

MÓNICA CRISTINA ALVES LOURENÇO

**REGIME FISCAL DO RESIDENTE NÃO HABITUAL:
CARACTERÍSTICAS, APLICAÇÕES E RECENTES ALTERAÇÕES**



2023

MÓNICA CRISTINA ALVES LOURENÇO

REGIME FISCAL DO RESIDENTE NÃO HABITUAL:
CARACTERÍSTICAS, APLICAÇÕES E RECENTES ALTERAÇÕES

Mestrado em Fiscalidade

Trabalho efetuado sob a orientação:

Professora Doutora Maria Leonor Salsa

Professora Doutora Filomena Alves



2023

REGIME FISCAL DO RESIDENTE NÃO HABITUAL: CARACTERÍSTICAS, APLICAÇÕES E RECENTES ALTERAÇÕES

Declaração de autoria de trabalho

Declaro ser a autora deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.

Mónica Cristina Alves Lourenço

Copyright © Mónica Lourenço

A Universidade do Algarve reserva para si o direito, em conformidade com o disposto no Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos, de arquivar, reproduzir e publicar a obra, independentemente do meio utilizado, bem como de a divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição para fins meramente educacionais ou de investigação e não comerciais, conquanto seja dado o devido crédito ao autor e editor respetivos.

Dedicatória:

À minha família por todo o apoio
e força que sempre me dão.

Agradecimentos

A realização desta importante etapa é resultado do auxílio de diversas pessoas que, de variadas formas, colaboram para a sua concretização, e merecem o meu mais sincero agradecimento.

Em destaque, agradeço à Professora Doutora Maria Leonor Salsa e à Professora Doutora Filomena Alves pelo apoio, atenção e disponibilidade. O vosso contributo foi fundamental para o trabalho.

À minha família, pelo apoio incondicional e carinho, tão importantes na concretização deste desafio.

A todos vós muito obrigada!!!

Resumo

Num mundo cada vez mais marcado pela globalização, com os mercados cada vez mais exigentes e competitivos, houve uma necessidade por parte dos Estados de criar sistemas fiscais que fossem mais privilegiados e que tivessem regimes de tributação que fossem mais atrativos para os sujeitos não residentes. Em 2009 Portugal, criou o regime dos residentes não habituais, introduzido na legislação portuguesa pelo DL n.º 249/2009, de 23 de setembro.

Este regime de tributação privilegiado foi introduzido com vista a atrair estrangeiros de elevado valor acrescentado, promovendo o investimento e aumentando a qualificação de mão-de-obra.

O atual trabalho pretende constituir uma análise ampla do Regime Fiscal do Residente Não Habitual (RRNH) de forma a compreender a sua aplicação prática, respetivas fragilidades em geral e compará-lo com regimes similares existentes noutros países.

A envolvimento deste regime com as Convenções para evitar a Dupla Tributação e com o princípio da não discriminação leva-nos a uma análise transversal onde nos permite efetuar uma avaliação sistematizada e global dos benefícios que lhe estão subjacentes que origina, por vezes, em situações bastante convenientes para os seus beneficiários. Exemplo disto é o que acontece com a dupla isenção concedida às pensões de fonte estrangeira.

Palavras-chave: Residente Não Habitual; Convenções de Dupla tributação, Fiscalidade Internacional.

Abstract

In a world marked by globalization, with the markets being more demanding and competitive, States felt the need to create more privileged tax systems with tax regimes that were more attractive to non-residents. In this sense, Portugal in 2009 created the regime of non-habitual residents, which entered into force in the Portuguese legislation by Decree-law number 249/2009, September, 23.

This privileged tax regime was introduced with a view to attracting high-value-added foreigners, promoting investment, and increasing labor skills.

The present dissertation aims to be a broad analysis of the Portuguese Tax Regime for Non-Habitual Residents, making it possible to understand its practical enforcement and weaknesses in general and to compare it with similar regimes existing in other countries.

The inevitable interaction between this system and the Conventions to avoid Double Taxation and the principle of non-discrimination has led to a cross-cutting analysis and enabled a global and systematic assessment of the underlying benefits, sometimes resulting in highly auspicious situations for the beneficiaries, as it is the case of double exemption for foreign-sourced pensions.

Keywords: Non-Habitual Residents; Conventions of Double Taxation; International Taxation.

Índice Geral

| | |
|--|------|
| Agradecimentos | i |
| Resumo | ii |
| Abstract..... | iii |
| Índice Geral | iv |
| Índice de Figuras | vi |
| Índice de Tabelas | vii |
| Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas | viii |
| 1. Introdução..... | 1 |
| 2. A tributação em sede de IRS: conceitos fundamentais..... | 4 |
| 2.1 Critérios gerais da residência fiscal | 4 |
| 2.1.1 Âmbito de sujeição..... | 4 |
| 2.1.2 Residente fiscal, residente fiscal parcial, residente virtual, ex-residente e não residente fiscal..... | 6 |
| 2.1.3 Sujeitos passivos residentes e o princípio da residência | 10 |
| 2.1.3 Sujeitos passivos não residentes e o princípio da fonte | 11 |
| 2.2. Dupla tributação internacional e Convenções internacionais sobre a dupla tributação (CDT)..... | 13 |
| 2.2.1 Enquadramento histórico | 13 |
| 2.2.2 Conceito de dupla tributação..... | 14 |
| 2.2.3. Convenções internacionais para evitar a dupla tributação (CDT) | 17 |
| 2.2.4 Objetivos e normas de aplicação das convenções..... | 20 |
| 2.2.5 Convenções celebradas por Portugal | 23 |
| 2.2.6 Divergências com outros Estados-Membros..... | 23 |
| 3. Regime fiscal aplicável aos residentes não-habituais (RNH) em Portugal | 28 |
| 3.1 Fundamentos e objetivos para a criação e aplicação do Regime Fiscal para o Residente Não Habitual em Portugal..... | 28 |
| 3.2 Normativos reguladores do regime..... | 30 |
| 3.3. Critérios materiais e formais de aplicação do regime..... | 35 |
| 3.3.1 Critérios materiais: O estatuto de residente não habitual..... | 36 |
| 3.3.2 Aspetos formais: requerimento e duração..... | 38 |
| 3.4 Regras de tributação aplicáveis ao regime..... | 39 |

| | |
|---|----|
| 3.4.1 Rendimentos obtidos em território nacional | 40 |
| 3.4.2 Rendimentos obtidos no estrangeiro | 41 |
| 3.4.2.1 Rendimentos de Categoria A..... | 42 |
| 3.4.2.2 Rendimentos de Categoria B..... | 42 |
| 3.4.2.3 Rendimentos de Categoria E, F e G | 43 |
| 3.4.2.4 Rendimentos de Categoria H..... | 44 |
| 3.4.3 Disposição transitória no âmbito do IRS – art.º 329.º da Lei n.º 2/2020 | 46 |
| 3.4.4 As taxas especiais fixas e a aplicação do método de isenção para evitar a dupla tributação internacional..... | 47 |
| 3.5 Eliminação da dupla tributação no regime fiscal aplicável aos RNH..... | 50 |
| 3.6 Análise quantitativa | 50 |
| 3.6.1 Impactos do Brexit em Portugal..... | 53 |
| 4. O regime fiscal português aplicável aos RNH e os congéneres da UE | 57 |
| 4.1 Espanha – “Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español” | 57 |
| 4.2 Holanda – Special tax regime dor expatriates: the 30% - ruling | 61 |
| 4.3 França – Regime spécial d’imposition des impatrés | 63 |
| 4.4 Bélgica – Expatriate tax Regime | 66 |
| 4.5 Conclusão dos regimes | 68 |
| 5. Vantagens e debilidades e críticas ao regime português | 70 |
| 6. Conclusão | 73 |
| Referências Bibliográficas..... | 78 |
| Anexos..... | 86 |
| Anexo 1 – Tabela Prática das Convenções para Evitar a Dupla Tributação Celebradas por Portugal..... | 86 |
| Anexo 2 – Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro – Versão consolidada..... | 94 |

Índice de Figuras

| | |
|--|----|
| Figura 2.1- Dupla tributação e regras das quatro | 16 |
| Figura 2.2 - Protestos dos "Coletes Amarelos" | 26 |

Índice de Tabelas

| | |
|--|----|
| Tabela 3.1 - Normas jurídicas e administrativas do RRNH de 2009 até 2020 | 34 |
| Tabela 3.2 - Principais Alterações do RRNH em Portugal de 2009 a 2020 | 35 |
| Tabela 3.3 - Número de novos beneficiários de 2009 até 2018..... | 51 |
| Tabela 3.4 - Países de Naturalidade dos Contribuintes | 52 |
| Tabela 3.5 - Países da naturalidade dos RNH com pensões do estrangeiro (2017) | 54 |
| Tabela 3.6 - Número total de beneficiários por categoria profissional | 55 |
| Tabela 4.1 - Diferenças Regime Português vs Espanhol | 60 |
| Tabela 4.2 - Diferenças Regime Português vs Holandês | 62 |
| Tabela 4.3 - Diferenças Regime Português vs. Francês | 65 |
| Tabela 4.4 - Diferenças Regime Português vs Belga | 68 |

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AT – Autoridade Tributária

CAE – Código de Atividades Económicas

CDT – Convenção para evitar a Dupla Tributação

CFI – Código fiscal do investimento

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPP – Classificação Portuguesa de Profissões

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

DSIRS – Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

EEE – Espaço Económico Europeu

EM – Estado-Membro

HNWI – High Net Worth Individuals (Indivíduo de alto património líquido)

IDE - Investimento Direto Estrangeiro

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

MC OCDE – Modelo de Convenção da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico

OCDE – Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico

OE – Orçamento do Estado

OECE – Organização Europeia de Cooperação Económica

ONU – Organização das Nações Unidas

RNH – Residente Não Habitual

RRNH – Regime fiscal do Residente Não Habitual

SGRC – Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

UE – União Europeia

1. Introdução

Com a crise financeira de 2008, advinda da falência de tradicionais instituições financeiras de investimento, obrigou a que Portugal sofresse uma alteração da sua perspetiva política da fiscalidade internacional. Foi neste cenário que a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado (OE) para 2009, concedeu autorização legislativa ao Governo que permitiu a este a criação de um novo regime fiscal¹, em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), denominado de Regime Fiscal do Residente Não Habitual, (RRNH) sobre o qual se irá debruçar o presente estudo. Tal regime foi introduzido através do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, alterando, para esse efeito, os artigos 16º, 22º, 72º e 81º do Código do IRS (CIRS). O mesmo Decreto aprovou ainda o Código Fiscal do Investimento (CFI)².

Este regime foi criado com o intuito de transformar a política fiscal internacional portuguesa e de a tornar mais competitiva, assim como aprimorar a construção de um cenário de estabilidade e crescimento económico e financeiro. Trata-se de um regime fiscal particularmente atrativo não só para quadros altamente qualificados em atividades de elevado valor acrescentado, mas também para pessoas com elevado património, designados por *High Net Worth Individuals* (HNWI), que se movem essencialmente por motivos de ordem fiscal (Borges & Sousa, 2009), por lhes garantir acesso a condições fiscais mais favoráveis do que noutros países – tendo motivos e meios para partir.

O tema tem vindo a ser alvo de estudos ao longo dos anos, desde da sua implementação em 2009. Pretende-se compreender não só os motivos que estiveram na sua génese, como as suas características e a sua evolução em termos legislativos ao longo deste trabalho.

Este regime foi e tem sido alvo de grandes problemáticas, nomeadamente pelo facto

¹ Esta realidade, cada vez mais presente nos sistemas fiscais dos Estados Membros da União Europeia, é denominada como *race to the bottom phenomenon* que representa o declínio gradual que se tem vindo a verificar na tributação de empresas e indivíduos abastados, como resultado da competição fiscal internacional.

² Este foi, entretanto, revogado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que aprovou a redação original do atual CFI.

de existir uma grande diferença de tributação entre os residentes não habituais e os residentes em Portugal, mesmo que os residentes não habituais sejam considerados como residentes em Portugal, originando assim uma grande desigualdade entre sujeitos, de acordo com Morais (2015). A “não” tributação de alguns rendimentos, nomeadamente as pensões privadas que aos olhos dos outros Estados não tem sido visto de bom grado, levou à renegociação e até mesmo à quebra de algumas convenções internacionais em matéria fiscal. Face às críticas que surgiram, o regime foi, inclusive, alvo de alteração e houve convenções internacionais de onde Portugal era Estado contratante que foram renegociadas ou mesmo quebradas, após Portugal ter sido acusado de prejudicar os Estados de origem dos sujeitos passivos que fizeram uso da liberdade de circulação enquanto cidadãos da UE e se estabeleceram em território português à procura de regimes fiscais mais favoráveis.

Com o intuito de travar a onda de reivindicações que se vinha a levantar em 2020, o legislador viu-se “forçado” a proceder a alterações do próprio Regime que serão analisadas no presente estudo.

A grande motivação para a escolha do tema deveu-se a que desde a sua génese, este regime tem sido cada vez mais predominante na popularidade que Portugal tem tido a nível internacional, uma vez que existem cada vez mais pedidos de inscrição como RNH.

Ressaltamos que esta investigação tem como objetivos a investigação e análise do RRNH, em sede de IRS no contexto português, a comparação entre o RRNH e alguns regimes em vigor na União Europeia (UE), e a identificação de eventuais conflitos que possam existir em relação às Convenções para evitar a Dupla Tributação (CDT) celebradas por Portugal com outros países.

Após explicação do propósito do trabalho, em que será feito através de pesquisa explicativa, a abordagem do trabalho em termos genéricos, e no que se refere à sua metodologia seguida, foi adotado um método de pesquisa qualitativa de carácter exploratório, que foi considerado o mais apropriado para o tipo de análise que se pretende fazer. Para cada um dos capítulos, a metodologia adotada consiste não só num exame da legislação incidente sobre a matéria, mas também numa revisão e síntese bibliográfica realizada com recurso essencialmente a relatórios, artigos,

manuais, livros e revistas especializadas, de autores nacionais e estrangeiros assim como também materiais disponíveis na internet.

Para concretizar os objetivos definidos nesta investigação, necessitamos de pesquisar e elucidar alguns conceitos teóricos para caracterizar e relacionar as teorias abordadas. Desta forma, o presente trabalho divide-se em seis capítulos:

- No primeiro capítulo é feita a introdução, na qual consta um resumo do que será abordado ao longo deste estudo;
- O segundo capítulo abordaremos os conceitos fundamentais deste tema, nomeadamente: critérios gerais de residência fiscal, residente fiscal, residente fiscal parcial, residente virtual, ex-residente e não residente fiscal, dupla tributação internacional, e convenções internacionais sobre a dupla tributação;
- Dando seguimento à nossa investigação, no terceiro capítulo abordaremos o regime fiscal aplicável aos Residentes Não Habituais (RNH) em Portugal. O regime será explicado de forma detalhada a nível de enquadramento e evolução, benefícios fiscais, análise evolutiva, legislação, eliminação da dupla tributação no regime aplicável aos RNH, e será feita também uma análise quantitativa;
- No quarto capítulo, será feita uma análise comparativa entre Portugal e alguns países da União Europeia, que possuem regimes tão atrativos quanto, ou até mesmo mais atrativos que o Regime do Residente Não Habitual: Regime Espanhol – Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español; Regime Holandês – Special tax regime for expatriates: The 30% - ruling; Regime Francês – Regime spécial d'imposition des impatriés; Regime Belga – Expatriate tax regime;
- No quinto capítulo, serão abordadas as vantagens e debilidades do regime português;
- O sexto capítulo finaliza a dissertação com as conclusões obtidas ao longo do presente trabalho, partilhando algumas limitações que foram encontradas no decurso da execução do mesmo.

2. A tributação em sede de IRS: conceitos fundamentais

2.1 Critérios gerais da residência fiscal

2.1.1 Âmbito de sujeição

O estreitamento das relações económicas mundiais e a facilidade com que as pessoas, bens, serviços e capitais se movem à escala mundial, trouxe consigo uma realidade a que os Estados tiveram que se adaptar ao longo dos anos: a crescente plurilocalização dos factos tributáveis como consequência da globalização. Esta realidade acarretou a necessidade de uma reestruturação, por parte dos vários Estados, da pretensão de tributar. Estes, aptos a circunscrever o seu direito de tributação, sentiram a necessidade de o fazer evoluir, procedendo a uma alteração do conceito, extensão e âmbito de aplicação dos elementos de conexão e, assim, aumentar as suas receitas fiscais.

A cada Estado compete exercer a sua soberania no que respeita às situações fiscais ocorridas dentro do seu respetivo território - referimo-nos *ao princípio da territorialidade*.

A evolução tem sido no sentido de abandono dos sistemas fiscais que recorrem predominantemente a elementos reais ou objetivos (como é o caso da localização dos bens) em favor de sistemas fiscais que atendem à progressiva desmaterialização dos pressupostos de tributação e à personalização do imposto, dando assim prevalência aos elementos pessoais ou subjetivos (Xavier, 1981). É neste ponto que se destaca o elemento de conexão residência, elemento de base subjetiva, que fundamenta o poder tributário do Estado onde reside o titular dos rendimentos em apreço. Conforme desenvolve Câmara (2003, p. 213), “neste sistema, em geral, o Estado da residência reserva para si o direito de tributar os seus residentes de acordo com o princípio da tributação universal e os não residentes em função dos rendimentos obtidos no seu território”. Trata-se do denominado *worldwide taxation principle* ou tributação pelo rendimento mundial - Princípio da tributação universal ou ilimitada.

Conforme refere Pereira (2010, p. 217), “os princípios da residência e da fonte não

se excluem mutuamente, sendo que a legislação interna da maioria dos Estados [...] têm subjacente a aplicação cumulativa de ambos os princípios”. E é esta a realidade com que nos deparamos no ordenamento jurídico português, no objeto a que nos propusemos limitar. Esta dualidade encontra-se bem definida no artigo 13.º da Lei Geral Tributária (LGT). Nos termos do disposto no seu n.º 1, “as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram no território nacional”, denunciando o princípio da limitação territorial – aplicável nos casos em que Portugal é o Estado da fonte -, e, nos termos do disposto no n.º 2 do mesmo artigo, “a tributação pessoal abrange ainda os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direção efetiva em território português, independentemente do local onde sejam obtido”, denunciando o princípio da tributação universal – aplicável nos casos em que Portugal é o Estado da residência.

O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) é um imposto que se rege pelo princípio do *world wide income*, ou seja, o sujeito passivo é tributado pelo seu rendimento global no seu país de residência. O IRS é um imposto direto, dado que incide sobre o rendimento e pode ser diretamente atribuído a uma pessoa. É um imposto pessoal de acordo com Pereira (2009), no sentido em que atenta à pessoa concreto do contribuinte, tributando-a atendendo aos vários fatores que caracterizam a sua situação pessoal, em função da sua situação económica e social e do seu agregado familiar. É um imposto progressivo, em observância do art.º 104 da Constituição da República Portuguesa (CRP), com o objetivo de atenuar as desigualdades sociais, por utilização da técnica de organização dos rendimentos por escalões. Quanto maior for o escalão em que se inserem os rendimentos do contribuinte, maior será a sua capacidade contributiva e, conseqüentemente, maior será a taxa de imposto a aplicar.

Este imposto comporta o respeito pelos princípios gerais do direito fiscal. Realçamos: o Princípio da Legalidade, o que significa que existe a exigência de ser criado por lei; o Princípio da Capacidade Contributiva, que significa também a observância do Princípio da Equidade (tributação igual para capacidade contributiva igual e maior tributação para maiores capacidades contributivas) e o Princípio da Proteção da Família.

No que toca à fundamentação do poder tributário dos Estados, podemos chegar a

dois grandes princípios: o princípio da residência e o princípio da fonte. Estes princípios tomaram uma relevância usual tão grande entre os Estados que podemos considerá-los o centro do sistema fiscal internacional, dando sentido à prevenção ou à eliminação da dupla tributação internacional. Assim, quanto à sujeição, o legislador português consagrou como elementos de conexão os princípios da residência e da fonte, conforme depreende do disposto do n.º 1 do art.º 13º do CIRS: “Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos”.

No contexto português, este princípio encontra-se consagrado no n.º 1 do artigo 15.º do CIRS: “Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.” De acordo com o n.º 2 do artigo 15.º do CIRS, também os não residentes são tributados em Portugal, mas aqui apenas pelos rendimentos obtidos em território português, tendo estes uma obrigação real ou limitada.

Tal como refere Pereira (2015), estes dois princípios não se excluem mutuamente. Desta forma, relativamente ao mesmo tipo de imposto, podem-se invocar diferentes elementos de conexão levando a problemas de dupla tributação (Nabais, 2015).

2.1.2 Residente fiscal, residente fiscal parcial, residente virtual, ex-residente e não residente fiscal

A. Residente Fiscal

No contexto português, o conceito de residência encontra-se definido no n.º 1 do artigo 16.º do CIRS:

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

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;
- c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com

- residência, sede ou direção efetiva nesse território;
- d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.”.

O conceito de residência em região autónoma, encontra-se definido no artigo 17.º do CIRS. A reforma da tributação das pessoas singulares, pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, veio alterar o conceito de residente fiscal e pretende diminuir os conflitos que existem pelo facto de um sujeito passivo alterar a sua residência fiscal no decurso do ano fiscal, como consta no Relatório do Anteprojeto da Reforma (2014)³. Esta reforma veio eliminar o princípio da atração da unidade familiar, ou seja, antes de 2015, a residência do agregado era definida tendo em conta a residência dos elementos do agregado a quem pertencesse a sua direção, podendo levar a situações de inevitável dupla tributação jurídica internacional.

B. Residente Parcial

A partir de 1 de janeiro de 2015⁴, foram alterados os dois principais critérios, tendo-se adotado o conceito de residência parcial. Esta é uma das grandes novidades da Lei de Reforma Fiscal do IRS, denominada residência parcial, que permite a tributação de rendimentos que, de outra forma, não estariam sujeitos a tributação⁵, permitindo que um sujeito possa ser considerado, no mesmo ano fiscal, residente e não residente. Esta alteração do conceito de residência fiscal implicou que o sujeito não seja considerado como residente desde o primeiro dia do ano em questão, apenas a partir do primeiro dia da sua permanência, artigo 16.º, n.3 e n.4 do CIRS.

C. Residente Virtual

Existe ainda associado à residência, o conceito de “residência virtual”, sujeito que reside num outro Estado Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu (EEE) com o qual Portugal tenha um intercâmbio de informações em matéria fiscal. De acordo com o artigo 17.º A do CIRS, estes sujeitos podem optar pela respetiva tributação de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos

³ Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (2014), Anteprojeto da Reforma do IRS - uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social.

⁴ Redação com as alterações previstas na Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro. O novo regime de determinação da residência é apenas aplicável a situações que ocorram após 1 de janeiro de 2015, conforme estabelece o n.º 2 do artigo 17.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

⁵ Nos termos do n.º 15 do artigo 16.º do CIRS, esta ficção legal pode ser ultrapassada.

não casados residentes em território português, mas com as devidas adaptações. No entanto, apenas poderão optar por aplicar as regras aplicáveis aos sujeitos residentes em Portugal quando 90% dos rendimentos do sujeito são obtidos em território português.

Torna-se importante referir que o conceito de residência é distinto do conceito de domicílio fiscal. O conceito de domicílio fiscal foi considerado elemento de conexão territorial, no que toca à fiscalidade internacional, até ao Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (MCOEDE) de 1963, a partir desse momento estabeleceu-se como elemento de conexão a residência. O conceito de domicílio fiscal encontra-se definido no artigo 19.º da LGT e diz respeito ao local de residência habitual.

D. Não residente

Temos ainda que mencionar o conceito de não residente. Aqui se o contribuinte não preencher os requisitos do artigo 16.º do CIRS, não pode usufruir do estatuto de residente em Portugal, passando a ser considerado não residente. Este conceito acaba por ter uma natureza residual, pois abrange todos os sujeitos que não preenchem os critérios para serem considerados residentes em Portugal.

No entanto, e apesar de o contribuinte ser não residente, continua a ser alvo de tributação. A legislação portuguesa e, em geral, a fonte poderá ser física (localização do imóvel), financeira (local da entidade pagadora), ou ainda o local do exercício da atividade (estabelecimento estável). Se a fonte dos rendimentos, nos termos descritos, se localizar em Portugal, poder-se-á dizer que, em princípio, haverá lugar a tributação em território nacional a incidir sobre os rendimentos aqui obtidos pelos não residentes.

De acordo com o artigo 15.º n.º 2 do CIRS, a tributação em sede de IRS apenas incide sobre os rendimentos obtidos em território português, estabelecendo o artigo 18.º do CIRS os rendimentos que são considerados obtidos em Portugal. A tributação destes rendimentos será feita através de uma retenção liberatória na fonte, tendo por base o rendimento bruto. Deste modo, verifica-se que a tributação irá ocorrer, face ao disposto no artigo 18.º do CIRS, quando aqui se situar a fonte dos rendimentos:

- Fonte Financeira – alínea a), b), c), d), f), g), l) e n);
- Fonte Física – alínea h) (imóveis);
- Local do exercício da atividade – alínea e) (estabelecimento estáveis), nas alienas m) e o) será o local da execução dos serviços;
- Restantes situações – alínea i) e j).

