



FACULDADE DE DIREITO
Universidade de Lisboa

Mestrado em Direito e Prática Jurídica – Especialidade Jurídico-Forense

A DUPLA TRIBUTAÇÃO E O ESTATUTO DO RESIDENTE NÃO HABITUAL

Benefícios, malefícios e o cumprimento dos acordos internacionais

Juliano da Rosa Vicente

Lisboa, Portugal

(2020)

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor desta dissertação, que constituiu um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grava falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

AGRADECIMENTOS

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

Em destaque, agradeço ao Professor Doutor Carlos Baptista Lobo, em razão do seu apoio e disponibilidade durante a elaboração do trabalho.

Aos docentes da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, pelo incentivo, qualidade e apoio durante a parte curricular do mestrado.

À minha companheira Roberta Severo Viana, aos meus pais Henrique Peixoto Vicente e Cristine da Rosa Vicente e ao meu irmão Felipe da Rosa Vicente, que me deram um apoio essencial para que pudesse trabalhar e estudar intensamente.

RESUMO

Em decorrência do aumento drástico da tecnologia moderna, a circulação de pessoas entre os países tornou-se fácil e acessível para grande parte da população mundial, principalmente nos países que pertencem à União Europeia.

A presente exposição tem como principal foco os conceitos e repercussões da dupla tributação internacional e do regime do residente não habitual criado por Portugal.

Para uma melhor análise, passaremos a colocar regime do residente não habitual em comparação com os regimes de benefícios fiscais europeus semelhantes e traremos as atuais divergências com alguns desses Estados-Membros, bem como os seus desfechos.

Estes regimes fiscais têm com principal característica a redução da taxa de imposto sobre o rendimento dos contribuintes, sendo utilizado como meio de atração do investimento estrangeiro. Em decorrência deles, assistiu-se, quer a nível Europeu, quer a nível da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, uma tentativa de combater ou controlar os efeitos negativos da concorrência fiscal entre os países.

Sendo um tema atual e muito comentado mundialmente, a exposição se concentrará, inicialmente, em delimitar os princípios do direito fiscal internacional, conceitos basilares da dupla tributação, globalização e de residência, como também todas as figuras similares atendíveis para tais assuntos.

Passando por analisar mais pormenorizadamente e com mais abrangência os principais aspectos fiscais e legais subjacentes à aplicação do regime do residente não habitual, sendo abordados conceitos e compreensões do que se entende por residente não habitual, como também uma análise do enquadramento legal, características, objetivos, requisitos, vantagens, resultados e números.

Assim, nos é possível ter uma visão geral da aplicação do regime do residente não habitual até os dias atuais, bem como tecer críticas, soluções e projeções.

Palavras-chaves: Regime do Residente não Habitual, Dupla Tributação, Regimes de Benefícios Fiscais, Direito Fiscal Internacional, Direito Fiscal Europeu.

ABSTRACT

Due to the dramatic increase in modern technology, the circulation of people between countries has become easier and accessible for a large part of the world population, especially in countries that belong to the European Union.

The main focus of this exhibition is the concepts and repercussions of international double taxation and the non-habitual resident regime created by Portugal.

For a better analysis, it has been compared the non-habitual resident regulation with similar European tax benefit and bring the current disagreements with some of these Member States, as well as their outcomes.

These tax regimes have as a main trait reducing the tax rate on the income of taxpayers, being used as a means of attracting foreign investment. Therefore, there was an attempt, either at European level or at the level of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), to combat or control the negative effects of tax competition between countries.

Being a current and widely commented subject worldwide, the exhibition will initially focus on delimiting the international tax law principles, basic concepts of double taxation, globalization and residence, as well as all similar figures that are relevant to such matters.

Going through a more detailed and more comprehensive analysis of the main tax and legal aspects underlying the non-habitual resident regime application, concepts and understandings of what is meant by non-habitual resident are addressed, also an analysis of the legal framework, aspects, goals, requirements, advantages, results and numbers.

Thus, it is possible to have an overview of the non-habitual resident regime application to the present day, in addition to review and analyze solutions and projections.

Keywords: Non-Habitual Resident, Double Taxation, Tax Benefit, International Tax Law, European Tax Law.

ÍNDICE

1 INTRODUÇÃO	11
2 O DIREITO FISCAL INTERNACIONAL, EUROPEU E A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....	13
2.1 BREVES ASPECTOS HISTÓRICOS	13
2.2 PRINCIPAIS DELIMITAÇÕES E OBJETIVOS DO DIREITO FISCAL INTERNACIONAL.....	16
2.3 OS ELEMENTOS DE CONEXÃO E OS PRINCÍPIOS DO DIREITO FISCAL INTERNACIONAL.....	18
2.4 OS EFEITOS DA GLOBALIZAÇÃO NO DIREITO FISCAL INTERNACIONAL E NA SOBERANIA FISCAL DOS ESTADOS.....	22
2.5 CONCEITO DE DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E O PAPEL DAS CONVENÇÕES	27
2.6 OS MODELOS DE CONVENÇÕES	30
2.7 A RESIDÊNCIA FISCAL PARA O MC OCDE.....	31
2.8 O DIREITO FISCAL EUROPEU	33
2.8.1 ESTRUTURA BÁSICA DA UNIÃO EUROPEIA	34
2.8.2 A TRIBUTAÇÃO DIRETA E A HARMONIZAÇÃO FISCAL ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA.....	35
2.8.3 RECENTES MEDIDAS DE COORDENAÇÃO FISCAL.....	37
3 O REGIME FISCAL DO RESIDENTE NÃO HABITUAL.....	38
3.1 ORIGEM	38
3.2 OBJETIVO DO REGIME.....	39
3.3 ENQUADRAMENTO E EVOLUÇÃO LEGISLATIVA.....	41
3.4 ANÁLISE QUANTITATIVA.....	46
3.5 CONCEITO DE RESIDÊNCIA FISCAL PELA LEI PORTUGUESA	50
3.5.1 RESIDENTE FISCAL, PARCIAL E VIRTUAL	50
3.5.2 RESIDENTE NÃO HABITUAL	52
3.6 APLICAÇÃO DO REGIME	53
3.7 TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS.....	55
3.7.1 RENDIMENTOS DE FONTE EXTERNA	55
3.7.1.1 Categoria A.....	56
3.7.1.2 Categoria B	57
3.7.1.3 Categoria E, F e G	58
3.7.1.4 A particularidade da categoria H	59
3.7.2 RENDIMENTOS DE FONTE INTERNA	59
3.8 PROBLEMAS SISTEMÁTICOS, DIVERGÊNCIAS INTERNAS E CRÍTICAS AO REGIME.....	61
4 REFLEXO DO REGIME DO RNH NO ESPAÇO EUROPEU.....	64
4.1 O RNH EM COMPARAÇÃO COM OUTROS REGIMES EUROPEUS SEMELHANTES	64

4.1.1 GRELHAS COMPARATIVAS	65
4.1.2 ESPECIAL ATENÇÃO AO REGIME ESPANHOL DOS <i>IMPATRIADOS</i>	69
4.1.3 SÍNTESE COMPARATIVA.	70
4.2 DIVERGÊNCIAS COM OUTROS ESTADOS-MEMBROS	72
4.2.1 FIM DO ACORDO DE DUPLA TRIBUTAÇÃO ENTRE PORTUGAL E FINLÂNDIA.....	72
4.2.2 NEGOCIAÇÕES COM A SUÉCIA.....	74
4.2.3 DIVERGÊNCIAS COM FRANÇA.	75
4.3 PROPOSTAS DE MELHORIA AO REGIME FISCAL DO RESIDENTE NÃO HABITUAL.....	77
5 CONCLUSÃO.....	79
6 REFERÊNCIAS.....	81

INDÍCE DE TABELAS

Tabela 1 – Normas jurídicas e administrativas do RRNH de 2009 até 2020.

Tabela 2 – Número de novos beneficiários (novas adesões) de 2009 até 2018.

Tabela 3 – Top 10 países de naturalidade dos contribuintes

Tabela 4 – Top 10 países da naturalidade dos RNH com pensões do estrangeiro (2017).

Tabela 5 – Número total de beneficiários por categoria profissional.

Tabela 6 – Regime fiscal Suíço: “*Fiscal deal*”

Tabela 7 – Regime Fiscal Francês: “*Régime spécial d'imposition des impatriés*”

Tabela 8 – Regime Fiscal Belga: “Expatriate tax regime”

Tabela 9 – Regime Fiscal Holandês: “*Special tax regime for expatriates – the 30% ruling*”

Tabela 10 – Regime Fiscal Reino Unido – “*Remittance basis of taxation: Non-Domiciled*”

Tabela 11 – Regime Fiscal Espanha – “*Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español*”

Lista de Siglas e Abreviaturas

Art.	Artigo
AT	Autoridade Tributária
BF	Benefícios Fiscais
CAE	Código de Atividade Económica
CDT	Convenções sobre Dupla Tributação
CFI	Código Fiscal do Investimento
Cfr.	Conforme
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CPP	Classificação Portuguesa de Profissões
CRP	Constituição da República Portuguesa
DFI	Direito Fiscal Internacional
DGI	Direção Geral dos Impostos
DL	Decreto-Lei
HNWI	High Net Worth Individuals
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado

LIRPF	<i>Ley do Impuesto sobre la renta de las personas físicas</i>
LGT	Lei Geral Tributária
MC-OCDE	Modelo de Convenção da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico
n.º	Número
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	Orçamento do Estado
OFC	Offshore Financial Center
ONU	Organização das Nações Unidas
p.	Página
pp.	Páginas
RIRPF <i>Físicas</i>	<i>Reglamento del Impuesto sobre la Renta de Las personas Físicas</i>
RNH	Residente Não Habitual
RRNH	Regime Fiscal do Residente Não Habitual
ss.	Seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TAF	Tribunal Administrativo e Fiscal
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TUE	Tratado da União Europeia

1 INTRODUÇÃO

O aumento do fluxo migratório nos tempos modernos é uma realidade inegável. O advento tecnológico da mobilidade, as facilidades de comunicação, dentre outros fatores, contribuem para essa rápida evolução. Por seu turno, os trabalhadores veem na mobilidade internacional uma oportunidade de progressão na carreira ou até mesmo de integração no mercado de trabalho.

Com esse avanço, nota-se que o objetivo geral das grandes economias mundiais consiste em instaurar um contexto fiscal que promova uma concorrência livre e equitativa, propicie uma atividade empresarial transfronteiriça e, simultaneamente, previna a erosão das bases fiscais nacionais.

Ora, é certo que o termo concorrência evoca, desde logo, a ideia de mercado, instrumento de realização de atividades comerciais, tendo em vista a satisfação das necessidades coletivas e o acesso dos cidadãos aos bens de consumo em geral. E, nesse contexto, a concorrência visa assegurar a presença no mercado de um número suficiente de empresas independentes, funcionando em condições iguais e adequadas a proporcionar aos consumidores uma razoável possibilidade de escolha em função do preço e qualidade dos bens e serviços oferecidos.

O Estado Português, a nível de política fiscal internacional, foi por muito tempo considerado pouco competitivo por ter concentrado a sua atividade no setor terciário, possuir elevado endividamento público, excessiva carga fiscal sobre empresas, morosidade do sistema judicial, falta de preparação dos técnicos da Autoridade Tributária, entre outros fatores.

Com a ocorrência da crise económica a nível internacional em 2007/2008, advinda da falência de tradicionais instituições financeiras de investimento, em 2009 foi introduzido no ordenamento jurídico português, representando uma quebra com a política fiscal antes adotada, o regime jurídico-fiscal do Residente Não Habitual (RRNH). No intuito de atrair investimentos externos e profissionais com elevado valor acrescentado que queiram estabelecer sua residência fiscal em território português, este regime permite a aplicação de uma taxa reduzida no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, extensível por 10 anos.

O conceito de residente não habitual ficou positivado no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), ou seja, são os contribuintes que, nos termos da lei portuguesa, se tornem fiscalmente residentes em território português e não tenham sido considerados residentes em qualquer dos cinco anos anteriores.

Considerando o afastamento que o RRNH possui em relação ao regime geral de tributação dos residentes em território português, bem como o caminho que o mesmo está a seguir, faz com que procuremos ponderá-lo e analisá-lo conforme as normas internas e de direito internacional.

Assim sendo, e após uma década de existência, questões importantes vieram a surgir: O RRNH está cumprindo o seu dever originário de atração de investimento de profissionais com elevado valor acrescentado? Ou estaria contribuindo para o aumento de problemas já existentes no país? Como o regime é visto comparativamente com regimes internacionais semelhantes, principalmente quanto aos países participantes do bloco europeu? Portugal estaria a forçar uma concorrência desleal?

Em decorrência do surgimento de consideráveis críticas ao regime, advindas de Estados-Membros da União Europeia, serão demonstradas suas irregularidades e ilegalidades desde o início da aplicação até as recentes problemáticas e discussões internacionais, dando ênfase à interação com as Convenções que visam evitar a dupla tributação celebradas por Portugal em conformidade ao Direito Comunitário e com alusão ao MC OCDE (Modelo de Convenção da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico).

Deste modo, para que seja possível demonstrarmos este escopo de pesquisa e ilustrarmos de forma clara, adentraremos em conceitos teóricos relativos ao Direito Fiscal Internacional, Direito Fiscal Europeu, globalização e a dupla tributação internacional.

2 O DIREITO FISCAL INTERNACIONAL, EUROPEU E A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.

2.1 BREVES ASPECTOS HISTÓRICOS

No decorrer da história do Direito Fiscal, diante da evolução da humanidade e das funções do Estado, os impostos diretos e indiretos e as bases de tributação¹ sofreram igualmente um grande impacto.

O autor Manuel Pires² identifica e baliza a evolução da fiscalidade na transição da economia alicerçada na agricultura para a economia baseada na industrialização, principalmente no que concerne ao imposto sobre o rendimento.

“Assim, numa primeira fase, de baixo do rendimento, com predomínio da agricultura, são fundamentais os impostos sobre a terra, fazendo-se apelo aos métodos de lançamento com caráter presuntivo e aos impostos em espécie. Os impostos de despesa inicialmente referem-se a certos produtos fabricados por grandes estabelecimentos, tornando-se difícil a tributação na fase do retalho, atenta o atomismo verificado nesse estágio. Por outro lado, a tributação sobre o rendimento inicialmente integrava impostos parcelares e não atendia o rendimento global, o que tornava a progressividade não efetiva. Era impossível estabelecer-se um sistema de impostos interdependentes que induzisse o cumprimento por parte dos contribuintes, em virtude dos complexos impostos que envolve e a ausência de Administração que permitia as verificações necessárias, tendo ainda em atenção certa dificuldade no apoio judicial para a aplicação de penalidades. Perante a evolução no sentido de os estabelecimentos se tornarem maiores e mais permanentes, a concentração neles do emprego e do declínio do setor agrícola face ao industrial, pôde ser alargado o âmbito de tributação indireta, o imposto do rendimento torna-se manuseável e a tributação efetiva do rendimento das atividades económicas torna-se possível face à racionalização das atividades das empresas privadas e à melhoria das práticas contabilísticas. Torna-se ainda possível a administração de um imposto sobre o rendimento global e, face ao desenvolvimento económico, aumentam as bases de tributação.”

Durante muito tempo, grande parte das riquezas eram concentradas em patrimónios locais e as relações económicas internacionais eram pouco frequentes, havendo diminutos casos em que se manifestavam permutas de riquezas entre diferentes ordenamentos jurídicos.

Principalmente depois do impacto de duas guerras mundiais, o comércio internacional cresceu em grandes proporções, acarretando cada vez mais problemas fiscais plurilocalizados

¹ tendo como bases de tributação três tipos: o rendimento, o património e a despesa.

² PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada. **Direito Fiscal**. 5ª edição. Coimbra: Almedina, 2017. p. 345-346.

e, conseqüentemente, tornando-se impossível resolver os conflitos caso a caso e entre Estados, obrigando os sistemas operativos a adaptarem-se com essa nova realidade.³

As organizações das “super-nações”, como a Liga das Nações⁴, que depois da segunda guerra mundial, sucedeu a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE)⁵ e a Organização da Nações Unidas (ONU)⁶, se tornaram responsáveis por representar os interesses das nações em um nível internacional, na intenção de encontrar soluções para esses conflitos de direitos. Apesar de não serem organizações que tratem unicamente do Direito Fiscal Internacional, elas atuaram como agregadoras das melhores práticas e, portanto, muitas das discussões que envolvem a fiscalidade internacional passaram a ser tratadas através delas.⁷

Um sistema de acordos fiscais, grande parte bilaterais, tornou-se a forma dos Estados coadunarem o compartilhamento dos direitos fiscais para as relações internacionais. Em nome de seus membros (nações industrializadas) e no intuito da eficiência, a OCDE trabalhou para criar um modelo para estes tratados na forma de um esboço padrão, o qual foi lançado em forma de projeto no ano de 1963, com a primeira versão completa disponibilizada em 1977, sofrendo alterações desde então.

A ONU também efetuou um modelo de tratado fiscal⁸ com a intenção de resolver problemas fiscais entre nações industrializadas e em desenvolvimento, sendo em alguns aspectos, muito parecida com a versão da OCDE, com a peculiaridade de tendencialmente favorecer mais, em razão do seu viés ser diferente, o poder de tributar do país da fonte do que o modelo OCDE.⁹

³ LYMER, Andrew; HASSELDINE, John. **The International Taxation System**. Massachusetts: Kluwer Academic Publishers, 2002. p. 8.

⁴ Também conhecida como Sociedade das Nações, foi uma organização internacional idealizada em 28 de abril de 1919, em Versalhes, nos subúrbios de Paris, onde as potências vencedoras da Primeira Guerra Mundial se reuniram para negociar um acordo de paz, sua última reunião ocorreu em abril de 1946.

⁵ Teve origem em 1948, liderada por Robert Marjolin da França, para ajudar a gerir o Plano Marshall na reconstrução da Europa após a Segunda Guerra Mundial, posteriormente em 1961, a sua filiação foi estendida a estados não europeus.

⁶ Teve origem em 1945, após término da Segunda Guerra Mundial, com a intenção de impedir outro conflito parecido.

⁷ LYMER; HASSELDINE, op. cit., p.8.

⁸ Primeira emissão ocorreu em 1980.

⁹ LYMER; HASSELDINE, op. cit., p.9.

O reforço do princípio da fonte¹⁰ pela ONU veio dar consideração à crítica existente de que o modelo da OCDE era satisfatório para os países desenvolvidos nos seus interesses, porém, para as nações em desenvolvimento isto já não refletia em uma realidade justa, principalmente no tocante à desigualdade no nível de progresso económico.¹¹

Antes mesmo destes modelos centrais da OCDE e da ONU, houve outros modelos de convenções fiscais, os quais, de certa forma, serviram de base para estes. Trata-se dos modelos criados pela SDN (Sociedade das Nações), dando origem, em 1923, ao relatório do denominado “Comité dos Quatro Economistas” composto por: Gusbert Bruins (Holanda), Luigi Einaudi (Itália), Edwin Seligman (EUA) e Josiah Stamp (Grã-Bretanha). Logo em seguida, em 1925, houve também o relatório do Comité de Peritos Fiscais, no qual foram integrados peritos fiscais de outros vários países.¹²

Estes relatórios tratavam, de modo central, sobre a dupla tributação internacional e a sua eliminação, tendo eles chegado à conclusão de que deveria haver uma repartição da soberania das Nações no que concerne ao poder de tributar entre o Estado da residência e o Estado da Fonte dos rendimentos. O primeiro relatório delimitou a isenção dos não residentes de tributação sobre o rendimento e, conseqüentemente, criou-se uma discussão política e doutrinária na qual o Comité de Peritos Fiscais atribuiu a sugestão de que o poder de tributar dos Estados devesse observar a maior ou menor conexão económica nas diferentes categorias de rendimentos, criando-se, assim, uma identificação dos elementos de conexão relevantes.¹³

Foi a partir deste momento, ou seja, após a 1ª Guerra Mundial, que o movimento de convenções bilaterais sobre dupla tributação começou a ter força entre as nações europeias, sendo o Tratado entre Alemanha e Itália (1925) o estopim e base para os demais que vieram seguidos com esta tendência, tendo em conta que, até o começo da 2ª Guerra Mundial, foram criados cerca de vinte tratados.

