](https://www.pordata.pt/Europa/Rendimento+m%C3%A9dio+equivalente+por+n%C3%ADvel+de+escolaridade+(Euro)-1720)
- Saez, E. (2014). Taxes and International Mobility of Talent. *Econstor*, 2, 18-20.
- Schmidheiny, K., e Slotwinski, M. (Abril de 2018). Tax-Induced Mobility: Evidence from a Foreigners' Tax Scheme in Switzerland. *Journal of Public Economics*, pp. 1-32.

- Simula, L., e Trannoy, A. (Fevereiro de 2018). Is High-Skilled Migration Harmful to Tax Systems' Progressivity? *IZA World of Labor*, pp. 1-11. Disponível em <https://wol.iza.org/uploads/articles/423/pdfs/is-high-skilled-migration-harmful-to-tax-systems-progressivity.pdf>
- Tribunal de Justiça da União Europeia (20 de setembro de 2001). Processo C-184/99. *Coletânea da Jurisprudência 2001*, pp. 6229-6249. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX%3A61999CJ0184>
- União Europeia (1992). *Tratado da União Europeia*. Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias. Disponível em https://europa.eu/european-union/sites/europaeu/files/docs/body/treaty_on_european_union_pt.pdf
- União Europeia (2010). Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. *Jornal Oficial da União Europeia*, 83(02), pp. 391-403. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=LEGISSUM%3A133501>
- União Europeia (2010). Versão Consolidada do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia. *Jornal Oficial da União Europeia*, 83, pp. 47-199. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>
- União Europeia (2018). Livre Circulação de Pessoas. *Fichas Técnicas Sobre a União Europeia*. Disponível em www.europarl.europa.eu/factsheets/pt
- União Europeia (2018). *Taxation Trends in the European Union*. Luxembourg: Publications Office of the European Union. Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf
- Zucman, G. (2014). Taxing Across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits. *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), pp. 121–148.

9. Anexos

Anexo I

Rendimento médio equivalente: por nível de escolaridade (Euro)