Os sujeitos passivos considerados não residentes são tributados segundo o “princípio da territorialidade” (em sentido estrito ou da fonte, isto é, segundo o *source principle*) ou da obrigação tributária limitada (Nabais, 2019).

Aos residentes habituais e aos residentes não habituais juntam-se agora os beneficiários do estatuto de ex-residentes.

E. Ex-residente

O regime de tributação dos ex-residentes foi criado com o Orçamento de Estado para 2019, aprovado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro que, através da previsão do artigo 258.º, aditou ao CIRS o artigo 12.º - A, sob a epígrafe “Regime fiscal aplicável a ex-residentes”. O regime em questão, enquadrado no Programa Regressar⁶, foi criado “com o intuito de promover o regresso daqueles que tiveram de sair do país em consequência da crise económica que afetou Portugal [...]”⁷. Este programa inicialmente iria terminar em 2023, contudo foi prorrogado até 2026.

O regime dos ex-residentes é, assim, mais um dos exemplos da importância e poder que os impostos têm na captação de investimento estrangeiro e na atração de cidadãos estrangeiros que podem ver no sistema tributário português um fator diferenciador na hora de escolher um Estado de residência.

Para serem considerados como tal, é necessário que não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores, de acordo com o n.º 1 do artigo 12.º A do CIRS, o mesmo artigo refere ainda que não podem beneficiar dos benefícios fiscais de tributação referidos neste artigo, os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual, artigo 12.º A, n.º 2 do CIRS.

⁶ Programa aprovado na Resolução do Conselho de Ministros n.º 60/2019,

⁷ Relatório do Orçamento de Estado para 2019, p. 42.

2.1.3 Sujeitos passivos residentes e o princípio da residência

O conceito de residência tem sofrido alterações ao longo dos tempos de forma a acompanhar a evolução que se tem vindo a ter não só na Europa, mas também no Mundo. O conceito de residência varia consoante a política fiscal de cada Estado, existindo duas teorias: a objetivista e a subjetivista. A primeira resulta da consideração do sujeito como residente em razão da presença física no território de um Estado durante um determinado período de tempo. Os critérios de atribuição da residência fiscal no nosso país encontram-se definidos no artigo 16.º do CIRS. A segunda teoria é mais exigente, pois, para além da permanência no território de um Estado, cumulativamente tem de se verificar a existência de um elemento subjetivo, que se traduz na vontade do sujeito se tornar residente. Também este critério está previsto na lei portuguesa, na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º CIRS.

As regras gerais de atribuição da residência fiscal em território português são dadas pelo artigo 16.º n.º 1, alíneas a) e b) do CIRS, segundo os quais são considerados residentes fiscais em Portugal aqueles que, no ano a que respeitam os rendimentos, tenham:

- a) permanecido mais de 183 dias, contados de forma contínua ou interpolada, num qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;
- b) Tenham permanecido por um período inferior de tempo, disponham, no nosso país, “[...]num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”.

Desta maneira, verifica-se um, funcionamento alternativo entre um critério de índole objetiva e um critério de índole subjetiva. Adicionalmente, o legislador criou ainda situações de residência presumida (Amorim & Mendes, 2016), previstas nas restantes alíneas do artigo supramencionado, considerando também residentes em Portugal aqueles que “Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território”, e ainda aqueles que “desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de caráter público, ao serviço do Estado Português”. São ainda considerados residentes, nos termos do n.º 6 do artigo 16.º

do CIRS, os nacionais portugueses que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região sujeito a regime fiscal claramente mais favorável, conforme a lista constante da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, salvo se o interessado provar que a mudança se deveu a razões atendíveis.

No que diz respeito à permanência no território, a lei não exige que o sujeito detenha a propriedade da habitação, bastando um título que legitime a sua utilização, como o arrendamento, o usufruto ou o comodato. Ficam excluídos de residentes os sujeitos que, em Portugal, apenas têm a intenção de ocupar a residência esporadicamente (casa de férias) e não de tornar essa residência “o seu centro de vida”. Também ficam excluídos os emigrantes que dispõem de uma casa de habitação, que futuramente poderão vir ocupar como residência habitual quando regressarem definitivamente a Portugal pois, apesar de haver intenção de a vir ocupar como residência habitual, esta intenção não é uma intenção imediata⁸, no presente (Faustino, 2009).

O princípio de residência é o mais importante, sendo este a referência para a definição da extensão do imposto (Pereira, 2014). Este princípio estabelece a residência como o critério de atribuição da competência a um Estado. “O princípio da residência ampara-se na ideia de que o Estado em que uma pessoa singular ou coletiva reside é aquele com o qual são mais intensos os vínculos de solidariedade que fundamentam o dever de pagar impostos” (Vasques, 2013, p 98). Este princípio estabelece ainda a extensão do poder tributário do Estado, devendo ser objeto de tributação todo o rendimento do sujeito independentemente do local de origem, adotando assim um sistema de tributação universal ou ilimitada. No entanto, este princípio não se aplica a todo o tipo de rendimentos obtidos pelo sujeito passivo, devendo ser conjugado com o poder cumulativo de tributar atribuído ao Estado da fonte, artigo 15.º do CIRS.

2.1.3 Sujeitos passivos não residentes e o princípio da fonte

Primeiramente, no que diz respeito aos princípios operativos, conforme refere

⁸ Anteriormente a 2015 o momento de verificação do cumprimento da reunião do *animus* e do *corpus* da al. b) do nº1 do artigo 16, aferia-se ao dia 31 de dezembro do ano em questão. Com a introdução do conceito da residência parcial em 2015, passou a ser aferida em qualquer dia do período de 12 meses quando o sujeito permanece em território português por período inferior a 183 dias.

Pereira (2015), estes tratam dos aspetos substanciais de repartição entre os Estados do poder de tributar e da eliminação da dupla não tributação. Estes são princípios mais concretos, que devem estar em consonância com o conteúdo dos princípios estruturais. Assim, quanto à sujeição, o legislador português consagrou como elementos de conexão os princípios da residência e da fonte, conforme se depreende do disposto no n.º 1 do artigo 13.º do Código do IRS: “Ficam sujeitos a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nela não residindo, aqui obtenham rendimentos”. E quanto à extensão e de acordo com o artigo 15.º, n.º 1 do CIRS, as pessoas singulares que residam em Portugal são tributadas pela totalidade do seu rendimento, segundo o designado princípio da universalidade – *worldwide income principle* – incidindo a tributação sobre os rendimentos obtidos dentro e fora do território nacional. Os não residentes, apenas quanto aos rendimentos obtidos em território nacional (artigo 15.º, n.º 2) – princípio da territorialidade ou *source taxation*.

O princípio da fonte leva a uma tributação limitada dos rendimentos produzidos no território, o que ocorre em geral com a tributação dos não residentes, segundo Nabais (2015), pois este princípio define o local de origem dos rendimentos do contribuinte como critério de atribuição de competência ao Estado tributar, o legislador português prevê isto no n.º 2 do artigo 15.º do CIRS. Desta forma, independentemente de o sujeito passivo ser nacional ou estrangeiro e residente ou não no Estado em questão, os rendimentos são tributados no Estado em que tenham origem.

Não sendo fácil determinar a localização de origem de certos tipos de rendimentos, torna-se necessário diferenciar entre fonte de rendimento e fonte de pagamento. Fonte de rendimento trata-se de um conceito económico. Diz respeito à produção do rendimento, ou seja, ao lugar do exercício da atividade. Já fonte de pagamento trata-se de um conceito financeiro, diz respeito à realização do rendimento. Desta forma e à semelhança do que acontece em muitos outros Estados, Portugal tributa:

- (i) Os residentes, pela totalidade dos rendimentos, ainda que obtidos fora do território nacional (artigo 15.º, n.º 1) – princípio da universalidade ou *world wide income*; e
- (ii) Os não residentes, apenas quanto aos rendimentos obtidos em território

nacional (artigo 15.º, n.º 2) – princípio da territorialidade ou *source taxation*.

2.2. Dupla tributação internacional e Convenções internacionais sobre a dupla tributação (CDT)

2.2.1 Enquadramento histórico

No final do século XIX, surge o fenómeno da dupla tributação e a consequente necessidade de o combater. Desde esse momento, começaram a surgir as primeiras convenções, tendo a primeira sido celebrada entre a Alemanha e Itália em 1925, e foi a partir desta que se intensificaram as relações económicas entre países europeus e, simultaneamente, o aumento da celebração de posteriores tratados. Tendo em conta, as alterações sofridas nos sistemas fiscais internos de cada país, seria necessário harmonizá-los de alguma forma. Nesses termos, foi necessário recorrer ao Direito da União Europeia, uma vez que este prevalece e tem autonomia face aos ordenamentos jurídicos dos países europeus, podendo assim limitar a sua soberania fiscal.

Associada à liberdade de mercadorias, temos a tributação indireta – que é o caso do IVA – que é efetuada com fundamento nos artigos 90.º a 93.º do Tratado da EU. Por outro lado, associada à liberdade de circulação de pessoas e capitais, temos a tributação direta, que diz respeito aos impostos sobre o rendimento (IRS e IRC ou equivalentes noutros Estados) e que é da competência dos Estados Membros. No entanto, é igualmente influenciada pelo Direito da União Europeia, de acordo com Mendes (2011, p.35):

“o que implica que não podem existir medidas fiscais que sejam contrárias ao exercício das liberdades fundamentais consagradas no TFUE⁹, designadamente: livre circulação de trabalhadores (art.º 45 n.º 2 do TFUE), direito de estabelecimento (art.º 49 1ª parte e art.º 57 3ª parte do TFUE), livre prestação de serviços, livre circulação de capitais (art.º 63 do TFUE) e a proibição da discriminação em razão da nacionalidade”.

Concretamente no tocante ao princípio da não discriminação, este encontra-se consagrado no art.º 18.º do TFUE, o qual indica, no seu n.º 1, que “no âmbito da

⁹ Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

aplicação dos Tratados, e sem prejuízo das suas disposições especiais, é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade”, uma vez que essa discriminação viola o princípio da igualdade, ao arrepio do aludido Tratado. Neste contexto, importa referir que conforme a doutrina de Pereira (2004), a extensão do princípio da não discriminação ao campo da tributação direta revela-se fundamental para a eliminação dos obstáculos e para a concretização do mercado interno.

Neste mesmo seguimento, Xavier (2007, p.277) refere que o princípio da não discriminação:

“consiste na defesa de um tratamento, para os nacionais de um Estado contratante, que não seja mais gravoso do que aquele dado aos nacionais do outro Estado que se encontrem na mesma situação, a cláusula da nação mais favorecida vai mais longe, determinando a concessão aos nacionais de um daqueles Estados, do tratamento mais favorável dado pelo outro a um terceiro Estado”.

Face ao acima mencionado, e por forma a evitar situações de discriminação e por consequência violação dos princípios da União Europeia, foram criados elementos de conexão capazes de definir especificamente a competência para tributar determinados factos. Destarte, os Estados exercem o seu poder tributário de acordo com os critérios da residência e da fonte, conforme já tivemos oportunidade de referir.

2.2.2 Conceito de dupla tributação

A dupla tributação surge fruto da expansão da mobilidade e da rede de investimentos, do deslocamento transfronteiriço, seja de capital ou de trabalho. A mesma faz com que ocorra, na ótica de querer evitá-la, conflitos entre as administrações fiscais, gerando dificuldade para delimitar qual Estado tem o poder de tributar e, conseqüentemente, prejudicando, da mesma forma, a livre circulação e a liberdade de estabelecimento internacional.

O conceito de dupla tributação é o fenómeno que ocorre quando uma determinada situação está prevista enquanto objeto de tributação em mais do que um ordenamento jurídico, integrando-se na norma fiscal de ambos os Estados. Isso verifica-se quando os Estados ou não adotam o mesmo elemento de conexão ou, adotando o mesmo, este tem conteúdo diferente, através de uma noção diferente

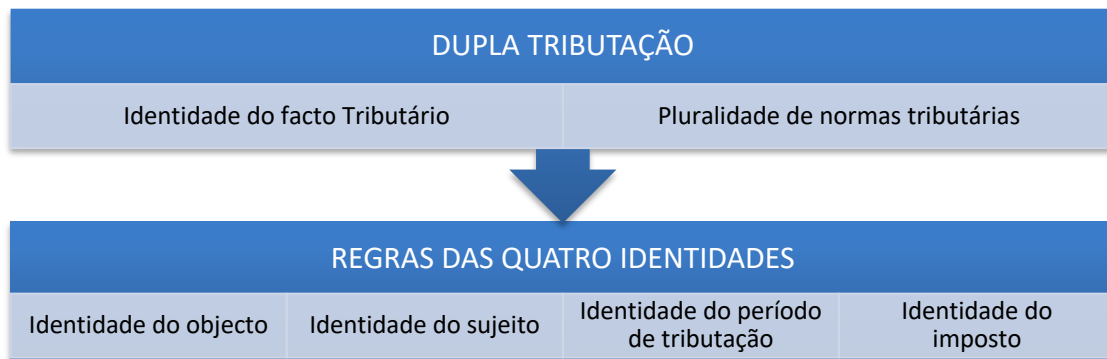
entre os Estados, ou seguem critérios diferentes na quantificação ou avaliação do mesmo. Estamos perante uma situação de dupla tributação internacional, uma vez que existe um tributo que o Estado emprega aos rendimentos gerados no seu território.

Para Xavier (2016, p. 31), a dupla tributação acontece “quando o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto”. Em conclusão, o professor Xavier (2016, p. 35) exemplifica que estaríamos perante um caso de dupla tributação económica se “o mesmo rendimento fosse tributado por normas tributárias distintas, das quais uma o atinge na sociedade, pessoa coletiva onde se gerou e outra no sócio a quem foi distribuído e, em geral, sempre que o mesmo facto (ou aspeto material do facto) é tributado cada vez que muda de titular”.

O Acórdão do STA, de 12 de Julho de 2007, proferido no âmbito do Processo 0126/06, refere que a dupla tributação “(...) surge quando dois Estados se arrogam o direito de tributar uma mesma situação (identidade do objeto), onde o contribuinte (identidade do sujeito), o rendimento (identidade do imposto) e o período (identidade do período tributário) a que se refere o facto são os mesmos (regra das quatro identidades), implicando uma carga tributária excessiva para o contribuinte”.

Desta forma, podemos dizer então que a dupla tributação se deve, à interligação de diferentes sistemas fiscais, que adotam normas jurídicas diferentes. Daqui se depreende que para haver dupla tributação é necessário que haja identidade do facto tributário e pluralidade de normas tributárias. No respeitante à identidade do facto tributário, Nabais (2004) menciona a regra das quatro identidades: identidade do objeto, identidade do sujeito, identidade do período de tributação e identidade do imposto, tal como se pode verificar na Figura 2.1.

Figura 2.1 – Dupla tributação e regras dos quatro



Fonte: Elaboração Própria

Entretanto, Lourenço (2011, p.19) refere que há autores que argumentam não ser obrigatória a verificação da identidade do sujeito, bastando que se verifiquem as restantes três identidades que são: identidade do objeto, identidade do período de tributação e identidade do imposto.

Como Morais (2008, p. 111) refere “Não cabe aqui analisar os critérios que permitirão concluir pela verificação de cada uma dessas identidades. Bastar-nos-á a ideia de que está em causa a pretensão de dois Estados tributarem, na titularidade de uma pessoa, o mesmo rendimento (em impostos sobre o rendimento), relativamente a um mesmo ano”.

Neste sentido, podemos distinguir os conceitos de dupla tributação jurídica ou internacional e dupla tributação económica. A dupla tributação jurídica ou internacional exige dois requisitos: a identidade de facto e a pluralidade de normas. Está em causa a identidade do sujeito passivo, ou seja, a tributação irá operar através de diferentes normas, mas na esfera do mesmo sujeito passivo. A identificação de dupla tributação jurídica é feita mediante a aplicação da regra das quatro entidades. Na dupla tributação económica por outro lado, a mesma riqueza sofre a imposição de tributos comparáveis, mas o sujeito passivo da obrigação tributária é diferente (Xavier, 2017). Em suma, a dupla tributação aquando houver uma situação tributária internacional e a respetiva conexão entre ordenamentos jurídico-tributários de Estados diferentes. Na opinião de Mesquita (1998, p. 15), existem quatro cenários que poderão dar origem à dupla tributação internacional:

a) Fonte / Residência: a principal causa da dupla tributação jurídica

internacional, resultante da aplicação simultânea por um Estado do princípio da fonte e do princípio da residência.

- b) Residência / Residência: quando um sujeito passivo é considerado residente ao mesmo tempo em dois ou mais Estados diferentes.
- c) Fonte / Fonte: quando ocorre a delimitação de fonte, de uma mesma transação económica, por dois ou mais Estados, ou seja, tratam como se estivesse ocorrido no seu território.
- d) Nacionalidade / Residência: poucos são os Estados que tributam pela nacionalidade, porém a dupla tributação internacional pode ocorrer sobre esta sobreposição, como é o exemplo dos EUA.

2.2.3. Convenções internacionais para evitar a dupla tributação (CDT)

É possível observar um crescimento exponencial da globalização da economia e desvalorização das fronteiras dos Estados como limites à circulação de pessoas, bens, serviços e capitais, cada vez mais os Estados sentiram necessidade de uniformizar, clarificar e unificar a situação fiscal dos sujeitos passivos de cada Estado. É neste sentido que surgem estas convenções que constituem uma medida específica de acordos internacionais que visam atenuar ou eliminar o fenómeno da dupla tributação jurídica, uma vez que implicam que os Estados envolvidos partilhem as pretensões tributárias nacionais e, conseqüentemente, abdicuem mutuamente e parte delas, segundo Morais (2008), através de elementos de conexão (fonte e residência). Desta forma as CDT assumem um papel determinante na eliminação da tributação internacional. Isto dá-se através da transferência recíproca do poder de tributar e da soberania fiscal de cada um dos sistemas jurídicos. Pretende-se assim evitar que a mesma pessoa e o mesmo rendimento sejam duplamente tributados, no mesmo período, em Estados diferentes.

Os primeiros tratados contra a dupla tributação remontam ao século XIX¹⁰. No entanto, somente no século XX, com o fim da 1.^a Guerra Mundial, a sociedade das Nações desenvolveu vários modelos relacionados com aquele fenómeno. O primeiro modelo da OCDE (MOCDE) foi publicado em 1963, após a criação da OCDE assinada

¹⁰ Tratado entre a Prússia e a Saxónia, de 16 de abril de 1869 e o Tratado entre a Áustria e a Hungria, de 21 de junho de 1899.

em 14 de dezembro de 1960, em substituição da Organização Europeia de Cooperação Económica (OECE). O critério de residência assume um papel importante neste modelo, tal como no modelo apresentado pela Sociedade das Nações – precursora da ONU. Em 1977, o Grupo Andino¹¹ criou um modelo em que o princípio da fonte passou a ter ênfase, perseguindo desta forma a neutralidade na importação de capital. Na década de 80, a ONU desenvolveu um modelo com uma estrutura e disposição muito semelhante ao MC OCDE. Contudo, o modelo da ONU diverge do MC OCDE na medida em que procura criar condições mais favoráveis para proteger os países menos desenvolvidos, nomeadamente pela via do reforço do princípio da fonte em detrimento do princípio da residência. Já o modelo da OCDE beneficia geralmente o país de residência do investidor, evidenciando uma tendência de privilegiar os países exportadores de capital (país de origem do investimento).

Com as CDT, a soberania dos Estados é, em certa medida, limitada ou fragmentada, já que haverá uma distribuição do poder de tributação entre os Estados contraentes, seja na cedência, atribuição, limitação ou reconhecimento do poder de tributar, pois apenas assim será possível alcançar a finalidade, cujo termo designa-se por doutrina de função negativa/efeito negativo dos tratados (Xavier, 2007, pp. 221-223). É evidente que estas limitações são feitas, em regra geral, de forma equilibrada, com os reconhecimentos dos poderes de tributar de cada ordenamento jurídico do respetivo Estado.

A função das Convenções não se limita somente à eliminação da dupla tributação internacional, mas possuem igualmente o objetivo de evitar a fraude e a evasão fiscal internacional, ou seja, evitar a não tributação. Assim, elas possuem regras para troca de informações entre as várias administrações fiscais dos Estados contratantes e também regras destinadas a evitar o uso dos paraísos fiscais ou regimes claramente mais favoráveis. Temos então que, as CDT bilaterais possuem uma grande importância e tendência a representar estes princípios. Num panorama global existem mais de 2.500 celebrações (Shindel, 2005, p.26).

Existem dois grandes modelos de convenções que podem ser utilizados: o modelo

¹¹ Bolívia, Chile, Equador, Colômbia, Perú e Venezuela (este último apenas a partir do ano de 1973).

da OCDE e o modelo da ONU. Portugal, por norma, utiliza o modelo de convenção da OCDE para as convenções que celebra (Morais, 2008). Os modelos da ONU e da OCDE, apesar da não obrigatoriedade de utilização pelos países membros ou não membros quando celebram uma convenção de dupla tributação, contêm padrões mínimos de governança fiscal aconselhada pelas respetivas organizações internacionais, os quais, caso não acatados pelos Estados, podem ocasionar sanções políticas e, de forma reflexa, sanções comerciais.

O modelo mais utilizado pelos Estados é o MC OCDE, facto que se justifica não só pela representatividade económica que a organização apresenta, uma vez que é composta por 38 Estados, mas também porque a maioria desses Estados ostenta um elevado grau de desenvolvimento. Desde a sua publicação, o MC OCDE foi sendo adaptado à realidade internacional, sofrendo várias revisões com o fim de combater as lacunas que dizem respeito à repartição do poder de tributação entre os Estados.

Quanto à estrutura do Modelo de Convenção da OCDE, ela é dividida em sete capítulos, da seguinte maneira:

- Capítulo I (artigos 1.º e 2.º) – Âmbito
- Capítulo II (artigos 3.º a 5.º) – Definições
- Capítulo III (artigos 6.º a 21.º) - Tributação do rendimento (define as regras de repartição do rendimento)
- Capítulo IV (artigo 22.º) - Tributação do capital
- Capítulo V (artigo 23.º) - Eliminação da dupla tributação
- Capítulo VI (artigos 24.º a 29.º) - Disposições especiais
- Capítulo VII (artigos 30.º e 31.º) - Disposições finais

O conceito de residência, além de ter um papel a nível interno, desempenha também um papel a nível internacional. Para tentar atenuar o efeito que poderá decorrer do sujeito ser considerado residente em ambos os Estados, relativamente ao mesmo período, pois os Estados fixam critérios de residência semelhantes, o art.º 4 da MC OCDE veio definir como “residente de um Estado Contratante”, considerando-o “qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, aplica-se igualmente a esse Estado e às suas

subdivisões políticas ou autarquias locais”.

Além da residência, também o princípio da universalidade e da territorialidade são critérios de tributação de residentes e não residentes, respetivamente. Assim, facilmente surgem situações de dupla tributação dado que um residente em Portugal poderia ver um rendimento de fonte estrangeiro ser tributado aqui e no Estado da fonte.

2.2.4 Objetivos e normas de aplicação das convenções

Ao se estar perante uma situação de dupla tributação torna-se importante que esta seja eliminada, pois a sua não eliminação terá reflexos negativos nas relações económicas internacionais, designadamente nos movimentos de capitais e, conseqüentemente, no desenvolvimento económico (Pereira, 2014). Assim, a função das Convenções não se limita apenas à eliminação da dupla tributação internacional, mas possuem igualmente o objetivo de evitar a fraude e a evasão fiscal internacional, ou seja, evitar a não tributação. Deste modo, elas possuem regras para troca de informações entre as várias administrações fiscais dos Estados contratantes e também regras destinadas a evitar o uso dos paraísos fiscais ou regimes claramente mais favoráveis.

Existem dois métodos para eliminar a dupla tributação: o método da isenção e o método da imputação ou do crédito de imposto (Nabais, 2015).

A. Método da Isenção

O método da isenção consiste em isentar de tributação no país da residência aqueles rendimentos provenientes de fonte estrangeira, ou seja, exclusivamente o Estado da fonte deve exercer o poder de tributar.

Este método possui duas modalidades:

- O método da isenção integral: o rendimento não é tido em consideração seja para qual efeito for sendo assim, isento integralmente;
- O método da isenção com progressividade: apesar deste imposto não ser tributado, ele é levado em consideração, juntamente com os rendimentos de produção interna, para a determinação de taxa progressiva aplicável ao

rendimento global rendimentos de produção interna, para a determinação de taxa progressiva aplicável ao rendimento global (Xavier, 2017).