No início, estes acordos bilaterais foram feitos entre Nações que já tinham afinidades políticas ou eram parceiras, como o caso da Prússia e Saxónia em 16 de Abril de 1869, relativamente aos impostos diretos; da Áustria e Hungria em 18 de Dezembro de 1869 e 7 de

¹⁰ Conceito que será melhor abordado adiante no ponto n.º 2.3.

¹¹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª Edição. Coimbra: Almedina, 2007. p. 100-101.

¹² PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional**: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu. Coimbra: Almedina, 2010. p.28

¹³ *Ibidem*, p.29.

Janeiro de 1870, relativos à tributação das empresas comerciais e indústrias; bem como da convenção da Áustria e Prússia em 21 de Junho de 1899, que tratou pela primeira vez sobre a eliminação da dupla tributação internacional.¹⁴

2.2 PRINCIPAIS DELIMITAÇÕES E OBJETIVOS DO DIREITO FISCAL INTERNACIONAL

O atual contexto mundial globalizado, aberto, independente e altamente tecnológico, é marcado pela crescente mobilidade das pessoas, capitais, serviços, internacionalização dos investimentos e pela existência de um grande número de pessoas residindo fora do seu Estado de origem.

A economia, por sua vez, é obrigada a coexistir para além da soberania dos Estados, os quais possuem poderes para definirem os regimes e políticas jurídico-fiscais aplicáveis às situações que considerem relevantes. Assim, muitas vezes, é utilizada como ferramenta de atração competitiva de investimento externo. Como consequência, passamos a ter, de forma cada vez mais frequente, situações e problemas fiscais plurilocalizados, abrindo a possibilidade de desencadear a incidência e a aplicação das leis tributárias internas de mais do que um Estado.

Em face dessa conexão plural, o Direito Fiscal Internacional busca determinar não apenas uma remissão para a norma competente, como no Direito Internacional Privado, mas nomeadamente determinar quem tem o poder de tributar e como garantir que esse ordenamento fiscal arrecadará a tributação que lhe é devida.¹⁵

De acordo com Rita Calçada Pires¹⁶, o Direito Fiscal Internacional possui um dever de intervenção, tanto bilateral quanto multilateral, para garantir seus objetivos nucleares, os quais, que de acordo com a sua ótica, são:

- Eliminação das barreiras ao investimento;
- Garantir a mobilidade dos fatores de produção, visando assegurar a competitividade e a neutralidade fiscal;

¹⁴ VOGEL, Klaus. **Double Taxation Conventions** : a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German Treaty Practice. 3.ed. Londres: Kluwer Law International, 1999. p.16-17.

¹⁵ PIRES, Rita Calçada. **Manual de Direito Internacional Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2018. p. 16.

¹⁶ *Ibidem*. p.17.

- Promover a Justiça, dando cumprimento internacional a redistribuição do imposto em geral;
- Promover a garantia da não-discriminação dos sujeitos passivos.¹⁷
- Garantir a competitividade e arrecadação legítima dos sistemas fiscais.

Já no entendimento de Roy Rohatgi¹⁸, os objetivos nucleares, dos quais se interligam com os acima citados, porém em outras palavras, se delimitam nos seguintes:

- Promover a justiça impondo encargos fiscais justos aos contribuintes, independentemente da fonte do rendimento.
- Reforçar a competitividade através de medidas fiscais para promoção do crescimento económico.
- Divisão justa das receitas de transações transfronteiriças.
- Assegurar o equilíbrio entre a neutralidade da exportação e importação de capital.

Em continuidade do entendimento do Roy Rohatgi¹⁹, de suma importância trazer também as fontes do Direito Fiscal internacional, quais sejam:

- Acordos Internacionais multilaterais: Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, leis secundárias das comunidades internacionais (por exemplo: Tratado de Roma), procedimentos de acordo mútuo para solução equitativa de conflitos de sistemas legais;
- Tratados abrangentes de dupla tributação: tratados e protocolos, troca de cartas e notas, memorandos de entendimentos, e acordos administrativos suplementares;
- Tratados limitadores de dupla tributação: Declarações recíprocas, tratados específicos em embarcações e linhas aéreas, deveres de morte e impostos nas doações.
- Direito consuetudinário internacional e princípios gerais de direito: Os princípios são reconhecidos pela população nos seus sistemas legais internos, leis, direito

¹⁷ Como por exemplo, no caso do nº 1 do artigo 17º-A do Código do IRS em Portugal, o qual estabelece um regime opcional para os residentes em outro Estado Membro da União Europeia, possibilitando um não-residente que obtenha mais que 90% dos seus rendimentos no território português, ser tributado como os residentes, beneficiando-se do seu quadro de deduções pessoais.

¹⁸ ROHATGI, Roy. **Basic International Taxation**. Hague, Holanda: Kluwer Law International, 2002. p. 2.

¹⁹ *Ibidem*, p.11.

consuetudinário e jurisprudências, bem como na prática das organizações internacionais.

Claramente percebe-se que há um grande esforço no que tange à frequente atualização e fiscalização dos negócios e mercados internacionais por parte dos juristas, governos e outros envolvidos da área jurídico-económica. Facto é que o Direito Fiscal Internacional atual enfrenta inúmeras dificuldades para estabelecer uma harmonia entre os diversos ordenamentos jurídicos.

Por exemplo, no Tratado de Funcionamento da União Europeia (ao decorrer do trabalho abreviadamente descrito como TFUE) não há uma previsão específica enquanto esta harmonização, porém usa-se como fundamento o que dispõe no art. 114º, nº 1²⁰.

Assim, os regimes destes factos tributários estão, na sua grande maioria, fundamentados nas recomendações da OCDE²¹ e da União Europeia, resultantes da utilização conjunta dos elementos de conexão com os ordenamentos jurídicos internos, nomeadamente pelos códigos de imposto sobre o rendimento e património²².

Necessário um enfoque especial quando se trata do espaço europeu, pelo facto de existir uma figura muito forte e antiga de bloco económico, sendo o livre mercado uma situação presente que provoca, conseqüentemente, o carácter da livre circulação.

2.3 OS ELEMENTOS DE CONEXÃO E OS PRINCÍPIOS DO DIREITO FISCAL INTERNACIONAL

No que tange ao estudo da estrutura do Direito Fiscal Internacional, é de suma importância delimitarmos o significado dos elementos de conexão, que possuem a finalidade de definir a esfera de aplicação das leis de um certo ordenamento em uma situação localizada, consistindo em relações ou ligações entre as pessoas, os objetos e os factos.²³

²⁰ “Salvo disposição em contrário dos Tratados, aplicam-se as disposições seguintes à realização dos objetivos enunciados no artigo 26.o. O Parlamento Europeu e o Conselho, deliberando de acordo com o processo legislativo ordinário, e após consulta do Comité Económico e Social, adotam as medidas relativas à aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros, que tenham por objeto o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno.”

²¹ Tema que será tratado com mais profundidade no ponto n.º 2.6.

²² DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal**: lições. 1.ed. Coimbra: Almedina. p.20.

²³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª Edição. Coimbra: Almedina, 2007. p.224.

Assim, como tal demonstrou Alberto Xavier²⁴, os principais elementos de conexão que permitem a aplicação da legislação fiscal de um determinado Estado à situações plurilocalizadas são, por um lado, a “fonte de rendimento” (elemento de conexão objetivo), e, por outro lado a “residência do beneficiário” (elemento de conexão subjetivo) de tais rendimentos. Mas também, quando se trata de patrimônio, pode incluir o elemento da nacionalidade.

O elemento de conexão da nacionalidade, com a evolução sócio-económicas e sócio-políticas global ao longo do século XX, passou a perder o seu sentido, vindo a ter mais relevância e coerência a aplicação da conexão “residência”, pelo motivo de ter uma maior proximidade ao facto tributário, o que acabou sendo acatado pela maioria dos países.²⁵

Importante aqui destacar o artigo 18.º do CIRS, que tem o interesse de delimitar elementos de conexão sobre localização da fonte do rendimento ou da entidade devedora do rendimento. Como bem descreve João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães²⁶: “*A obtenção em território português é determinada pela existência de elementos de conexão que, estabelece um vínculo entre os rendimentos e o território português, permite ao Estado afirmar e exercer sobre eles a sua soberania fiscal*”.

Já em relação aos princípios do Direito Fiscal Internacional, como o próprio nome já supõe, dão a ideia de começo, fonte, a pedra de toque de uma estrutura jurídica, orientando conjuntos de fenómenos essenciais. Esta ideia de “início” ou “base”, quando se visa os princípios de uma ciência, objetiva apurar se existe, entre os fundamentos do objeto estudado, sinais genéricos que lhe dão harmonia.²⁷

Esses princípios traduzem-se em normas e padrões de conduta seguidos historicamente pelos Estados, que por seu turno, foram construídos com lógica, coerência e norteados pelas regras acordadas por eles, tanto na legislação nacional como nas convenções internacionais celebradas.

²⁴ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª Edição. Coimbra: Almedina, 2007. p.226.

²⁵ PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 216.

²⁶ CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Lições de Fiscalidade**. Vol. 1: Princípios gerais e fiscalidade interna, 6.ª Edição revisada e atualizada. Coimbra: Almedina, 2018. p. 245.

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017. p.295.

A professora Paula Rosado Pereira²⁸ classifica os princípios - de forma clara e fundamental - em estruturais e operativos: aqueles, visam impedir ou acabar com a dupla tributação internacional, bem como traduzir os preceitos basilares da logística no âmbito dos Estados, relativamente ao poder de tributar ocorrências gerais entre os Estados, possuindo uma classe de subjetividade maior em relação aos operativos, quais sejam:²⁹

- Princípio da soberania;
- Princípio da equidade;
- Princípio da neutralidade.

Já os princípios operativos têm um grau de subjetividade menor, com maior intimidade relativamente às normas e suas reações, tornando-se mais objetivos do que nos estruturais, dando lugar à repartição e amplitude do poder de tributar dos Estados, dividindo-se em:³⁰

- a) Quanto à repartição entre os Estados do poder de tributar (respeitam aos elementos de conexão relevantes para fundamentar o poder de tributar dos Estados, no campo da tributação do rendimento):
 - Princípio da fonte;
 - Princípio da residência;
 - Princípio do estabelecimento estável.
- b) Quanto à amplitude do poder de tributar dos Estados:
 - Princípio da universalidade;
 - Princípio da limitação territorial.
- c) Quanto a outros aspectos substanciais da tributação:
 - Princípio da eliminação da dupla tributação no Estado da residência;
 - Princípio da tributação como entidades independentes;
 - Princípio da tributação distinta e sucessiva de sociedades e sócios;
 - Princípio da não-discriminação tributária.

No presente trabalho daremos mais atenção aos princípios operativos quanto à repartição entre os Estados do poder de tributar, principalmente ao que consiste o princípio da

²⁸ PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 222-226.

²⁹ *Ibidem*, p. 51.

³⁰ *Ibidem*, p. 52-53.

fonte e da residência, tendo em vista que possuem uma maior importância na resolução dos conflitos que coloraremos.

O princípio da fonte se traduz no poder de tributar dos Estados com o local de origem dos rendimentos, desse modo, o Estado pode tributar os titulares de rendimentos produzidos dentro do território nacional independentemente da nacionalidade e residência do mesmo.³¹ Já o princípio da residência nos leva ao conceito que exprime a ideia de que o Estado em que o sujeito passivo reside é o qual tem um vínculo mais intenso, originando o dever de pagar impostos.

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 a eliminação da dupla tributação internacional.

Atualmente, não há dúvidas do direito de tributar do Estado da fonte, em razão da clara ligação existente entre este e a renda (ou fortuna) produzida. Por outro lado, este facto não retira o direito do Estado da residência também tributar estes rendimentos.

Ambos os princípios são aplicados em conjunto pelos Estados e suas convenções, tendo uma maior relevância o princípio da residência, já que assegura uma ligação pessoal do rendimento. Assim, muitas vezes, é associado ao princípio da tributação universal (ou princípio da universalidade), ou seja, o Estado tem o direito de tributar todos os rendimentos obtidos pelos seus residentes. Neste ponto, utiliza-se regularmente quando se trata de rendimentos, o termo *World Wide Income* (WWI)³², que significa o direito de tributação dos rendimentos pelo Estado, mesmo que a fonte dos mesmos seja de fora do território de residência, o que colabora com a progressividade da tributação conforme o poder económico de cada sujeito passivo.

Caso estes conceitos não fossem aplicados aos residentes, estaria aqui em causa a violação de princípios fiscais basilares, muitas vezes constitucionalmente reconhecidos, como o princípio da igualdade e o da progressividade, no sentido de que haveria uma discriminação nítida entre os seus residentes.³³ E é a sujeição ilimitada dos rendimentos ao Estado da

³¹ PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional**: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu. Coimbra: Almedina, 2010, p. 222.

³² *Ibidem*, p. 231.

³³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª Edição. Coimbra: Almedina, 2007. p. 228-229.

residência que melhor permite a harmonia com a capacidade contributiva, pois assim consegue-se compreender e determinar o cálculo das despesas necessárias para produção dos rendimentos e a subsistência pessoal do sujeito passivo.

Já em relação ao poder de tributar do Estado da fonte dos rendimentos, este não tem a possibilidade de tributação sobre todos os rendimentos obtidos por determinado sujeito não residente, originando uma obrigação tributária limitada, sendo denominado como princípio da territorialidade ou princípio da limitação territorial.³⁴ Isto é conceitualmente pacífico, pelo motivo de que o sujeito que obtém rendimentos em determinado Estado (fonte), não sendo residente, por consequência, não possui outro vínculo ou conexão com o território que não a produção de rendimento.

2.4 OS EFEITOS DA GLOBALIZAÇÃO NO DIREITO FISCAL INTERNACIONAL E NA SOBERANIA FISCAL DOS ESTADOS

Vivemos num mundo em constante atualização, de acelerada mudança, no qual os conceitos, as técnicas, os métodos e os meios se alteram constantemente. Apesar de ser recorrente, a noção sobre globalização não é cristalina, exatamente por ser um acontecimento muito recente tendo em conta a humanidade em um todo.

Como colocado por Joseph Stiglitz³⁵, a globalização é, fundamentalmente, a integração mais estrita dos países e dos povos, que resultou da enorme redução dos custos de transportes e de comunicação, bem como a destruição de barreiras artificiais à circulação transfronteiriça de mercadorias, serviços, capitais, conhecimentos e (em menor escala) pessoas.

O surgimento da globalização é composto de algumas teorias, umas defendem que não é um evento do século XX e sim que ocorreu em diversos outros momentos da história, outras defendem que só foi possível com a elevada expansão da tecnologia criada pelo final da 2ª Guerra Mundial. Ainda há certos pensamentos de que a globalização, na atual proporção que vivemos, só veio a ser possível com o desmantelamento da União das Repúblicas Socialistas Soviéticas, mais acertadamente com a queda do muro de Berlim em 1989.

³⁴ PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 232.

³⁵ STIGLITZ, Joseph E. **Globalization and Its Discontents**. New York: W. W. Norton, 2002. p.312.

Em razão de não ser o foco do trabalho, não nos interessa o exato momento de surgimento desse evento, tampouco os motivos, causas e razões do seu aparecimento, vale mesmo ter em atenção que é uma questão irreversível e que tem impactos importantes nos sistemas económicos, nos Estados e na sociedade em geral.

De acordo com a Professora Rita Calçada Pires³⁶, que apresenta juntamente com o Professor Romano José Enzweiler³⁷, os elementos nucleares e condicionadores que definem a globalização com influência direta no Direito Fiscal, tanto nacional quanto internacional, e que se tornam grandes desafios para a fiscalidade, são:

- Tecnologia;
- Novos atores do poder nacional e internacional;
- Mobilidade;
- Interdependência;
- Enfraquecimento do poder público;
- Supressão da base territorial do tributo;
- Inadequação da estrutura fiscal em face as novas formas de riquezas derivadas do crescimento da economia informal;
- Criação e crescimento dos paraísos fiscais;
- Não adaptação da fiscalidade à mundialização dos mercados financeiros em face aos novos meios eletrónicos.

Dentro deste contexto, interessante os ensinamentos de Vito Tanzi³⁸, o qual delimita, segundo ele, as térmitas fiscais, elementos geradores de impactos e abalos profundos nas receitas fiscais internacionais, pois estão acompanhadas de dificuldades de identificação, anonimato e possibilidade de manipulação de informações, quais sejam:

- O comércio eletrónico e as suas transações;
- O uso de dinheiro eletrónico;
- O comércio intra-empresas;

³⁶ PIRES, Rita Calçada. **Manual de Direito Internacional Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2018. p.19.

³⁷ ENZWEILLER, Romano José. **Os Desafios de Tributar na Era da Globalização**. Florianópolis, Brasil: Editora Diploma Legal, 2000. p.116 e ss.

³⁸ TANZI, Vito. **Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites**. IMF Working Paper. Washington, 2000. p. 5 e ss. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp00181.pdf>>. Acesso em: 05 de Abril de 2019.

- Os centros financeiros offshore (OFCs) e os paraísos fiscais;
- Os instrumentos financeiros derivados e os hedge funds³⁹;
- A incapacidade de tributar o capital financeiro;
- A crescente deslocalização das atividades para fora do país de residência;
- As compras no estrangeiro em locais de tributação privilegiada.

Com isso, as Nações enfrentam inúmeros conflitos e desafios, principalmente no que se dá entre o objetivo de manter sua soberania, a qual é dependente da cobrança fiscal, e a atração de investimento com as políticas fiscais competitivas, que se dá através da redução pontual ou genérica dos impostos. Todavia, é claro que os Estados, agarrados à velha guarda, não se preparam para o embate da concorrência fiscal internacional existente, e continuam a apostar nas mesmas regras e soluções tradicionais e que se materializam na sucessiva adoção de normas anti abuso e em transferências de carga fiscal.

Os governos e o poder público deixaram de ser o centro de influência, passaram a enfrentar e ter que conviver com esses diversos novos tipos de figuras. As tecnologias vieram de forma abrupta e em alta velocidade, criando novas formas de se produzir riqueza.

O conceito clássico de soberania teve de sofrer muitas modificações com o decorrer da evolução da globalização, que trouxe uma redefinição do mesmo, em prol de interesses comuns e solidariedade entre os povos, bem como a proteção da dignidade da pessoa humana em escala mundial.

Condizendo com uma reflexão de Celso de Albuquerque Mello⁴⁰, qual seja:

[...] pode ter valor no discurso político, mas não na realidade da vida internacional. A palavra Estado só tem sentido numa sociedade internacional. Se houvesse um único Estado mundial, à palavra Estado não teria qualquer significado e talvez não fosse nem denominado de Estado mundial, mas apenas de governo mundial. Nunca houve de facto uma soberania absoluta, a não se na cabeça dos juristas, porque ela inviabilizaria uma sociedade internacional.