Importa ressaltar que tal “reserva de progressividade” visa evitar que a exoneração dos rendimentos de fonte estrangeiras limite a progressividade do imposto, colocando em situação de desigualdade aqueles contribuintes cuja única fonte de rendimentos seja interna.

De acordo com o artigo 23.º - A da MCOCDE, importa ressaltar que a não tributação pelo Estado que pratica o método da isenção não é condicionada pelo facto de o outro Estado ter efetivamente tributado tal rendimento, a Convenção requer apenas que seja possível tributar.

Algumas vantagens quanto à aplicação do método da isenção são: (1) neutralidade quanto à importação de capital, pois todos os contribuintes no Estado da fonte são tratados de acordo com a mesma base fiscal; (2) reconhecimentos de benefícios fiscais concedidos pelo Estado da fonte; (3) menor complexidade administrativa; (4) eliminação do relacionamento do contribuinte com duas autoridades fiscais e (5) eliminação da dupla tributação – atual e potencial.

Em relação às desvantagens podemos citar entre elas: (1) redução das receitas fiscais devidas no Estado da residência; (2) eventual recusa, por parte do Estado da fonte, no que concerne à concessão de determinados benefícios ou deduções; (3) as perdas de um estabelecimento estável podem ser rejeitas pelo Estado da residência; (4) o caso da isenção com progressividade, requer-se relatos financeiros detalhados e (5) recurso a países e jurisdições com taxas reduzidas (Azevedo, 2017).

Uma das vantagens apontadas para este método na sua vertente de isenção integral é a sua simplicidade, uma vez que não há sequer obrigação de declarar o rendimento de fonte externa. Contudo, o facto de este rendimento não ser considerado pode pôr em causa a progressividade caso exista, no Estado de residência, pois não há englobamento do rendimento de fonte externa. Desta forma, a tendência será aplicar este método quando no Estado de residência o imposto é calculado segundo uma taxa proporcional, de acordo com Pereira (2014).

B. Método da imputação ou do crédito de imposto

Em relação ao método da imputação ou do crédito de imposto, também este apresenta duas modalidades:

- Método da imputação integral - respeito à dedução no país de residência do total de imposto efetivamente pago no país de origem.
- Método da imputação normal - a dedução está limitada à fração do próprio imposto correspondente aos rendimentos de fonte externa (Pereira, 2014).

De acordo com o artigo 23.º-B da MCOEDE, o crédito de imposto com imputação consagrada, o Estado da residência deduz o montante do imposto pago no estrangeiro, mas limita essa dedução a uma fração do seu próprio imposto, correspondente aos rendimentos provenientes do país da fonte, ou seja, o contribuinte não é reembolsado pelo que tenha pagado a mais no Estado da fonte relativamente ao que pagaria pelos mesmos rendimentos no território da residência. Nesta modalidade deduz-se o imposto suportado no Estado da fonte, tendo como limite o imposto pago no país da residência (Azevedo, 2017).

Algumas das vantagens do método de crédito de imposto: (1) ser neutro relativamente à exportação de capital, uma vez que trata todos os contribuintes no Estado da residência de acordo com mesma base fiscal; (2) permitir a dedução, no Estado da residência, do imposto suportado no Estado da fonte; (3) desencorajar a transferência de ativos ou rendimentos para países e jurisdições com taxas reduzidas ou paraísos fiscais; (4) ser de simples aplicações, desde que a autoridade fiscal que concede o crédito calcule o montante respetivo de acordo com as leis nacionais e não tenha que tomar em consideração o sistema fiscal de outro país.

Por outro lado, algumas das desvantagens deste método: (1) o imposto a pagar pelo contribuinte resulta sempre da aplicação da maior das taxas interna e estrangeira; (2) pode conduzir a situações de excesso de crédito (e de crédito não recuperável); (3) elimina as reduções de imposto e os incentivos concedidos pelo Estado da fonte, no caso da residência não abdicar dessa diferença de imposto; e (4) torna a exportação de capital menos atrativa (Azevedo, 2017).

Neste método também uma das modalidades é mais vantajosa que a outra,

nomeadamente a modalidade de imputação integral pois tem a vantagem de ser mais simples quando comparada com a outra modalidade. Porém, a modalidade de imputação normal revela-se mais adequada, designadamente quando a tributação no Estado fonte é superior ao Estado de residência, segundo Pereira (2014).

Nas convenções, para eliminar a dupla tributação que Portugal celebra, por via de regra aplica-se o método da imputação ou crédito de imposto para eliminar a dupla tributação (Borges & Sousa, 2009). No âmbito das pessoas singulares, o artigo 81.º do CIRS, consagra o método do crédito de imposto para a eliminação da dupla tributação.

2.2.5 Convenções celebradas por Portugal

De acordo com Morais (2013, p.35), as CDT “têm como objetivo controlar e equilibrar o poder tributário dos Estados contratantes. É, por isso, importante ter sempre em atenção a legislação interna de cada um dos Estados de modo a garantir que o equilíbrio convencional se mantém”. Estes acordos bilaterais tencionam a eliminação ou redução da dupla tributação internacional. Assim, a celebração de uma CDT implica em renúncia de receita fiscal por parte dos Estados Contratantes, uma vez que a sua finalidade basilar é a eliminação da dupla tributação internacional. Em termos práticos, caso não houvesse tal Convenção, ambos os Estados tributariam os mesmos rendimentos auferidos pela mesma pessoa a eles vinculada por elementos de conexão.

De acordo com os dados da Autoridade Tributária (AT), Portugal, até 2023 tem 78 CDT em vigor visto que duas deixaram de se aplicar (Finlândia e Suécia) e uma assinada. Ver anexo 1 no final, onde encontra-se o quadro resumo das convenções.

2.2.6 Divergências com outros Estados-Membros

A) A quebra da CDT com a Finlândia

As convenções enquanto acordos bilaterais para evitar a dupla tributação, têm como objetivo um equilíbrio entre o poder tributário atribuído a cada Estados contratante, uma vez que um tratamento mais favorável concedido a um país quanto a determinado rendimento de certa categoria ou sujeitos passivos é normalmente

compensado no outro Estado. Neste sentido, é importante ter em conta todo o processo negocial, bem como ter em consideração as especificidades da legislação de cada Estado contratante que, de alguma forma, possam interferir no equilíbrio convencional que se pretende alcançar.

É neste sentido que o problema com a Finlândia começa. O RNH, ao excluir da tributação em Portugal rendimentos que, de acordo com a convenção existente entre Portugal e a Finlândia apenas poderiam ser tributados em Portugal, compromete esse objetivo por criar num dos Estados contratantes uma situação fiscal extremamente mais favorável para os contribuintes. E como Portugal fá-lo intencionalmente, exatamente para incentivar estes sujeitos passivos a deslocarem a sua residência para a respetiva jurisdição fiscal, tornando-se assim competente para tributar os outros rendimentos com os quais *a priori* não teria qualquer ligação. Neste sentido, o outro Estado - neste caso a Finlândia - vê fugir os seus contribuintes, constituindo desta forma o RNH um instrumento de concorrência desleal e fonte de tributação injusta. Desde 2016 que Portugal e a Finlândia estavam em negociações para que a convenção sobre a dupla tributação, que se encontrava em vigor desde 1971, fosse atualizada. Em novembro de 2016, o novo texto ficou pronto com várias modificações, sendo a principal relativa à tributação das pensões.

Desta forma, o n.º 2 do artigo 17.º do Projeto de Acordo de 2016:

“Notwithstanding the provisions of paragraph 1, and subject to the provisions of paragraph 2 of Article 18, pensions paid and other benefits, whether periodic or lump-sum compensation, awarded under the social security legislation of a Contracting State or under any public scheme organised by a Contracting State for social welfare purposes, or any annuity arising in a Contracting State, may be taxed in that State.”

Com esta alteração, para além de tributar as pensões advindas do exercício de funções públicas (artigo 19.º da Convenção de 1970 e artigo 18.º do Projeto de Acordo de 2016), o Estado da fonte passava também a ser competente para tributar as restantes pensões, desde que estas fossem pagas através dos seus sistemas de Segurança Social ou outros esquemas públicos similares. Existia uma ressalva que mencionava que esta exceção só deveria começar a ser aplicada ao fim de 3 anos após a entrada do diploma, salvo quando os rendimentos previstos no artigo 18.º da Convenção de 1970 (pensões e remunerações similares) não se encontrassem sujeitos a tributação o Estado de residência. Esta ressalva permitia que a Finlândia

pudesse começar a tributar de imediato os seus pensionistas, que até ao momento não gozavam de nenhuma tributação nestes rendimentos devido ao RNH.

Existiram mais alterações, mas a mais relevante foi esta. O Parlamento finlandês aprovou o Projeto de Acordo em dezembro de 2016, mas Portugal nunca chegou a fazê-lo e nem deu nenhuma justificação à Finlândia sobre a matéria. Em 2018, o Governo da Finlândia resolveu denunciar a convenção de 1970, nos termos do artigo 30.º da mesma e desde 1 de janeiro de 2019 que não vigora qualquer CDT entre Portugal e a Finlândia.

B) A quebra da CDT com a Suécia

Em 2018, a Suécia, “revoltava-se” contra o mecanismo português, relativamente às pensões, uma vez que Portugal não tributava nem permitia à Suécia tributar. O Estado reclamante exigiu uma renegociação da CDT vigente entre ambos, tendo originado o Protocolo de alteração à Convenção, assinado a 16 de maio de 2019. Tal como pretendido pela Finlândia, a Suécia também tencionava, em matéria e rendimentos de pensões e similares que, lhe fosse atribuída competência para tributar ao Estado da fonte (Protocolo que altera o artigo 18.º da Convenção), o qual só poderia ser exercida a partir de 1 de janeiro de 2023, existindo aqui um período transitório. Com exceção se aqueles rendimentos não estivessem sujeitos a impostos no Estado de residência do seu titular, aí nesse caso poderia de imediato ser aplicada a tributação pelo Estado da fonte.

Por este motivo, Portugal introduz pela Lei do Orçamento de Estado para 2020 fim à isenção dos rendimentos provenientes de pensões, impondo a tributação em IRS, à taxa de 10%, das pensões de fonte estrangeira pagas a residentes inscritos como RNH, pensando que desta forma poderia acalmar a insatisfação da Suécia. A Suécia aplica uma taxa de 25% de tributação às pensões. No entanto, a Suécia decidiu denunciar o tratado fiscal que tinha com Portugal, uma vez que Portugal nunca veio a ratificar tal Protocolo.

Do ponto de vista fiscal, na ausência de um Acordo de Dupla Tributação celebrado entre Portugal e a Suécia, ambos os Estados estão obrigados a cumprir as respetivas legislações internas no que respeita ao pagamento de rendimentos obtidos por entidades ou indivíduos residentes noutro país.

A 16 de junho de 2021, Portugal foi notificado pela Suécia da cessação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (ou Acordo para Evitar a Dupla Tributação), existente entre os dois países desde 2003. Segundo esta comunicação, o acordo entre Portugal e a Suécia cessa efeito a partir de 1 de janeiro de 2022. A Suécia pode agora tributar os rendimentos pagos por entidades residentes na Suécia, independentemente da sua natureza, a residentes fiscais em Portugal (desde que, nos termos da sua legislação doméstica, tal tributação seja determinada). A realidade infeliz é que as situações de dupla tributação passarão a ser a normalidade, podendo mesmo revelar-se um entrave às liberdades de circulação que são a bandeira da EU.

C) Descontentamento da França

Em outubro de 2018, tal como se pode observar pela Figura 2.2, o desentendimento com a França, que teve início com as chamadas manifestações dos “coletes amarelos”.

Figura 2.2 - Protestos dos "Coletes Amarelos"



Fonte: https://pt.wikipedia.org/wiki/Movimento_dos_coletes_amarelos#/media/Ficheiro:2018-12-01_14-35-57_manif-GJ-Belfort.jpg

Cerca de 287.000 pessoas vestiram os coletes amarelos no primeiro dia de protestos a 17 de novembro 2018, verificando-se na semana seguinte avenidas bloqueadas em 160 diferentes ações no território francês. Estes protestos deveram-se aos aumentos dos impostos sobre os produtos O movimento teve início com o anúncio da progressão dos impostos sobre os produtos energéticos de origem fóssil e sobre as emissões de carbono, com evolução prevista de até 100 €/t de CO₂ em 2030. Manifestantes pedem reduções nos impostos sobre combustíveis, a reintrodução do

imposto sobre fortunas, o aumento do salário mínimo, assim como políticas de melhoria da democracia representativa, mais precisamente o referendo de iniciativa cidadã, além do *impeachment* do presidente francês Emmanuel Macron.

Entre as inúmeras reivindicações, houve críticas que foram feitas diretamente relacionadas com o RRNH, onde é referida a concorrência desleal do regime português. Isto só vem demonstrar que não é apenas a Finlândia e a Suécia que estão descontentes, mas que este descontentamento abrange mais países.

3. Regime fiscal aplicável aos residentes não-habituais (RNH) em Portugal

3.1 Fundamentos e objetivos para a criação e aplicação do Regime Fiscal para o Residente Não Habitual em Portugal

O reduzido crescimento da atividade produtiva, o agravamento do défice das contas públicas, o aumento do desemprego, a queda do investimento empresarial, um ambiente macroeconómico desfavorável foram algumas das razões que levaram à criação deste regime fiscal (Silva, 2015). Com o propósito de alterar esta tendência, era necessário entre outras medidas, atrair o Investimento Direto Estrangeiro (IDE) de forma a gerar crescimento económico e solucionar problemas de ineficiência económica.

Na conceção desenvolvida pela OCDE¹², o Investimento Direto Estrangeiro (IDE) potenciará o crescimento económico efetivo quando alocado aos seguintes sectores: (i) formação do capital humano; (ii) integração na economia global; (iii) transferência de inovação tecnológica e *know-how*; (iv) desenvolvimento das empresas no país recetor; (v) e aumento da competitividade.

Sustenta igualmente a OCDE que, a par de uma necessária estabilidade macroeconómica, mão-de-obra competente e ausência de obstáculos burocráticos, o sistema fiscal do país recetor é um dos fatores determinantes para a atração do IDE. Neste sentido, e segundo os ensinamentos da OCDE através da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro que aprovou o Orçamento de Estado para 2009, foi autorizado ao Governo, pelo disposto no seu artigo 126.º, a “criar um regime fiscal para residentes não habituais em IRS”. Este regime foi introduzido pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que aprovou ainda o CFI¹³.

Nas palavras utilizadas pelo legislador no preâmbulo daquele diploma, “a crescente projeção de Portugal no cenário mundial obriga a uma reflexão profunda sobre as orientações negociais nas relações económicas internacionais, sendo, nesta

¹² OECD, “*Foreign direct investment for development: maximising benefits, minimising costs*”, Paris, 2002, disponível em <https://www.oecd.org/investment/investmentfordevelopment/1959815.pdf>

¹³ Este foi, entretanto, revogado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que aprovou a redação original do atual CFI.

perspetiva, imperativo que seja delineada uma estratégia fiscal global assente nos atuais paradigmas da competitividade”, utilizando, para isso, “os instrumentos de política fiscal internacional do nosso país (...) como fator de atração da localização dos fatores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português”.

O RNH foi construído de modo a atrair para Portugal os designados *High Net Worth Individuals (HNWI)* – indivíduos com património ou rendimentos elevados para quem os estímulos fiscais têm um grande peso nas suas decisões de localização (Borges & Sousa, 2009, p.8) – visando os que fossem profissionais qualificados em atividades consideradas de elevado valor acrescentado constantes da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro ou beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro, desde que não tenham sido residentes em Portugal nos últimos 5 anos. O RRNH permite que ao deslocarem-se para Portugal seja dada a possibilidade dessas pessoas serem tributadas a taxas mais atrativas, comparativamente aos restantes residentes em Portugal. Essa atração acontece de duas formas distintas: através do método da isenção na eliminação da dupla tributação internacional dos rendimentos de fonte estrangeira obtidos por beneficiários do RRNH, ou através de uma tributação mitigada e proporcional de certos rendimentos do trabalho dependente e independente (incluindo os obtidos em Portugal), auferidos por sujeitos passivos de IRS a quem seja reconhecida esta qualidade.

Daí Borges & Sousa (2011) referirem que se possa dizer que o regime fiscal do residente não habitual possui uma “natureza dual”, já que estes dois traços principais se traduzem na atração de dois conjuntos diferentes de destinatários não residentes:

- a) Sujeitos que buscam estabelecer domicílio em Portugal de forma permanente (profissionais independentes, reformados e pensionistas), sendo este grupo naturalmente mais suscetível de obter rendimentos de fonte estrangeira;
- b) Sujeitos que buscam estabelecer uma residência temporária decorrente de relações de destacamento ou de expatriação, como trabalhadores dependentes ou membros dos órgãos sociais de pessoas coletivas. Estes, tendo como predominantemente a análise dos rendimentos de fonte

portuguesa.

Para este tipo de atração de não residentes, principalmente os pensionistas estrangeiros, a intenção do regime foi a de que eles contribuíssem para o acréscimo do consumo e permitissem a elevação das receitas tributárias do Estado, designadamente ao nível de IMT, IMI e do IVA.

Desde já, importa, contudo, realçar que embora se refira com frequência que o RNH tem por objetivo atrair investimento para Portugal de forma a potenciar a sua competitividade a nível internacional (Amorim & Mendes, 2016); e apesar de ter sido inicialmente integrado¹⁴ no Código Fiscal de Investimento sob a epígrafe “Regime fiscal do investidor residente não habitual”, como se verá, este Regime não obriga à realização de qualquer investimento direto em Portugal.

3.2 Normativos reguladores do regime

Nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição da República Portuguesa, o governo de Portugal implementa o RRNH através da aprovação pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, e na sequência de uma autorização legislativa do artigo 106.º e 126.º da Lei n.º 64-A/2008, que aprovou o OE para 2009. Fazendo alterações ao CIRS, em específico nos artigos 16.º (residência), 22.º (englobamento), 72.º (taxas especiais) e 81.º (anteriormente com epígrafe “crédito de imposto por dupla tributação internacional” e que passou a referir-se “eliminação da dupla tributação internacional”).

Este regime enfrentou algumas dificuldades na sua efetivação, nomeadamente na sua vertente prática, e foi sofrendo alterações no sentido da sua otimização que iremos enunciar. Com a Circular n.º 2/2010, de 6 de maio, da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (DSIRS), ficou clarificada a posição de que o regime apenas teria aplicação plena em 2010 e de que o âmbito de aplicação subjetivo e objetivo do regime em 2009 iriam sofrer limitações. Procedeu-se à introdução dos n.ºs 6 a 9 do artigo 16.º do CIRS. Viram-se excluídos do reconhecimento do estatuto de residente não habitual os sujeitos passivos que se inscreveram como residente em território português antes da publicação do

¹⁴ Desde a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que isso já não acontece.

Decreto de lei e os rendimentos que estivessem pendentes da entrada em vigor da portaria que define as atividades de valor acrescentado¹⁵.

Este regime foi complementado pela Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro¹⁶, que aprovou a tabela das atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico que relevam para efeitos da sua aplicação. As atividades identificadas naquela tabela encontram-se essencialmente divididas em 8 categorias e compreendem: (1) Arquitetos, engenheiros e técnicos similares; (2) Artistas plásticos, atores e músicos; (3) Auditores; (4) Médicos e dentistas; (5) Professores; (6) Psicólogos; (7) Profissões liberais, técnicos e assimilados; e (8) Investigadores, administradores e gestores.

O n.º 6 do artigo 16.º do CIRS estipulava que se consideravam residentes não habituais os sujeitos que “tornando-se fiscalmente residentes, [...], não tenham em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como tal em sede de IRS”. Uma vez cumprido este requisito, o residente não habitual “adquir[ia] o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direcção-Geral dos Impostos”, nos termos do então n.º 7 do artigo 16.º do CIRS. Para que esse direito se efetivasse, em cada ano do referido período era necessário, de acordo com o n.º 8 do artigo 16.º CIRS, à altura em vigor que o sujeito passivo fosse considerado residente em Portugal para efeitos de IRS. Na eventualidade de o sujeito passivo não gozasse esse direito num ou mais anos do período concedido de 10 anos, poderia retomar o gozo do mesmo em qualquer um dos anos remanescentes daquele período, contando que nele voltasse a ser considerado residente para efeitos de IRS, n.º 9 do artigo 16.º CIRS à altura em vigor.

O reconhecimento do estatuto de residente não habitual de acordo com a Circular 2/2010, estava dependente da comprovação, no momento da inscrição de certificado de residência com demonstração da tributação efetiva, o que acarretava uma excessiva burocracia e exigência de prova para o sujeito passivo. Assistimos assim, em primeiro plano, a fortes obstáculos de implementação do regime, condicionado por

¹⁵ Circular n.º 12/2010, que entrou em vigor em 7 de janeiro.

¹⁶ Para leitura na íntegra esta encontra-se no anexo 2.

motivos de aplicabilidade temporal e num segundo plano pela dificultada aplicabilidade prática, dando lugar às alterações das normas do CIRS¹⁷, pelo artigo 5.º da Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio¹⁸ e pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro¹⁹; Atualização da Circular n.º 2/2010 pela Circular n.º 9/2012, de 03 de agosto e a entrada em produção, no sistema de gestão de registo de contribuintes (SGRC), da opção do Regime Fiscal do RNH pelo Ofício-Circulado n.º 90015, de 08 de junho de 2010.

Estas alterações vieram desburocratizar os requisitos de comprovação de anterior residência fiscal e nos âmbitos temporais de aplicação do regime que, por sua vez, desbloqueou os processos de inscrição que se encontravam suspensos. O sujeito passivo passou a ter que entregar apenas uma declaração a atestar a não verificação dos requisitos para ser considerado residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores, o que não exclui a possibilidade da AT requerer documentos adicionais em caso de fundada dúvida.

No ano de 2015, com a reforma do IRS introduzida pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, há introdução do conceito de residência fiscal parcial, que trouxe naturalmente implicações no regime do RNH. Assistiu-se a uma alteração do disposto no anterior n.º 9 do artigo 16.º do CIRS, remunerado para o n.º 11, segundo o qual “o direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período [de 10 anos] depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano”. O DL n.º 42/915, de 22 de janeiro foi, entretanto, revogado pela alínea f) do artigo 16.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, passando as suas normas a integrar os artigos 99.º a 102.º do Código do IRS.

O Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, veio destacar a inserção da inscrição online do RRNH pelo sujeito passivo no Portal das Finanças. Vemos assim uma progressiva evolução e adaptação da legislação face às problemáticas práticas que surgiram no decorrer da aplicação do regime.

¹⁷ Alterou também o Decreto-Lei n.º 42/91 o qual trata sobre alterações as fórmulas de retenção do IRS

¹⁸ Publicada no Diário da República n.º 93, de 14/05, 1.ª Série, pp. 2481 – 2516

¹⁹ Aprovou o Orçamento do Estado para 2012.

No entanto, o preâmbulo da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro já alertava para o facto de que esta lista poderia vir a ser alterada, pois as atividades que se encontravam definidas no momento em que se criou o regime apenas serviriam para que se pudesse colocar o regime em prática. As atividades de elevado valor acrescentado foram definidas pela Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, que foi alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho. Nesse diploma o motivo desta alteração deveu-se:

“A situação económica de Portugal sofreu uma relevante mutação desde a publicação da referida tabela de atividades, existindo uma transformação significativa das dinâmicas de criação de emprego. De facto, entidades empregadoras de vários setores têm revelado dificuldades na contratação de trabalhadores com perfis de competências e qualificações diversificados, pelo que, neste contexto, importa reforçar os fatores de atratividade de trabalhadores que queiram vir para Portugal, incrementando valor na economia nacional (...) procede-se a uma revisão profunda da tabela de atividades constante da referida portaria, por forma a alinhar as atividades que dela constam com o valor acrescentado para o mercado de trabalho nacional, devido a competências especializadas ou dificuldades de recrutamento.”

O legislador optou por modificar o modelo anterior que se baseava em CAE (Código de Atividades Económicas) e passou a adotar um modelo com uma maior correspondência, os códigos da CPP (Classificação Portuguesa de Profissões). A nova portaria prevê ainda a possibilidade de revisão da tabela no prazo de três anos, em razão da evolução económica. A sua produção de efeitos começa a partir de 01/01/202, com o regime transitório para sujeitos passivos que se encontrem inscritos como RNH na data de início e para aqueles cujos pedidos se encontrem pendentes, possibilitando a opção entra a nova e a antiga tabela.