³⁹ Em português, “Fundo de Cobertura” é uma forma de investimento alternativa aos tradicionais (Bolsa de valores, Renda Fixa e fundos de investimento em ações), como por exemplo, podem investir ao mesmo tempo em ações, renda fixa, derivativos e etc. Como características temos: o pouco controle por agências reguladoras; informações de performance são publicados de acordo com as regras do próprio fundo; permitem investimentos agressivos usualmente proibidas aos demais fundos; não possuem prêmio de liquidez diários; não precisam de reservas mínimas de dinheiro; podem permitir aumentar os investimentos e retirar certas quantias antes do fim do ano; alta cobrança de comissões em função do capital investido e dos resultados. Informações disponíveis em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Fundo_de_cobertura . Acesso em: 09 de fev de 2020.

⁴⁰ MELLO, Celso de Albuquerque. **A Soberania Através da História**. Rio de Janeiro, 1999. p. 08.

Nessa linha, tem-se que a globalização gera inadequação e desajustamento dos sistemas fiscais, já que o que tradicionalmente era tido como gerador de tributação, cada vez mais se fragmenta, afetando as bases de tributação (o que tributar), como também as realidades que efetivamente podem ser tributadas e não são.⁴¹ Entretanto, para a Professora Rita Calçada Pires⁴², a globalização não tem um impacto tão grande ao ponto do esgotamento dos modelos de tributação⁴³, mas gera sim uma mudança na realidade global e nos sistemas fiscais tradicionalmente contruídos.

José Roberto Rodrigues⁴⁴ também sustenta que são necessários ajustes nos sistemas tributários tradicionais:

O processo de globalização, ampliado e facilitado pelo desenvolvimento da tecnologia de informação – com a realização de operações financeiras e comerciais via internet – afeta as condições anteriores, exigindo ajustes (mas não revoluções) nos sistemas tributários. Em muitos casos é difícil conhecer a identidade das empresas e indivíduos que realizam negócios potencialmente tributáveis, bem como determinar quais parcelas desses negócios devem ser tributadas em cada país. Além disso, torna-se amplo o escopo à competição tributária internacional, originando novas formas de planeamento fiscal e, no limite, aumentando as chances de evasão.

O autor Jeffrey Owens⁴⁵, traz uma visão interessante sobre as alternativas que os Estados têm para poder combater esse fenómeno, que diante do seu entendimento são três: primeiro, os Estados recolherem-se dentro de suas fronteiras, tomando uma postura de isolamento diante das evoluções e problemas de tributação global; segundo, pressionar uma harmonização fiscal global, provavelmente com a implementação de um código tributário único e; a terceira, a qual na sua visão é a mais adequada, representa uma fortalecimento da cooperação internacional, destacando a troca de informações entre as autoridades tributárias de cada soberania e sistemas tributários transparentes.

No caso de Portugal, assim como os outros membros da OCDE e da União Europeia, há uma política aberta às mudanças externas, adquirindo conceitos e princípios de diferentes

⁴¹ PIRES, Rita Calçada. **Manual de Direito Internacional Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2018. p. 28.

⁴² *Ibidem*, p. 20.

⁴³ Como defende o autor Everardo de Almeida Maciel. **La adecuación de los sistemas tributários a la globalización**. In: *Congreso Internacional de direito tributário*. 32ª edição. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2000. p. 91.

⁴⁴ AFONSO, José Roberto Rodrigues. **A Tributação Brasileira e o Novo Ambiente Económico: A Regorma Tributária Inevitável e Urgente**. Revista do BNDES, v. 7, n. 13. Rio de Janeiro, 2000. p. 141

⁴⁵ OWENS, Jeffrey. **Taxation In a Global Environment**. OCDE Centre for Tax Policy and Administration. OCDE Observer n.º 230, 2002. Disponível em: [http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/650/Taxation in a global environment.html](http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/650/Taxation%20in%20a%20global%20environment.html), Acesso em: 10 de fev de 2020.

instâncias internacionais, principalmente no que consiste ao crescente ordenamento destas instituições.

Uma das principais ferramentas utilizadas atualmente para poder combater essa influência é a ampliação dos acordos e tratados internacionais nesta matéria, como defende o autor Marco Aurélio Greco⁴⁶:

Neste contexto, os tratados e convenções assumem papel crucial, pois é o canal de acesso da dimensão internacional ao ordenamento interno. São importantes instrumentos de construção do Estado transnacional, que, sem abdicar de sua soberania, incorpora a diversidade e o elemento “alteridade estatal” na disciplina da tributação. Tratados e convenções têm função que não se limita a evitar a dupla tributação, mas também podem ser vistos no sentido de evitar a “nenhuma tributação”, obtida através da evasão ou da elisão fiscal internacional.

A verdade é que, apesar de todos os esforços e de todas as medidas já adotadas, subsiste um problema de enorme relevância: a dupla tributação. E isto porque possuímos um modelo desenhado para um sistema de desenvolvimento socioeconómico baseado na bilateralidade das relações, que não servem num quadro de multilateralidade. Essas medidas tem conseguido mitigar o impacto do fenómeno, porém são reativas e não proactivas.

Em conjunto, temos o planeamento fiscal agressivo dos sujeitos passivos, o qual também é um fenómeno global que requer uma alteração de paradigmas, tais como: a reponderação dos conceitos de fonte e de residência, conceito de estabelecimento estável, tributação dos intangíveis ou melhor ligação entre a atividade económica e a cadeia de valor efetiva.

Atendendo a isto, existem igualmente as consequências nefastas do sigilo bancário, que já não é possível ser absoluto, pois a troca direta e automática de informações entre bancos já obedece a regras de transparência inflexíveis, e o cruzamento de dados fiscais impossibilitam a transferência de divisas para o estrangeiro sem que haja conhecimento por parte do Estado residente.

⁴⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Globalização e Tributação da Renda Mundial**. Revista Fórum de Direito Tributário, a. 1, n. 2. Belo Horizonte, 2003. p. 83.

2.5 CONCEITO DE DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E O PAPEL DAS CONVENÇÕES

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 surgimento de oportunidades para os cidadãos gera também dificuldades para a gestão internacional, no tocante ao enquadramento e obrigações fiscais, fazendo com que os sistemas tributários se renovem e se adaptem, quer em termos conceituais, quer em termos operacionais. Constituindo claramente, por exemplo, uma fonte de preocupação da Comissão Europeia, que identificou a mobilidade internacional como uma área chave para promover o crescimento económico e de empregos na União Europeia.

Esta comissão realiza relatórios anuais sobre a mobilidade laboral dentro do bloco⁴⁷, chegando à conclusão de que os trabalhadores destacados podem estar sujeitos a um tratamento desfavorável em resultado de eventuais situações de dupla tributação internacional.

Alberto Xavier⁴⁸, no seu entendimento, caracteriza e classifica a dupla tributação pelos seus pressupostos da seguinte forma:

Para que se verifique dupla tributação, é necessário que ambas as normas em presença se apliquem no caso concreto, dando origem ao nascimento de duas pretensões tributárias. Mas se o mesmo facto recai na esfera de incidência de duas normas, não havendo, porém, aplicação concreta de ambas, havendo apenas aplicação de uma, fala-se então em dupla tributação virtual ou *in thesi*, para a distinguir da dupla tributação efetiva ou *in praxi*. Na dupla tributação efetiva ocorre um concurso real de normas; na dupla tributação virtual, o concurso é meramente aparente.

Dentro do âmbito do DFI, em resultado deste movimento globalizador e do impacto que os fenómenos plurilocalizados têm na esfera jurídica, a busca pelo impedimento da dupla

⁴⁷ Cf. EUROPEAN COMMISSION, Directorate-General for Employment, Social Affairs and Inclusion, Directorate D – Labour Mobility, Unit D/1 – Free movement of workers. **Annual Report on intra-EU Labor Mobility**: Final Report December 2018. Disponível em: <<https://ec.europa.eu/social/BlobServlet?docId=20685&langId=pt>>. Acesso em: 06/03/2019.

⁴⁸ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª Edição. Coimbra: Almedina, 2007. p.40-41.

tributação, no que tange o patrimônio e o rendimento dá-se, como já mencionamos, através de acordos bilaterais entre os Estados e não multilaterais. Estes são formados por normas divisórias de competência, exclusivas ou cumulativas de tributação.

Esse impedimento deve ocorrer quando se verificarem, segundo a Professora Doutora Ana Paula Dourado⁴⁹, quatro elementos em dois ou mais Estados, quais sejam:

- a) Impostos semelhantes;
- b) Aplicáveis ao mesmo período de tempo;
- c) Sobre o mesmo sujeito passivo;
- d) E o mesmo facto tributário.

Assim, em suma, a dupla tributação irá ocorrer quando houver uma situação tributária internacional e a respetiva conexão entre ordenamentos jurídico-tributários de Estados diferentes. Dentro deste aspecto, de acordo com a Professora Paula Rosado Pereira⁵⁰, aponta-se que a dupla tributação irá ocorrer com uma sobreposição entre os elementos de conexão:

- 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:** Como já dito, poucos são os Estados que tributam pela nacionalidade, porém a dupla tributação internacional pode ocorrer sobre esta sobreposição.

As Convenções sobre Dupla Tributação são acordos entre sujeitos de Direito Internacional, na sua grande maioria Estados, com o objetivo de regular situações jurídico-tributárias internacionais, para que possa haver uma prevenção ou eliminação de dupla tributação, exprimindo um consenso internacional relativamente aos princípios da residência e

⁴⁹ DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal:** lições. 1.ed. Coimbra: Almedina. p. 20-21.

⁵⁰ PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional:** do paradigma clássico ao direito fiscal europeu. Coimbra: Almedina, 2010. p. 24 -25.

da fonte. Isto se dá através da transferência recíproca do poder de tributar e da soberania fiscal de cada um dos sistemas jurídicos.⁵¹

Esta delimitação do poder de tributar para cada Estado é determinada, como já dito, pelas normas inseridas nas CDT, dividindo-se entre o Estado da fonte ao Estado da residência ou a ambos, disposições estas que seguem a orientação da Convenção Modelo da OCDE, artigos 6º a 22º.

Com as CDT's 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 somente assim será possível alcançar a finalidade, o que é chamado pela doutrina de função negativa/efeito negativo dos tratados.⁵² É evidente que estas limitações são feitas, 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's bilaterais possuem uma grande importância e tendência a representar estes princípios, tendo em conta que, atualmente, em todo o mundo, o número delas já ultrapassam 2.500 celebrações⁵³. Já Portugal (até a atual data de 01 de Abril de 2019), possui 77 CDT em vigor e 2 assinadas que aguardam entrada em vigor⁵⁴.

⁵¹ PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 36.

⁵² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª Edição. Coimbra: Almedina, 2007. p.221-223.

⁵³ SHINDEL, Angel; ATCHABAHIAN, Adolfo. **General Report Source and Residence: New Configuration of their Principles**. Volume 90a. The Hague: Kluwer Law International, 2005. p. 26.

⁵⁴ AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA. **Tabela Prática das Convenções para Evitar a Dupla Tributação Celebradas por Portugal**. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib/Documents/Tabela_CDT_2019.pdf. Acesso em: 01 de Abril de 2019.

Interessante demonstrar, por último, que Portugal prevê, na sua lei interna, mecanismos para eliminar a dupla tributação, no artigo 81.º do CIRS, utilizando-se de crédito de imposto e da isenção.

2.6 OS MODELOS DE CONVENÇÕES

Os tratados bilaterais fiscais não devem ser confundidos com as “convenções-tipo”, as quais delimitam um modelo que as partes deverão seguir, como no caso do MC OCDE para os impostos sobre o rendimento, que não tem valor de tratado ou de protocolo, mas serve de minuta para as convenções bilaterais celebradas pelos Estados-Membros dessa organização, abrindo a possibilidade de guiar-se para elaborá-las e interpretá-las.

A primeira versão da MC OCDE foi publicada, como já referido, em 1963, tendo surgido após a criação da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico ⁵⁵. Além disso, esse documento tem servido de referência fundamental nas negociações entre países membros e países não-membros e mesmo nos trabalhos realizados por outras organizações internacionais no domínio da dupla tributação e problemas conexos.

A OCDE tem como principais objetivos apoiar um crescimento económico duradouro, criação de mecanismos para o crescimento do emprego, aumentar o nível de vida das pessoas, manter a estabilidade financeira, ajudar os outros países a desenvolverem as suas economias e contribuir para o crescimento do comércio mundial. Compartilhando os seus conhecimentos e trocas de ideias com mais de 100 outros países e economias, desde o Brasil, China e Rússia até aos países menos desenvolvidos da África, a organização visa definir políticas de maximização do crescimento económico e o desenvolvimento dos países membros.

Os membros desta convenção podem consignar suas divergências, quer quanto ao texto dos preceitos do Modelo, as chamadas reservas, quer quanto à posição interpretativa da OCDE sobre tais preceitos, que assumem a figura de observações.

Há quem critique a OCDE pelo facto de emitir apenas recomendações sem carácter vinculativo, funcionando como uma “instância de harmonização e mediação entre os Estados”, mesmo porque para efetivação das regras e das decisões seria necessário haver uma

⁵⁵ A Convenção que criou a OCDE foi assinada em 14 de dezembro de 1960, em substituição da Organização Europeia de Cooperação Económica (OECE).

entidade de controlo e sancionamento mundial, o que para Patrícia Anjos Azevedo⁵⁶ não se verifica na OCDE.

2.7 A RESIDÊNCIA FISCAL PARA O MC OCDE.

Uma vez que a condição de residente supõe, por regra, a presença física, real ou presumida no território de um determinado Estado, essas mesmas organizações e comissões procuram acompanhar as mais recentes evoluções no que se refere à residência fiscal.

Neste ponto, o artigo 4.º, n.º 1 do MC OCDE – assim como em todas as CDT's celebradas por Portugal – determina que os residentes fiscais são os sujeitos que, nos termos da legislação interna⁵⁷ de um Estado contratante, sejam aí considerados residentes fiscais, *in verbis*:

“Para efeitos da Convenção, a expressão “residente de um Estado contratante” significa 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. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado.”

Muitos autores defendem que a expressão que faz referência à lei interna do Estado contratante deverá ser limitada. Como exemplo, na interpretação de Gustavo Lopes Courinha⁵⁸, o artigo 4.º, n.º 1 do MC OCDE exige que os critérios de residência fiscal previstos na legislação interna tenham uma “natureza similar” à natureza daqueles critérios que aí são mencionados. Ou seja, o Autor diz que “há uma pretensão evidente de não aceitar, para efeitos da Convenção, todo e qualquer critério interno de atribuição de qualidade de residente”, devendo qualquer critério de residência refletir um grau de conexão com o território em questão.

⁵⁶ AZEVEDO, Patrícia Anjos. **A Determinação das Competências Tributárias entre os Estados: Análise do Critério da Residência.** Revista Ciências Empresariais e Jurídicas, n.º 28. Porto: 2017. p. 103.

⁵⁷ A residência fiscal para a lei interna será melhor delimitada no ponto n.º 3.5.

⁵⁸ COURINHA, Gustavo Lopes. **Ainda a Propósito da Tributação dos Trabalhadores Portugueses na Alemanha:** Algumas notas ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de Julho de 2006. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, Número 1, 2008. pp. 289-295. Sobre a mesma matéria vd. Ainda, do mesmo Autor, COURINHA, Gustavo Lopes. **A Tributação dos Cidadãos Portugueses Trabalhadores no Estrangeiros à Luz do Artigo 15.º do Modelo de Convenção OCDE.** Fiscalidade, Número 17, 2004, pp. 55-71.

Dentro deste assunto, um exemplo fora da realidade cotidiana dado por Angelo Nikolakakis⁵⁹, passa pela consideração de residente fiscal, em um determinado Estado, todos os sujeitos passivos com cabelos vermelhos. Face a este extremo exemplo, entendemos que a resposta deve ser negativa, uma vez que esse critério de residência fiscal não pode ser artificial e deve ser similar aos critérios de residência enunciados no artigo 4.º, n.º 1 do MC OCDE.⁶⁰

Com isso, há possibilidade de surgir situações de dupla tributação internacional associadas a essa atribuição da qualidade de residente, ou seja, quando ambos os Estados se posicionam no direito de tributar o sujeito passivo ilimitadamente, já que cada um deles considera que o mesmo é residente em seu território.

Como critério de desempate (muitas vezes usado o termo *tie breaker rules*) para resolver essa situação, a MC OCDE, no artigo 4º, nº 2, determina em suma os seguintes critérios:

- O sujeito passivo tenha habitação permanente no Estado em que será considerado residente;
- Caso tenha habitação permanente em ambos os Estados, será considerado residente no Estado onde possua relações pessoais e económicas mais estreitas (centro de interesse vital);
- Se não houver habitação permanente em nenhum dos Estados ou não haver a possibilidade de determinar o centro de interesse vital, será considerado residente no Estado onde permaneça habitualmente.
- Se houver permanência habitual em ambos Estados ou não permanecer habitualmente em nenhum deles, considera-se residente no Estado em que seja nacional.
- Caso o sujeito foi nacional em ambos os Estados, ou não for nacional em nenhum deles, os Estados deverão chegar a um acordo para resolver o conflito.

Porém, não existe um tribunal internacional especializado e destinado a resolver os conflitos neste âmbito, atualmente a interpretação é feita pelos tribunais judiciais locais de

⁵⁹ NIKOLAKAKIS, Angelo. **Civil Law and Common Law Perspectives: A View from the Left, Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law**. Vol. 6, EC and International Tax Law Series, IBFD, 2010. p. 79.

⁶⁰ ROMA, Pedro. **Residência Fiscal Parcial em IRS**. Lisboa: Almedina, 2018, p. 30.

cada Estado contraente, os quais deverão procurar censurar situações de dupla tributação tanto positivas quanto negativas.⁶¹

2.8 O DIREITO FISCAL EUROPEU

É importante delimitarmos as variantes básicas de funcionamento do direito fiscal dentro do espaço comunitário europeu, tendo em conta que a nossa pesquisa demonstrará as políticas e regimes fiscais adotados por Portugal, acompanhada de comparações com outros regimes europeus semelhantes.

Assim, primeiramente, como se retira do art. 2º e 3º do Tratado da União Europeia (TUE), a comunidade tem como missão a criação de um mercado comum, com aplicação de políticas e ações comuns para promover o desenvolvimento harmonioso, equilibrado e sustentável das atividades económica, bem como:

- Elevado nível de emprego e de proteção social;
- Alto grau de competitividade e de convergência dos comportamentos das economias;
- Elevado nível de proteção e de melhoria da qualidade de vida;
- Coesão económica e social e;
- A solidariedade entre os Estados-Membros.

Como consequência desse desenvolvimento do mercado comunitário único e igualitário, surge o Direito Fiscal Europeu, estabelecendo um grupo de regulações e normas que vigoram perante todo o espaço da comunidade.

Diferentemente das celebrações bilaterais clássicas de dupla tributação, o espaço europeu visa buscar definições multilaterais em aspectos essenciais de leis fiscais, sempre em respeito aos princípios, liberdades e garantias basilares da União Europeia.

Vale expor que a relação entre o contexto fiscal internacional e o contexto comunitário da união europeia já foi observado nos seus mais numerosos graus, sem que os autores⁶²

⁶¹ ROMA, Pedro. **Residência Fiscal Parcial em IRS**. Lisboa: Almedina, 2018, p. 36.

⁶² Como por exemplo: QUADROS, de Fausto. **Direito das Comunidades Europeias e Direito Internacional Público**: Contributo para o Estudo da Natureza Jurídica do Direito Comunitário Europeu. Lisboa: Almedina, 1991. P. 181 e pp. 377-379. e; AVRAMOVICH, Michael P. **The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation, by Ramon J. Jeffery**: book review. Vol. 7: Iss. 2, Article 15. Bloomington: Indiana Journal of Global Legal Studies, 2000, Disponível em: <<http://www.repository.law.indiana.edu/ijgls/vol7/iss2/15>>. Acesso em: 19 jan. 2020.

tenham chegado ao entendimento de que há uma oposição entre eles. Do contrário, existe uma integração económica e uma convergência entre os planos, acabando por construir uma evolução de um “nacionalismo económico”, para uma maior integração económica internacional.

2.8.1 Estrutura Básica da União Europeia

Considerando que não é o foco da pesquisa, não iremos nos aprofundar em conceituar todos os órgãos e funcionalidades da comunidade.⁶³ Porém, para que seja possível avançarmos, serão necessárias algumas demonstrações.

Daremos uma maior ênfase ao Tribunal de Justiça (adiante abreviadamente referido como “TJUE”), já que utilizaremos seus entendimentos e interpretações, como também ao Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia⁶⁴ (adiante abreviadamente referido como “TFUE”), o qual, conforme os ditames do seu art. 1º, vem “organizar o funcionamento do bloco e determinar os domínios, a delimitação e as regras de exercício das suas competências”.

O TJUE é o órgão responsável por interpretar o direito europeu para garantir a aplicação uniforme em todos os países membros, bem como delibera sobre diferendos jurídicos entre governos nacionais e instituições europeias. Em determinadas circunstâncias, os particulares, empresas ou organizações que considerem que os seus direitos foram violados por uma instituição europeia, também podem recorrer a ele.

Suas principais funções estão dentre: a pronúncia sobre a interpretação e aplicação da legislação; anulação de atos legislativos europeus; obrigação de ação e aplicação de sanções às instituições europeias. Sua composição dá-se em duas jurisdições: o Tribunal de Justiça, que trata dos pedidos de decisões a título prejudicial provenientes das jurisdições nacionais, bem com o de certas ações de anulação e de recurso, e o Tribunal Geral, que é responsável

⁶³ As principais informações podem ser encontradas em: UNIÃO EUROPEIA, Serviços das Publicações. **A União Europeia: O que é e o que faz.** Luxemburgo: União Europeia, 2018. Disponível em: <<https://op.europa.eu/pt/publication-detail/-/publication/715cfcc8-fa70-11e7-b8f5-01aa75ed71a1>>. Acesso em: 19 de Janeiro de 2020.

⁶⁴ UNIÃO EUROPEIA. **Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia**, 07 junho 2016. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:12016E/TXT>>. Acesso em: 19 de Janeiro de 2020.

por tratar dos recursos de anulação interpostos por particulares, empresas e, em certos casos, governos nacionais.

Em relação ao TFUE, temos que o Tratado de Lisboa, assinado pelos Estados-membros em 13 de dezembro de 2007, com entrada em vigor em 1 de dezembro de 2009, renovou e emendou o antigo Tratado da União Europeia, de 1992, e o Tratado que estabelece a Comunidade Europeia, de 1957, transformando-se no TFUE.

Dentre as funções do TFUE encontra-se: determinação das categorias e dos domínios de competência da União; consagração dos princípios de não discriminação e de cidadania, descrição das políticas e ações internas da União; integração das disposições institucionais, financeiras e relativas à cooperação reforçada da União; políticas comerciais comuns; dentre outras.

2.8.2 A Tributação Direta e a Harmonização Fiscal entre os Estados-Membros da União Europeia.

Para que seja possível analisarmos, com clareza, a legalidade do Estatuto do Residente Não Habitual, assunto que será analisado infra e, compará-lo com os demais regimes presentes no espaço europeu, é de extrema relevância considerar o funcionamento das resoluções de litígios – que envolvem a tributação direta dos sujeitos passivos – entre os Estados-Membros.

Estes permanecem com seus poderes de tributação, porém, sempre em concordância com o Direito da UE. Portanto, seja na legislação fiscal doméstica, seja nas CDT's celebradas, os diferentes sistemas fiscais dos Estados-Membros, desde que respeitados os princípios e liberdades do Direito Europeu, conservam-se.⁶⁵

Este entendimento podemos retirar do enunciado dito pelo TJUE no acórdão *Margarete Block*, C-67/08⁶⁶:

⁶⁵ PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional**: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu. Coimbra: Almedina, 2010. p. 244.

⁶⁶ Entendimento que também situa-se mencionado em outros inúmeros Acórdãos do Tribunal de Justiça, como: Acórdão *Avoir Fiscal*, C-270/83, parágrafo 26; Acórdão *Biehl*, C-175/88, parágrafo 12; Acórdão *Schumacker*, C-279/93, parágrafo 21; Acórdão *Wielockx*, C-80/94, parágrafo 16; Acórdão *Asscher*, C-107/94, parágrafo 36; Acórdão *Futura Participations and Singer*, C-250/95, parágrafo 19; Acórdão *Safir*, C-118/96, parágrafo 21; Acórdão *ICI*, C-264/96, parágrafo 19.

Daqui resulta que, no estado atual do desenvolvimento do direito comunitário, os Estados-Membros beneficiam, sob reserva da observância do direito comunitário, de uma certa autonomia, e que, por conseguinte, não são obrigados a adaptar o seu próprio sistema fiscal aos diferentes sistemas de tributação dos outros Estados-Membros, nomeadamente para eliminar a dupla tributação decorrente do exercício paralelo, pelos referidos Estados-Membros, das respetivas competências fiscais.

Apesar de não haver nenhuma disposição expressa no TFUE em relação à tributação direta dos Estados, a mesma é assentada nos artigos que regem sobre: a liberdade de circulação de pessoas (art. 45.º), prestação de serviços (art. 56.º) e capitais (art. 63.º); o direito de estabelecimento (art. 49.º a 55.º); a não discriminação dos sujeitos passivos em virtude da nacionalidade (art. 18.º); bem como o artigo 107.º referente aos auxílios de Estado.⁶⁷

Dáí surge a clara necessidade da busca de uma harmonização fiscal, que consiste nas “atuações desenvolvidas pelas instituições da UE, mediante a utilização de instrumentos normativos com carácter juridicamente vinculativo para os Estados-Membros, tais como regulamentos ou diretivas, com o objetivo de aproximar os sistemas fiscais”.⁶⁸

E é por esta razão que as decisões do TJUE possuem uma influência essencial neste contexto, já que lhe compete decidir sobre a compatibilidade entre a lei nacional, a lei fiscal e o Direito Comunitário, assumindo uma função como a de um Tribunal Constitucional, de concretização da constituição pela emissão de normas de controlo.⁶⁹

Dada essa ausência de disposição por parte dos tratados, o TJUE acaba por ter naturalmente um número mais elevado de questões fiscais a decidir, o que ocasiona, como cita J. L. Saldanha Sanches: “Uma espécie de harmonização judicial dos diversos sistemas produzida pela *judge-made law* do TJUE, que tem ocupado um espaço que pareceria caber ao Direito Comunitário derivado mediante acordos com vista à harmonização fiscal obtidos entre os Governos dos diversos Estados-Membros”.⁷⁰

⁶⁷ PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu**. Coimbra: Almedina, 2010. p. 245 e 252.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 264.

⁶⁹ DUARTE, Maria Luísa. **A Teoria dos Poderes Implícitos e a Delimitação de Competências entre a UE os Estados-Membros**. Lisboa: Lex Editora, 1997. p. 294-295 e 311-318.

⁷⁰ SANCHES, J. L. Saldanha. **Os Limites do Planeamento Fiscal: Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional**. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 260-261.

2.8.3 Recentes Medidas de Coordenação Fiscal

A harmonização fiscal, em um sentido amplo, abarca a coordenação fiscal, ou seja, processos de cooperação, debate ou troca de informações desenvolvidas dentro do espaço europeu, com a finalidade de acabar com divergências e distorções fiscais e favorecer o cumprimento dos fins da UE.

Essas iniciativas geram muitas vezes grandes impactos no âmbito das autonomias dos Estados-Membros, tendencialmente gerando reações contrárias à harmonização fiscal, já que podem ser consideradas adversas aos interesses de cada soberania.⁷¹

Nesse objetivo, em 15 de janeiro de 2019, foi lançado, pela Comissão Europeia, o debate sobre a reforma do processo de decisão em domínios da política fiscal, que atualmente é feita por unanimidade dos Estados-Membros.⁷² Essa reforma se dará por uma transição progressiva e orientada de quatro fases, fazendo com que as votações nesse domínio passem a ser por maioria qualificada.

Essa reforma encontra-se sustentada e permitida pela denominada *cláusula ponte* do artigo 48.º, n.º 7, do TUE, sem ser necessária qualquer alteração aos tratados da UE. E propõe-se que se coloque em prática as últimas duas fases até o final de 2025.

Os benefícios dessa iniciativa são imensos, tais como a facilitação e a democratização das iniciativas fiscais cruciais, diminuição dos atrasos onerosos e a exploração de todo o potencial da política fiscal pelos Estados-Membros.

Outro ponto importante que contribuiu para a evolução da harmonização fiscal europeia foi a entrada da diretiva 2017/2852⁷³, a qual facilitou a resolução de litígios relacionados à matéria fiscal, principalmente em relação à dupla ou múltipla tributação de pessoas singulares, proporcionando decisões com maior certeza e decisões mais tempestivas.

⁷¹ PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional**: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu. Coimbra: Almedina, 2010. p. 265.

⁷² Ressalta-se que houve outras tentativas anteriores, por parte da Comissão, no sentido de adotar essa regra da maioria qualificada nas deliberações das questões fiscais, tal como no Ato Único Europeu, onde a Comissão propôs que a harmonização dos impostos indiretos pudesse ser feita por maioria qualificada, bem como em 14 de Março de 2000, com a *Comunicação relativa à Votação por maioria qualificada para aspectos do mercado único nos domínios da fiscalidade e da segurança social*. Porém, a reação da generalidade dos Estados-Membros foi no sentido de manter a unanimidade das deliberações em matéria fiscal.

⁷³ Baseia-se na convenção de 1990 sobre a eliminação da dupla tributação – correção dos lucros provenientes de operações entre empresas associadas.

Cumpra destacar também o papel desenvolvido pelo Comité de Assuntos Fiscais da OCDE, o qual tem em vista a regulação das práticas de concorrência fiscal prejudicial, quer no tocante aos paraísos fiscais propriamente ditos, quer aos regimes fiscais preferenciais dos Estados-Membros. Como principal exemplo, temos o Relatório para as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial, o qual analisa os efeitos da globalização a nível dos sistemas fiscais, bem como os fatores identificativos dos paraísos fiscais e dos regimes preferenciais, concluindo pela necessidade de levar adiante uma estratégia de combate assente na regra dos três “R”: os países deverão remover, rever e refrear os regimes fiscais preferenciais.⁷⁴⁷⁵

Assim, percebemos que as harmonizações das políticas fiscais dentro do espaço europeu estão em constantes renovações, sempre em busca de uma melhor união entre as soberanias dos Estados-Membros, o que contribui a nível do Direito Fiscal Internacional, que como já referimos, não há oposição entre os planos, mas sim uma convergência e uma integração económica.

3 O REGIME FISCAL DO RESIDENTE NÃO HABITUAL

3.1 ORIGEM

Depois de uma baixa de 2,7% do PIB em 2009, decorrente da crise financeira de 2007/2008⁷⁶, o crescimento da atividade económica portuguesa se encontrava significativamente limitado, simultaneamente com um baixo nível de qualificação da população ativa que, em consequência, aumentou o desemprego.⁷⁷

Para que se reestabeleça um equilíbrio macroeconómica, mão-de-obra competente e diminuição de obstáculos burocráticos, a estratégia da OCDE para solucionar estes problemas versa em investimentos nos setores de formação do capital humano, integração na economia

⁷⁴ referida recomendação n.º 15 do Relatório de 1998.

⁷⁵ SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico, **A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial**. Publicado em Ciência e Técnica Fiscal n.o 395, julho- setembro de 1999. Lisboa. pp. 9-36

⁷⁶ Crise financeira internacional ocasionada pela quebra do tradicional banco de investimento estadunidense Lehman Brothers.

⁷⁷ Banco de Portugal, **Boletim Económico**. Inverno 2009, Volume 15, Número 4, Lisboa, 2009, p. 10. Disponível em: https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/pdf-boletim/bol_inverno09_p.pdf (consultado em 20 de agosto de 2019).

global, transferência de inovação tecnologia e know-how, desenvolvimento das empresas no país receptor e aumento da competitividade.⁷⁸

O governo de José Sócrates, na tentativa de se aproximar dessas orientações, introduziu, em 01 de Janeiro de 2009, através do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro⁷⁹, o Regime Fiscal do Residente Não Habitual (doravante denominando somente por RRNH), com alvo na mudança da tradição e perspetiva política fiscal internacional de Portugal.

3.2 OBJETIVO DO REGIME

Como referido, foi o Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro, que aprovou o Código Fiscal do Investimento (CFI) e trouxe o RRNH. O legislador apontou os objetivos principais dessa mudança no primeiro parágrafo do preâmbulo:

A crescente projecção de Portugal no cenário mundial obriga a uma reflexão profunda sobre as orientações negociais nas relações económicas internacionais, sendo, nesta perspectiva, imperioso que seja delineada uma estratégia fiscal global assente nos actuais paradigmas da competitividade. Esta circunstância conduz a que os instrumentos de política fiscal internacional do nosso país devam funcionar como factor de atracção da localização dos factores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português.

A acomodação do RRNH no CFI sucede meramente por questões políticas que, apesar de tratarem de matérias distintas, possuem um foco semelhante: a atração de investimento estrangeiro da forma societária e da forma individual.⁸⁰

Como descrito pelo Professor Doutor Carlos Lobo⁸¹, Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais em funções na altura da aprovação e publicação deste Código, fica claro que Portugal toma frente na quebra de uma antiga posição fiscal que possuía, tornando-se essencialmente um importador de capitais, com foco na tributação na fonte dos rendimentos.

A principal atenção do regime é voltada na atração dos *High Net Worth Individuals* (HNWI), ou seja, profissionais altamente qualificados nos diversos setores de atividade

⁷⁸ Vide OECD, **Tax Effects on Foreign Direct Investment**, Fevereiro 2008, disponível em: <http://www.oecd.org/investment/investment-policy/40152903.pdf> (consultado em 20 de agosto de 2019).

⁷⁹ Publicado no *Diário da República*, 1.ª Série, n.º 185, de 23 de Setembro de 2009.

⁸⁰ BORGES, Ricardo da Palma e SOUSA, Pedro Ribeiro. **O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais**, in Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V. Coordenação Araújo, F., Otero, P., & Gama, J. T. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 723 e 724.

⁸¹ LOBO, Carlos. **Política Fiscal em Tempo de Recessão**, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 3, ano 2. Coimbra: Almedina, 2009. p. 25-28.

económica e pessoas com elevado património, que se movem essencialmente por motivos de ordem fiscal.

Essa atração se dá de duas formas distintas⁸²: 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.

Assim, conforme refere Borges e Sousa⁸³, o regime 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.

O regime mostra-se, também, de fácil acesso para cidadãos da UE – tendo em vista o princípio da liberdade de circulação – e interessante para indivíduos com patrimónios de elevado valor líquido que desejem transferir a sua residência fiscal para Portugal, num contexto de reforma ou lazer a longo prazo, uma vez que, além do RRNH, Portugal também possui, por regra, um sistema tributário que não tributa as riquezas e isenta de tributação as transmissões por morte e/ou doações entre cônjuges, descendentes e ascendentes.⁸⁴

Os cidadãos fora do espaço Europeu também podem beneficiarem-se da alteração da residência fiscal através das Autorizações de Residência para o Investimento e, em última

⁸² BORGES, Ricardo da Palma e SOUSA, Pedro Ribeiro. **O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais**, in Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V. Coordenação Araújo, F., Otero, P., & Gama, J. T. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 712

⁸³ *Ibidem*. p. 713

⁸⁴ FARINHA, Ana Helena e JANINE, Ana Filipa. **Portugal: um ponto de abrigo na Europa – O melhor regime de impatriados do continente europeu**, in Revista Vida Judiciária, n.º 199, janeiro/fevereiro, revista bimestral. Lisboa: Vida Económica Editorial, 2017. p. 42.

instância, adquirirem a cidadania portuguesa. Podendo ser ainda mais benéfico para cidadãos da Lusofonia, aliando o idioma comum resulta no melhor regime de impatriados do continente europeu.⁸⁵

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.

3.3 ENQUADRAMENTO E EVOLUÇÃO LEGISLATIVA

Inicialmente, nota-se que o enquadramento geral do RRNH, incluindo as condições de acesso ao mesmo, encontra-se previsto no artigo 16.º, n.ºs 8 a 12 do CIRS e, conforme demonstra Valter Nuno Dias Mendes⁸⁶, o regime do RNH é consagrado num quadro normativo específico, quer em normas jurídicas quer nas normas administrativas, bem como nas normas gerais da Lei Geral Tributária (LGT), no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), conforme sua tabela⁸⁷:

Tabela 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	Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho
	Circular n.º 9/2012, de 3 de agosto
	Portaria n.º 276/2014, de 7 de janeiro
	Circular n.º 4/2019, de 3 de janeiro

Fonte: MENDES, Valter Nuno Dias. Incentivos ao Investimento Estrangeiro: O Regime Fiscal do Residente Não Habitual e a Autorização de Residência para Atividade de Investimento – Vistos Dourados (Golden Visa).

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

⁸⁵ FARINHA, Ana Helena e JANINE, Ana Filipa. **Portugal: um ponto de abrigo na Europa – O melhor regime de impatriados do continente europeu**, in Revista Vida Judiciária, n.º 199, janeiro/fevereiro, revista bimestral. Lisboa: Vida Económica Editorial, 2017, p. 43.

⁸⁶ MENDES, Valter Nuno Dias. **Incentivos ao Investimento Estrangeiro: O Regime Fiscal do Residente Não Habitual e a Autorização de Residência para Atividade de Investimento – Vistos Dourados (Golden Visa)**. 2015. 77f. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2015. p. 8 e 9.

⁸⁷ Por nós atualizada até a presente data de pesquisa.

106.º e 126.º da Lei n.º 64-A/2008, que aprovou o Orçamento do Estado 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”).⁸⁸

De acordo com o citado Decreto-Lei, os efeitos do RRNH começariam a partir de 01 de Janeiro de 2009; contudo, na prática, não foi o que ocorreu, tendo em vista que a lista das atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico só veio a ser publicada em 2010, pela Portaria n.º 12/2012, de 07 de janeiro.

Assim, com a publicação da Circular n.º 2/2010, de 06 de Maio, ficou esclarecido que o regime só teria uma aplicação completa em 2010 e que em 2009 o regime somente seria aplicado aos rendimentos que não estivessem pendentes da entrada em vigor da portaria n.º 12/2010, de 07 de janeiro.

Outra questão importante nesta circular foi a aplicação da exigência, no momento da inscrição para o estatuto do RNH, de comprovação da anterior residência e tributação a que o contribuinte estava sujeito, através da entrega de certificado de residência com demonstração da tributação efetiva, mostrando-se uma burocracia excessiva.

Nesse primeiro momento do regime nota-se grandes dificuldades práticas e em questões de aplicabilidades temporais, dando lugar às alterações da redação das normas do CIRS⁸⁹, pelo artigo 5.º da Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio e pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro⁹⁰; 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 dispuseram efeitos pontuais no que diz respeito à desburocratização dos requisitos de comprovação da anterior residência fiscal e nos âmbitos temporais de aplicação do regime que, por conseguinte, desbloqueou os processos de inscrição que se

⁸⁸ BORGES, Ricardo da Palma e SOUSA, Pedro Ribeiro. **O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais**, in Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V. Coordenação Araújo, F., Otero, P., & Gama, J. T. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 723 e 724.