A Circular n.º 4/2019, de 8 de outubro, demonstra a mudança de posicionamento da Autoridade Tributária no que respeita ao reconhecimento do exercício de atividade de elevado valor acrescentado. Tratava-se de um procedimento administrativo de reconhecimento prévio moroso, e que não retirava a necessidade de controlo *à posteriori*, para de acordo com os termos do artigo 128.º do CIRS, uma apresentação quando a Autoridade Tributária solicitar. A lei n.º 2/2020, de 31 de março (OE para 2020), veio alterar a forma como os rendimentos de categoria H (pensões) não obtidos em território português, são tributados. Durante muitos anos a não tributação dos rendimentos desta categoria, levou a objeto de críticas, que levaram

a alterações legislativas. Desta forma, a Lei n.º 2/2020 de 31 de março, prevê que os rendimentos de categoria H não obtidos em território português, a que se aplicava o método da isenção para a eliminação da dupla tributação internacional, passam também a ser tributados a uma taxa especial fixa de 10% (artigo 72.º n.º 12 CIRS), o qual será aprofundado nos pontos seguintes.

Na Tabela 3.1 podemos encontrar a perspetiva temporal das normas jurídicas e administrativas.

Tabela 3.1 – Normas jurídicas e administrativas do RRNH de 2009 até 2020

| Normas Jurídicas | Normas Administrativas |
|---|--|
| DL n.º 249/2009, de 23 de setembro | Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro |
| Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro | Portaria n.º 1339/2005, de 30 de novembro |
| DL n.º 20/2012, de 14 de maio | Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro |
| Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro | Circular n.º 2/2010, de 6 de maio |
| Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro | Ofício-Circulado n.º 90015/2010, de 8 de junho |
| DL n.º 41/2016, de 1 de agosto | Circular n.º 9/2012, de 3 de agosto |
| Lei n.º 2/2020, de 31 de março | Portaria n.º 276/2014, de 7 de janeiro |
| | Circular n.º 4/2019, de 8 de outubro |
| | Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho |

Fonte: Adaptado Mendes (2015)

É de salientar a continuidade da aplicação das regulações anteriores, nos casos em que o sujeito passivo que, à data de entrada em vigor das presentes alterações, já se encontrem inscritos como residentes não habituais, ou cujo pedido de inscrição já tivesse sido submetido e esteja a aguardar análise, igualmente aplicado para os sujeitos passivos que sejam considerados residentes para efeitos fiscais e que solicitem a respetiva inscrição como residentes não habituais até 31 de março de 2020 ou 2021.

É importante referir que os sujeitos passivos que já se encontravam inscritos como beneficiários do regime ou que estivessem nas situações delimitadas no parágrafo anterior, podem optar na migração para as novas alterações, devendo essa opção ser exercida na declaração de rendimentos respeitantes ao ano 2020 e posteriores. Face ao exposto, assistimos a uma progressiva adaptação da legislação às necessidades práticas do regime, sem olvidar que também o regime teve de se adaptar às novidades legislativas, nomeadamente as aplicações on-line, que

reduziram de forma significativa o tempo de espera para a decisão dos processos.

Em síntese na tabela 3.2, podemos encontrar as principais alterações que ocorreram no regime com a legislação de 2009 a 2020.

Tabela 3.2 – Principais Alterações do RRNH em Portugal de 2009 a 2020

| Legislação | Alterações |
|--|---|
| Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro | Inscrição do residente não habitual era feita no momento da sua inscrição como residente em Portugal através de requerimento dirigido ao serviço de registo de contribuintes, onde seria instruído um processo que posteriormente seria decidido pelo diretor desse mesmo serviço. |
| Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro | Introdução das taxas de retenção para aplicar aos residentes não habituais. |
| Lei n.º 20/2012, de 14 de maio | Harmonização do conceito de residente não habitual. Revogação da Parte III do DL 249/2009, de 23 de setembro. O RRNH passa a integrar exclusivamente o CIRS. |
| Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro | Clarificação da dupla isenção das pensões no RRNH. |
| Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto | Alteração do artigo 10.º, do CIRS, relativa à forma de inscrição do residente não habitual, com vista à implementação de um procedimento eletrónico. Assim, o sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato de inscrição como residente em território português. |
| Lei n.º 2/2020, de 31 de março | Orçamento do Estado para 2020 - Quanto às pensões, inicialmente encontravam-se isentas de pagamento, tendo sido determinada, através do Orçamento do Estado de 2020, aprovado pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, a aplicação de uma taxa de 10% a estes rendimentos. |

Fonte: Elaboração Própria

3.3. Critérios materiais e formais de aplicação do regime

O regime dos RNH em Portugal possui critérios materiais e formais que devem ser cumpridos para que os indivíduos se qualifiquem e possam beneficiar das vantagens fiscais oferecidas por esse regime.

3.3.1 Critérios materiais: O estatuto de residente não habitual

De acordo com o artigo 16.º do CIRS, na aplicação do RRNH, há que ter em conta dois aspetos e distingui-los: as características essenciais à qualificação de um indivíduo como “residente não habitual” e os requisitos formais necessários para que este possa usufruir do respetivo regime fiscal. Em relação ao primeiro, regime da residência fiscal português encontra-se previsto no artigo 16.º n.8 do CIRS: “Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos números 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores”.

A qualificação como residente não habitual basta-se com a verificação cumulativa de dois requisitos: que este adquira residência fiscal em Portugal e que aqui não tenha residido em nenhum dos 5 anos precedentes.

Até final do ano de 2014, o regime que vigorou considerava como residentes em Portugal, num determinado ano fiscal, as pessoas que nesse período:

- a) permanecessem mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em território nacional, ou
- b) aquelas que, tendo permanecido menos tempo aqui dispusessem, em 31 de dezembro desse ano, de habitação em condições que fizessem supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

Atualmente os referidos números 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS, indicam como situações possíveis do sujeito passivo, das quais deriva a residência em território português:

- a) permanência em território nacional por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;
- b) tendo permanecido em território nacional por menos tempo, mas dispondo, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;

- c) ser, à data de 31 de dezembro, tripulante de navio ou aeronave ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva em território nacional ou desempenhar funções ou comissões de caráter público, no estrangeiro, ao serviço do Estado Português (incluindo o exercício de funções de deputado no Parlamento Europeu – artigo 16.º n.º 13 CIRS).

Em relação ao regime de residência parcial, foram criadas duas disposições anti abuso. Assim, um sujeito passivo será considerado residente em território nacional durante a totalidade do ano se:

- i. Aí tenha permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, [alínea a) do n.º 14 do artigo 16.º do CIRS], e cumulativamente
- ii. Obtenha, no decorrer desse ano e após o último dia de permanência, rendimentos que fossem sujeitos e não isentos de IRS caso mantivesse a qualidade de residente [alínea b) do n.º 14 do artigo 16.º do CIRS], ou em alternativa
- iii. Volte a adquirir a qualidade de residente durante o ano subsequente àquele em que a perdeu (último dia de residência) (n.º 16 do artigo 16.º do CIRS).

Feito o enquadramento do conceito de residência adotado no ordenamento jurídico português, e das formas de adquirir essa qualidade, cabe destacar que este é de uma importância fulcral para a aplicação do regime fiscal do Residente Não Habitual.

Existem apenas dois tipos de distinção, os residentes e os não residentes²⁰, sendo que os residentes não habituais integram desta forma a classificação de residentes para efeitos fiscais.

Conforme realça Guerra (2014, p.19):

“ao contrário do conceito de residente fiscal, o conceito de não residente fiscal não encontra definição em qualquer legislação fiscal em Portugal. De facto, tendo em conta que os dois conceitos são mutuamente exclusivos, esgotando em conjunto as qualificações possíveis, o conceito de não residente fiscal terá uma natureza residual, na medida que abrangerá todos aqueles sujeitos que não forem residentes fiscais nos termos do artigo 16.º do Código do IRS”.

²⁰ Conceito legalmente definido apenas *a contrário*.

Os residentes não habituais apenas têm esta denominação de “não habitabilidade” por não ter existido residência nos 5 anos precedentes em território português; e o seu regime fiscal diverso assenta num conjunto de condições de tributação mais favoráveis face às dos restantes residentes, os que aqui se poderiam considerar habituais. Os residentes não habituais também não devem ser confundidos com os não residentes que optem por exercer o direito previsto no artigo 17.º-A do CIRS, pelo qual (1) se esses residirem noutra Estado-Membro (EM) da UE ou do EEE, com o qual exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, (2) mas aqui auferirem rendimentos de Categoria A, B ou H, (3) os quais representem, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos no ano em causa (incluindo, claro, os obtidos no estrangeiro), podem optar por ser tributados segundo as regras aplicáveis aos residentes em Portugal, ao invés das previstas para os não residentes – que, não obstante, continuam a sê-lo. Aliás, os seus rendimentos mantêm-se sujeitos às taxas de retenção na fonte aplicáveis aos não residentes (ainda que com natureza de pagamento por conta).

3.3.2 Aspectos formais: requerimento e duração

Após reunidos os requisitos necessários mencionados no ponto 3.3.1, para ser considerado residente não habitual, o sujeito deve solicitar a inscrição como RNH por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território (artigo 16.º n.º 10 CIRS). Quanto à data de início da residência, atente-se no n.º 3, o qual dispõe:

“As pessoas que preenchem as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.º 1.”

Cumprido os requisitos, o sujeito beneficia do regime pelo período de 10 anos a contar do ano em que seja considerado residente (artigo 16.º, n.º 9 CIRS), desde que seja considerado residente em qualquer momento de cada um desses anos (n.º11). Caso tal não suceda, a aplicação do referido regime deve ser suspensa, mas pode ser retomada nos anos em que o beneficiário volte a adquirir residência fiscal

portuguesa, dentro daquele período de 10 anos (n.º 12).

Após terminado o período dos 10 anos, período de tributação mais favorável ao abrigo do RNH, é perfeitamente possível que o sujeito passivo desloque a sua residência para fora do território português durante 5 anos, findos os quais retorne a Portugal novamente como beneficiário do Regime Fiscal do Residente Não Habitual. Isto porque em momento algum, a lei proíbe que um determinado indivíduo volte a poder ser beneficiário deste regime uma vez terminado o prazo e voltando a estar reunidos os pressupostos essenciais para ser considerado residente não habitual. Durante este período que o indivíduo tem que deixar de ser residente em território português, existem alternativas próximas que serão abordadas no ponto 4.

Em relação as CDT, para que as mesmas possam ser aplicadas, é necessário que um sujeito passivo seja considerado residente fiscal em um ou ambos Estados. Os sujeitos considerados residentes não habituais têm de cumprir o critério de residência para poderem usufruir do regime, como tal, a nível das convenções, também serão considerados como tal.

É importante ressaltar que os critérios materiais e formais podem variar ao longo do tempo, pois estão sujeitos a alterações na legislação fiscal. É essencial que os indivíduos interessados em beneficiar do regime RNH consultem as autoridades fiscais portuguesas e busquem assessoria especializada para obter informações atualizadas e orientação específica sobre o regime.

3.4 Regras de tributação aplicáveis ao regime

O regime, tal como já mencionado, possui uma natureza dual, pelo que se torna possível separar os rendimentos em dois tipos: um de tributação atenuada dos rendimentos do trabalho dependente e independente auferidos por impatriados residentes não habituais (com rendimentos de fonte nacional e outra de fonte estrangeira) e de outro lado os rendimentos que possuem uma isenção por tratar-se de fonte estrangeira (por exemplo, pensões e rendimentos passivos).

3.4.1 Rendimentos obtidos em território nacional

As atividades de elevado valor acrescentado foram definidas pela Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, que foi alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, tal como referido anteriormente. Tal portaria poderá ser consultada no anexo 2.

Com a alteração de 23 de julho, a Portaria optou por abandonar o modelo subjacente à anterior tabela de atividades de elevado valor acrescentado – baseada, ainda que sem correspondência direta, em códigos de atividades económicas (CAE) – para passar a adotar um modelo assente, com correspondência direta, com códigos e Classificação Portuguesa de Profissões (CPP). Esta alteração permite, por um lado, o esclarecimento mais imediato e dúvidas interpretativas relativamente ao âmbito e alcance de cada uma das atividades constantes da tabela, uma vez que para cada código de profissão é detalhado um descritivo de funções que considera exemplos de profissões incluídas e excluídas e, por outro, assegurar uma melhor precisão na comparabilidade estatística, a nível europeu e internacional, nos diversos domínios em que é aplicada esta classificação.

Assim, de acordo com o n.º 10 do artigo 72.º do CIRS, esses rendimentos ficam sujeitos:

- a) No caso de remuneração mensalmente pagas ou postas à disposição de residentes não habituais em território português que sejam rendimentos de categoria A, a retenção na fonte deve ser efetuada à taxa de 20% (artigo 99.º, n.º 8 do CIRS).
- b) No caso de rendimentos da categoria B auferidos por residentes não habituais em território português, a retenção na fonte deve ser efetuada também à taxa de 20% (artigo 101.º, n.º 1, alínea d, do CIRS.).

É relevante mencionar que o valor da taxa de 20%, desde a sua implementação até aos dias de hoje, não sofreu nenhuma modificação, pelo que no entendimento da Comissão para a Reforma: “uma qualquer alteração (para mais, sendo no sentido da sua elevação) comprometeria decisivamente à atratividade do sistema dos residentes não habituais” (Morais, 2014, 2015). Trata-se de uma taxa fixa bastante atrativa (tanto mais vantajosa quanto mais alto o escalão dos rendimentos auferidos) e que se opõe às taxas gerais de IRS que, atualmente, podem chegar a uma

taxa de 48% (artigo 68.º n.º 1 CIRS) e ainda ser acrescidas taxas adicionais de solidariedade de 2,5% e 5% nos casos de rendimentos mais elevados.

Uma vez que se trata de um rendimento sujeito a uma taxa especial, não tem lugar para o englobamento obrigatório e, conseqüentemente, impede a aplicação das deduções à coleta. Estas poderão, contudo, ser aplicadas se o sujeito passivo optar pelo englobamento de tais rendimentos (artigo 72.º n.º 13 CIRS), o qual opera por categoria (22.º n.º 5) e permite a realização de deduções à coleta²¹. Importante referir que, quando exercida a opção pelo englobamento, esta deve ser feita por categoria de rendimentos, de acordo com artigo 22.º n.º 5 do CIRS.

Após a entrada em vigor da Lei nº82-E/2014 de 31 de dezembro, a opção englobamento tornou-se mais interessante, uma vez que antes o englobamento era total relativamente aos rendimentos dos artigos 71.º n.º6, 72.º n.º8 e 81.º n.º7. Ou seja, quem optasse pelo englobamento teria de incluir todos esses rendimentos, mesmo os que, de outro modo estariam sujeitos a taxas liberatórias (artigo 71.º do CIRS) ou a taxas especiais (artigo 72.º do CIRS) (Faustino, 2009).

Os restantes rendimentos da categoria A e B (não considerados de elevado valor acrescentado) bem como as restantes categorias (E, F, G, H) ficam sujeitos ao englobamento, sendo assim tributados de acordo com as taxas progressivas do artigo 68.º do CIRS (variam entre 14.5% e 48%) ou taxas liberatórias e especiais advindas dos artigos 71.º e 72.º, todos do CIRS, com as deduções específicas e à coleta que, e se, houver lugar.

3.4.2 Rendimentos obtidos no estrangeiro

Os RNH têm uma grande probabilidade de auferirem rendimentos de fonte estrangeira. O legislador português, deste modo e com vista a garantir a competitividade do regime, adotou o método da isenção como forma de eliminar a dupla tributação internacional. Como vimos anteriormente, os rendimentos de fonte estrangeira auferidos por residentes também estão sujeitos a tributação em

²¹ Neste sentido, esclarecendo que a tributação autónoma dos rendimentos às taxas especiais do artigo 72.º do CIRS não confere o direito de deduções à coleta v. Informação Vinculativa emitida no âmbito do processo 2928/2018.

Portugal, por força do princípio da universalidade (ou da tributação ilimitada).

3.4.2.1 Rendimentos de Categoria A

Os rendimentos de trabalho dependente (Categoria A), provenientes de fonte estrangeira desde que se verifique uma das condições do artigo 81.º n.º 4 alínea a) e b) do CIRS, estão isentos de tributação em Portugal:

- Alínea a), que estes rendimentos sejam tributados no Estado da sua origem, em conformidade com a CDT que Portugal e o Estado de origem tenham celebrado,
- Alínea b), caso não tenha existido a celebração de CDT, os rendimentos têm que ser tributados no Estado da fonte desde que esse rendimento não possa ser considerado obtido em Portugal, nos termos do artigo 18.º n.º 1 do CIRS.

Estamos aqui perante um exemplo típico de aplicação do método da isenção na eliminação da dupla tributação jurídica internacional, sendo que, para se verifica a isenção, tem de haver uma efetivação dos rendimentos em questão no país da fonte. Em alternativa a este método, aparece o método de crédito de imposto, nos termos do artigo 81.º n.º 1 a 3 do CIRS.

Em caso de não preenchimentos dos pressupostos para se verificar a isenção de tributação destes rendimentos em Portugal, então a tributação deve ser realizada à taxa especial de 20% sempre que os rendimentos sejam provenientes de atividades de elevado valor acrescentado previstas na Portaria, uma vez que o artigo 72.º n.º 10 do CIRS não faz distinção entre rendimentos de origem em Portugal e rendimentos de origem estrangeira. Assim, sujeitos às taxas gerais, ficarão apenas aqueles rendimentos que, para além de não se encontrarem isentos de tributação, também não provenham de qualquer atividade constante da lista referida.

3.4.2.2 Rendimentos de Categoria B

Aos sujeitos passivos que obtêm rendimentos estrangeiros empresariais e profissionais (Categoria B) advindos de atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, ou seja, com carácter científico, artístico ou técnico, definidos na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, ou provenientes de propriedade

intelectual ou industrial, ou ainda prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, aplica-se o método de isenção, conforme os termos do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS, desde que cumpram uma das seguintes condições:

- Possam ser tributados no outro Estado de origem (Estado contratante), em conformidade com a CDT celebrada por Portugal com esse Estado; ou
- Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o MCOCDE, considerando as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista CDT celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem da lista dos paraísos fiscais, conforme Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, alterada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro e desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º do CIRS, não sejam de considerar obtidos em território português.

Aqui, ao contrário do que acontece com os rendimentos de Categoria A, já não se exige a efetiva tributação dos rendimentos no estrangeiro, mas apenas que esta seja possível à luz da respetiva convenção fiscal, i.e., que a CDT entre Portugal e o outro Estado, ou a MCOCDE, atribua àquele último a competência para tributar os rendimentos em causa, ainda que, na prática, ele não o faça, por exemplo, por prever uma qualquer isenção fiscal que os abarque. Aprofundaremos, no capítulo seguinte, de que forma se relaciona o RNH com as concretas convenções a que Portugal se encontra vinculado.

É necessário realizar apenas uma pequena nota acerca dos rendimentos provenientes de propriedade intelectual, industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico²², pois estes na sua essência tendem a ser rendimentos de categoria E, ou seja, rendimentos de capitais. Contudo, quando sejam auferidos pelo respetivo autor ou titular originário, estes constituem rendimentos de categoria B.

3.4.2.3 Rendimentos de Categoria E, F e G

Em relação aos rendimentos provenientes de rendimentos de capitais (Categoria E),

²² De acordo com o exposto no art.º 3.º, n.º 1 do CIRS.

rendimentos prediais (Categoria F) e incrementos patrimoniais (Categoria G), de fonte estrangeira, os quais encontram-se nos artigos 5.º, 8.º e 9.º do CIRS, o critério repete-se ao aplicado aos de Categoria B. Também estes estarão isentos de tributação em Portugal, segundo a mesma condição, porém com a diferença relativa às atividades de Elevado Valor Acrescentado:

- Possam ser tributados no outro Estado de origem (Estado contratante), em conformidade com a CDT celebrada por Portugal com esse Estado; ou
- Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o MCOCDE, considerando as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista CDT celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem da lista dos paraísos fiscais, conforme Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, alterada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro e desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º do CIRS, não sejam de considerar obtidos em território português.

Nestes rendimentos também não há a necessidade de tributação, sendo suficiente a mera potencial tributação no Estado da fonte para que a isenção seja aplicável.

3.4.2.4 Rendimentos de Categoria H

Relativamente às pensões (Categoria H), definido no artigo 11.º do CIRS, esta tem sido a categoria que tem causado divergências entre os Estados-Membros da União Europeia. Durante os últimos anos, a não tributação destes rendimentos estrangeiros, ao abrigo do RNH, foi objeto de grande polémica, a qual, como veremos no próximo capítulo, levou à quebra de uma CDT, à renegociação de outra e, muito recentemente, à alteração do próprio regime. Isto porque esta categoria de rendimentos nos termos do artigo 81.º n.º 6 do CIRS pode beneficiar com mais facilidade do método da isenção pelo regime do RNH.

Neste ponto far-se-á uma análise das antigas e das novas regras, deixando a reflexão sobre os seus fundamentos e consequências para o capítulo seguinte.

Até à Lei do Orçamento de Estado para 2020 – Lei n.º 2/2020, de 31 de março, para que fosse aplicado o método da isenção, bastaria que:

- Se verificasse a tributação efetiva no Estado contraente, em conformidade com CDT celebrada entre Portugal e esse Estado; ou
- Não se consideram obtidos em território português, pelos critérios do n.º 1 do artigo 18.º do CIRS (*cf.* artigo 81.º, n.º 6 CIRS, na redação anterior à atual).

A alínea a) do n.º 6 do artigo 81.º do CIRS exigia que a tributação ocorresse no estado de origem do rendimento. A alínea b) não fazia essa exigência, pelo que os rendimentos de categoria H podiam não ser sujeitos a tributação quer em Portugal quer no Estado de origem²³, existindo uma enorme amplitude para a isenção comparativamente aos critérios das restantes categorias de rendimentos.

O facto de estes critérios serem alternativos, pois a lei refere-se expressamente a um “ou” outro, e não cumulativos, como acontece com para as outras categorias, fazia com que, salvo raras exceções, as pensões obtidas no estrangeiro fossem sempre isentas de tributação em Portugal pois, em princípio, não seriam consideradas obtidas em território português.

De acordo com Borges & Sousa (2009), “o aligeiramento dos requisitos de aplicação da isenção aos rendimentos da Categoria H foi intencional” com vista à atração de pensionistas e reformados. Podemos desta forma considerar que estes RNH, usufruíram de um paraíso fiscal aquando a sua deslocação para Portugal.

A Lei n.º 2/2020, de 31 de março, veio, porém, revogar este preceito e sujeitar estes rendimentos a tributação em Portugal à taxa especial fixa de 10%, artigo 72.º n.º 12 do CIRS, retirando-lhes a isenção de que dantes beneficiavam. Trata-se de uma alteração que veio tentar pôr fim à grande polémica da dupla não tributação de muitos pensionistas residentes (não habituais) em Portugal.

Uma vez que geralmente os Acordos de Dupla Tributação são celebrados entre Portugal e o país de origem, conforme disposto no artigo 18.º da MC-OCDE126, atribuem ao país de residência o direito de tributar a pensão, e por esse motivo pode resultar a dupla não tributação desses rendimentos. Excluem-se aqui as pensões de funcionários públicos aposentados, pois são sempre tributadas no país da

²³ Por força da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, Lei do Orçamento de Estado de 2018.

administração empregadora.

Os rendimentos dos RNH provenientes de fonte estrangeira beneficia de um tratamento diferenciado que lhes dá acesso ao direito da isenção.

3.4.3 Disposição transitória no âmbito do IRS – art.º 329.º da Lei n.º 2/2020, de 31.03

No dia 6 de fevereiro de 2020, foi aprovado o OE para 2020, promulgado através da Lei n.º 2/2020, de 31 de março. Procurando evitar a dupla não-tributação de pensões de fonte estrangeira auferidas por aqueles, prevê-se agora a aplicação de uma taxa de imposto, em sede de IRS, de 10% sobre as mencionadas pensões nos casos em que os respetivos países da fonte não as tributam.

Para além da taxa de IRS de 10%, os contribuintes ficam também com a possibilidade de optar pelo englobamento das suas pensões estrangeiras com os restantes rendimentos, sujeitando o valor assim obtido às taxas gerais progressivas, que podem ir até 48%, eventualmente acrescida da taxa adicional de solidariedade, caso concluam que tal lhes é mais favorável. Todavia, caso os pensionistas estejam sujeitos a tributação sobre as suas pensões estrangeiras, no respetivo país da fonte, o imposto pago no estrangeiro é dedutível, total ou parcialmente, ao imposto a pagar em Portugal.

Relativamente aos rendimentos do trabalho dependente e independente, auferidos no estrangeiro, passa a exigir-se a tributação efetiva no país da fonte desses rendimentos, para que possam beneficiar da respetiva isenção, em sede de IRS, em Portugal

Vale ressaltar que o ponto n.º 2 do art.º 329.º da lei n.º 2/2020, de 31 de março refere que os dispostos nos artigos 22.º, 72.º e 81.º do CIRS na redação anterior à introduzida pela presente lei, continua a ser aplicável enquanto não tiver esgotado o período dos 10 anos a que se referem os n.º 9 a 12 do artigo 16.º do CIRS. Relativamente aos sujeitos passivos que à data da entrada em vigor da presente lei, já se encontrem inscritos como residentes não habituais no registo de contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira ou cujo pedido de inscrição já tenha sido submetido e esteja pendente para análise, bem como aos sujeitos passivos que, à

data de entrada em vigor da presente lei, sejam considerados residentes para efeitos fiscais e que solicitem a respetiva inscrição como RNH até 31 de março de 2020 ou 2021, por reunirem, as respetivas condições em 2019 ou 2020, respetivamente.