⁸⁹ Alterou também o Decreto-Lei n.º 42/91 o qual trata sobre alterações as fórmulas de retenção do IRS.

⁹⁰ Aprovou o Orçamento do Estado para 2012.

encontravam suspensos⁹¹. Assim, 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 Autoridade Tributária requerer documentos adicionais em caso de fundada dúvida.

Anteriormente existia a expressão “renovável”, em referência ao período que o beneficiário podia utilizar do regime (antigo n.º 7 do artigo 16.º do CIRS), causando certa confusão, Borges e Sousa (2011)⁹² clarificava esse ponto:

“Para que haja renovação e, deste modo, volte a surgir na esfera de um sujeito passivo o direito a ser tributado como residente não habitual, será necessário um hiato de 5 anos de ausência de residência fiscal em Portugal. ‘Renovável’, na nossa leitura, equivale a ‘Usufruível mais do que uma vez, verificando os requisitos de acesso ao regime’, e não a ‘Extensível automaticamente no final do prazo, à margem dos requisitos de acesso ao regime’. A referência expressa a este carácter do regime apresenta-se aliás, a nosso ver, como redundante.”

Assim, com o afastamento deste termo pela Lei n.º 20/2012, de 15 de maio, e com o advento da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, torna-se mais clara a ideia da garantia do gozo do estatuto do RNH pelo prazo de 10 anos, e também a questão da improrrogabilidade, em que o sujeito passivo deverá cumprir os requisitos novamente para poder usufruir dos benefícios do regime pelo prazo de mais 10 anos.

Houve também alteração ao texto do n.º 8 do artigo 16.º, passando a ser exigida a inscrição como RNH no ato da inscrição como residente ou até o dia 31 de Março, inclusive do ano seguinte àquele em que o sujeito passivo se torna residente em território nacional.⁹³

A reforma do IRS⁹⁴ trazida pela já referida Lei.º 82-E/2014 de 31 de dezembro, trouxe consigo a introdução do conceito de residência fiscal parcial⁹⁵, conduzindo implicações no

⁹¹ **Regime Fiscal mais favorável capta 1300 estrangeiros.** In Dinheiro Vivo, 22 de Junho de 2013, disponível em: <https://www.dinheirovivo.pt/economia/regime-fiscal-mais-favoravel-capta-1300-estrangeiros/> (consultado em 20 de Agosto de 2019).

⁹² BORGES, Ricardo da Palma e SOUSA, Pedro Ribeiro. **O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais**, in Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V. Coordenação Araújo, F., Otero, P., & Gama, J. T. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 726

⁹³ Sendo norma transitória, este prazo apenas foi aplicado aos sujeitos passivos que se tornaram residentes em território português até 31 de Dezembro de 2011 ou que solicitaram a inscrição como RNH a partir de 15 de Maio de 2012, conforme n.º 2 do artigo 5.º da Lei 20/2012.

⁹⁴ Para maiores detalhes sobre a reforma do IRS de 2014 *vide* MORAIS, Rui Duarte. **A Reforma do IRS (2014): Uma Primeira Reflexão**, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 7, Janeiro-Março 2015, p.3 – 23; FERREIRA, Rogério

RRNH, nomeadamente no anterior n.º 9 do artigo 16.º do CIRS, renumerado para o n.º 11, aplicando-se a regra de verificação da residência fiscal em cada ano (do período de 10 anos) para poder ser considerado beneficiário do regime.

Temos também as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, em que se destaca a inserção da inscrição online no RRNH pelo sujeito passivo no Portal das Finanças.

Desde já vemos uma progressiva evolução e adaptação da legislação face às problemáticas práticas que surgiram no decorrer da aplicação do regime, que não param por aqui. A Portaria n.º 12/2010 sofreu, recentemente, alterações através da publicação da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, com o objetivo de alcançar um maior alinhamento entre as atividades de valor acrescentado e o mercado de trabalho nacional. O legislador optou por modificar o modelo anterior que se baseava em CAE's (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. Sua produção de efeitos começa a partir de 01/01/2020, com um regime transitório para sujeitos passivos que se encontrem inscritos como RNH na data início e para aqueles cujos pedidos se encontrem pendentes, possibilitando a opção entre a nova e a antiga tabela⁹⁶.

Nesse seguimento, em 08 de outubro de 2019 foi publicada a Circular n.º 4/2019, de 03 de janeiro, a qual demonstra a mudança de posicionamento da Autoridade Tributária no que respeita ao reconhecimento do exercício de atividade de elevado valor acrescentado. Passando de um procedimento administrativo de reconhecimento prévio, que se revelava excessivamente moroso e não retirava a necessidade de controlo à posteriori, para uma apresentação quando a Autoridade Tributária solicitar, nos termos do artigo 128º do CIRS.

Por fim, representando o fim de uma grande inércia governamental sobre o assunto e acabando com grandes divergências internas e externas, o Partido Socialista apresentou, em

M. Fernandes. **As Novas Reformas Fiscais Portuguesas do Século XXI**. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 7, n.º 2 Verão, Novembro 2014. p. 203-210 e FAUSTINO, Manuel. **Sobre a Reforma do IRS**. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 7, n.º 4, Inverno, Almedina, Julho 2015. p. 163-183.

⁹⁵ O conceito de Residência Parcial será melhor explicado no ponto 3.5.1.

⁹⁶ PANCADAS, João; MARTINS, Nuno. **Regime dos RNH – Nova tabela de Atividades de Elevado Valor Acrescentado**. O Jornal Económico, 28 de agosto de 2019, caderno easy tax, secção impostos pessoais. Disponível em: <https://easytax.jornaleconomico.pt/regime-dos-rnh-nova-tabela-de-atividades-de-elevado-valor-acrescentado>. Acesso em: 12 de out de 2019.

27 de janeiro de 2020, uma proposta de alteração ao Orçamento do Estado⁹⁷ para o referente ano, a qual foi aprovada em votação final global a 06 de fevereiro de 2020, traduzindo-se nas seguintes atualizações:

- aplicação de uma taxa de IRS de 10% sobre os rendimentos de pensões estrangeira, incluindo os da categoria H, sem prejuízo de opção pelo englobamento e da eliminação da dupla tributação internacional.
- Reajustamento dos requisitos de isenção para os rendimentos da categoria A e B obtidos no estrangeiro pelos sujeitos passivos beneficiários do regime, exigindo uma tributação efetiva no Estado da fonte.
- Alargamento dos requisitos de isenção e rendimentos de categoria B vindos do estrangeiro, quando oriundos de atividades de elevado valor acrescentado.

Ressalva-se aqui 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 tenha sido submetido e esteja pendente de 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.

Há também a ressalva de os sujeitos passivos - que já se encontrem inscritos como beneficiários do regime ou que estejam nas situações delimitadas no parágrafo anterior - poderem optar na migração para as novas alterações, devendo essa opção ser exercida na declaração de rendimentos respeitantes ao ano de 2020.

Em termos práticos, o regime entrou em alinhamento com as inovações implementadas em 2016 e que fez o fisco avançar para aplicações on-line, reduzindo significativamente o tempo de espera para a decisão dos processos, bem como com as reformas advindas da aprovação do orçamento de estado de 2020, e demonstra um sério compromisso do governo em manter o regime para os anos seguintes.

⁹⁷ PORTUGAL. Proposta de Lei n.º 5/XIC (Lei do Orçamento do Estado para 2020). Disponível em: <http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?Path=6148523063446f764c304653546d56304c334e706447567a4c31684a566b784652793950525338794d4449774d6a41784f5445794d545976554545764e54646a4e4455344d4451744d5449794d7930304e3255794c54686a4e4445744e5756684d446b784e5464694e4467324c6e426b5a673d3d&Fich=57c45804-1223-47e2-8c41-5ea09157b486.pdf&inline=true>. Acesso em: 21 fev. 2020.

3.4 ANÁLISE QUANTITATIVA

Dada a quantidade de modificações legislativas e do número crescente de inscrições de sujeitos passivos no regime, vamos, nesse subcapítulo, apresentar uma análise dos últimos dados disponibilizados pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais em 2019⁹⁸. Grupo este que foi constituído pelo Gabinete do Ministro das Finanças, de acordo com o Despacho n.º 4222/2018, de 26 de abril, tendo como principal objetivo a “realização de um estudo aprofundado sobre o sistema de benefícios fiscais em vigor em Portugal, que permita a sistematização do elenco de Benefícios Fiscais (BF) em vigor e a sua avaliação individual tendo em conta os critérios que presidiram à sua criação”.

Assim, inicialmente, é importante demonstrarmos o número de novas adesões ao regime do RNH, com a tabela 2, desde a sua entrada em vigor até a última recolha de dados da referente pesquisa⁹⁹.

Tabela 2 – Número de novos beneficiários (novas adesões) de 2009 até 2018.

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
n.º de adesões ao regime do RNH	18	166	285	384	844	2134	3738	5477	7437	7899
Crescimento em valor	-	148	119	99	460	1290	1604	1739	1960	462
Crescimento percentual	-	822,22%	71,68%	34,73%	119,79%	152,84%	75,16%	46,52%	35,79%	6,21%

Fonte: Os Benefícios Fiscais em Portugal – Conceitos, metodologia e prática (2019).¹⁰⁰

Nota: Em 2019 havia 1519 adesões até março (data final de extração dos dados pelo grupo).

Vemos assim que, desde a entrada em vigor do regime em 2009, o número total de beneficiários do regime chegou ao patamar de 29.901 registados e, como pode se observar da tabela 2, houve uma grande elevação de registos a partir de 2014, que se deu, em grande parte, pelas alterações no conceito de residente fiscal em território português introduzidos

⁹⁸ 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, disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=1448be63-5771-4fe2-96bb-489648338726>. Acesso em: 02 mar 2020.

⁹⁹ 15.03.2019.

¹⁰⁰ Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=1448be63-5771-4fe2-96bb-489648338726>. p. 132-134.

com a reforma do CIRS pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, resultando em um crescimento de 680,5% no número total de beneficiários desde 2014 até os últimos dados recolhidos.

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.

Dentro dos números de beneficiários do regime do RNH, cumpre destacar os sujeitos passivos de nacionalidade francesa, que são responsáveis por quase um quarto do número global de beneficiários. Sendo de suma importância juntarmos a tabela 3, que demonstra o número de contribuintes por país de nacionalidade.

Tabela 3 – Top 10 países de nacionalidade dos contribuintes.

País da Nacionalidade	Nº de Contribuintes
França	6925
R. Unido	3352
Itália	3275
Brasil	2898
Suécia	2415
Portugal	2055
Espanha	1307
Alemanha	896
Bélgica	828
Holanda	680
TOTAL	29901

Fonte: Os Benefícios Fiscais em Portugal – Conceitos, metodologia e prática (2019).¹⁰¹

Ainda, no seguimento da nacionalidade dos contribuintes beneficiários do regime, importante demonstrarmos, com a tabela 4, os dados estatísticos referentes ao número de titulares da modelo 3, RNH e que invocam pensões no estrangeiro (anexo J). Ressalva-se que existe apenas informações relativas ao ano de 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 nacionalidade.

¹⁰¹ Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=1448be63-5771-4fe2-96bb-489648338726>. p. 134.

Tabela 4 – Top 10 países da naturalidade dos RNH com pensões do estrangeiro (2017).

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

Fonte: Os Benefícios Fiscais em Portugal – Conceitos, metodologia e prática (2019).¹⁰²

Notadamente a França assume o topo do beneficiário das isenções relativas à categoria H, seguida pela Itália e Suécia, com quase o mesmo número. Nesse ponto, necessitamos ter em atenção que a Finlândia denunciou a Convenção para Evitar a Dupla Tributação com Portugal, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2019, assunto este que será melhor tratado adiante em subcapítulo próprio.

Interessante também, dentro do grupo de atividades de alto valor acrescentado, demonstrarmos, através da tabela 5, a quantidade de beneficiários por categoria profissional.

Tabela 5 – Número total de beneficiários por categoria profissional¹⁰³

Atividades de Elevado Valor Acrescentado	N.º de beneficiários
802 – Quadros superiores de empresas	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 – Consultoria em informática	44
301 – Auditores	29

¹⁰² Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=1448be63-5771-4fe2-96bb-489648338726>. p. 138.

¹⁰³ Dados da DSRC (Direção de Serviços de Registo de Contribuintes) à data de 15/03/2019.

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	18
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: Os Benefícios Fiscais em Portugal – Conceitos, metodologia e prática (2019).¹⁰⁴

Com esse resultado vemos que, da totalidade de beneficiários do regime até 15/03/2019 (29.901), somente 2.205, ou seja, 7,37%, estão utilizando o regime com cadastro de atividades de alto valor acrescentado e, desses profissionais, quase metade (47,57%) são da categoria de quadros superiores de empresas. O que abre a questão de saber se realmente o objetivo inicialmente projetado do regime, a atração dos HNWI, está sendo seguida objetivamente.

Assim, perante o levantamento destes dados a nível estatístico, temos que, ao passo das evoluções, regulações e aperfeiçoamentos do regime, a tendência é de crescimento no número de beneficiários ao longo dos próximos anos. Porém, acreditamos também que, com as atuais alterações do OE 2020, o crescimento seguirá contínuo, mas não de forma exponencial como ocorreu no período entre 2014 – 2018.

¹⁰⁴ Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=1448be63-5771-4fe2-96bb-489648338726>. p. 137.

3.5 CONCEITO DE RESIDÊNCIA FISCAL PELA LEI PORTUGUESA

3.5.1 Residente Fiscal, Parcial e virtual

Como já foi referido, a reforma da tributação das pessoas singulares, pela Lei nº 82-E/2014, de 31 de dezembro, alterou significativamente o conceito de residente fiscal em território português, de modo a estabelecer uma conexão direta entre o período de efetiva residência em território português e o estatuto de residência fiscal.

A partir de 1 de Janeiro de 2015, com a consagração do novo conceito de residência fiscal parcial, as al. a) e b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS preveem que são residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- Tenham permanecido em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa.
- Tendo permanecido por menos tempo, aí dispunham em território português, em qualquer dia do período referido, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

Para que se possa provar as condições de habitação, devem ser apresentados documentos que certifiquem a adequada existência de um contrato de arrendamento ou titularidade da propriedade. Ou seja, em caso de dúvida, utilizando-se dos conceitos trazidos pelos artigos 1305.º e 1484.º e seguintes do Código Civil, tem de estar manifestamente nítido que o fornecimento de água, luz, gás, etc., encontram-se em nome do interessado¹⁰⁵.

Este conceito de residência não se esgota nestas duas condições, embora sejam as mais relevantes. Existem situações para evitar ou combater a evasão fiscal, como as apresentadas no n.º 6 do artigo 16.º do CIRS, em que é havido como residentes os nacionais que deslocam a sua residência fiscal para um local com regime fiscal claramente mais favorável¹⁰⁶, no ano em que ocorre a mudança e nos quatro anos seguintes.

¹⁰⁵ MENDES, Valter Nuno Dias. **Incentivos ao Investimento Estrangeiro: O Regime Fiscal do Residente Não Habitual e a Autorização de Residência para Atividade de Investimento – Vistos Dourados (Golden Visa)**. 2015. 77f. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2015. p. 13.

¹⁰⁶ Países que constam na lista portuguesa de paraísos fiscais, aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, alterada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro.

O sujeito passivo pode ainda, para evitar essa atração da residência, apresentar provas em contrário, designadamente comprovativo de exercício de atividade temporária por conta de uma entidade patronal domiciliada em território português.

Nos termos do n.º 3 do artigo 16.º do CIRS, o sujeito torna-se residente desde o primeiro dia do período de permanência em território nacional¹⁰⁷, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.º 1.

Já em relação aos sujeitos que não reúnam nenhum dos requisitos expostos para serem consideradas como residentes fiscais, serão apenas tributadas pelos rendimentos que se considerem obtidos em território nacional (não residentes), sendo adotado o princípio de territorialidade ou fonte dos rendimentos. Fazendo com que, de acordo com a alínea a) do n.º 3 do artigo 22.º do CIRS estejam vinculados a uma tributação por via de taxas com caráter especial ou liberatório¹⁰⁸ e não podem fazer o englobamento destes rendimentos.

Desta forma, de acordo com o n.º 4 conjugado com os n.ºs 14 e 16 do artigo 16.º do CIRS é, como já demonstrado, residente desde o primeiro dia de permanência em Portugal e não residente desde o último dia de permanência, dando a possibilidade de o sujeito passivo ser considerado no mesmo ano, simultaneamente como residente e não residente fiscal, estando aqui a figura da residência parcial e surgindo a obrigatoriedade, na prática, de entregar duas declarações de IRS quando ocorra.

Antes da reforma isto não era possível, dado que prevalecia a norma de que, independentemente da data de entrada em Portugal, se um sujeito passivo tivesse residência permanente em Portugal a 31 de dezembro, este seria classificado residente em Portugal no decorrer de todo o remanescente ano, o que criava muitas situações de dupla tributação e demasiadas obrigações declarativas.¹⁰⁹

A reforma também subtraiu o princípio da atração da unidade familiar, isto é, antes de 2015, a definição da residência do agregado familiar era delimitada conforme os elementos de direção do mesmo, o que também levava a muitas situações de dupla tributação internacional

¹⁰⁷ Anteriormente a reforma era obrigatoriamente considerado residente em todo o ano fiscal.

¹⁰⁸ As taxas do IRS sobre não residentes que não disponham de estabelecimento estável em Portugal, encontram-se previstas nos artigos 71º (taxas liberatórias) e 72º (taxas especiais) do CIRS.

¹⁰⁹ VALENTE, Nuno. IRS: residência parcial. **Vida Económica**, Portugal, 20 mai. 2016. Caderno Economia e negócios, pag. 28. Disponível em: https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_20maio.pdf. Acesso em: 20 fev. 2020.

e entraves à mobilidade. Com a introdução do princípio da tributação separada como regra, a residência fiscal passou a ser definida individualmente.¹¹⁰

Além disso, ainda existe a figura da residência virtual, a qual se delimita pela existência de um sujeito passivo que reside num outro Estado-Membro da Comunidade, com o qual Portugal possua acordos em relação ao intercâmbio de informações em matéria fiscal. Nesses casos e, conforme o preceito do art. 17.º - A do CIRS, só é possível o sujeito optar por esse regime quando obtenha mais de 90% dos rendimentos em território português, dando assim a oportunidade de serem tributados como se sujeitos residentes não casados se tratassem.¹¹¹

Segundo o autor José Calejo Guerra¹¹², a Autoridade Tributária vai considerar um sujeito passivo como não residente em Portugal quando este comprove a sua residência em outro País, isto é, ultrapassa os seus poderes, não havendo nenhuma legislação fiscal que estabeleça este critério.

Com a grande mobilidade social existente na atualidade, o facto de um sujeito deixar de ser residente em Portugal nem sempre leva à conclusão de que vá ser residente em outro país qualquer, como exemplo, uma pessoa que exerça seu trabalho em 3 países diferentes, onde se aloja em hotéis, não será considerado residente em nenhum deles.¹¹³

Por fim, nos termos do artigo 19.º da LGT, sempre que o sujeito passivo altere o seu estatuto de residente em Portugal para não residente ou vice-versa, deve comunicar à AT no prazo de 60 dias.