3.4.4 As taxas especiais fixas e a aplicação do método de isenção para evitar a dupla tributação internacional

Como já referido anteriormente no ponto 2.1.3, o n.º 1 do artigo 15.º do CIRS, as pessoas singulares que residam em Portugal são tributadas pela totalidade do seu rendimento, segundo o designado princípio da universalidade – *worldwide income principle* – incidindo a tributação sobre os rendimentos obtidos dentro e fora do território nacional. Os não residentes, de acordo com o n.º 2 do artigo 15.º do CIRS apenas quanto aos rendimentos obtidos em território nacional – princípio da territorialidade ou *source taxation*.

No que diz respeito aos residentes, o rendimento tributável sujeito a IRS é então determinado a partir do somatório de todos os rendimentos anualmente auferidos nas diversas categorias, dentro e fora do território nacional, e que estejam sujeitas a englobamento, sobre as quais vão incidir as taxas progressivas (variam entre 14.5% e 48%). É aqui que os residentes não habituais “beneficiam de condições especiais de tributação” (Machado & Costa, 2009, p.80-81). Sempre que esteja em causa rendimentos provenientes de trabalho dependente e independente de atividades de elevado valor acrescentado, fixa-se nos 20%, de acordo com o n.º 10 do artigo 72.º do CIRS, através do método da retenção na fonte, de acordo com o artigo 99.º n.º 8 e artigo 101º n.º 1 alínea d) do CIRS. Podendo os RNH optar pelo englobamento dos ditos rendimentos, nos termos do artigo 72.º n.º 13 do CIRS. Para os RNH, o imposto deixa de ser progressivo por escalões de rendimentos auferidos e transforma-se num imposto proporcional ou de taxa única (um *lump sum tax*).

No que diz respeito aos rendimentos tributáveis e às taxas a aplicar, é preciso distinguir entre os rendimentos obtidos em território português e os provenientes de fonte estrangeira.

Este modelo dual poderá ser traduzido pela existência de dois métodos de tratamento dos rendimentos consoante a sua fonte:

- a) Quanto aos rendimentos de fonte externa, é aplicado o método da isenção na eliminação da dupla tributação internacional;
- b) Quanto a certos rendimentos de fonte interna, é aplicada uma taxa proporcional.

O método consagrado neste regime para eliminação da dupla tributação é o método da isenção. Contudo, a aplicação do método da isenção varia de acordo com a respetiva categoria de rendimentos obtida pelo residente não habitual (Neves, 2009). Importa então explicar os pressupostos para aplicação do método de isenção a cada categoria de rendimentos.

A) Categoria A

Nesta categoria, segue-se o disposto no n.º 4 do artigo 81.º do CIRS. Desta forma, para que um sujeito possa aplicar o método da isenção a rendimentos desta categoria, é necessário que estes rendimentos tenham sido tributados pelo outro Estado contratante, em conformidade com a Convenção para eliminar a Dupla Tributação (CDT) aplicável ou então tributados pelo outro país no caso de não haver CDT celebrada com esse outro país desde que os rendimentos em causa não sejam considerados obtidos em Portugal, de acordo com o artigo 18.º do CIRS.

B) Categorias B, E, F e G,

Embora sejam categorias de rendimentos diferentes, os pressupostos aplicados são os mesmos. Estes encontram-se definidos no n.º 5 do artigo 81.º do CIRS. Assim, para que se possa aplicar o método da isenção na eliminação da dupla tributação nestas categorias, é apenas necessário que se verifique uma de duas condições:

- a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou
- 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 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

C) Categoria H

Na Categoria H (pensões), aos rendimentos obtidos pelos RNH e provenientes do estrangeiro, aplicava-se o método da isenção para eliminação da dupla tributação internacional, ao abrigo do n.º 6 do artigo 81.º do CIRS, desde que fossem tributados no Estado da sua origem de acordo com a CDT celebrado entre Portugal e esse Estado, ou quando, à luz dos critérios do n.º 1 do artigo 18.º do CIRS, não possam ser considerados obtidos em Portugal. Sendo estes dois critérios alternativos, e dado que estes rendimentos não são, em princípio, considerados obtidos em Portugal, estes rendimentos seriam quase sempre isentos de tributação em Portugal.

A alínea a) do n.º 6 do artigo 81.º do CIRS exigia que a tributação ocorra no Estado da origem do rendimento. No entanto, a alínea b) não fazia essa exigência, pelo que os rendimentos da categoria H podiam não ser sujeitos a tributação quer em Portugal quer no Estado de origem (Mesquita, 2014), existindo uma enorme amplitude para a isenção comparativamente aos critérios das restantes categorias de rendimentos.

De acordo com Borges & Sousa (2009), “o aligeiramento dos requisitos de aplicação da isenção aos rendimentos da Categoria H foi intencional” com vista à atração de pensionistas e reformados. Esta não tributação possibilitava a criação de situações de dupla isenção de tributação desses rendimentos, estando isentos de tributação tanto no Estado da fonte como no Estado de residência, o que começou a gerar muitas controvérsias com alguns países, e durante muitos anos esta não tributação foi alvo de muitas críticas.

Com a lei n.º Lei n.º 2/2020, de 31 de março, os rendimentos de categoria H (pensões) não obtidos em território português, a que antes de aplicava o método da isenção para a eliminação da dupla tributação internacional, passam também a ser

tributados a uma taxa especial fixa de 10% de acordo com o n.º 12 do artigo 72.º do CIRS. Trata-se de uma alteração que veio tentar pôr fim à grande polémica da dupla não tributação de muitos pensionistas residentes (não habituais) em Portugal.

3.5 Eliminação da dupla tributação no regime fiscal aplicável aos RNH

Para ser necessário invocar as CDT é necessário que o sujeito passivo a quem se queira aplicar as mesmas seja considerado residente fiscal num ou ambos os Estados. Caso contrário, não se poderá aplicar as CDT. Desta forma, reside a dúvida se os residentes não habituais poderão ou não utilizar as CDT na eliminação da dupla tributação, tanto pelo facto de poderem não ser residentes à luz das convenções, como pelo facto de este ser um regime de redução de carga ou isenção de imposto (Neves, 2009).

Os residentes não habituais, como temos vindo a analisar, têm de cumprir os critérios de residência para poderem usufruir do RRNH. Desta forma, também a nível convencional, serão considerados como tal, uma vez que só não seriam considerados como residentes caso não estivessem sujeitos a uma abrangente sujeição a imposto, o que não acontece neste regime, pois mesmo sujeitos a taxas especiais, não afeta a sua qualidade como residentes, visto que não constitui uma forma territorial de tributação, mas sim uma forma distinta de tributação (Borges e Sousa, 2009).

3.6 Análise quantitativa

Ao longo dos anos este regime sofreu várias modificações legislativas e um elevado número crescente de inscrições de sujeitos passivos no regime. Neste subcapítulo será apresentada uma análise dos últimos dados, procurando ponderar e analisar de forma crítica e transparente toda a problemática envolvente, a partir da criação em 2009 do RRNH.

Será apresentada a evolução do número de novos beneficiários (novas adesões) ao regime do RNH desde 2009, ano de início do regime, até 2018 à última colheita de dados alusiva à pesquisa. Apesar de estarmos em 2023, a informação não se encontra disponibilizada até ao corrente ano, o que impossibilita uma análise mais atualizada. Os dados da pesquisa são do Grupo de trabalho formado pelo Gabinete

do Ministro das Finanças, de acordo com o despacho n.º 4222/2018, de 26 de abril, em que o principal objetivo era a “realização de um estudo aprofundado sobre o sistema de BF em vigor em Portugal, que permita a sistematização do elenco de BF em vigor e a sua avaliação individual tendo em conta os critérios que presidiram à sua criação”.

Assim, inicialmente torna-se importante demonstrar o número de novas adesões ao RRNH com a Tabela 3.3, desde a sua entrada em vigor até a última recolha de dados da referente pesquisa.

Tabela 3.3 – Número de novos beneficiários de 2009 até 2018

| ANO: | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | Total |
|--|------|---------|--------|--------|---------|---------|--------|--------|--------|-------|--------|
| Nº total de adesões ao regime do RNH– (por ano) | 18 | 166 | 285 | 384 | 844 | 2134 | 3738 | 5477 | 7437 | 7899 | 28.382 |
| (Nº de adesões) Crescimento em relação ao ano anterior | - | 148 | 119 | 99 | 460 | 1290 | 1604 | 1739 | 1960 | 462 | |
| (Nº de adesões - %) Crescimento em relação ao ano anterior | - | 822.22% | 71.68% | 37.73% | 119.79% | 152.84% | 75.16% | 46.52% | 35.79% | 6.21% | |

Fonte: Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais. Os Benefícios Fiscais em Portugal – Conceitos, metodologia e prática (2019, p.133).

Em 2019 havia 1.519 adesões até março (data final de extração dos dados pelo grupo). Vemos assim de acordo com a tabela 3.3, que desde a entrada em vigor do regime em 2009 até 2018, já se verificava um total de beneficiários do regime de 28.382 registados, sendo possível observar que a partir de 2014 houve um grande crescimento de adesões ao regime. Este crescimento exponencial ocorre devido à introdução das modificações no conceito de residente fiscal no território nacional, apresentados com a reforma do Código do IRS, através da Lei nº 82-E/2014, de 31 de dezembro.

Outro fator legislativo que teve grande influência no crescimento exponencial do número de inscritos foi a entrada em vigor do DL n.º 41/2016, de 1 de agosto, o qual permitiu a inscrição online no regime pelos sujeitos passivos.

Dos beneficiários do regime do RBH, importa salientar o top 10 de países de naturalidade dos contribuintes. Como podemos verificar pela Tabela 3.4, a França, o Reino Unido e a Itália ocupam o top 3 dos principais países em 2019, sendo que os

sujeitos passivos de nacionalidade francesa são responsáveis por quase um quarto do número global de beneficiários.

Tabela 3.4 - Países de Naturalidade dos Contribuintes

| País da Naturalidade | N.º de Contribuintes |
|----------------------|----------------------|
| França | 6925 |
| Reino Unido | 3352 |
| Itália | 3275 |
| Brasil | 2898 |
| Suécia | 2415 |
| Portugal | 2055 |
| Espanha | 1307 |
| Alemanha | 896 |
| Bélgica | 828 |
| Holanda | 680 |
| TOTAL | 29901 |

Fonte: Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais. Os Benefícios Fiscais em Portugal – Conceitos, metodologia e prática (2019, p.134).

O reino Unido ocupava o 2.º lugar, tal como podemos verificar na figura 3.4, no top 10 de países de nacionalidade dos contribuintes, em 2019, pelo que se torna importante a saída do Reino Unido da EU em 2020, tendo bastante impacto em Portugal.

Em 29 de Março de 2017, o Reino Unido manifestou interesse de deixar de fazer parte da União Europeia, nos termos do artigo 50.º do Tratado da União Europeia. O Reino Unido queria sair da União Europeia pela autonomia e queria impulsionar a economia do país, uma vez que desde 2015, devido à crise migratória em que milhares de refugiados oriundos de países do oriente Médio e da Ásia buscaram asilo na Europa, houve uma dificuldade no fluxo de entrada de estrangeiros com capital para investimento. A 25 de Novembro de 2018 o texto do Acordo de Saída foi aprovado pelo Conselho Europeu, mas rejeitado pela Câmara dos Comuns²⁴, o que fez

²⁴ A Câmara dos Comuns no Reino Unido, é conhecida como câmara baixa do parlamento, composta por 650 membros que tem a função de representar “os comuns”, ou seja, a classe daqueles que não são a elite, que por sua vez, é representada pela Câmara dos Lordes.

com que o Reino Unido pedisse uma prorrogação de prazo, nos moldes do n.º 3 do artigo 50.º do Tratado da União Europeia para não sair desprotegido sem nenhum acordo. A 31 de Janeiro de 2020, deu-se o BREXIT, nome pelo qual ficou conhecido o processo de saída do Reino Unido da União Europeia.

Existiu um período transitório até 31 de dezembro de 2020, mas desde 17 de janeiro de 2019 que o Governo português já havia aprovado o Plano de Preparação e Contingência do Governo português para a Saída do Reino Unido da União Europeia, que foi atualizado conforme a aprovação do Acordo de Saída de 17 de outubro 2019 e do Acordo de Comércio e Cooperação de 24 de dezembro de 2020.

3.6.1 Impactos do Brexit em Portugal

De acordo com o Relatório de Emigração, Fronteiras e Asilo disponibilizado no portal do SEF, à data de 26 de maio de 2023, vivem em Portugal 41.932 britânicos.

A 17 de janeiro de 2019, Portugal começou a preparar o Plano de Preparação e Contingência. Nesta altura havia 22.431 britânicos em Portugal. Desde a época em que o Reino Unido anunciou a sua intenção de deixar de fazer parte da União Europeia, este número praticamente duplicou em Portugal. O período de transição terminou a 31 de dezembro de 2020, levando ao fim da circulação não só de cidadãos, mas também de capitais e bens entre os países da União Europeia e o Reino Unido, o que causou um impacto na economia de ambos. Infelizmente o período transitório terminou numa altura de pandemia devido à Covid-19, que por si só já tinha causado impactos relevantes em toda a economia mundial.

De acordo com o Plano de Preparação e Contingência em 2018, o Reino Unido foi o maior investidor estrangeiro em Portugal com um fluxo transacional de 896 milhões de euros.

O número de britânicos a entrar em Portugal, desde o anúncio do Brexit, para efeitos de residência, aumentou em torno de 35% entre 2019 e 2020.

O clima agradável bem como o estilo de vida em Portugal, assim como o Regime do Residente Não Habitual, foram fatores determinantes para estimular a migração de britânicos para o nosso território, bem como o livre acesso à União Europeia.

Atualmente, para residir em Portugal, os britânicos têm de solicitar previamente um visto de residência, como os demais países terceiros que não compõem a EU.

No seguimento da naturalidade dos contribuintes beneficiários do regime, importa demonstrar com a Tabela 3.5 os dados estatísticos referentes ao número de titulares da modelo 3, que são RNH e que invocam pensões no estrangeiro. Ressalva-se que apenas existem informações disponíveis até 2017 e relativamente aos RNH com registo ativo (não suspenso) em 31/12/2017, bem como os dados, não dizem respeito ao país de proveniência dos sujeitos passivos, mas sim ao país da sua naturalidade.

Tabela 3.5 - Países da naturalidade dos RNH com pensões do estrangeiro (2017)

| País da Naturalidade | N.º de Beneficiários |
|----------------------|----------------------|
| França | 3015 |
| Itália | 1373 |
| Suécia | 1347 |
| Reino Unido | 933 |
| Portugal | 550 |
| Finlândia | 400 |
| Bélgica | 298 |
| Brasil | 256 |
| Suíça | 235 |
| Holanda | 200 |
| TOTAL | 9589 |

Fonte: Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais. Os Benefícios Fiscais em Portugal – Conceitos, metodologia e prática (2019, p.138).

A França assume novamente o topo do beneficiário das isenções relativas à categoria H, seguida pela Itália e Suécia. Importa mencionar neste ponto que a Finlândia denunciou a Convenção para Evitar a Dupla Tributação com Portugal, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2019, assunto que será melhor aprofundado adiante em capítulo próprio.

Analisando dentro do grupo de atividades de alto valor acrescentado, podemos

verificar através da Tabela 3.6, a quantidade de beneficiários por categoria profissional.

Tabela 3.6 - Número total de beneficiários por categoria profissional

| Atividades de Elevado Valor Acrescentado | N.º de Beneficiários |
|--|-----------------------------|
| 802 – Quadros superiores de empresa | 1049 |
| 102 – Engenheiros | 392 |
| 704 – Consult. Progr. Inf. E Ativ. Relac. IT | 174 |
| 714 – Ativ. Investigação científica e desenv. | 82 |
| 703 – Programadores Informáticos | 51 |
| 501 – Professores universitários | 51 |
| 302 – Consultores fiscais | 48 |
| 717 – Designers | 44 |
| 706 – Consultadoria em informática | 44 |
| 301 – Auditores | 29 |
| 103 – Geólogos | 23 |
| 705 – Programação informática | 22 |
| 710 – Proc. Dados; domic. infor. ativ. relac. | 19 |
| 405 – Médicos de clínica geral | 19 |
| 708 – Serviços de informação | 19 |
| 801 – Invest.; admin. e gest. empr. promotoras | 17 |
| 101 - Arquitetos | 16 |
| 709 – Proc.dados; domic. infor. act. rel.; port. Web | 15 |
| 702 – Biólogos e espec. em ciências da vida | 12 |
| 716 – Invest. desenv. em biotecnologia | 10 |
| 715 – Invest. desenv. ciências físicas e natu. | 7 |
| 707 – Gestão exploração equipamentos infor. | 7 |
| 415 – Médicos de outras especialidades | 7 |
| 202 – Cantores | 7 |
| 711 – Outras atividades serviços informação | 6 |
| 204 – Músicos | 6 |
| 713 – Outras atividades serviços informação | 5 |
| Outros | 25 |
| TOTAL | 2205 |

Fonte: Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais. Os Benefícios Fiscais em Portugal – Conceitos, metodologia e prática (2019, p.137).

Da totalidade de beneficiários do regime até 15/03/2019 (29.901 beneficiários), apenas 2.205, ou seja, 7.37%, utilizam o regime com cadastro de atividades de alto

valor acrescentado e, desses profissionais, quase metade (847.57%) são da categoria de quadros superiores de empresas, o que levanta a questão de saber se o objetivo inicialmente projetado do regime, a atração dos HNWI, está objetivamente a ser conseguido. Perante o levantamento destes dados a nível estatístico, temos que, ao passo das evoluções, regulações e aperfeiçoamentos do regime, a tendência tem vindo a ser a do crescimento no número de beneficiários ao longo dos próximos anos. Todavia, com o OE 2020 e respetivas alterações neste regime, acredita-se que o crescimento seguirá contínuo, mas não de forma exponencial como ocorreu no período entre 2014-2018. No entanto devido à falta de informação atualizada ainda não é possível de fazer uma comparação até à presente data. Esta tem sido uma das grandes críticas ao regime.

A informação mais atualizada que está disponível sobre o regime, encontra-se no Dossier Estatístico IRS 2019-2021, onde podemos verificar a despesa fiscal de Portugal, sendo que a despesa fiscal corresponde genericamente à receita de impostos que o Estado opta por não cobrar ou por devolver aos contribuintes, através e reembolsos, isenções, deduções, reduções de taxa ou outros benefícios fiscais. Neste dossier verificamos que os RNH representam uma despesa fiscal em 2019 de 52.45%, em 2020 de 56.25% e em 2021 de 59.70%, ou seja, em 2021 o regime dos RNH custou aos cofres do Estado cerca de 1.210 milhões de euros, um crescimento de 33.29% relativamente aos 908 milhões contabilizados no ano anterior, e um novo recorde, pois ultrapassou a fasquia dos mil milhões de euros.

4. O regime fiscal português aplicável aos RNH e os congéneres da UE

Neste capítulo, será feita uma análise comparativa entre Portugal e alguns países da União Europeia, que possuem regimes tão atrativos quanto, ou até mesmo mais atrativos que o Regime do Residente Não Habitual.

4.1 Espanha – “Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español”

Iremos começar pelo país com que temos a maior proximidade em termos geográficos e que mais se assemelha ao nosso regime RNH. O regime foi introduzido pela Lei 62/2003, de 30 de dezembro e teve início a 01 de janeiro de 2004., tem sido regulado pela Lei 687/2005, de 10 de Junho que modificou o Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprovado pela Lei n.º 1775/2004, de 30 de julho. O regime atual encontra-se previsto nos artigos. 113º a 120º do Regulamento do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas, e ainda no artigo 93º da Lei nº 35/2006 de 28 de novembro (IRPF), tendo este sido alterado pela Lei nº26/2014 de 27 de novembro.

O regime espanhol é um sistema dualista, uma vez que, permite tanto os estrangeiros que pretendem residir por um curto período, como aqueles que se transferem para o país para habitar permanentemente.

O regime fiscal da Espanha, de forma geral, é muito semelhante ao de Portugal, uma vez que para ser considerado residente fiscal, também é necessário permanecer por mais de 183 dias no país e que o núcleo de interesses ou a base das atividades económicas esteja localizado, direta ou indiretamente, na Espanha, havendo apenas uma exceção para casos em que o contribuinte seja considerado residente fiscal na Espanha e na China, em virtude do tratado tributário estabelecido entre ambos países.

O regime espanhol admite que os trabalhadores dependentes e membros de órgãos estatutários, que conquistem residência fiscal em Espanha em consequência da sua transferência para desenvolver atividade em Espanha, consigam escolher pela

tributação como não residentes no ano em que se tornam residentes fiscais e nos 5 anos seguintes, nos termos do artigo 93.º da Lei 35/2006, de 28 de novembro, do “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, também conhecida como “Ley Beckham”²⁵. Este nome deve-se precisamente ao jogador David Beckham que foi o primeiro indivíduo que beneficiou deste regime no território espanhol.

O jogador David Beckham, tal como referido, foi o primeiro a beneficiar do regime, pois no intuito de atrair mão de obra qualificada, Espanha acabou por se tornar o paraíso das negociações futebolísticas. Este regime sofreu 3 grandes alterações em 2006, 2010 e em 2014. Em 2006, a lei de 35/2006, de 28 de novembro veio alterar a disposição do regime dos impatriados. Através desta lei, foi inserida no regime a possibilidade de o impatriado trabalhar no estrangeiro, contudo, os rendimentos que obtém no estrangeiro estão sujeitos a limites. Uma vez que esta legislação foi muito utilizada pelos clubes desportistas, pois eram atraídos pela baixa tributação que este regime proporcionava e como o regime não tinha qualquer limitação nas atividades que podiam usufruir do regime, os desportistas profissionais, de acordo com Nykänen (2016, p. 39), aproveitavam-se desse facto.

Em 2010, através da lei 26/2009, de 26 de dezembro, dá-se novamente outra reforma, através do acréscimo de uma alínea, a alínea f) ao artigo 93.º da Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (LIRPF), que vem determinar um limite de 600.000 euros à adoção deste regime, sendo que, a partir deste momento, os sujeitos que estejam sob a competência do regime não poderão receber mais de 600.000 euros anuais, sob pena de serem excluídos da aplicação do regime. No ano de 2014, a Lei 26/2014, de 27 de novembro, que vigorou a partir de 1 de janeiro de 2015, alterou a Lei 35/2006, de 28 de novembro, do “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, e conduziu o regime a alterações substanciais no sentido em que, a partir de 1 de janeiro de 2015, os desportistas de elite seriam excluídos deste regime e deixou de ser exigido que os rendimentos obtidos pelos residentes não habituais tenham de ser adquiridos unicamente em Espanha, visto que, até à data desta alteração, os residentes não habituais apenas poderiam adquirir rendimentos de fonte espanhola, estando os rendimentos de fonte estrangeira fora do âmbito deste regime. Desta forma, começa a adotar-se a regra do rendimento mundial no

²⁵ Real Decreto 687/2005, de 10 de Junho. [Data da Consulta: 16/09/2022]

que toca a rendimentos do trabalho.

Os requisitos para adesão ao Regime Espanhol são um pouco mais rigorosos do que os requisitos previstos no Decreto-Lei nº 249/2009, de 23 de setembro. Desta forma, para que o cidadão possa beneficiar deste regime, é necessário que:

- a) Não tenha sido residente em Espanha nos 10 anos anteriores;
- b) Esteja em Espanha por motivos de trabalho²⁶;
- c) Se o trabalho exercido for no cargo de administrador de uma sociedade, não pode ter participação superior a 25%;
- d) Não obtenha rendimentos mediante estabelecimento estável situado em território espanhol.

Este regime espanhol é mais rigoroso que os o nosso RRNH. Enquanto em Portugal o prazo para adesão ao regime é até dia 31 de março do ano seguinte, em Espanha, o prazo, desde que todos os requisitos supramencionados sejam preenchidos, é de 6 meses desde a data de início da atividade, não desde a data de consolidação da residência fiscal, tendo regime tem uma duração de 6 anos somente.

A tributação no regime espanhol é regulada pelas seguintes regras:

- Os rendimentos de trabalho têm uma taxa geral de 24% com um limite de 600 000 euros e os rendimentos superiores a este valor estarão sujeitos a uma taxa de 45%.
- Os rendimentos de capitais, mais valias, e dividendos, assim como Portugal, estarão isentos de tributação desde que sejam de fonte estrangeira e haja convenção entre o país de origem que evite a dupla tributação. Caso sejam rendimentos de origem espanhola, até 6.000 euros estarão sujeitos a uma taxa de 19%, até 44000 euros a taxa de 21% e superiores a 44.000 euros estarão sujeitos a taxa de 23%;
- Os rendimentos de trabalho e as pensões serão tributados de forma global, independentemente de onde tiverem sido auferidos.

²⁶ Os desportistas profissionais já não podem beneficiar deste regime.

Regime Espanhol vs. Regime Português

- Regime espanhol impõe uma ausência de residência fiscal nos 10 anos anteriores, em Portugal é de apenas 5 anos;
- Espanha prevê uma taxa de 24% para rendimento tributável até 600.000€ e uma taxa de 47% para rendimentos acima dos 600.000€, enquanto em Portugal os rendimentos de fonte nacional estão sujeitos a uma taxa de 20%;
- Em Espanha o período de isenção é de 1 a 5 anos, enquanto em Portugal é de 10 anos.

Podemos então concluir que de forma geral o regime espanhol é menos favorável quando comparado com o RNH de Portugal.

Na Tabela 4.1, podemos verificar as principais diferenças entre o regime Português e o regime Espanhol.

Tabela 4.1 - Diferenças Regime Português vs Espanhol

| | PORTUGAL RRNH | ESPAÑA <i>Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español</i> |
|----------------------------|--|---|
| Condições de acesso | Ausência de residência fiscal nos últimos 5 anos | Ausência de residência Fiscal nos últimos 10 anos anteriores |
| | Ser residente fiscal | Ser residente fiscal |
| Outras condições | Atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how | Exclusão para os desportistas profissionais |
| | | Consideram-se obtidos em Espanha a totalidade dos rendimentos de trabalho dependente |
| Tributação | Fonte Nacional → 20% | Rendimentos Tributáveis até 600.000€ → 24% |

| | | |
|---|--------------------------------|---|
| | Fonte Estrangeira → isentos | Rendimentos Tributáveis acima 600.000€ → 47% |
| Período durante o qual poderá beneficiar do regime | 10 anos | 1 + 5 anos |

Fonte: Elaboração própria

4.2 Holanda – Special tax regime dor expatriates: the 30% - ruling

O regime na Holanda denomina-se de *Special Tax Regime for Expatriates: the 30% ruling* e é dirigido a quem não tenha sido residente naquele país. De acordo com este regime, quem for considerado residente temporário na Holanda pode beneficiar de uma tributação igual à dos residentes que sejam trabalhadores dependentes, mas com uma dedução de 30% do seu rendimento tributável. Como tal apenas 70% dos rendimentos provenientes do trabalho dependente são objeto de tributação, aplicando-se também este regime aos rendimentos que o trabalhador obtenha de fonte estrangeira, ao abrigo de uma convecção de dupla tributação. Esta dedução pretende reembolsar o trabalhador pelas despesas que teve suportar por se deslocar ou exercer a sua atividade na Holanda.

Para obter o estatuto de residente temporário, é necessário a existência de um contrato de trabalho com uma entidade residente na Holanda ou com um estabelecimento estável que lá se localize de uma entidade que não seja residente, sem ter que permanecer ou exercer a sua atividade em território holandês. São ainda necessários que sejam cumpridos os seguintes requisitos:

- Residir num país a pelo menos 150 km de distância da fronteira holandesa durante 18 dos 24 meses anteriores ao início do trabalho;
- Salário mínimo anual que será fixado anualmente;
- Elevado nível de *know how* em setores que não estão largamente representados no mercado holandês.

No regime holandês não se verifica uma diferenciação de tratamento entre os rendimentos de fonte estrangeira e os rendimentos que tenham origem na Holanda. Este regime apenas se aplica aos trabalhadores dependentes e tem uma duração de

8 anos. Trata-se do único regime aqui apresentado que não se exige que o trabalhador seja residente no território do país de que apresente beneficiar do regime.

Regime Holandês vs. Regime Português

- Regime holandês está voltado exclusivamente para atividades de elevado *know-how*, enquanto o regime RNH de Portugal está orientado para atividades de elevado valor acrescentado ou de propriedade intelectual, industrial ou *know-how*;
- Existe obrigatoriedade de um contrato de trabalho no regime holandês ao contrário do regime português, onde não refere essa necessidade;
- No regime holandês está prevista em alguns casos que haja uma isenção de 305 do rendimento tributável obtido de fonte nacional, e noutros casos uma tributação de 70% do rendimento tributável, enquanto no regime português, estão sujeitos a uma taxa de 20%;
- No que toca à tributação de fonte estrangeira, o regime holandês defere uma isenção de 70%, e Portugal isenta a tributação de fonte estrangeira;
- O regime holandês pode ter um período de isenção de 8 anos, em Portugal o regime tem a duração de 10 anos.

Na Tabela 4.2, podemos encontrar as principais diferenças entre o regime Português e o regime Holandês.

Tabela 4.2 - Diferenças Regime Português vs Holandês

| | PORTUGAL RRNH | HOLANDA <i>Special tax regime for expatriates: the 30%-ruling</i> |
|----------------------------|---|---|
| Condições de acesso | Ausência de residência fiscal nos últimos 5 anos | |
| | Ser residente fiscal | |
| Outras condições | Atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou <i>know-how</i> | Exigência de <i>know-how</i> |

| | | |
|---|-----------------------------|--|
| | | Exigência de contrato de trabalho |
| Tributação | Fonte Nacional → 20% | Isenção de 30% do rendimento tributável (subvenção não tributável) |
| | | 70% do rendimento tributável |
| | Fonte Estrangeira → isentos | 70% do rendimento tributável |
| Período durante o qual poderá beneficiar do regime | 10 anos | 8 anos |

Fonte: Elaboração própria

4.3 França – Regime spécial d'imposition des impatrés

O regime francês está regulamentado no artigo n.º 155B do “Code Général des impôts – CGI”, alterado pelo Decreto n.º 389/2009, de 7 de abril, pela instrução n.º 5 F-13-09, de 7 de agosto e pela Instrução n.º 5 K-2-09, de 4 de agosto.

Tal como o regime holandês, também o regime francês é orientado para os residentes temporários. O regime francês é aplicável a estrangeiros destacados que exerçam atividades assalariadas como trabalhadores dependentes, a trabalhadores independentes e a cargos dirigentes de empresas destacadas, em benefício de uma entidade francesa ou estrangeira com estabelecimento estável, sucursal ou escritório de representação e não devem ter qualquer ligação prévia com a França, tal como possuir domicílio ou exercer atividade em França. Para além disso, os sujeitos passivos não podem ter tido a sua residência fiscal em França nos últimos 5 anos anteriores à contratação. Este regime fiscal francês tem a duração de 8 anos e enquanto forem considerados residentes em território francês.

Relativamente à tributação dos rendimentos, este regime dispõe de duas opções:

1. O trabalhador pode optar por uma isenção correspondente a 30% do rendimento tributável obtido em território francês ou;

2. Uma isenção total correspondente ao suplemento do salário recebido devido a ter passado a trabalhar em França, o denominado de *prime d'impatriation*.

Caso o trabalhador tiver sido destacado para trabalhar em França por empregador estrangeiro, não poderá optar pela opção 1.

Está ainda prevista a isenção do rendimento para o trabalhador dependente que auferir pelos dias de trabalho fora do território francês e no interesse exclusivo do seu empregador francês.

Quanto aos trabalhadores independentes, estes têm direito à isenção correspondente a 30% do rendimento obtido em França. Contudo, existe uma limitação global da isenção de tributação de 30% do salário ou da isenção do *prime d'impatriation*, mais a isenção da remuneração correspondente aos dias de trabalho fora de França no interesse do empregador francês, não podendo resultar em mais de 50% do rendimento total do beneficiário fique isento de tributação. Quer isto dizer que, independentemente de todas as isenções de tributação previstas, o montante tributável que se apura após fazer a aplicação da isenção não pode ser inferior ao rendimento que um sujeito passivo auferir nas mesmas circunstâncias. A par desta exigência, não é permitido que o trabalhador veja metade do seu rendimento isento de tributação. Caso alguma destas situações se verifique, é acrescentada ao rendimento tributável o valor da diferença até se atingir o limite mínimo exigido.

No que toca às outras categorias de rendimentos, como juros e dividendos, ganhos de capital que tenha origem na venda de valores mobiliários, direitos de autor e royalties provenientes de um país com quem a França tenha celebrado uma CDT em que se inclua uma cláusula de assistência mútua relativa à cobrança de impostos, prevê-se uma isenção de 50% do valor.

Regime Francês vs. Regime Português

- Tanto o regime francês como o Português estabelecem a ausência de residência fiscal nos últimos 5 anos anteriores;
- O regime francês, prevê uma isenção de 30% do rendimento tributável de

fonte nacional (com limite de 50%), enquanto no regime português é tributado a 20%;

- Relativamente à tributação de fonte estrangeira, o regime francês dá uma isenção de 20%, enquanto Portugal isente a tributação de fonte estrangeira;
- No regime Francês, poderá beneficiar do regime por um período de 8 anos, enquanto no regime português poderá beneficiar por um período de 10 anos.

Na Tabela 4.3, podemos encontrar as principais diferenças entre o regime Português e o regime Francês.

Tabela 4.3 - Diferenças Regime Português vs. Francês

| | PORTUGAL RRNH | FRANÇA <i>Régime spécial d'imposition des impatriés</i> |
|----------------------------|--|---|
| Condições de acesso | Ausência de residência fiscal nos últimos 5 anos | Ausência de residência fiscal nos últimos 5 anos |
| | Ser residente fiscal | Ser residente fiscal |
| Outras condições | Atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how | - |
| Tributação | - | Exclusão do rendimento tributável dos gastos com destacamento ou |
| | - | Dedução forfetária de 30% do mesmo montante |
| | Fonte Nacional → 20% | Isenção de 30% do rendimento tributável (com limite de 50%) ou |
| | | Isenção total do suplemento de remuneração (<i>prime d'impartriation</i>) |
| | Fonte Estrangeira → isentos | Fonte Estrangeira → Isenção |

| | | |
|---|---------|--------|
| | | de 20% |
| Período durante o qual poderá beneficiar do regime | 10 anos | 5 anos |

Fonte: Elaboração própria

4.4 Bélgica – *Expatriate tax Regime*

O regime vigente na Bélgica encontra-se regulado na Circular n.º Ci.RH.624/35.294, de 8 de agosto de 1983. É um sistema monista de cariz temporário, já que visa apenas a residência temporária dos profissionais de elevado valor acrescentado.

Este regime consiste na dispensa dos rendimentos de fonte estrangeira que sejam equivalentes a rendimentos de trabalho dependente (*travel exclusion*) e na tributação os rendimentos de fonte belga, porém, não sendo os cidadãos considerados residentes. Os sujeitos passivos que são considerados como não residentes para efeitos fiscais na Bélgica, são residentes temporários e estão sujeitos a tributação universal, pelos seus rendimentos mundiais.

O regime belga é aplicável aos estrangeiros destacados que exerçam atividades que possuem um salário, como trabalhadores dependentes; cargos dirigentes de empresas destacadas, em benefício de uma entidade belga, relativo a um grupo internacional, podendo ser uma filial, sucursal ou uma entidade estrangeira com estabelecimento fixo, um centro científico de investigação ou um escritório de representação de um grupo internacional e não devem ter qualquer ligação prévia com a Bélgica, como, por exemplo, possuir domicílio ou exercer atividade na Bélgica.

A aplicação do regime implica a verificação das seguintes condições:

1. O seu beneficiário tem de ser um cidadão estrangeiro e tem de demonstrar que mantém o seu centro de interesses económicos, financeiros e sociais no país de origem;
2. O emprego na Bélgica deve ser temporário;
3. A empresa empregadora tem de fazer parte de um grupo internacional;
4. O trabalhador estrangeiro necessita de ser especialista e quadros

superiores estrangeiros, de elevado valor acrescentado;

5. Ausência de residência fiscal anteriormente ao pedido.

Após a verificação das condições, a aplicação do regime ainda fica dependente de uma autorização prévia pelas autoridades fiscais belgas. O pedido é apresentado tanto pelo empregador como pelo empregado no prazo de 6 meses após o início do mês seguinte à chegada do trabalhador à Bélgica e deve indicar as razões pelas quais o trabalhador deve ser considerado relevante.

Este regime prevê que os seus beneficiários sejam tributados como não residentes para efeitos da legislação fiscal belga, sendo apenas tributados pelos rendimentos auferidos com a atividade profissional que exercem naquele território. Ficam excluídos de tributação:

- a) A parte do rendimento do trabalho relacionado com o número de dias de trabalho fora da Bélgica (chamada exclusão de viagem);
- b) Certos subsídios ou reembolso de despesas (mas sujeitas a um limite de 11.250€ ou 29.750€, sendo o último valor apresentado aplicado nas atividades de controlo ou coordenação ou de pesquisa científica. Encontram-se ainda excluídos de tributação o reembolso das despesas de mudança de habitação despesas de educação para o ensino primário e secundário internacional na Bélgica e, excecionalmente, fora da Bélgica).

O regime belga não impõe qualquer limite para a duração de aplicação do regime.

Regime Belga vs. Regime Português

No regime belga, existe uma obrigação de ausência de residência fiscal, enquanto no regime português limita a ausência de residência fiscal aos 5 anos anteriores;

- O regime belga é aplicado somente a especialistas e quadros superiores, enquanto o regime português é mais abrangente;
- No que toca a tributação, o regime belga só exclui de tributação os subsídios ou gastos com transferência (*travel exclusion*), enquanto em Portugal os rendimentos de fonte nacional estão sujeitos a uma taxa de 20%;
- Tanto no regime belga como no regime português os rendimentos de fonte estrangeira encontram-se igualmente isentos;

- Em relação ao período de aplicação do regime, o regime belga não prevê qualquer limite, o que o torna mais vantajoso do que o regime português, uma vez que o RNH tem um limite de 10 anos, que poderá ser beneficiado.

Na Tabela 4.4, podemos encontrar as principais diferenças entre o regime Português e o regime Belga.

Tabela 4.4 - Diferenças Regime Português vs Belga

| | PORTUGAL RRNH | BÉLGICA Expatriate tax regime |
|---|--|---|
| Condições de acesso | Ausência de residência fiscal nos últimos 5 anos | Ausência de residência Fiscal |
| | Ser residente fiscal | Ser residente fiscal |
| Outras condições | Atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how | Especialistas e quadros superiores |
| Tributação | Fonte Nacional → 20% | Exclusão do rendimento tributável dos subsídios ou gastos com transferência |
| | Fonte Estrangeira → isentos | Fonte Estrangeira → isentos |
| Período durante o qual poderá beneficiar do regime | 10 anos | |

Fonte: Elaboração própria

4.5 Conclusão dos regimes

Numa tentativa de cada vez mais atraírem investimento, os países têm vindo a criar regimes e a tornar os seus sistemas fiscais mais competitivos e atrativos.

Após a análise feita neste capítulo, podemos verificar que não é fácil ou até mesmo possível reconhecer com exatidão o regime fiscal mais competitivo na medida em que todos têm vantagens que se distinguem de uma forma transversal. No entanto,

podemos concluir que o Regime no RNH coloca Portugal numa posição muito favorável em relação a países com regimes especiais. Existe um número considerável de estrangeiros que procuram Portugal para ser o seu país de residência e de investimento, e assim através do RRNH beneficiar uma possibilidade de isenção total ou parcial de tributação.

Este regime coloca Portugal numa posição de concorrência fiscal privilegiada face aos outros países abordados neste trabalho.

5. Vantagens e debilidades e críticas ao regime português

Tal como referido no ponto 3.2, o RRNH passou por grandes dificuldades de aplicação prática e de implementação, principalmente por tratar-se de um regime diferente de tudo o que já havia existido em território português.

De 2009 a 2012, nos primeiros anos do regime, a sua aplicabilidade foi muito caótica. Houve grandes demoras para a aprovação, os processos eram analisados por ordem alfabética e não por ordem de entrada dos processos, as autoridades fiscais exigiam provas de que uma pessoa não tinha vivido em Portugal nos últimos 5 anos, as declarações não foram processadas por incertezas, falta de experiência, falta de treinamento, etc. Em 2012 foi quando começou a predominar a estabilidade, nomeadamente com a contribuição significativa da emissão de uma orientação administrativa das autoridades fiscais, a circular n.º 9/2012, na qual foram esclarecidas as principais dúvidas existentes, em particular, a eliminação da necessidade de apresentar evidências de residência da pessoa nos cinco anos anteriores à sua mudança para Portugal.

No ano de 2016, o sistema on-line foi implementado e o regime entrou em alinhamento com as expectativas dos sujeitos passivos, advogados e especialistas fiscais, facilitando e reduzindo desta forma a burocracia que afetava o processo.

Algumas das vantagens do regime RNH são:

- **Benefícios fiscais atrativos:** O regime RNH oferece uma taxa fixa de imposto de rendimento pessoal de 20% para rendimentos decorrentes de atividades consideradas de "elevado valor agregado". Isso pode resultar numa carga tributária menor em comparação com outros regimes fiscais.
- **Isenção de imposto sobre pensões:** Os rendimentos de pensões obtidos no exterior podem estar isentos de imposto de renda em Portugal, desde que estejam sujeitos a tributação no país de origem, que atualmente deixou de vigorar, passando também a ser tributados a uma taxa especial fixa de 10% de acordo com o n.º 12 do artigo 72.º do CIRS. Ainda que tributados, são a uma taxa mais baixa que na maioria dos outros países.
- **Dupla tributação internacional:** Portugal tem acordos de dupla tributação

com vários países, o que pode evitar a tributação dupla sobre os rendimentos obtidos no exterior pelos residentes não habituais.

- Acesso ao mercado da União Europeia: Portugal faz parte da União Europeia, o que pode facilitar o acesso a um mercado maior e a oportunidades de negócios para os residentes não habituais.
- Qualidade de vida: Portugal é conhecido pela sua alta qualidade de vida, clima agradável, património cultural e infraestrutura moderna. Isso pode ser um atrativo para os indivíduos que desejam mudar-se e estabelecer-se no país.
- Benefícios para profissionais qualificados: O regime RNH é especialmente atrativo para profissionais qualificados, como pesquisadores, cientistas, professores universitários, médicos, engenheiros e outros profissionais de "elevado valor agregado". Estes podem desfrutar de vantagens fiscais significativas ao exercerem as suas atividades em Portugal.

Debilidades do regime RNH:

- Potencial para mudanças na legislação: O regime RNH está sujeito a alterações na legislação fiscal em Portugal. Mudanças nas regras e nos benefícios fiscais podem ocorrer ao longo do tempo, o que pode afetar a atratividade do regime.
- Restrições de atividades: O regime RNH é voltado principalmente para atividades consideradas de "elevado valor agregado". Isso pode limitar o benefício do regime para indivíduos que não se enquadram nessa categoria.
- Requisitos de residência fiscal: Para se qualificar como um Residente Não Habitual, é necessário cumprir os requisitos de residência fiscal em Portugal. Isto pode exigir que os indivíduos passem a maior parte do ano no país, o que pode não ser viável para todos.
- Impacto nos sistemas de segurança social: O regime RNH pode ter um impacto nas contribuições para os sistemas de segurança social em Portugal. Isto poderá levar a questões de equidade e sustentabilidade dos sistemas de proteção social.

As maiores críticas que existem ao regime são:

- Falta de dados atualizados para se fazer um estudo mais aprofundado do regime. É possível verificar que existe uma grande lacuna na informação disponibilizada;
- Representa uma grande despesa fiscal para o Estado português;
- Pensionistas portugueses são alvo de uma elevada carga de impostos desde a implementação da Contribuição Especial de Solidariedade que se juntou a uma elevada taxa de IRS, levando alguns autores a dizer que o regime é injusto e discriminatório para os portugueses;
- O principal grupo de sujeitos passivos que o RRNH procurava atrair – os HNWI – não está a refletir-se na prática, daí que se questiona se seria essa a verdadeira intenção do governo com o regime;
- O controlo efetuado pela AT: a AT é a responsável pelo ato de inscrições como residente, solicitação da inscrição como RNH, pelo controlo de números de inscritos, verificação e manutenção dos pressupostos. Entretanto, ao passo que o número de beneficiários aumenta, como efetua a AT o controlo necessário da estadia efetiva? Ou como controlar os sujeitos passivos beneficiários que passam mais dias no país de origem, mas continuam a beneficiar do regime? Apesar dos esforços de fiscalização, nomeadamente a atual e já mencionada circular n.º 4/2019 ainda há muitas divergências nesse ponto.

6. Conclusão

Com o presente estudo propusemo-nos a analisar o regime jurídico-fiscal aplicável aos Residentes Não Habituais, desde a sua introdução em 2009, com o Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23/09, até à atualidade, bem como a coadunação deste com os princípios constitucionais.

Nos primórdios da vigência do regime dos RNH, Borges e Sousa (2009) afirmaram que este “representa uma rutura com a tradição tributária nacional” e que se esperava que as “boas intenções legislativas” que suportaram a criação do regime não fossem adulteradas pela “má vontade administrativa”. Apesar da excessiva burocratização, até à publicação da Circular n.º 9/2012, este regime contribuiu para o crescimento económico de Portugal.

Embora o regime seja, aparentemente, descomplicado, é preciso ter atenção para que os requisitos necessários à adesão sejam devidamente cumpridos. O rol é taxativo e basta que além de não ter sido considerado residente em Portugal nos 5 anos anteriores, o indivíduo preencha, pelo menos, um dos critérios listados, que são estes: permanecer em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em que se pretende aderir ao Regime; caso tenha permanecido por tempo inferior aos 183 dias, é necessário que disponha, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual; em 31 de dezembro, seja tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território; desempenhe no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

Dos requisitos supramencionados, é possível notar a importância dada ao fator “residência” uma vez que, caso o contribuinte não tenha permanecido, no mínimo 183 dias em território nacional, é preciso comprovar que disponha de habitação que faça supor a intenção de manter em Portugal a residência habitual.

A residência é algo tão importante que, devido a isso, foi necessário detalhar, um pouco mais, a diferença entre residência, domicílio e o que o legislador quis dizer

com “fazer supor a intenção de manter como residência”.

No âmbito das CDT, a Convenção Modelo da OCDE possui um papel fulcral neste trabalho, pois é, em grande parte, com base nas suas disposições, que são celebradas as Convenções. Este modelo permeia todo este estudo, além de que vale ressaltar a importância de serem assimilados alguns dos pormenores da distribuição de competências tributárias, concretizadas nas Convenções celebradas bilateralmente. Quanto à dupla tributação, uma vez que são fenômenos que, de um modo geral, devem ser evitados por serem prejudiciais à economia, bem como transgredirem certos princípios de direito, assumem um papel de destaque neste trabalho.

No âmbito da tributação das pessoas singulares, encontra-se o IRS, uma das bases do sistema fiscal português, sendo a figura da tributação das pessoas singulares um dos pontos elementares do Estado Fiscal e uma das formas de alcançar Justiça Fiscal.

De acordo com os dados estatísticos aqui demonstrados, vemos que o regime do RNH, desde a sua entrada em vigor, teve um grande crescimento no número de beneficiários. Porém este regime não foi linear, já que houve reformas e alterações que influenciaram a harmonização do regime. O regime dos RNH português pode asseverar-se como extremamente competitivo, daí ser alvo de grande procura por parte de muitos estrangeiros que pretendem residir e efetuar investimentos, aproveitando-se, deste modo, de isenções totais ou parciais de tributação (Amorim & Mendes, 2016). Tem sido verificado um aumento de popularidade do regime no que toca aos pensionistas, uma vez que, da aplicação conjunta do regime dos RNH e das CDT celebradas por Portugal, é possível que estes rendimentos não sejam sujeitos a tributação nem em Portugal nem no Estado da fonte.

A mais recente alteração associada ao Regime Fiscal do Residente Não Habitual, advindas da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, impossibilita a dupla não tributação dos rendimentos de categoria H, chegando ao fim o benefício fiscal mais gritante de todo o regime, passando a isenção a ser substituída por uma taxa de 10% que, quando confrontada com as taxas gerais de IRS – a mais elevada de 48% - não deixa de causar bastante tristeza. O legislador, com esta alteração, quis certamente acalmar os ânimos com os outros Estados, nomeadamente se a Suécia – ou em conjunto com a Finlândia, se considerarmos as pressões também por ela já previamente exercidas –

conseguiu originar uma modificação na sua CDT com Portugal e uma alteração legislativa no Regime Fiscal do RN. Podemos imaginar o que se poderia ter sucedido se as mesmas exigências tivessem chegado da parte de vários outros Estados, principalmente daqueles com quem Portugal tem mais significativas relações económicas.

Foi feita neste trabalho uma comparação com o sistema tributário da Espanha por apresentar um regime igualmente atrativo e similar ao nosso RRNH, onde é possível concluir que o regime espanhol, comparado ao português, é menos vantajoso, não apenas pelo período de tempo que o contribuinte possa beneficiar, como também por ser um regime mais restrito, com requisitos que abrangem um número menor de contribuintes, pelos percentuais de tributação que prevê e pela ausência de tributação diferenciada aos rendimentos obtidos em fontes estrangeiras.