3.5.2 Residente Não Habitual

Como já relatado, a intenção deste regime é a atração de investimento externo para a economia interna de Portugal, nomeadamente a deslocação da residência fiscal de profissionais qualificados em atividades de elevado valor acrescentado, beneficiários de

¹¹⁰ GONÇALES, Susana Estêvão. Residência Fiscal em IRS. **Cadernos de Justiça Tributária**, Braga, n.º 08 (abr.-jun. 2015), p. 23-31.

¹¹¹ COURINHA, Gustavo Lopes, **A Residência Fiscal no Direito Internacional Fiscal**: do abuso subjetivo de convenções, Coimbra: Almedina, 2015. p. 56 e 57.

¹¹² GUERRA, José Calejo. A não residência fiscal no código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à distorção administrativa. **Caderno de Justiça Tributária**, Braga, n.º 06 (out.-dez. 2014), p. 16-22.

¹¹³ *Ibidem*, p. 20.

pensões obtidas no estrangeiro, como também a atração de rendimentos e patrimónios líquidos elevados.

O conceito ficou expresso no CIRS no artigo 16.º, n.º 6 (atualmente o n.º 8): *“Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.”*

Assim, conforme o artigo acima citado do CIRS e o Decreto-Lei n.º 249/2009 o regime é um estatuto destinado a pessoas singulares que deslocam a sua residência fiscal para Portugal no ano ao qual pretendam que tenha início a tributação em sede de IRS:

- Desde que não tenham sido tributados como residentes em qualquer dos 5 anos anteriores, ou seja, não tenham beneficiado do estatuto de residente fiscal em Portugal, em qualquer dos 5 anos anteriores e terem sido tributados noutra país nos últimos 5 anos;
- Tenham efetuado a inscrição como RNH junto da AT no próprio ato de inscrição como residente em Portugal, ou posteriormente até 31 de março do ano em questão.

3.6 APLICAÇÃO DO REGIME

Uma vez cumprida as condições, o sujeito passivo pode solicitar a sua inscrição como residente não habitual em Portugal, online e através do portal das finanças, como definido no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS.

Após a inscrição no registo de contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira, os contribuintes nestas circunstâncias adquirem, nos termos do n.º 9 do artigo 16.º do CIRS, o direito a serem tributados como residentes não habituais por um período de 10 anos consecutivos ou interpolados, período após o qual serão tributados de acordo com as regras gerais do Código do IRS. Todavia, de acordo com o n.º 11 do artigo 16.º do CIRS, o sujeito passivo tem a obrigação de, anualmente, cumprir com todas as condições de residente fiscal em Portugal em qualquer altura do ano.

Dentro deste período, o sujeito passivo que não tenha gozado do benefício do regime em um ou mais anos, pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes a

partir do ano em que volte a ser considerado residente em território português, nos termos do n.º 12 do artigo 16.º do CIRS.

Segundo o n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, o sujeito passivo deve solicitar a concessão do estatuto do RNH no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.

No ato da inscrição, tendo em conta a Circular n.º 9/2012, de 03 de agosto, ter-se-á em conta dois aspectos¹¹⁴:

- O sujeito passivo deverá declarar, no ato da inscrição que, não se verificaram os requisitos necessários para ser considerado residente em território português, em qualquer um dos 5 anos anteriores àquele em que pretenda que tenha início a tributação como RNH, nomeadamente por não preencher nenhuma das condições previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS ou por força da aplicação da CDT;
- Apenas quando existam dúvidas sobre a veracidade da declaração pessoal apresentada, a DSRC poderá solicitar quaisquer elementos adicionais que comprovem a residência em Estado estrangeiro ou tributação no estado de origem, podendo exigir certificado de residência no estrangeiro ou através de documento emitido por entidade estrangeira competente, atestando a existência de relações pessoais ou económicas, com um outro estado nos últimos 5 anos.¹¹⁵

Pode também ser exigido, conforme o n.º 7 da Circular n.º 2/2010, de 6 de maio, nos casos de sujeitos passivos classificados como categoria 8 na Portaria 12/2010 (Investidores, administradores, gestores), a comprovação das referidas qualidades, como por exemplo: procurações, certidões permanentes, atas e etc¹¹⁶.

¹¹⁴ MENDES, Valter Nuno Dias. **Incentivos ao Investimento Estrangeiro: O Regime Fiscal do Residente Não Habitual e a Autorização de Residência para Atividade de Investimento – Vistos Dourados (Golden Visa)**. 2015. 77f. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2015. p. 17.

¹¹⁵ GUERRA, José Calejo. **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.

¹¹⁶ A nova Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, tornou mais clara as circunstâncias em que os quadros superiores, administrativos e gestores de empresas podem se qualificar como atividades de Elevado Valor Acrescentado.

Em relação as CDT's, sabemos que para serem aplicadas é necessário que um sujeito passivo seja considerado residente fiscal em um ou ambos Estados, surgindo a questão de saber se os residentes não habituais também poderão se utilizar delas para a eliminação da dupla tributação. Como já analisado, os sujeitos considerados residentes não habituais tem de cumprir o critério de residência para poderem usufruir do regime, dessa forma, a nível das convenções, também serão considerados como tal. As taxas especiais do regime não afetam a qualidade como residentes, visto que não constitui uma forma territorial de tributação, mas sim uma forma distinta de tributação.¹¹⁷

3.7 TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS

De uma forma sistemática e considerando que o regime possui, como já mencionado, uma natureza dual, torna-se possível separar a tributação dos 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).¹¹⁸

3.7.1 Rendimentos de Fonte Externa

Dentro do Direito Fiscal Internacional, os meios para eliminar a dupla tributação encontram-se elencados pelo: método de isenção, o método de crédito e o método de dedução (este é pouco usado, dado o reduzido impacto na redução e/ou eliminação da dupla tributação).

O método da isenção tende a ser mais aplicado pelo Estado de residência, tendo em vista que sua caracterização se dá no âmbito interno de isenção de tributação dos rendimentos de fonte externa.¹¹⁹ Por sua vez, o método de crédito permite a consideração dos impostos

¹¹⁷ BORGES, Ricardo da Palma e SOUSA, Pedro Ribeiro. O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais. **Fiscalidade**, Lisboa: Instituto Superior de Gestão, n.º 40, p. 5-57, out./dez. 2009.

¹¹⁸ BORGES, Ricardo da Palma e SOUSA, Pedro Ribeiro. **O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais**, in Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V. Coordenação Araújo, F., Otero, P., & Gama, J. T. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 729

¹¹⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. Reimpressão da 2ª Edição Atualizada. Coimbra: Almedina, 2018. p. 743.

pagos no Estado da fonte, constituindo um crédito a abater nos impostos a pagar no Estado da residência¹²⁰.

Ambos os métodos são utilizados de forma alternada ou cumulativa, dependendo da política fiscal entre os Estados¹²¹. Os rendimentos de fonte externa auferidos por RNH estão sujeitos ao método de isenção, em contraste com o método de crédito que é atribuído aos residentes.

Com isso, no âmbito do RRNH, Portugal enquanto Estado de residência aplica o método de isenção com progressividade à generalidade dos rendimentos com fonte externa. Não é uma isenção integral tendo em vista que nos termos do n.º 9 do artigo 81.º do CIRS, os rendimentos apesar de isentos, são considerados para efeitos de englobamento e, conseqüentemente, determinação da taxa aplicável aos restantes dos rendimentos.

Vale ressaltar, também, que é dada a opção, nos termos do n.º 8 do artigo 81º do CIRS, aos RNH aplicarem o método do crédito do imposto aos rendimentos isentos e, conforme o n.º 7 do mesmo artigo, o exercício desta opção implica a obrigatoriedade de englobar estes rendimentos; dito isto, segue a discriminação por cada tipo de rendimento.

3.7.1.1 Categoria A

De acordo com o n.º 4 do artigo 81.º do CIRS, aos sujeitos passivos estabelecidos no regime do RNH em território português e que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria A (rendimentos do trabalho dependente artigo 2.º do CIRS) aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer das seguintes condições:

- Sejam tributados no outro Estado de origem (Estado contratante), em conformidade com CDT celebrada por Portugal com esse estado; ou
- Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista CDT celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do CIRS, não sejam de considerar obtidos em território português.

Há de se ter em atenção que, diferentemente de como ocorre com o método de isenção dos rendimentos de categoria B, E, F, e G, as quais serão delimitadas a seguir, em ambos os

¹²⁰ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. Reimpressão da 2ª Edição Atualizada. Coimbra: Almedina, 2018. p. 747.

¹²¹ TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 4ª edição. Coimbra: Almedina, 2016. p. 283.

casos a isenção da categoria A não possui os termos de definição de regime fiscal claramente mais favorável constante da lista aprovada por portaria do membro do Governos responsável pela área das finanças¹²². O que, ao nosso entender, é impreciso, devendo estes termos também serem aplicados, na intenção de garantir a efetiva tributação no estado da Fonte.

Ainda, caso não seja possível aplicar o método da isenção por não cumprimento dos requisitos aqui descritos, o rendimento fica sujeito, nos termos do n.º 6 do artigo 72.º do CIRS, à aplicação da taxa especial de 20%. Porém, de acordo com o parágrafo 6 da Circular n.º 2/2010, a taxa especial só é aplicada caso os rendimentos provenham de uma atividade de elevado valor acrescentado, constante da portaria 12/2010, de 7 de janeiro.

3.7.1.2 Categoria B

Os sujeitos passivos que obtém rendimentos de categoria B advindos de atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, ou seja, com caráter 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 81º 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.

Conforme desenvolvido por Teresa Pala Schwalbach¹²³ a lista das atividades publicada na Portaria 12/2010 tem referência nos CAE (Código de Atividade Empresarial), ou

¹²² Portaria 150/2004, de 13 de Fevereiro.

¹²³ SCHWALBACH, Teresa Pala. **Non-Habitual Residents (NHR) Regime: 7 years of the experience.** Sérvulo & Associados Sociedade de Advogados RS. Lisboa, out 2016. Disponível em:

seja, preparada principalmente para empresas e não devidamente adaptada para indivíduos, naturalmente fazendo surgirem dúvidas em determinar qual categoria determinado profissional autónomo se encaixa, as quais foram amenizadas com o início da vigência, em 01/01/2020, da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho¹²⁴. Não somente isto, a autora ainda aponta que no primeiro trimestre de 2016, a Autoridade Tributária deixou de aceitar as declarações de início de atividade de elevado valor acrescentado via internet, passando a ser necessária a entrega de requerimento escrito, juntamente com provas do exercício da mesma, que não são fáceis de serem produzidas por profissionais autónomos.

3.7.1.3 Categoria E, F e G

No tocante a estas categorias de rendimentos (rendimentos de capitais, rendimentos prediais e incrementos patrimoniais) advindos de fonte estrangeira, os quais encontram-se nos artigos 5.º, 8.º e 9.º do CIRS, beneficiam-se também da isenção de imposto em Portugal, nos termos da parte final do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS, e nas mesmas condições da categoria B, porém com a diferença relativa às atividades de Elevado Valor Acrescentado. Assim, estão isentos desde que:

- 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.

Novamente, neste caso, não há a necessidade de tributação, sendo suficiente a mera potencial tributação no Estado da fonte para que a isenção seja aplicável.

<<https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/Non-Habitual-Residents-NHR-regime-7-years-of-the-experience/5710/>>. Acesso em: 11 de Outubro de 2019.

¹²⁴ Portaria que foi melhor detalhada no ponto n.º 3.3 “Enquadramento e Evolução Legislativa”.

3.7.1.4 A particularidade da categoria H

Por último, esta é a categoria de rendimentos que está a causar divergências entre os Estados-Membros do bloco Europeu (que será tratado com mais enfoque no ponto n.º 4) e diz respeito às pensões, tal como definido no artigo 11.º do CIRS.

Está divergência se dá pelo facto de que é a categoria de rendimentos que, nos termos do n.º 6 do artigo 81.º do CIRS, pode se beneficiar com mais facilidade do método da isenção pelo regime do RNH, visto que para que seja aplicado o método de isenção¹²⁵ basta que:

- Se verifique a tributação efetiva no estado contraente, em conformidade com CDT celebrada por Portugal com esse Estado; ou
- Não se considerem obtidos em território português, pelos critérios do n.º 1 do artigo 18.º do CIRS.

Caso o rendimento, nos termos do n.º 1 do 18.º do CIRS, se enquadre como obtido em território português, aplica-se a regra das taxas gerais progressivas constantes no artigo 68.º do Código do IRS.

Além disso, geralmente os Acordos de Dupla Tributação 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 administração empregadora.¹²⁷

3.7.2 Rendimentos de Fonte Interna

Como demonstrado, é aplicada a isenção generalizada aos rendimentos de fonte externa auferidos por sujeitos passivos residentes não habituais; já com os rendimentos de fonte interna, coloca-se uma situação e realidade diferentes.

¹²⁵ Quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25.º do CIRS (dedução específica do rendimento do trabalho).

¹²⁶ Com ressalva ao disposto no n.º 2 do Artigo 19.º, as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado.

¹²⁷ UNIÃO EUROPEIA, A sua Europa. **Dupla Tributação: Reformados no Estrangeiro.** Disponível em: https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_pt.htm. Acesso em: 10 de outubro de 2019.

Os beneficiários do regime, no que se refere aos rendimentos de categoria A e B¹²⁸, ficam abrangidos por uma taxa de tributação diferente do que é aplicada aos residentes, porém com o requisito obrigatório de serem atividades categorizadas na lista de atividades de elevado valor acrescentado contida na Portaria 12/2010, de 7 de janeiro, atualizada pela Portaria 230/2019, de 23 de julho. Assim, de acordo com o n.º 10 do artigo 72.º do CIRS, esses rendimentos ficam sujeitos:^{129 130}

- 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.).

Fazendo com que esse regime de tributação autónoma, aplicável aos residentes não habituais que exercem determinados tipos de profissões, tenha uma grande atração em comparação com as taxas gerais do IRS, as quais podem chegar aos 48% e ainda ser acrescidas taxas adicionais de solidariedade de 2,5% e 5% nos casos de rendimentos mais elevados.¹³¹

Salienta-se que o valor da taxa de 20% não sofreu nenhuma modificação desde sua implementação, 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.”¹³²

Considerando 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. Com a exceção da opção pelo englobamento dada ao contribuinte pelo atual n.º 12 do artigo 72.º do CIRS¹³³, acarretando simultaneamente a aplicação das taxas progressivas do

¹²⁸ Conforme os artigos 2.º e 3.º do CIRS.

¹²⁹ PEREIRA, Paula Rosado. **Manual de IRS**, 2ª Edição. Coimbra: Almedina, 2019. p. 64.

¹³⁰ BORGES, Ricardo da Palma e SOUSA, Pedro Ribeiro. **O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais**, in Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V. Coordenação Araújo, F., Otero, P., & Gama, J. T. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 734.

¹³¹ PEREIRA, op. cit., p. 64.

¹³² MORAIS, Rui Duarte. 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.

¹³³ Antigo n.º 8, renumerado pela Lei n.º 3/2019 de 9 de janeiro.

artigo 68.º do CIRS e realização das deduções à coleta. Bem como, por força do n.º 3 e 5.º do artigo 22 do CIRS, o englobamento abrangerá a totalidade dos rendimentos, não sendo possível o exercício da opção de forma individual.¹³⁴

Aos rendimentos de categoria A serão aplicadas as deduções específicas constantes dos artigos 25.º a 27.º do CIRS. Já aos rendimentos de categoria B, o contribuinte pode optar pelo regime de contabilidade organizada ou pelo regime simplificado, obtendo a aplicação do correspondente coeficiente constantes no disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS¹³⁵.

As restantes categorias de rendimentos adquiridos de fonte nacional, bem como os rendimentos da categoria A e B sem a caracterização de elevado valor acrescentado, ficam sujeitos às taxas gerais progressivas dos residentes nacionais, conforme o artigo 68.º (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.

3.8 PROBLEMAS SISTEMÁTICOS, DIVERGÊNCIAS INTERNAS E CRÍTICAS AO REGIME.

Como demonstrado no ponto n.º 3.3. o RRNH passou por grandes dificuldades de aplicação prática e de implementação, por tratar-se de um regime diferente de tudo que já havia existido em território português.

Nos primeiros anos, ou seja, de 2009 a 2012, a aplicabilidade do regime foi extremamente caótico. Houve grandes demoras para a aprovação, os processos eram analisados por ordem alfabética ao invés da ordem de entrada, 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 a estabilidade começou a predominar, 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

¹³⁴ BORGES, Ricardo da Palma e SOUSA, Pedro Ribeiro. **O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais**, in Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V. Coordenação Araújo, F., Otero, P., & Gama, J. T. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 734.

¹³⁵ Na medida que todas as atividade de elevado valor acrescentado constam na tabela a que se refere o artigo 151º do CIRS, o rendimento líquido apurado será equivalente a 75% do rendimento anual obtido.

particular a eliminação da necessidade de apresentar evidências de residência da pessoa nos cinco anos anteriores à sua mudança para Portugal.

E em 2016, com a implementação do sistema on-line¹³⁶, o regime entrou em alinhamento com as expectativas dos sujeitos passivos, advogados e especialistas fiscais, facilitando e reduzindo a burocracia que permeava o processo.

Porém, diante do já apresentado nas análises quantitativas do ponto n.º 3.4, em meados de março de 2019 o número de beneficiários do regime do RNH acendia às 29.901 pessoas; já a informação mais recente sobre os pensionistas com estatuto do RNH, corresponde a 2017, indica que havia cerca de 9.589 beneficiários com a tipologia de rendimentos da categoria H¹³⁷, ou seja, cerca de 30% de todos os beneficiários do regime são pensionistas.

Deste número total de beneficiários, somente 2.205 são enquadráveis com a lista de profissões de elevado valor acrescentado (7,37%). O restante dos beneficiários e maior grupo são os que possuem apenas registo de rendimentos e juros, dividendos ou mais valias por exemplo.¹³⁸

Levando em consideração que Portugal passa também pelo problema do índice demográfico, com falta de mão de obra e de população ativa, segundo o INE (Instituto Nacional de Estatística), tendo como referência as pesquisas publicadas no ano de 2017, o envelhecimento demográfico em Portugal continua a acentuar-se, registando um acréscimo da população com idade igual ou superior a 65 anos de 36.634 pessoas. Ou seja, as projeções do INE indicam que o índice de idosos dependentes vai mais do que duplicar até 2080, passando de 33 para 41 idosos por 100 pessoas potencialmente ativas.¹³⁹

¹³⁶ Pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01 de gosto.

¹³⁷ LUSA, Agência. **Estrangeiros do Regime de Residente Não Habitual pagaram 80 ME de IRS em 2017**. Diário de Notícias, Portugal, 17 junho 2019. Secção Economia. Disponível em: < <https://www.dn.pt/lusa/interior/estrangeiros-do-regime-de-residente-nao-habitual-pagaram-80-me-de-irs-em-2017-11016807.html> >. Acesso em: 14 setembro 2019.

¹³⁸ COTRIM, António; Agência Lusa. **Regime fiscal para residentes não habituais tem 9.589 reformados**. Jornal Observador, Portugal, 20 fevereiro 2019. Secção Economia. Disponível em: < <https://observador.pt/2019/02/20/regime-fiscal-para-residentes-nao-habituais-tem-9-589-reformados/> >. Acesso em: 14 setembro 2019.