Em sequência, procedeu-se à análise dos regimes da Holanda, da França e da Bélgica, onde em comparação com o nosso RRNH, podemos concluir que o nosso regime coloca Portugal num nível de concorrência privilegiada face aos outros regimes aqui comparados.

Para determinar se é realmente interessante e vantajoso para o contribuinte mudar a sua residência fiscal para Portugal, é preciso, antes de mais determinar quais são os rendimentos obtidos por esse contribuinte para uma posterior análise ao Acordo Para Evitar a Dupla Tributação com o país de origem do rendimento, se houver, e as regras de tributação deste rendimento em Portugal, bem como no país de origem, antes da saída fiscal do contribuinte. Decorridos 14 anos desde a sua criação, podemos afirmar que atualmente o RRNH é aplicado de forma ágil e plena, sendo as alterações inseridas, nomeadamente, nos anos de 2011, 2012, 2016 e 2020 de grande importância e que possibilitaram uma evolução deste regime, e eliminar obstáculos que constituíam um entrave à sua operacionalização.

Apesar de todas as críticas e vantagens que são apontadas a este regime, a verdade é que se torna difícil conseguir perceber com clareza até que ponto este regime é vantajoso para Portugal, pois se por um lado os residentes não habituais acabam em por contribuir para a economia portuguesa, muito devido às suas capacidades económicas e ao investimento que daí advém, por outro lado, a carga fiscal associada

a este regime em Portugal tem vindo a aumentar cada vez mais, existindo ainda toda a problemática associada em relação às taxas aplicadas a este regime que muito são desleais para com os portugueses.

A falta de dados atualizados não nos permite nunca ter uma realidade à data sobre o regime, esta foi uma das grandes limitações desta dissertação. Mesmo assim, tentámos utilizar todos os dados disponíveis para conseguir atingir os nossos objetivos e fornecer resultados pertinentes.

Com base nas pesquisas e estudos realizados, identificamos possíveis melhorias para promover a evolução contínua do regime do RNH em Portugal. Com o objetivo de tornar o regime mais atrativo para os contribuintes, sem comprometer a sua legalidade e equidade, propomos as seguintes alterações:

- Flexibilização dos requisitos de residência prévia e do período de aplicação: pode tornar o regime mais acessível a um público mais amplo. Isso poderia atrair mais indivíduos interessados em se beneficiar do regime sem a necessidade de comprometer uma residência prolongada em Portugal. No entanto, é importante garantir que essa flexibilização não comprometa a integridade do regime ou levante questões de abuso.
- Expansão da lista de atividades de valor acrescentado: pode aumentar a atratividade do regime para profissionais de diversas áreas. Isso poderia incentivar pessoas com habilidades e experiência em diferentes setores a considerar Portugal como um destino fiscalmente favorável.
- Simplificação do processo de inscrição através da declaração fiscal anual: pode tornar o processo mais eficiente e menos burocrático. Isso poderia atrair mais candidatos que desejam aproveitar os benefícios fiscais de forma mais fácil, bastando utilizar como exemplo o regime da Espanha.
- Reforço da fiscalização pela Autoridade Tributária de Portugal: Aumentar a fiscalização pode ser uma medida importante para garantir que o regime seja usado de acordo com suas regras e para evitar abusos, no que diz respeito por exemplo à estadia efetiva dos beneficiários e números de inscritos. No entanto, é essencial encontrar um equilíbrio para não desencorajar investidores estrangeiros legítimos.

- Aprofundamento da análise estatística do número de beneficiários: pode fornecer informações valiosas sobre o impacto do regime na economia e nas finanças públicas de Portugal. Isso pode ajudar na tomada de decisões informadas sobre futuras mudanças no regime, os dados oficiais sobre os beneficiários do regime são pouco detalhados pelo governo português, o que dificulta a visualização global dos objetivos do regime e traz instabilidade e divergências principalmente perante os outros Estados-Membros.

Referências Bibliográficas

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo- STA, de 12 de julho de 2007, proferido no âmbito do Processo 0126/06. <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0f8f8a800bf92719802571b7004bcaa6?OpenDocument&ExpandSection=1>. (2007).

Amorim, J. C., & Mendes, V. N. (2016). O Regime fiscal do residente não habitual (RNH) em Portugal e sua comparação com outros países. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 9, n.º 1 - Primavera*, pp. 129-144-146.

Autoridade Tributária e Aduaneira (06 de maio de 2023). *Convenções para evitar a Dupla Tributação Modelo OCDE*. Obtido de:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf.

Autoridade Tributária e Aduaneira (2023), Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – IRS Autoridade Tributária e Aduaneira.

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Cod_download/Documents/CIRS.pdf. (2022).

Autoridade Tributária e Aduaneira (06 de maio de 2023). *Tabela Prática das Convenções para Evitar a Dupla Tributação Celebradas por Portugal*. https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/Tabela_CDT_2022.pdf.

Autoridade Tributária e Aduaneira (2016). Guia IRS - Regime fiscal para o residente não habitual. https://portaldascomunidades.mne.gov.pt/images/GADG/IRS_Regime_Fiscal_Residente_N%C3%A3o_Habitual.pdf.

Autoridade Tributária e Aduaneira (2020). IRS Regime Fiscal para o Residente Não Habitual”.

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Folhetos_informativos/Documents/IRS_RNH_PT.pdf.

Aviso n.º 146/2018, Diário da República, 1.ª série — N.º 245 — 20 de dezembro de 2018. P. 5854. Negócios Estrangeiros. Nota Verbal de 14 de junho de 2018. - Embaixada da Finlândia. (2018). <https://files.dre.pt/1s/2018/12/24500/0585405854.pdf>.

Aviso n.º 2/2022, de 1 de fevereiro. Diário da República n.º 22/2022, Série I de 2022-02-01, páginas 3 – 3. Negócios Estrangeiros. Decisão do Reino da Suécia de denunciar a Convenção entre Portugal e a Suécia.... (2022). <https://dre.pt/dre/detalhe/aviso/2-2022-178478633>.

Azevedo, P. A. (2017, pp. 31-65). "A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar". *Cadernos de Direito Atual* (6), pp. 31-65.

Borges, R. P., & Sousa, P. R. (2009). O Novo Regime Fiscal dos Residentes não Habituais. *Fiscalidade. Instituto Superior de Gestão, n.º 40 - out./nov.2009, Lisboa*, pp. 5-58, 24-25, 52, 65, 709-772.

Borges, R. P., & Sousa, P. R. (2011). *O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais. In F. Araújo, P. Otero, & J. T. Gama, Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches - Volume V* (pp. 709-772. Lisboa: Coimbra.

Borges, R. P., & Sousa, P. R. (2011). O novo Regime Fiscal dos Residentes não Habitual, in Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches. *Coordenação Araújo, F., Otero, P., & Gama, J.T., Coimbra Editora, Volume V*, pp. 6-723-724.

Câmara, F. S. (2003). "A dupla residência das sociedades à luz das convenções de dupla tributação", *Planeamento e concorrência fiscal internacional*, Lisboa, Lex, 2003, p. 213.

Circulaire n.º Ci.RH.624/325.294 (1983). Service public federal finances. Belgique. <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/558b4842-0486-4e25-b38e-9574d36d9fd8>. (1983).

Circular n.º 2/2010 de 6 de maio de 2010. Direção-Geral dos Impostos, https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circ_2_2010.pdf. (2010).

Circular n.º 4/2019, de 01 de agosto. Portal das Finanças. https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circular_4_2019.pdf. (2019).

Circular n.º 9/2012, de 03 de agosto de 2012. Atualização dos procedimentos constantes da Circular n.º 02/2010, de 6 de maio, da Direção de Serviços do IRS. (2012). https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circular_9_2012_res_n_habituais.pdf.

Code général des impôts. Article 155 B. <https://www.legifrance.gouv.fr/>. (2018).
https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037985788/.

Constituição da República Portuguesa – CRP. Diário da República n.º 86/1976, Série I de 1976-04-10. <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-aprovacao-constituicao/1976-34520775>. (2022).

Décret n° 2009-389 du 7 avril 2009. République Française. Direction générale des finances publiques (DGFIP).
<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000020496091>. (2009).

Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro do Ministério das Finanças e da Administração Pública. *Diário da República n.º 185/2009, Série I.* <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2009/09/18500/0677406783.pdf>

Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01 de agosto. *Diário da República n.º 146/2016, Série I.* <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2016/08/14600/0256902578.pdf>

Decreto-Lei n.º 494/70. Convenção entre Portugal e a Finlândia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital, assinada em Helsínquia em 27 de abril de 1970. (1070).
<https://gddc.ministeriopublico.pt/sites/default/files/documentos/instrumentos/dl494-1970.pdf>.

Despacho n.º 4222/2018, de 26 de abril. Diário da República n.º 81/2018, Série II de 2018-04-26, páginas 11959 – 11960. Finanças - Gabinete do Ministro. Governo e Administração direta e indireta do Estado. (2018). *Constituição do «Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais» («GT EBF»).* <https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/4222-2018-115167044>.

Dossier Estatístico IRS 2019-2021.
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRS.aspx.

Duarte, B. (2015). O Problema da Discriminação Inversa e das Situações Puramente Internas no Direito da EU, Tese de Mestrado em Direito – Universidade Católica Portuguesa, Centro Regional do Porto.

Faustino, M. (2009). “Os Residentes no Imposto Sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 424, julho-dezembro, p.99-147.

Flamant, E., Godar, S., & Richard., G. (2021). November, REPORT No.3. New Forms of Tax Competition in the European Union: an Empirical Investigation. <https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2022/05/EU-Tax-Observatory-Report-3-Tax-Competition-November-2021-2.pdf>.

Guerra, J. C. (2014). “A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à distorção administrativa”, *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 6, Outubro-Dezembro de 2014, p. 19.

Governo da Holanda. Ministério de Assuntos Gerais. Site consultado em: 20 de abril de 2022. <https://www.government.nl/topics/income-tax/shortening-30-percent-ruling>. (2022).

Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais. (2019). *Os Benefícios Fiscais em Portugal – Conceitos, metodologia e prática*.

<https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAB%2BLCAAAAAABACzMDQwAgCG5%2BMmBAAAAA%3D%3D>.

Instruction n° 5 F-13-09, du 7 août. République Française. Direction générale des finances publiques (DGFIP). <https://bofip-archives.impots.gouv.fr/bofip/19049-AIDA.html/identifiant%3D5F-13-09-20090807>. (2009).

Instruction n° 5 K-2-09, du 4 août. République Française. Direction générale des finances publiques (DGFIP). <https://bofip-archives.impots.gouv.fr/bofip/20512-AIDA.html/identifiant=5K-2-09-20090804>. (s.d.). 2009.

Lei n.º 2/2020, de 31 de março de 2022. Diário da República n.º 64/2020, Série I de 2020-03-31, páginas 2 – 336. Orçamento do Estado para 2020. <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/2-2020-130893436>. <https://files.dre.pt/1s/2020/03/06400/000020033>. (2020).

Lei n.º 20/2012, de 14 de maio de 2012. Diário da República n.º 93/2012, Série I de 2012-05-14, páginas 2481 – 2516. Primeira alteração à Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (Orçamento do Estado para 2012). (2012). *No âmbito da iniciativa para o reforço da estabilidade financeira*. <https://data.dre.pt/eli/lei/20/2012/05/14/p/dre/pt/html>.

Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro de 2008. Publicação: Diário da República n.º 252/2008, 1º Suplemento, Série I de 2008-12-31, páginas 2 – 389. Assembleia da República. Orçamento do Estado para 2009. <https://files.dre.pt/1s/2008/12/25201/0000200389.pdf>.

Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro de 2011. Diário da República n.º 250/2011, 1º Suplemento, Série I de 2011-12-30, páginas 48 – 244. Orçamento do Estado para 2012. <https://data.dre.pt/eli/lei/64-b/2011/12/30/p/dre/pt/html>. (2011).

- Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro. Orçamento do Estado para 2013. Diário da República n.º 252/2012, 1º Suplemento, Série I de 2012-12-31, páginas 42 – 240. Assembleia da República. (2012). <https://data.dre.pt/eli/lei/66-b/2012/12/31/p/dre/pt/html>.
- Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro. Diário da República n.º 252/2014, 2º Suplemento, Série I de 2014-12-31, páginas 339 – 418. Assembleia da República. <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/82-e-2014-66022085>. (2014).
- Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. (2014). <https://www.boe.es/boe/dias/2014/11/28/pdfs/BOE-A-2014-12327.pdf>.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre. <https://www.boe.es/buscar/pdf/2006/BOE-A-2006-20764-consolidado.pdf>. (2006).
- Ley 62/2003, de 30 de diciembre. Gobierno de España. Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática. de medidas fiscales, administrativas y del orden social. (2003). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23936>.
- Lourenço, P. A. (2011). *O regime de eliminação da dupla tributação económica: um contributo para a limitação da aplicação do requisito relativo à tributação efetiva*. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa. p. 19.
- Machado, J. E., & Costa, P. N. (2009). *Curso de Direito Tributário*. Coimbra Editora, pp. 80-81.
- Mendes, M. R. (2011). O regime fiscal do residente não habitual: análise à luz do princípio da não discriminação do Direito Europeu. Tese de Mestrado em Direito – Universidade de Direito do Porto. p. 35.
- Mendes, V. N. (2015). Incentivos ao Investimento Estrangeiro: O Regime Fiscal do Residente Não Habitual e a Autorização de Residência para Atividade de Investimento – Vistos Dourados (Golden Visa). *Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto - Instituto Politécnico do Porto*. pp. 8-9.
- Mesquita, M. M. (1998). As Convenções sobre Dupla Tributação. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 179, Centro de Estudos Fiscais - Direção Geral dos Impostos - Ministério das Finanças, Lisboa*. pp. 15-16.
- Mesquita, R. (2014). *Portugal o novo “paraíso fiscal” para os estrangeiros – regime fiscal dos residentes não habituais e os golden visas*, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2014, p. 35.

- Morais, R. D. (2008), Dupla tributação internacional em IRS, notas de uma leitura em jurisprudência, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* n.º 1, 2008, pp. 111-112.
- Morais, R. D. (2013), Convenções sobre dupla tributação: de novo em diálogo com a jurisprudência, *Cadernos de Justiça Tributária*, 1, 2013, pp. 35-45.
- Morais, R. D. (2015). A Reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão. *Cadernos de justiça tributária*, Braga, n.º 7, Reforma do sistema / IRS. p. 3-23, Jan./Mar. 2015.
- Nabais, J. C. (2004). A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas, *Revista Direito Público*, n.º – Out-Nov-Dez/2004 – Doutrina Estrangeira. doi:10.11117/22361766.06.01.06. p. 72.
- Nabais, J. C. (2015). *Direito Fiscal*, 8ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra.
- Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal* (11ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Neves, T. C. (2009). Apontamentos sobre o tratamento fiscal de expatriados em Portugal e na Europa, *Fiscalidade* n.º 39, pp. 39-40, 43-44.
- Nykänen, M. G. (2016). Régimen tributario de los trabajadores desplazados desde/ a España, Tese de Mestrado de Direito, Facultad de Derecho da Universidad de La Laguna, Espanha.
- Ofício-Circulado n.º 90015, de 08 de junho de 2010. https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OficCirc_90015.pdf. (s.d.).
- Pereira, P. R. (2004). A Tributação das Sociedades na União Europeia: Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária, Coimbra: Almedina, 2004.
- Pereira, P. R. (2009). Convenções sobre Dupla Tributação e Direito Comunitário Tributário. *Tese de Doutoramento em Direito pela Universidade de Lisboa – Faculdade de Direito*, p. 21.
- Pereira, P. R. (2010). Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu. Coimbra: Almedina. doi:978-97-240-4379-1. pp. 28, 33, 51-53, 87, 216, 222-226.
- Pereira, P. R. (2015). Em torno dos princípios do Direito Internacional em: Catarino, J. R. e Guimarães, V. B. (2015), *Lições de Fiscalidade - Vol. 2, 4ª Edição*, Livraria Almedina, Coimbra, 2015.

Pereira, M. H. F. (2014), *Fiscalidade*, 5ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, p. 236.

Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro de 2010. Diário da República n.º 4/2010, Série I de 2010-01-07, páginas 40 – 40. Ministério das Finanças e da Administração Pública. (2010). Aprova a tabela de atividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 6 do artigo 72.º e no n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRS. <https://files.dre.pt/1s/2010/01/00400/0004000040.pdf>.

Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho. Alteração da Portaria n.º 12/2010, de 17 de janeiro - Tabela de atividades IRS. Diário da República n.º 139/2019, Série I de 2019-07-23, páginas 20 – 22. (2019). <https://files.dre.pt/1s/2019/07/13900/0002000022.pdf>.

Portugal, Ministério das Finanças. Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais. Os Benefícios Fiscais em Portugal: Conceitos, metodologia e prática. Realizado pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, Lisboa, mai. 2019, p. 131-139, <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=1448be63-5771-4fe2-96bb-489648338726>.

Quadros, F. (1991). *Direito das Comunidades Europeias e Direito Internacional Público: Contributo para o Estudo da Natureza Jurídica do Direito Comunitário Europeu*. Lisboa: Almedina, p. 181, pp. 377-379.

Shindel, A. & Atchabahian, A. (2005). *General Report Source and Residence: New Configuration of their Principles*. Volume 90a. The Hague: Kluwer Law International, 2005. p. 26.

Silva, S.T. (2015). *Direito Fiscal – Teoria Geral*, 2.ª Edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015.

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia – TFUE. (Versão consolidada 2016) <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=pt>. (2016).

Tratado da UE – Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12002E/TXT&from=PT>.

União Europeia. (10 de outubro de 2019). *A sua Europa. Dupla Tributação: Reformados no Estrangeiro*. https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_pt.htm.

Vasques, S. (2013). *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2013, p. 98.

Xavier, A. (2007). *Direito Tributário Internacional* (2^a ed.). Lisboa: Almedina. doi:978-97-240-3048-7. pp. 38, 136, 221-224, 228, 229, 277.

Xavier, A. (2016). *Direito Internacional Tributário* (2^a ed.). Coimbra: Almedina. doi:978-97-240-3048-7. pp. 31-35.

Xavier, A. (2017). *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: 2^a edição atualizada - Almedina. doi:978-97-240-3048-7. pp. 33-36, 744-745.

Xavier, C. (1981). *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa, Almedina, 1981.

Anexos

Anexo 1 – Tabela Prática das Convenções para Evitar a Dupla Tributação Celebradas por Portugal

| PAÍSES (ordem alfabética) | DIPLOMA LEGAL | TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR | REDUÇÃO DE TAXAS | | | | | |
|---------------------------------|---|--|------------------|------------------|-------|------------------|-----------|-----------------|
| | | | DIVIDENDOS | | JUROS | | ROYALTIES | |
| | | | Art.º | Taxa | Art.º | Taxa | Art.º | Taxa |
| ÁFRICA DO SUL | Resolução Assembleia da República n.º 53/08 de 22 de Setembro | Aviso n.º 222/2008 publicado em 20-11-2008 EM VIGOR DESDE 22-10-2008 | 10º | 10% m) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| ALEMANHA | Lei 12/82 de 03 de Junho | Aviso publicado em 14-10-1982 EM VIGOR DESDE 08-10-1982 | 10º | 15% | 11º | 10% a) 15% b) | 12º | 10% |
| ANDORRA | Resolução Assembleia da República n.º 20/2017 de 14 de Fevereiro | Aviso publicado em 22-05-2017 EM VIGOR DESDE 23-04-2017 | 10º | 5% r) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 5% |
| ANGOLA | Resolução Assembleia da República n.º 23/2019 de 14 de Fevereiro | Aviso publicado em 01-10-2019 EM VIGOR DESDE 22-09-2019 | 10º | 8% r) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 8% |
| ARÁBIA SAUDITA | Resolução Assembleia da República n.º 127/2016 de 18 de Julho | Aviso n.º 103/2016 publicado em 04-10-2016 EM VIGOR DESDE 01-09-2016 | 10º | 5% w) 10% b) | 11º | 10% | 12º | 8% |
| ARGÉLIA | Resolução Assembleia da República n.º 22/06 de 23 de Março | Aviso n.º 579/2006 publicado em 05-05-2006 EM VIGOR DESDE 01-05-2006 | 10º | 10% m) 15% b) | 11º | 15% | 12º | 10% |
| ÁUSTRIA | DL n.º 70/71 de 08 de Março | Aviso publicado em 08-02-1972 EM VIGOR DESDE 28-02-1972 | 10º | 15% | 11º | 10% | 12º | 5% b) 10% c) |
| BARBADOS | Resolução Assembleia da República n.º 91/2014 de 12 de Novembro | Aviso n.º 107/2018 publicado em 24-08-2018 EM VIGOR DESDE 07-10-2017 | 10º | 5% y) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 5% |
| BARÉM | Resolução Assembleia da República n.º 196/2016 de 22 de Setembro | Aviso n.º 71/2017 publicado em 05-07-2017 EM VIGOR DESDE 01-11-2016 | 10º | 10% y) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 5% |
| BÉLGICA | DL n.º 619/70, 15 de Dezembro Convenção Adicional (Res. Ass. Rep. n.º 82/00 de 14 de Dezembro) | Aviso publicado em 17-02-1971 EM VIGOR DESDE 19-02-1971 Convenção Adicional em vigor desde 05-04-2001 | 10º | 15% | 11º | 15% | 12º | 10% |
| BRASIL d) | Resolução Assembleia da República n.º 33/01 de 27 de Abril | Aviso publicado em 14-12-2001 EM VIGOR DESDE 05-10-2001 com efeitos a 01-01-2000 | 10º | 10% m) 15% b) | 11º | 15% | 12º | 15% |
| BULGÁRIA | Resolução Assembleia da República n.º 14/96 de 11 de Abril | Aviso n.º 258/96 publicado em 26-08-1996 EM VIGOR DESDE 18-07-1996 | 10º | 10% e) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| CABO VERDE | Resolução Assembleia da República n.º 63/00 de 12 de Julho | Aviso n.º 4/2001 publicado em 18-01-2001 EM VIGOR DESDE 15-12-2000 | 10.º | 10% | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| CANADÁ | Resolução Assembleia da República n.º 81/00 de 6 de Dezembro | Aviso publicado em 17-10-2001 EM VIGOR DESDE 24-10-2001 | 10º | 10% m) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |

TABELA PRÁTICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
CELEBRADAS POR PORTUGAL

| PAÍSES (ordem alfabética) | DIPLOMA LEGAL | TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR | REDUÇÃO DE TAXAS | | | | | |
|---------------------------------|--|--|------------------|------------------|-------|---------------------------|-----------|-----------------|
| | | | DIVIDENDOS | | JUROS | | ROYALTIES | |
| | | | Art.º | Taxa | Art.º | Taxa | Art.º | Taxa |
| CHILE | Resolução Assembleia da República n.º 28/06 de 6 de Abril | Aviso n.º 243/2008 publicado em 29-12-2008 EM VIGOR DESDE 25-08-2008 | 10º | 10% f) 15% b) | 11º | 5% r) 10% r) 15% b) | 12º | 5% r) 10% r) |
| CHINA | Resolução Assembleia da República n.º 28/2000 de 30 de Março | Aviso n.º 109/2000 publicado em 02-06-2000 EM VIGOR DESDE 08-06-2000 | 10º | 10% | 11º | 10% r) | 12º | 10% |
| CHIPRE | Resolução Assembleia da República n.º 89/2013 de 1 de Julho | Aviso n.º 87/2013 publicado em 01-08-2013 EM VIGOR DESDE 16-08-2013 | 10º | 10% | 11º | 10% | 12º | 10% |
| COLÓMBIA | Resolução Assembleia da República n.º 46/2012 de 13 de Abril | Aviso n.º 2/2015 publicado em 23-01-2015 EM VIGOR DESDE 30-01-2015 | 10º | 10% | 11º | 10% | 12º | 10% |
| COREIA | Resolução Assembleia da República n.º 25/97 de 08 de Maio | Aviso n.º 315/97 publicado em 27-12-1997 EM VIGOR DESDE 21-12-1997 | 10º | 10% e) 15% b) | 11º | 15% | 12º | 10% |
| COSTA DO MARFIM | Resolução Assembleia da República n.º 192/2016 de 22 de Agosto | Aviso n.º 108/2017 publicado em 08-09-2017 EM VIGOR DESDE 18-08-2017 | 10º | 10% | 11º | 10% | 12º | 5% |
| CROÁCIA | Resolução Assembleia da República n.º 03/2015 de 12 de Janeiro | Aviso n.º 15/2016 publicado em 19-04-2016 EM VIGOR DESDE 28-02-15 | 10º | 5% w) 10% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| CUBA | Resolução Assembleia da República n.º 49/01 de 13 de Julho | Aviso n.º 187/06 publicado em 23-01-2006 (e Aviso n.º 279/05 de 29-07-2005) EM VIGOR DESDE 28-12-05 | 10º | 5% f) 10% b) | 11º | 10% | 12º | 5% |
| DINAMARCA | Resolução Assembleia da República n.º 6/02 de 23 de Fevereiro | Aviso n.º 53/2002 publicado em 15-06-2002 EM VIGOR DESDE 24-05-2002 a produzir efeitos após 01-01-03 | 10º | 10% | 11º | 10% | 12º | 10% |
| EMIRADOS ÁRABES UNIDOS | Resolução Assembleia da República n.º 47/2012, de 13 de Abril | Aviso n.º 59/2012 publicado em 11-06-2012 EM VIGOR DESDE 22-05-2012 | 10º | 5% w) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 5% |
| ESLOVÁQUIA | Resolução Assembleia da República n.º 49/04 de 13 de Julho | Aviso n.º 191/04 publicado em 04-12-2004 EM VIGOR DESDE 02-11-2004 a produzir efeitos após 01-01-05 | 10º | 15% b) 10% m) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| ESLOVÉNIA | Resolução Assembleia da República n.º 48/04 de 10 de Julho | Aviso n.º 155/04 publicado em 31-08-2004 EM VIGOR DESDE 13-08-2004 a produzir efeitos após 01-01-05 | 10º | 5% f) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 5% |