¹³⁹ MARQUES, Pedro Vilela. **Portugal com 10 milhões de habitantes? Vai deixar de ser assim daqui a 15 anos: Daqui a apenas 30 anos, Portugal vai ter menos de 5 milhões de pessoas com idade para trabalhar, enquanto o número de idosos vai rondar os 3 milhões**. Diário de Notícias, Portugal, 16 novembro 2018. Secção Vida e Futuro. Disponível em: < <https://www.dn.pt/vida-e-futuro/interior/portugal-com-10-milhoes-de-habitantes-vai-deixar-de-ser-assim-daqui-a-15-anos-10188257.html> >. Acesso em: 14 de Setembro de 2019.

Não esqueçamos que os pensionistas portugueses são alvo de uma elevada carga de imposto 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 portugueses¹⁴⁰.

Vemos assim, que o principal grupo de sujeitos passivos que o RRNH buscava atrair - os “High Net Worth Individuals” -, não está se refletindo na prática, daí porque se questiona se seria essa a real intenção do governo com o regime, bem como se não estaria aumentando ainda mais o problema demográfico do Estado. A AT e o governo não disponibilizam dados exatos sobre a percentagem de cada tipo de categoria de rendimento registada no regime, o que dificulta e torna de certa forma obscuro o real objetivo de Portugal.

Em outros regimes fiscais semelhantes, os quais serão tratados adiante, veremos que alguns possuem o objetivo de atração de profissionais que beneficiem as sociedades, já o RRNH busca uma atração mais abrangente e com atenção aos beneficiários singulares, o que no nosso ver condiz melhor com a situação demográfica.

E, com a introdução das atuais evoluções legislativas no sentido de limitar o acesso da categoria H aos benefícios do regime, temos que Portugal não prejudicará as dificuldades demográficas futuras.

Outro ponto que merece atenção é em relação ao controle efetuado pela AT, ou seja, ela que é responsável pelo ato de inscrição como residente, solicitação da inscrição como RNH, pelo controle de número de inscritos, verificação e manutenção dos pressupostos. Entretanto, ao passo que o número de beneficiários aumenta como efetua o controlo necessário da estadia efetiva? Ou como controlar os sujeitos passivos beneficiários que passam mais dias no país de origem, mas continuam se beneficiando do regime? Apesar dos esforços de fiscalização, nomeadamente a atual e já aqui mencionada circular n.º 4/2019, ainda há muitas divergências nesse ponto¹⁴¹.

¹⁴⁰ MENDES, Marta Ramos. **O regime fiscal do residente não habitual**: análise à luz do princípio da não discriminação do Direito Europeu. 2011. 89f. Tese de Mestrado em Direito – Universidade de Direito do Porto, Porto, 2011. p. 9.

¹⁴¹ A Autoridade Tributária efetuou 264 inspeções a beneficiários do regime dos Residentes Não Habituais, que resultaram em correções. PAULA, Susana. Fisco Investigou 264 Residentes Não Habituais e Detetou Irregularidades, **Jornal de Negócios**, 30 dezembro 2019, Disponível em: <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/detalhe/fisco-investigou-264-residentes-nao-habituais-e-detetou-irregularidades>. Acesso em: 21 fev 2020.

Essas são algumas questões que terão maior destaque nos próximos anos, principalmente pelo motivo de que somente recentemente o regime começou a funcionar por completo. Dessa forma, defende-se um maior controle por parte da AT e maior troca de informações entre os diferentes países.

Porém, é inegável que a experiência com o RRNH até os tempos atuais foi positiva, o processo de aplicação prática do regime hoje está relativamente estabilizado, com os prazos bem delimitados e claros, dando a oportunidades aos sujeitos passivos poderem planejar e criar expectativas concretas no decorrer dos seus planeamentos.

4 REFLEXO DO REGIME DO RNH NO ESPAÇO EUROPEU

4.1 O RNH EM COMPARAÇÃO COM OUTROS REGIMES EUROPEUS SEMELHANTES

Diante das análises aqui apresentadas, concluímos que há uma grande quantidade de sujeitos passivos aderindo ao regime com o passar do tempo, principalmente depois da sua estabilização jurídica e burocrática. Com isso, o RRNH está dentro do que alguns autores chamam¹⁴² de concorrência fiscal ativa, ou seja, o território se torna mais atrativo ao investimento através de uma via tributária.

Porém, Portugal não é o primeiro nem o único país a utilizar dessa forma de atração de investimentos dos HNWI, já que regimes semelhantes de atração e competitividade também podem ser encontrados em países como Inglaterra, Suíça, França, Bélgica, Holanda, Espanha e Luxemburgo. Essa semelhança se dá por esses Estados se encontrarem inseridos no grupo de Estados-Membros da União Europeia e por utilizarem sistemas fiscais de tributação de rendimento numa base mundial e progressiva.

Segundo Borges & Sousa, estes regimes podem agrupar-se em dois tipos de destinatários: os que preveem uma tributação mitigada do rendimento da fonte estrangeira, sendo dirigidos a quem adquira uma residência permanente e, os que estabelecem tributações

¹⁴² SANTOS, António Carlos; PALMA, Clotilde Celorico. Concorrência fiscal e competitividade: a never ending story. *Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, n.º 424 Julho-Dezembro, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral dos Impostos, 2009. p. 10.

favoráveis do rendimento de fonte doméstica, sendo dirigidos aos expatriados e residentes temporários.¹⁴³

Os Regimes fiscais do Reuni Unido, Suíça e Gibraltar são essencialmente dirigidos para os residentes permanentes, à medida que a França é prioritariamente focada nos residentes temporários. Já o regime espanhol e holandês tem enfoque em ambos, sendo denominados como duais ou completos, como o português. Há ainda Estados que utilizam de instrumentos não fiscais, como por exemplo na Áustria, chegando ao ponto de conceder nacionalidade com base em investimentos realizados no país.¹⁴⁴

Todavia, de acordo com Tiago Cassiano Neves¹⁴⁵, Portugal foi o pioneiro na criação de uma lista com as profissões que podem aplicar o regime, não se encontrando as atividades listadas em qualquer um dos outros regimes já existentes.

Como já indicado, a pesquisa e desenvolvimento do presente trabalho não depositará um exaustivo esforço em delimitar e comparar cada um dos regimes internacionais semelhantes com o RNH¹⁴⁶. Demarcaremos os traços básicos destes regimes, a fim de que encontremos fundamentos suficientes para sustentar algumas alterações ao regime, que consideramos oportunas.

4.1.1 Grelhas Comparativas

Logo, interessa trazer algumas das tabelas comparativas elaboradas por Valter Nuno Dias Mendes¹⁴⁷, em sua dissertação de mestrado apresentada ao Instituto de Contabilidade e

¹⁴³ BORGES, R. P. & Sousa, P. R. **O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais**. Texto publicado na obra Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V. Coordenação Araújo, F., Otero, P., & Gama, J. T., Coimbra Editora, 2011. p. 714.

¹⁴⁴ *Ibidem*, p. 714.

¹⁴⁵ NEVES, Tiago Cassiano. Apontamentos sobre o tratamento fiscal de expatriados em Portugal e na Europa. **Fiscalidade**, Lisboa: Instituto Superior de Gestão, n.º 39 (jul.-set. 2009), p. 13-49

¹⁴⁶ Para um estudo mais aprofundado sobre as características dos diferentes regimes vide o capítulo n.º 3 da obra: BORGES, R. P. & Sousa, P. R. **O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais**. Texto publicado na obra Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V. Coordenação Araújo, F., Otero, P., & Gama, J. T., Coimbra Editora, 2011.

¹⁴⁷ MENDES, Valter Nuno Dias. **Incentivos ao Investimento Estrangeiro: O Regime Fiscal do Residente Não Habitual e a Autorização de Residência para Atividade de Investimento – Vistos Dourados (Golden Visa)**. 2015. 77f. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2015.

Administração do Porto¹⁴⁸, as quais trazem as principais diferenças entre os regimes de forma simples.

Tabela 6 – Regime Fiscal Suíça: “Fiscal Deal”

	RNH	Fiscal Deal
Condições de acesso	<ul style="list-style-type: none"> Ausência de residência fiscal nos 5 anos anteriores Ser residente fiscal 	<ul style="list-style-type: none"> Ausência de residência fiscal nos 10 anos anteriores Ser residente fiscal
Outras Condições	<ul style="list-style-type: none"> Atividade de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how 	<ul style="list-style-type: none"> Especialistas e quadros superiores Dedução do rendimento tributável dos gastos profissionais
Tributação	<p style="text-align: center;">-</p> <ul style="list-style-type: none"> Fonte Nacional -> 20% Fonte Estrangeira -> Isentos 	<ul style="list-style-type: none"> Exigência de património líquido > CHF 2.000.00 Fonte Nacional: - Fonte Estrangeira -> Isentos
Período durante o qual poderá beneficiar do regime	10 anos	5 anos

Fonte: MENDES, Valter Nuno Dias. Incentivos ao Investimento Estrangeiro: O Regime Fiscal do Residente Não Habitual e a Autorização de Residência para Atividade de Investimento – Vistos Dourados (Golden Visa). p. 41

Tabela 7 – Regime Fiscal Francês: “Régime spécial d’imposition des impatriés”

	RNH	Régime spécial d’imposition des impatriés
Condições de acesso	<ul style="list-style-type: none"> Ausência de residência fiscal nos 5 anos anteriores Ser residente fiscal 	<ul style="list-style-type: none"> Ausência de residência fiscal nos 5 anos anteriores Ser residente fiscal
Outras condições	<ul style="list-style-type: none"> Atividade de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how 	-
Tributação: observações prévias	-	<ul style="list-style-type: none"> Exclusão do rendimento tributável dos gastos com destacamento ou; Dedução forfetária de 30% do mesmo montante
Tributação	<ul style="list-style-type: none"> Fonte Nacional -> 20% 	<ul style="list-style-type: none"> Isenção de 30% do rendimento tributável (com limite de 50%) ou; Isenção total do suplemento de remuneração (prime d’impatriation)

¹⁴⁸ Análise comparativa que também pode ser encontrada em: AMORIM, José de Campos; MENDES, Valter Nuno Dias. **O Regime fiscal do residente não habitual (RNH) em Portugal e a sua comparação com outros países.** Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano 9, nº 1 – primavera. Coimbra: Almedina, 2016. p. 138-152.

	<ul style="list-style-type: none"> • Fonte Estrangeira -> Isentos 	<ul style="list-style-type: none"> • Fonte Estrangeira -> Isenção de 20%
Período durante o qual poderá beneficiar do regime	10 anos	5 anos

Fonte: MENDES, Valter Nuno Dias. Incentivos ao Investimento Estrangeiro: O Regime Fiscal do Residente Não Habitual e a Autorização de Residência para Atividade de Investimento – Vistos Dourados (Golden Visa). p. 43

Tabela 8 – Regime Fiscal Belga: “Expatriate tax regime”

	RNH	Expatriate tax regime
Condições de acesso	<ul style="list-style-type: none"> • Ausência de residência fiscal nos 5 anos anteriores • Ser residente fiscal 	<ul style="list-style-type: none"> • Ausência de residência fiscal • Ser residente fiscal
Outras condições	<ul style="list-style-type: none"> • Atividade de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how 	<ul style="list-style-type: none"> • Especialistas e quadros superiores
Tributação	<ul style="list-style-type: none"> • Fonte Nacional -> 20% • Fonte Estrangeira -> Isentos 	<ul style="list-style-type: none"> • Exclusão do rendimento tributável dos subsídios ou gastos com destacamento (“travel exclusion”) • Fonte Estrangeira -> Isentos
Período durante o qual poderá beneficiar do regime	10 anos	-

Fonte: MENDES, Valter Nuno Dias. Incentivos ao Investimento Estrangeiro: O Regime Fiscal do Residente Não Habitual e a Autorização de Residência para Atividade de Investimento – Vistos Dourados (Golden Visa). p. 46

Tabela 9 – Regime Fiscal Holandês: “Special tax regime for expatriates – the 30% ruling”

	RNH	Special tax regime for expatriates: the 30% - ruling
Condições de acesso	<ul style="list-style-type: none"> • Ausência de residência fiscal nos 5 anos anteriores • Ser residente fiscal 	-
Outras condições	<ul style="list-style-type: none"> • Atividade de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how 	<ul style="list-style-type: none"> • Exigência de know-how • Exigência de contrato de trabalho
Tributação	<ul style="list-style-type: none"> • Fonte Nacional -> 20% • Fonte Estrangeira -> Isentos 	<ul style="list-style-type: none"> • Fonte Nacional -> Isenção de 30% do rendimento tributável (subvenção não tributável) e 70% do rendimento tributável • Fonte Estrangeira -> 70% do rendimento tributável
Período durante o qual poderá beneficiar do regime	10 anos	8 anos

Fonte: MENDES, Valter Nuno Dias. Incentivos ao Investimento Estrangeiro: O Regime Fiscal do Residente Não Habitual e a Autorização de Residência para Atividade de Investimento – Vistos Dourados (Golden Visa). p. 47

Tabela 10 – Regime Fiscal Reino Unido – “Remittance basis of taxation: Non-Domiciled”

	RNH	<i>Remittance basis of taxation: Non-Domiciled</i>
Condições de acesso	<ul style="list-style-type: none"> Ausência de residência fiscal nos 5 anos anteriores Ser residente fiscal 	<ul style="list-style-type: none"> Não há prazo de ausência prévia. Ser residente fiscal e também considerado não domiciliado no Reino Unido
Outras condições	<ul style="list-style-type: none"> Atividade de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how 	<ul style="list-style-type: none"> Pode ser feito por qualquer sujeito passivo que deseja trazer rendimentos do estrangeiro. Não exige qualificações profissionais Entrega do <i>self assessment</i>¹⁴⁹ na declaração fiscal anual¹⁵⁰ Inclui-se os rendimentos auferidos pelos sujeitos e ganhos de capital Pagamento de <i>remittance basis charge</i> (RBC)¹⁵¹
Tributação	<ul style="list-style-type: none"> Fonte Nacional -> 20% Fonte Estrangeira -> Isentos 	<ul style="list-style-type: none"> Fonte nacional -> tributados conforme o <i>arising basis</i>¹⁵² Fonte estrangeira: <ul style="list-style-type: none"> Rendimento tributável até 2.000 GBP não paga RBC e não tem de requerer a aplicação do regime e não perde benefícios¹⁵³ Isenção sobre ganho de capital Taxas: <ul style="list-style-type: none"> - 0% até 11.500GBP; - 20% de 11.501 GBP até 45.000 GBP; - 40% de 45.000 GBP até 150.000 GBP; - 45% acima de 150.001 GBP.
Período durante o qual poderá beneficiar do regime	10 anos	Sem duração

¹⁴⁹ Declaração onde se especifica quais os rendimentos estrangeiros que o sujeito passivo deseja remeter para o Reino Unido.

¹⁵⁰ O requerimento pode ser feito durante o ano fiscal de modo a facilitar o planeamento, porém com limite até 31 de janeiro do ano seguinte a que respeitem os rendimentos e ganhos de capital.

¹⁵¹ Obrigação correspondente a um pagamento que todos os indivíduos que queiram usufruir do regime tem de fazer, salvo exceções. A quantia vai depender do período de tempo que este tenha sido residente no Reino Unido.

¹⁵² Os rendimentos serão tributados pelo rendimento mundial, mas apenas no que respeita a rendimentos de origem inglesa

¹⁵³ Dedução pessoal no que diz respeito ao imposto sobre o rendimento e a isenção para o imposto sobre ganhos de capital

Fonte: RAMOS, Maria Inês Fernandes. **Tributação do Residente não Habitual em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares: Análise Comparativa entre Portugal, Espanha e Reino Unido.**¹⁵⁴

4.1.2 Especial Atenção ao Regime Espanhol dos *impatriados*

Importante dar uma atenção mais minuciosa ao regime espanhol, tendo em vista a proximidade geográfica, características culturais e aspectos históricos.

O regime espanhol é caracterizado como um sistema dualista, uma vez que é direcionado para os indivíduos que passam a residir permanentemente e para os residentes temporários. As diferenças básicas com o regime português podem ser verificadas conforme a tabela 11:

Tabela 11 – Regime Fiscal Espanha – “Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español”

	RNH	Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español
Condições de acesso	<ul style="list-style-type: none"> Ausência de residência fiscal nos 5 anos anteriores Ser residente fiscal Atividade de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how 	<ul style="list-style-type: none"> Ausência de residência fiscal nos 10 anos anteriores Ser residente fiscal
Outras condições	-	<ul style="list-style-type: none"> Exclusão para os desportistas profissionais Consideram-se obtidos em Espanha a totalidade dos rendimentos de trabalho dependente
Tributação	<ul style="list-style-type: none"> Fonte Nacional -> 20% Fonte Estrangeira -> Isentos 	Rendimento tributável até € 600.000 -> 24% Rendimento tributável até € 600.000 -> 47%
Período durante o qual poderá beneficiar do regime	10 anos	1 + 5 anos

Fonte: MENDES, Valter Nuno Dias. Incentivos ao Investimento Estrangeiro: O Regime Fiscal do Residente Não Habitual e a Autorização de Residência para Atividade de Investimento – Vistos Dourados (Golden Visa). p. 50

Este regime entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2004, com a publicação da *Ley 62/2003, de 30 de diciembre*¹⁵⁵ e do *Real Decreto 687/2005, de 10 de junho*¹⁵⁶, através do

¹⁵⁴ RAMOS, Maria Inês Fernandes. **Tributação do Residente não Habitual em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares: Análise Comparativa entre Portugal, Espanha e Reino Unido.** 2017. 100 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, setembro de 2017. p. 48-60.

acréscimo do 5.º parágrafo ao artigo 9.º da *Ley do Impuesto sobre la renta de las personas físicas* (LIRPF), sendo considerado importante incorporar no *Reglamento del Impuesto sobre la Renta de Las personas Físicas* (RIRPF), aprovado pelo *Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio*. Pode-dizer que o regime passou por 3 grandes alterações, nos anos de 2006, 2010 e 2014.

Um outro dado interessante em relação ao regime espanhol é que no início da sua entrada em vigor os jogadores de futebol foram grandes beneficiários do mesmo¹⁵⁷, fazendo com que os jogadores internacionais não evitassem em assinar contratos com os clubes espanhóis, cenário que foi alterado com a entrada do limite quantitativo.¹⁵⁸

4.1.3 Síntese Comparativa.

Como dito, o regime português não foi uma inovação e possui vantagens e desvantagens quando comparado com outros regimes que buscam também a atração de investimento externo. Por exemplo, para que o regime espanhol seja aplicado, o cidadão deslocado não pode ser considerado residente fiscal em Espanha durante os dez anos anteriores, ao passo que Portugal apenas exige que a condição de residente fiscal não se verifique nos últimos cinco anos.

Merece destaque também a condição necessária de um contrato de trabalho pelo regime espanhol, criando uma limitação nesse sentido, não podendo o sujeito passivo exercer uma profissão independente, mesmo com a classificação de profissão liberal, prejudicando igualmente aquele sujeito que se desloca à Espanha a procura de um trabalho.

Outro regime que necessitamos ter uma maior atenção e que se torna interessante demonstrar é o do Reino Unido, o qual possui um regime mais liberal, nomeado *remittance basis of taxation*, que não tem o requisito do contrato de trabalho nem o de estar em uma lista de profissões qualificadas, deixando ele, à primeira vista, mais atrativo. Porém, os sujeitos

¹⁵⁵ Disponível em: http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2005-9875. Acesso em: 07 mar 2020.

¹⁵⁶ *Ibidem*. Acesso em: 07 mar 2020.

¹⁵⁷ KLEVEN, Henrik. **Taxation and International Migration of Superstars: Evidence from European Futebol Market**. In NBER Working Paper 16545. Cambridge: National Bureau of Economic Research, 2010. p. 52.