**TABELA PRÁTICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
CELEBRADAS POR PORTUGAL**

| PAÍSES (ordem alfabética) | DIPLOMA LEGAL | TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR | REDUÇÃO DE TAXAS | | | | | |
|----------------------------------|---|---|------------------|---------------------------|-------|------------------|-----------|------|
| | | | DIVIDENDOS | | JUROS | | ROYALTIES | |
| | | | Art.º | Taxa | Art.º | Taxa | Art.º | Taxa |
| ESPAÑA u) | Resolução Assembleia da República n.º 6/95, de 28 de Janeiro | Aviso n.º 164/95 publicado em 18-07-1995 EM VIGOR DESDE 28-06-1995 | 10º | 10% f) 15% b) | 11º | 15% | 12º | 5% |
| ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA | Resolução Assembleia da República n.º 39/95 de 12 de Outubro | Aviso n.º 35/96 publicado em 09-01-1996 EM VIGOR DESDE 01-01-1996 | 10º | 5% g) 10% g) 15% b) | 11º | 10% | 13º | 10% |
| ESTÓNIA | Resolução Assembleia da República n.º 47/04 de 08 de Julho | Aviso n.º 175/04 publicado em 27-11-2004 EM VIGOR DESDE 23-07-2004 a produzir efeitos após 01-01-05 | 10º | 10% | 11º | 10% | 12º | 10% |
| ETIÓPIA | Resolução Assembleia da República n.º 96/2014 de 13 de Novembro | Aviso n.º 46/2017 publicado em 09-05-2017 EM VIGOR DESDE 09-04-2017 | 10º | 5% y) 10% b) | 11º | 10% | 12º | 5% |
| FINLÂNDIA z) | DL n.º 494/70 de 23 de Outubro | Aviso publicado em 22-08-1980 EM VIGOR DESDE 14-07-1971 até 31.12.2018 (denunciada unilateralmente pela Finlândia - Aviso n.º 146/2018, de 20.12.2018) | 10º | 10% f) 15% b) | 11º | 15% | 12º | 10% |
| FRANÇA | DL n.º 105/71 de 26 de Março Protocolo que altera a CDT - Resolução da Assembleia da República n.º 58/2017, de 03.04 | Aviso publicado em 13-11-1972 EM VIGOR DESDE 18-11-1972 Protocolo que altera a CDT - EM VIGOR DESDE 01/12/2017 (Aviso n.º 143/2017, de 14.12.2017) | 11º | 15% | 12º | 10% h) 12% b) | 13º | 5% |
| GEÓRGIA | Resolução Assembleia da República n.º 23/2015 de 05 de Março | Aviso n.º 16/2016 publicado em 03-05-2016 EM VIGOR DESDE 18-04-2016 | 10º | 5% y) 10% b) | 11º | 10% | 12º | 5% |
| GRÉCIA | Resolução Assembleia da República n.º 25/02 de 4 de Abril | Aviso n.º 85/2002 publicado em 24-09-2002 EM VIGOR DESDE 13-08-2002 a produzir efeitos após 01-01-03 | 10º | 15% | 11º | 15% | 12º | 10% |
| GUINÉ-BISSAU | Resolução Assembleia da República n.º 55/09, de 30 de Julho | Aviso n.º 94/2013 publicado em 11-10-2013 EM VIGOR DESDE 05-07-2012 | 10º | 10% | 11º | 10% r) | 12º | 10% |
| HOLANDA | Resolução Assembleia da República n.º 62/00 de 12 de Julho | Aviso n.º 177/2000 publicado em 24-08-2000 EM VIGOR DESDE 11-08-2000 | 10.º | 10% | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| HONG KONG | Resolução Assembleia da República n.º 49/2012, de 16 de Abril | Aviso n.º 53/2012 publicado em 01-06-2012 EM VIGOR DESDE 03-06-2012 | 10.º | 5% w) 10% b) | 11º | 10% r) | 12º | 5% |

**TABELA PRÁTICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
CELEBRADAS POR PORTUGAL**

| PAÍSES (ordem alfabética) | DIPLOMA LEGAL | TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR | REDUÇÃO DE TAXAS | | | | | |
|---------------------------------|---|--|------------------|---------------------------|-------|-----------------|-----------|------|
| | | | DIVIDENDOS | | JUROS | | ROYALTIES | |
| | | | Art.º | Taxa | Art.º | Taxa | Art.º | Taxa |
| HUNGRIA | Resolução Assembleia da República n.º 4/99 de 28 de Janeiro | Aviso n.º 126/2000 publicado em 30-05-2000 EM VIGOR DESDE 08-05-2000 | 10º | 10% e) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| ÍNDIA | Resolução Assembleia da República n.º 20/2000 de 6 de Março Protocolo que altera a CDT - Resolução da Assembleia da República n.º 133/2018, de 25.05 | Aviso n.º 123/2000 publicado em 15-06-2000 EM VIGOR DESDE 05-04-2000 Protocolo que altera a CDT - em vigor desde 08.08.2018 (Aviso MNE n.º 32/2019, de 28.05.2019) | 10º | 10% m) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| INDONÉSIA | Resolução Assembleia da República n.º 64/2006 de 6 de Dezembro | Aviso n.º 42/2008 publicado em 04/04/2008 EM VIGOR DESDE 11-05-2007 | 10º | 10% | 11º | 10% | 12º | 10% |
| IRLANDA | Resolução Assembleia da República n.º 29/94 de 24 de Junho Protocolo que Revê CDT - Res. Ass. Rep. N.º 62/2006, de 06-12-2006 | Aviso n.º 218/94 publicado em 24-08-1994 EM VIGOR DESDE 11-07-1994 Aviso n.º 45/2008 publicado em 17.04.2008 - Protocolo que Revê CDT EM VIGOR DESDE 18-12-2006 | 10º | 15% | 11º | 15% | 12º | 10% |
| ISLÂNDIA | Resolução Assembleia da República n.º 16/02 de 8 de Março | Aviso n.º 48/2002 publicado em 08-06-2002 EM VIGOR DESDE 11-04-2002 a produzir efeitos após 01-01-03 | 10º | 10% m) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| ISRAEL | Resolução Assembleia da República n.º 02/08 de 15 de Janeiro | Aviso n.º 94/2008 publicado em 13-06-2008 e rectificado pelo Aviso n.º 129/2008 publicado em 22.07.2008 EM VIGOR DESDE 18-02-2008 | 10º | 5% r) 10% r) 15% r) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| ITÁLIA | Lei n.º 10/82 de 01 de Junho | Aviso publicado em 07-01-1983 EM VIGOR DESDE 15-01-1983 | 10º | 15% | 11º | 15% | 12º | 12% |
| JAPÃO | Resolução Assembleia da República n.º 50/2012 de 17 de Abril | Aviso n.º 88/2013 publicado em 16/09/2013 EM VIGOR DESDE 28-07-2013 | 10º | 5% r) 10% b) | 11º | 5% r) 10% b) | 12º | 5% |
| KOWEIT | Resolução Assembleia da República n.º 44/2011, de 18 de Março | Aviso n.º 11/2014 publicado em 15/01/2014 EM VIGOR DESDE 05-12-2013 | 10º | 5% r) 10% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| LETÓNIA | Resolução Assembleia da República n.º 12/03 de 28 de Fevereiro | Aviso n.º 138/2003 publicado em 26-04-2003 EM VIGOR DESDE 07-03-2003 | 10º | 10% | 11º | 10% | 12º | 10% |

TABELA PRÁTICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
CELEBRADAS POR PORTUGAL

| PAÍSES (ordem alfabética) | DIPLOMA LEGAL | TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR | REDUÇÃO DE TAXAS | | | | | |
|---------------------------------|---|--|------------------|------------------|-------|------------------|-----------|-----------------|
| | | | DIVIDENDOS | | JUROS | | ROYALTIES | |
| | | | Art.º | Taxa | Art.º | Taxa | Art.º | Taxa |
| LITUÂNIA | Resolução Assembleia da República n.º 10/03 de 25 de Fevereiro | Aviso n.º 123/2003 publicado em 22-03-2003 EM VIGOR DESDE 26-02-2003 | 10º | 10% | 11º | 10% | 12º | 10% |
| LUXEMBURGO | Resolução Assembleia da República n.º 56/00 de 30 de Junho. Protocolo e Protocolo Adicional que alteram CDT (Res. As. Rep. 45/2012, de 12.04) | Aviso n.º 256/2000 publicado em 30-12-2000. EM VIGOR DESDE 30-12-2000. Protocolo e Protocolo Adicional EM VIGOR desde 18.05.2012 (Aviso n.º 65/2012, de 20.06.2012). | 10.º | 15% | 11.º | 10% n) 15% b) | 12.º | 10% |
| MACAU | Resolução Assembleia da República n.º 80-A/99 de 16 de Dezembro | Aviso n.º 72/2001 publicado em 16-07-2001 EM VIGOR DESDE 01-01-1999 | 10º | 10% | 11º | 10% | 12º | 10% |
| MALTA | Resolução Assembleia da República n.º 11/02 de 25 de Fevereiro | Aviso n.º 33/2002 publicado em 06-04-2002 e rectificado em 30-04-2002 EM VIGOR DESDE 05-04-2002 a produzir efeitos após 01-01-03 | 10º | 10% m) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| MARROCOS | Resolução Assembleia da República n.º 69 -A/98 de 23 de Dezembro | Aviso n.º 201/2000 publicado em 16-10-2000 EM VIGOR DESDE 27-06-2000 | 10º | 10% e) 15% b) | 11º | 12% | 12º | 10% |
| MÉXICO | Resolução Assembleia da República n.º 84/00 de 15 de Dezembro | Aviso n.º 49/01 publicado em 21-05-2001 EM VIGOR DESDE 09-01-2001 | 10º | 10% | 11º | 10% | 12º | 10% |
| MOÇAMBIQUE | Resolução Assembleia da República n.º 35/92 de 30/12. - Protocolo que Revê CDT (Res. As. Rep. 36/2009, de 08.05) | Aviso n.º 55/95 publicado em 03-03-1995 EM VIGOR DESDE 01-01-1994. Protocolo em vigor desde 07.06.2009 (Aviso MNE n.º 45/2009, de 21.08.2009). | 10º | 10% | 11º | 10% | 12º | 10% |
| MOLDOVA | Resolução Assembleia da República n.º 106/2010, de 02 de Setembro | Aviso n.º 300/2010 publicado em 08/11/2010 EM VIGOR DESDE 18-10-2010 | 10º | 5% r) 10% r) | 11º | 10% | 12º | 8% |
| MONTENEGRO | Resolução Assembleia da República n.º 50/2017, de 21 de Março | Aviso n.º 144/2018 publicado em 10/12/2018 EM VIGOR DESDE 07-12-2017 | 10º | 5% r) 10% r) | 11º | 10% | 12º | 5% r) 10% r) |
| NORUEGA v) | Resolução Assembleia da República n.º 44/2012, de 12 de Abril | Aviso n.º 33/2013 publicado em 15-03-2013 EM VIGOR DESDE 15-06-2012 v) | 10º | 5% r) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| PANAMÁ | Resolução Assembleia da República n.º 48/12 de 16 de Abril | Aviso n.º 69/2012 publicado em 09-08-2012 EM VIGOR DESDE 10-06-2012 | 10º | 10% w) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |

**TABELA PRÁTICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
CELEBRADAS POR PORTUGAL**

| PAÍSES (ordem alfabética) | DIPLOMA LEGAL | TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR | REDUÇÃO DE TAXAS | | | | | |
|---------------------------------|---|--|------------------|--------------------|-------|------------------|-----------|------------------|
| | | | DIVIDENDOS | | JUROS | | ROYALTIES | |
| | | | Art.º | Taxa | Art.º | Taxa | Art.º | Taxa |
| PAQUISTÃO | Resolução Assembleia da República n.º 66/03 de 2 de Agosto | Aviso n.º 6/08 publicado em 21/01/2008 EM VIGOR DESDE 04-06-2007 | 10º | 10% m) 15% b) | 11º | 10% o) | 12º | 10% p) |
| PERU | Resolução Assembleia da República n.º 88/2013 de 27 de Junho | Aviso n.º 48/2014 publicado em 03/04/2014 EM VIGOR DESDE 12-04-2014 | 10º | 10% r) 15% b) | 11º | 10% r) 15% b) | 12º | 10% r) 15% b) |
| POLÓNIA | Resolução Assembleia da República n.º 57/97 de 09 de Setembro | Aviso n.º 52/98 publicado em 25-03-1998 EM VIGOR DESDE 04-02-1998 | 10º | 10% o) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| QATAR | Resolução Assembleia da República n.º 51/2012 de 17 de Abril | Aviso n.º 51/2014 publicado em 02-05-2014 EM VIGOR DESDE 04-04-2014 | 10º | 5% w) r) 10% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| QUÊNIA | Resolução Assembleia da República n.º 88/2020 de 23 de Novembro | Falta Aviso s) | 10º | 7,5% w) 10% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| REINO UNIDO | DL n.º 48497 de 24 de Julho de 1968 | Aviso publicado em 03-03-1969 EM VIGOR DESDE 20-01-1969 | 10º | 10% f) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 5% |
| REP. CHECA | Resolução Assembleia da República n.º 25/97 de 09 de Maio | Aviso n.º 288/97 publicado em 08-11-1997 EM VIGOR DESDE 01-10-1997 | 10º | 10% o) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| ROMÉNIA | Resolução Assembleia da República n.º 56/99 de 10 de Julho | Aviso nº 96/99 publicado em 18-08-1999 EM VIGOR DESDE 14-07-1999 | 10º | 10% m) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| RÚSSIA | Resolução Assembleia da República n.º 10/02 de 25 de Fevereiro | Aviso n.º 32/2003 publicado em 30-01-2003 EM VIGOR DESDE 11-12-2002 a produzir efeitos após 01-01-03 | 10º | 10% m) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| SAN MARINO | Resolução Assembleia da República n.º 95/2014 de 13 de Novembro | Aviso n.º 61/2017 publicado em 27-06-2017 EM VIGOR DESDE 03-12-2015 | 10º | 10% y) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE | Resolução Assembleia da República n.º 182/2016 de 05 de Agosto | Aviso n.º 109/2017 publicado em 08-09-2017 EM VIGOR DESDE 12-07-2017 | 10º | 10% y) 15% b) | 11º | 10% r) | 12º | 10% |
| SENEGAL | Resolução Assembleia da República n.º 92/2014 de 12 de Novembro | Aviso n.º 5/2016 publicado em 14-03-2016 EM VIGOR DESDE 20-03-2016 | 10º | 5% y) 10% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |

**TABELA PRÁTICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
CELEBRADAS POR PORTUGAL**

| PAÍSES (ordem alfabética) | DIPLOMA LEGAL | TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR | REDUÇÃO DE TAXAS | | | | | |
|---------------------------------|---|---|------------------|---------------------------|-------|------------------|-----------|-------|
| | | | DIVIDENDOS | | JUROS | | ROYALTIES | |
| | | | Art.º | Taxa | Art.º | Taxa | Art.º | Taxa |
| SINGAPURA | Resolução Assembleia da República n.º 85/00 de 15 de Dezembro Protocolo Altera CDT (Res. Ass. República n.º 96/2013, de 11 de Julho). | Aviso n.º 45/01 publicado em 11-05-2001 EM VIGOR DESDE 16-03-01 Protocolo Altera CDT EM VIGOR DESDE 26.12.2013 (Aviso n.º 9/2014, de 15.01) | 10º | 10% | 11º | 10% | 12º | 10% |
| SUÉCIA aa) | Resolução Assembleia da República n.º 20/03 de 11 de Março | Aviso n.º 3/2004 publicado em 02-01-2004 e Aviso n.º 32/04, de 10-04-2004 EM VIGOR DESDE 19-12-2003 com efeitos após 01-01-2000. Convenção denunciada pela Suécia, conforme Aviso n.º 2/2022, de 01.02.2022, pelo que não está em vigor desde 01.01.2022. | 10º | 10% | 11º | 10% q) | 12º | 10% |
| SUIÇA | DL n.º 716/74 de 12 de Dezembro / Protocolo Modificativo da CDT (Res. Ass. Rep. N.º 87/2013, de 27.06) | Aviso publicado em 26-02-1976 EM VIGOR DESDE 18-12-1975 / Aviso n.º 102/2013, de 01.11.2013 - Protocolo Modificativo EM VIGOR DESDE 21.10.2013 | 10º | 5% x) 15% b) | 11º | 10% r) | 12º | 5% r) |
| SULTANATO DE OMÃ | Resolução Assembleia da República n.º 128/2016 de 18 de Julho | Aviso n.º 80/2017 publicado em 06-07-2017 EM VIGOR DESDE 26-07-2016 | 10º | 5% r) 10% r) 15% r) | 11º | 10% | 12º | 8% |
| TIMOR-LESTE | Resolução Assembleia da República n.º 112/2012 de 09 de Agosto | Aviso n.º 4/2023 publicado em 02-02-2023 EM VIGOR DESDE 12-10-2022 | 10º | 5% r) 10% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| TUNÍSIA | Resolução Assembleia da República n.º 33/2000 de 31 de Março | Aviso n.º 203/2000 publicado em 16-10-2000 EM VIGOR DESDE 21-08-2000 | 10º | 15% | 11º | 15% | 12º | 10% |
| TURQUIA | Resolução Assembleia da República n.º 13/06 de 21 de Fevereiro | Aviso n.º 2/2007 publicado em 10-01-2007 EM VIGOR DESDE 18-12-2006 | 10º | 5% m) 15% b) | 11º | 10% t) 15% b) | 12º | 10% |
| UCRÂNIA | Resolução Assembleia da República n.º 15/02 de 8 de Março | Aviso n.º 34/2002 publicado em 11-04-2002 e rectificado em 30-04-2002 EM VIGOR DESDE 11-03-2002 a produzir efeitos após 01-01-03 | 10º | 10% m) 15% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |
| URUGUAI | Resolução Assembleia da República n.º 77/2011, de 05 de Abril | Aviso n.º 30/2013 publicado em 18-02-2013 EM VIGOR DESDE 13-09-2012 | 10º | 5% r) 10% b) | 11º | 10% | 12º | 10% |

**TABELA PRÁTICA DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
CELEBRADAS POR PORTUGAL**

| PAÍSES (ordem alfabética) | DIPLOMA LEGAL | TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR | REDUÇÃO DE TAXAS | | | | | |
|---------------------------------|---|---|------------------|--|-------|------|-----------|---------------------------------|
| | | | DIVIDENDOS | | JUROS | | ROYALTIES | |
| | | | Art.º | Taxa | Art.º | Taxa | Art.º | Taxa |
| VENEZUELA | Resolução Assembleia da República n.º 68/97 de 05 de Dezembro | Aviso n.º 15/98 publicado em 16-01-1998 EM VIGOR DESDE 08-01-1998 | 10º | 10% <i>ij</i> 15% <i>jj</i> | 11º | 10% | 12º | 10% <i>kk</i> 12% <i>ll</i> |
| VIETNAME | Resolução Assembleia da República n.º 143/2016 de 27 de Julho | Aviso n.º 68/2017 publicado em 04-07-2017 EM VIGOR DESDE 09-11-2016 | 10º | 5% <i>rr</i> 10% <i>rr</i> 15% <i>rr</i> | 11º | 10% | 12º | 10% <i>rr</i> 7,5% <i>rr</i> |

| | |
|------------------------|-----------|
| CDT's em vigor | 78 |
| CDT's assinadas | 1 |

Anexo 2 - Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro – Versão consolidada

Diploma

Aprova a tabela de actividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 6 do artigo 72.º e no n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRS

Portaria n.º 12/2010

de 7 de Janeiro

Prevêem, quer o n.º 6 do artigo 72.º quer o n.º 4 do artigo 81.º do Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares, que deverão ser definidas, por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, as actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico que relevem para o novo regime fiscal do residente não habitual.

A inclusão dos rendimentos empresariais neste regime implica a necessidade de compatibilização com os regimes concorrentes do espaço europeu e a limitação dos rendimentos das categorias A e B do IRS a incluir no seu âmbito, concentrando-os sobre as actividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how. O catálogo de actividades que se recolhe na presente portaria representa, neste contexto, um catálogo que serve ao arranque deste inovador regime fiscal e que, uma vez testado pela prática, pode e deve vir a beneficiar dos aperfeiçoamentos que venham a revelar-se necessários.

Manda o Governo, pelo Ministro de Estado e das Finanças, ao abrigo do disposto no n.º 6 do artigo 72.º e no n.º 4 do artigo 81.º do Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares, na sequência da nova redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro, o seguinte:

Artigo único

1 - É aprovada a tabela de actividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 10 do artigo 72.º e no n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS, constante do anexo, que faz parte integrante desta portaria.

2 - Todas as dúvidas interpretativas respeitantes ao âmbito e ao alcance das actividades constantes da presente tabela devem ser enquadradas nos códigos da Classificação Portuguesa de Profissões (CPP) anexa à Deliberação n.º 967/2010 correspondente à 14.ª Deliberação da Secção Permanente de Coordenação Estatística do Conselho Superior de Estatística (CSE) de 5 de maio de 2010, publicada no Diário da República, 2.ª série, n.º 106, de 1 de junho de 2010, bem como das respetivas Notas explicativas vigentes.

3 - Em função da avaliação da evolução da situação económica do país, a tabela de actividades de elevado valor acrescentado poderá ser revista no prazo de três anos.

O Ministro de Estado e das Finanças, Fernando Teixeira dos Santos, em 2 de Dezembro de 2009.

ANEXO

Tabela de actividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 10 do artigo 72.º e no n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS

I - Actividades profissionais (códigos CPP):

112 - Diretor-geral e gestor executivo, de empresas

12 - Diretores de serviços administrativos e comerciais

13 - Diretores de produção e de serviços especializados

14 - Diretores de hotelaria, restauração, comércio e de outros serviços

21 - Especialistas das ciências físicas, matemáticas, engenharias e técnicas afins

221 - Médicos

2261 - Médicos dentistas e estomatologistas

231 - Professor dos ensinos universitário e superior

25 - Especialistas em tecnologias de informação e comunicação (TIC)

264 - Autores, jornalistas e linguistas

265 - Artistas criativos e das artes do espetáculo

31 - Técnicos e profissões das ciências e engenharia, de nível intermédio

35 - Técnicos das tecnologias de informação e comunicação

61 - Agricultores e trabalhadores qualificados da agricultura e produção animal, orientados para o mercado

62 - Trabalhadores qualificados da floresta, pesca e caça, orientados para o mercado

7 - Trabalhadores qualificados da indústria, construção e artífices, incluindo nomeadamente trabalhadores qualificados da metalurgia, da metalomecânica, da transformação de alimentos, da madeira, do vestuário, do artesanato, da impressão, do fabrico de instrumentos de precisão, joalheiros, artesãos, trabalhadores em eletricidade e em eletrónica.

8 - Operadores de instalações e máquinas e trabalhadores da montagem, nomeadamente operadores de instalações fixas e máquinas

Os trabalhadores enquadrados nas actividades profissionais acima referidas devem ser possuidores, no mínimo, do nível 4 de qualificação do Quadro Europeu de Qualificações ou do nível 35 da Classificação Internacional Tipo da Educação ou serem detentores de cinco anos de experiência profissional devidamente comprovada.

II - Outras actividades profissionais:

Administradores e gestores de empresas promotoras de investimento produtivo, desde que afetos a projetos elegíveis e com contratos de concessão de benefícios fiscais celebrados ao abrigo do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.

Alterações

Alterado pelo/a Artigo 2.º do/a Portaria n.º 230/2019 - Diário da República n.º 139/2019, Série I de 2019-07-23, em vigor a partir de 2019-07-24, produz efeitos a partir de 2020-01-01.