¹⁵⁸ Alteração feita pela Lei 26/2009, de 23 de Dezembro de 2009, que aprovou o Orçamento Geral do Estado para 2010, e veio alterar a retribuição prevista para cada ano em que vigore o regime fiscal especial, não podendo ser superior a 600 mil euros. Ficou conhecida como Ley de Beckam, uma vez que o jogador de futebol inglês, David Beckam, foi um dos principais a usufruir dos benefícios do regime.

que aplicam o regime inglês estão sujeitos ao pagamento de uma *charge* cujo valor dependerá da longevidade da residência do sujeito.¹⁵⁹

Um dos aspectos que deixava o sistema de RNH de Portugal em uma posição mais benéfica em relação aos outros países era, como já dito e de acordo com a antiga redação do n° 7 no artigo 16° do CIRS, a possibilidade de o contribuinte usufruir do RNH durante 10 anos e não ser proibida a sua renovação; porém, com a atualização dada pela redação da Lei n° 20/2012, de 14/05, foi eliminada a expressão “renováveis”, deixando ainda mais clara a sua semelhança aos outros sistemas europeus vigentes.

Outro fator que destacava o regime português era a particularidade da tributação dos rendimentos da categoria H, que podia gerar uma dupla não tributação e que, por vezes, acabava por incentivar a modificação da residência fiscal para Portugal dos pensionistas e reformados que, como também já foi referido, houve a alteração com a aprovação do OE 2020.

Já em aspectos desvantajosos, temos que o regime português exige que o sujeito passivo, antes de poder requerer o regime especial, tenha de se inscrever como residente em Portugal e somente após isso que lhe é permitido a inscrição no regime, por via eletrónica, através do Portal das Finanças. Já no regime espanhol e inglês, por exemplo, é feito de forma mais simples, bastando efetuar o pedido na declaração fiscal anual.¹⁶⁰

Nos restantes aspectos o regime do RNH português continua sendo mais vantajoso e abrangente, visto que a sua aplicação em território nacional depende unicamente da não residência fiscal pretérita e da residência fiscal atual dos sujeitos passivos que pretendem utilizar do regime¹⁶¹.

Podemos perceber que, tanto o regime português quanto os restantes, foram e continuam a ser alvos de inúmeras reformas desde as suas entradas em vigor. Contudo, vemos

¹⁵⁹ RAMOS, Maria Inês Fernandes. **Tributação do Residente não Habitual em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares**: Análise Comparativa entre Portugal, Espanha e Reino Unido. 2017. 100 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, setembro de 2017. p. 65

¹⁶⁰ *Ibidem*, p. 74

¹⁶¹ BORGES, Ricardo da Palma e SOUSA, Pedro Ribeiro. **O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais**, in Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V. Coordenação Araújo, F., Otero, P., & Gama, J. T. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 701.

também que ainda não estão na sua melhor redação, trazendo sempre a possibilidade de se efetuar melhorias.

4.2 DIVERGÊNCIAS COM OUTROS ESTADOS-MEMBROS

Daqui resulta que, no estado atual do desenvolvimento do direito comunitário, os Estados-Membros se beneficiam, sob reserva da observância do direito comunitário, de uma certa autonomia e que, por conseguinte, não são obrigados a adaptar o seu próprio sistema fiscal aos diferentes sistemas de tributação dos outros Estados-Membros, nomeadamente para eliminar a dupla tributação decorrente do exercício paralelo.

Colocando em consideração esses aspectos, apresentamos a seguir as atuais e principais divergências colocadas em razão do RRNH aplicado por Portugal, demonstrando suas origens, motivações, progressões e desfechos.

4.2.1 Fim do Acordo de Dupla Tributação entre Portugal e Finlândia

Finlândia e Portugal possuem uma CDT desde 1971, a qual foi assinada em Helsínquia em 27 de Abril de 1970, aprovada em Portugal pelo Decreto-Lei n.º 494/70; porém, através de Nota Verbal de 14 de junho de 2018, que se tornou pública através do Aviso n.º 146/2018, a Embaixada da Finlândia em Lisboa comunicou ao Estado Português a decisão da República da Finlândia de denunciar a CDT entre os dois países, deixando de produzir os efeitos desde 31 de dezembro de 2018. Com isso passam a aplicar-se, fiscalmente, as regras nacionais de cada país, dando lugar a possíveis duplas tributações aos reformados, particulares e empresas com atividades nos dois mercados.

As consequência e implicações fiscais advindas do fim da ADT são diversas, como por exemplo: Os serviços que sejam prestados por sociedades residentes na Finlândia passarão a estar sujeitos a retenção na fonte em Portugal; Os juros e dividendos pagos a sociedades finlandesas poderão estar sujeitos a retenção na fonte em Portugal; As mais valias resultantes de uma alienação de participações em entidades residentes em território português poderão estar sujeitas a tributação em Portugal; As pensões de natureza privada auferidas por um residente fiscal em Portugal passam a poder ser tributadas também na Finlândia, e vice-

versa; Os juros, dividendos e *royalties* passam a poder ser tributados de acordo com as taxas previstas na legislação interna de cada um dos países.¹⁶²

Esta denúncia se deu, principalmente, pela razão da insatisfação do governo finlandês com a criação do estatuto do residente não habitual, pontualmente no tocante dos rendimentos advindo de pensões. Ou seja, o regime estava a permitir que os pensionistas se beneficiassem de uma dupla não tributação.

Esta dupla não tributação se dá nomeadamente pela contradição existente entre a CDT e o RRNH, ou seja, a primeira dá a competência de tributação dos rendimentos de categoria H (não públicos) ao estado da residência e, o segundo, aplica o método de isenção quando se verifica que estes rendimentos não são tributados no estado da Fonte e não são considerados obtidos em território português.

Antes de haver a citada denúncia, em novembro de 2016 houve uma tentativa de renegociação entre os ministérios das finanças dos dois países, os quais assinaram um novo acordo em Bruxelas, que permitiria que a Finlândia readquirisse o direito de tributar seus pensionistas que tenham decidido mudar-se para Portugal. Este novo acordo foi rapidamente ratificado em dezembro de 2016 pelo parlamento da Finlândia; todavia, Portugal adiou este passo e a legislação não foi enviada para a Assembleia da República, dando origem a mais divergências.

No seguimento da inércia do governo português, temos que o acesso às estatísticas e dados oficiais referente aos cidadãos que se beneficiam do RRNH são extremamente limitados, dificultando sustentá-los com bases fidedignas, dando a entender que há uma obscuridade proposital e sistemática para o fornecimento destes dados. O que tem sentido se levarmos em conta que esse sistema vem valido muito para Portugal, que reluta em dizer que o sistema não fomenta o planeamento fiscal nem a concorrência desleal à escala europeia.

¹⁶² ESTEVES, Jaime Carvalho. **Convenção entre Portugal e Finlândia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital**. PWC Portugal, 2019. Disponível em: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinformisico/flash/internacional/pwc-flash-fiscal-convencao-entre-portugal-e-finlandia-para-evitar-a-dupla-tributacao-em-materia-de-impostos-sobre-o-rendimento-e-sobre-o-capital.html>, Acesso em: 11 mar 2020.

4.2.2 Negociações com a Suécia

Tendo em conta a naturalidade dos sujeitos passivos beneficiários do regime do RNH com pensões no estrangeiro, em 2019 a Suécia foi a 3º com maior número de contribuintes, o que corresponde a 14,05% do total de beneficiários desta categoria de rendimentos.¹⁶³

Devido a este considerável número de pensionistas que decide usufruir do regime português, o Estado da Suécia, assim como o da Finlândia, com foco na revisão e possível alteração da CDT, decidiu entrar em negociações, igualmente pelo motivo de não considerarem legítima a dupla não tributação que ocorre referente a valores de pensões profissionais (não públicas) dos sujeitos que decidem alterar sua residência fiscal para terras portuguesas. A ministra das finanças da Suécia, Magdalena Andersson, sustentou: “é que não se trata de perder dinheiro nos impostos, mas sim por um direito moral de se pagar imposto em algum lugar.”¹⁶⁴

Assim, para rever a CDT assinada em 2002 e, na intenção de pôr fim a esta discussão, os governos sueco e português entraram em negociações no meio do ano de 2018, adentrando nas consultas técnicas, ao nível das respetivas Autoridades Tributárias, em 01 de setembro do mesmo ano.¹⁶⁵

Como resultado destas negociações, as quais ocorreram de forma construtiva, foi assinado e publicado, em 16 de maio de 2019, através de nota a comunicação social emitida pelo gabinete do ministro das finanças de Portugal, Mário Canteno¹⁶⁶ e à margem da reunião do ECOFIN, um Protocolo à Convenção para Evitar a Dupla Tributação, englobamento as principais preocupações de ambos os países.

¹⁶³ Conforme retira-se das análises quantitativas do capítulo 3.4.

¹⁶⁴ WIKSTRÖM, Tobias. Moraliskt rätt att undvika svensk skatt. *Jornal Dagens Industri*, Suécia, 17 maio 2019. Disponível em: <<https://www.di.se/ledare/moraliskt-ratt-att-undvika-svensk-skatt/>>. Acesso em: 27 de outubro de 2019.

¹⁶⁵ LUSA, Agência. Suécia “Arrasta” Portugal Para Negociações Para Acabar Com Borlas Fiscais Aos Pensionistas: A Suécia quer acabar com o regime que permite aos pensionistas daquele país viverem em Portugal sem pagar impostos nem cá nem na Suécia. *Jornal dos Negócios*, Portugal, 01 setembro 2018. Disponível em: <<https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/detalhe/suecia-arrasta-portugal-para-negociacoes-para-acabar-com-borlas-fiscais-aos-pensionistas>> . Acesso em: 27 de outubro de 2019.

¹⁶⁶ Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=293dfccf-9e06-43ab-a098-63f918e25fc4>.

Estas alterações seguem a mesma lógica da convenção que a Finlândia estava a requerer a ratificação, ou seja, conferir ao Estado da fonte o direito de taxar todas as pensões dos seus sujeitos passivos.

4.2.3 Divergências com França.

Em Outubro de 2018, nas terras francesas, teve início as manifestações dos chamados “coletes amarelos”, com o apoio da maior parte da população (variando de 73% a 84%)¹⁶⁷. Na qual se reivindicou basicamente as reformas fiscais e sociais propostas pelo governo do presidente Emmanuel Macron.

Segundo o Ministério do Interior francês, no primeiro dia de protestos, em 17 de novembro, cerca de 287.000 protestantes vestiram os coletes amarelos, já na segunda semana do movimento, 24-25 de novembro, em média de 100.000 bloquearam avenidas em 160 diferentes ações no território francês¹⁶⁸.

Com o objetivo de responder os protestos e trazer soluções, o governo francês promoveu desde debates públicos até a implementação de um endereço eletrónico chamado “O Grande Debate Nacional”. Foram quase duas milhões de propostas feitas pelos franceses, sendo uma grande parte vinda através da internet.

Dentro destas reivindicações houve opiniões populares que foram diretamente de encontro com o RRNH, sustentando a concorrência fiscal desleal do mesmo, senão vejamos alguns exemplos publicados pelo Jornal de Negócios¹⁶⁹.

“Os exilados fiscais reformados que vivem há seis meses em Portugal e, brevemente, em Itália, continuam a receber a sua pensão dada pelos organismos públicos. É fácil identificá-los. No entanto, eles continuam a vir tratar-se em França gratuitamente apesar de já não contribuírem para o nosso sistema social. É preciso que paguem os preços reais dos tratamentos médicos que recebem”.

¹⁶⁷ BOCK, Pauline. **The Yellow Jackets Are a Reminder Emmanuel Macron Rules Only One Version of France:** The Frustration of the France of the roundabouts has spilled over into protest and violence. New Statesman, Inglaterra, publicado em 28/11/2018. Disponível em: <<https://www.newstatesman.com/world/europe/2018/11/yellow-jackets-are-reminder-emmanuel-macron-rules-only-one-version-france>>. Acesso em: 10/09/2019.

¹⁶⁸ Ibidem.

¹⁶⁹ LUSA, Agência. **Franceses chamam a Portugal “Eldorado Fiscal”:** Não é só na Finlândia e na Suécia que se critica a borla fiscal que Portugal concede a reformados de outros países, a polémica chegou a França, onde os franceses que vêm viver para Portugal são chamados de “exilados fiscais” e o país classificado como um “eldorado fiscal”. Jornal dos Negócios, Portugal, 07 abril 2019. Secção impostos. Disponível em: <<https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/detalhe/franceses-chamam-a-portugal-eldorado-fiscal>> Acesso em: 11 de setembro de 2019.

“É preciso fazer pagar de alguma maneira todos os reformados que partem para fugir aos impostos em França, já que como não consomem aqui, o seu dinheiro não volta a entrar na economia francesa. Eles empobrecem a França. É um verdadeiro escândalo e uma prova de grande egoísmo”.

“É importante abrir um debate sem tabu sobre este dispositivo, que leva a uma dupla isenção dos reformados franceses que se mudam para Portugal. Esta dupla isenção leva a que os Estados sejam privados de receitas fiscais e promovem concorrência desleal entre os Estados-membros da União Europeia”.

Outro exemplo emblemático foi o ator e cantor Florent Pagny, em 2017, o qual se pronunciou em uma entrevista afirmando que iria mudar sua residência para Portugal por razões fiscais, fazendo com que o Ministro da Economia e das Finanças francês, na época Bruno Le Maire, convidasse-o para permanecer em França, sustentando que o governo está a preparar medidas para manter grandes fortunas em território nacional.¹⁷⁰

Recorda-se que francesa é a nacionalidade com a massiva maioria do número de beneficiários do regime RNH, o que igualmente se traduz no número de beneficiários com pensões no estrangeiro.¹⁷¹

Essas divergências, na sua maioria, recaem novamente na contradição entre a CDT celebradas entre os Estados, a qual atribui a competência de tributação dos rendimentos de pensões (categoria H) ao estado da residência, e o regime do RNH, o qual aplica o método de isenção.

Percebemos assim uma grande insatisfação não só na Finlândia e Suécia, mas também dos cidadãos franceses em relação aos benefícios fiscais que Portugal oferece para quem muda sua residência fiscal para cá, principalmente no tocante à isenção das pensões pelo regime do RNH.

¹⁷⁰ LUSA, Agência. **Forent Pagny, uma estrela francesa seduzida por Portugal e suas isenções fiscais**. Jornal Dinheiro Vivo, Portugal, 04 de Outubro de 2017. Secção Estrangeiros. Disponível em: < <https://www.dinheirovivo.pt/lifestyle/florent-pagny-uma-estrela-francesa-seduzida-por-portugal-e-suas-isencoes-fiscais/> >. Acesso em: 11 de setembro de 2019.

¹⁷¹ Conforme pode se retirar do estudo quantitativo do capítulo 3.4., 26,16% dos beneficiários do regime do RNH são de nacionalidade francesa.

4.3 PROPOSTAS DE MELHORIA AO REGIME FISCAL DO RESIDENTE NÃO HABITUAL

Após a apresentação das pesquisas e estudos realizados, podemos assim indicar possíveis melhorias e alterações que ao nosso entendimento beneficiariam a progressiva evolução do regime.

Assim, para que o regime do RNH se torne mais atrativo aos sujeitos passivos, sem comprometer sua legalidade e concorrência plena, julgamos ser interessante as seguintes alterações:

- Flexibilização da residência prévia e da duração de aplicação;
- Alargamento da lista de atividades de valor acrescentado;
- Possibilidade de inscrição ao regime através da declaração fiscal anual;
- Maior fiscalização por parte da Autoridade Tributária de Portugal;
- Melhor estudo estatístico do número de beneficiários.

Estas alterações são possíveis de serem aplicadas, tendo em vista que, por exemplo, o regime fiscal do Reino Unido não exige residência prévia nem lista de atividades. Cremos que a exclusão das listas de atividades seria demasiado, tendo em vista que estaria a desvirtuar o objetivo do regime, bastando o seu alargamento para atividades como a dos advogados.

Ainda em relação à flexibilização da residência prévia, o RRNH poderia regular de forma mais alargada profissões decorrentes de graus académicos elevados adquiridos em território nacional, como acontece no regime holandês, que delimita menos restrições para o ingresso nos benefícios fiscais para contribuintes que finalizem seus estudos e adquiram o grau de PHD e Mestre com menos de 30 anos.

A possibilidade de declaração da opção pelo RRNH na declaração fiscal anual traria uma maior facilidade de acesso pelos contribuintes e diminuiria significativamente as burocracias envolvidas atualmente, bastando utilizar como exemplo os regimes do Reino Unido e Espanha.

Já relativamente ao aumento de fiscalização da Autoridade Tributária de Portugal, cremos que uma maior atenção traria benefícios à estabilidade do regime, principalmente no

que diz respeito à estadia efetiva dos beneficiários, número de inscrito e a verificação / manutenção dos pressupostos

Por fim, 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.

5 CONCLUSÃO

De acordo com os dados estatísticos aqui demonstrados, vemos que o regime do RNH, desde sua entrada em vigor, teve um crescimento grande no número de beneficiários, porém este não foi linear, já que houve reformas e alterações que influenciaram na harmonização do regime.

Com as atuais alterações no regime do RNH, principalmente as advindas da aprovação do OE de 2020, com destaque nas que dizem respeito ao alargamento das atividades de alto valor acrescentado e na limitação das isenções de pensões estrangeiras, cremos que o crescimento do número de sujeitos passivos beneficiários continue, porém, de uma forma mais condizente com os objetivos originários do regime. Ou seja, a atração dos investimentos externos e de profissionais altamente qualificados.

Desse modo, com o fim da isenção das pensões estrangeiras pelo OE de 2020, cremos que as divergências existentes principalmente com Finlândia, Suécia e França, serão dirimidas, tendo em conta que o cerne da discussão era a isenção do pagamento das pensões dos sujeitos passivos beneficiários do regime do RNH, pela incompatibilidade das atuais CDT's.

No tocante às restantes críticas internacionais, julgamos também haver uma estabilização futura, tendo em vista os atuais planos de harmonização das políticas fiscais dentro do espaço europeu, nomeadamente com a reforma do processo de decisão em domínios da política fiscal lançada pela Comissão Europeia, com a entrada da diretiva 2017/2852 que facilita a resolução de litígios relacionados à matéria fiscal, bem como com o papel do Comité de Assuntos Fiscais da OCDE na regulação das concorrências fiscais prejudiciais.

Diante das análises aqui efetuadas, no que diz respeito aos regimes semelhantes, evoluções e alterações do regime do RNH a nível nacional e europeu, temos que não há uma grande disparidade entre os regimes, cada um com suas vantagens e desvantagens, o que nos afasta da teoria de que Portugal deva ser considerado um eldorado fiscal e não nos deixa concluir que o regime português está a efetuar uma concorrência desleal.

Assim, o regime do RNH é um atrativo ao investimento estrangeiro, tendo em conta que é muito mais favorável do que o regime geral aplicável aos residentes e não residentes,

sendo altamente benéfico ao Estado Português e competitivo aos países aqui citados e estudados.

Com esse trabalho esperamos ter contribuído com uma análise comparativa e crítica do regime dos residentes não habituais em Portugal, na finalidade de propor melhorias e chegarmos mais próximos de uma perceção cristalina dos seus objetivos e importância para o país.

6 REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues. **A Tributação Brasileira e o Novo Ambiente Económico: A Regorma Tributária Inevitável e Urgente**. Revista do BNDES, v. 7, n. 13. Rio de Janeiro, 2000.

AMORIM, José de Campos; MENDES, Valter Nuno Dias. **O Regime fiscal do residente não habitual (RNH) em Portugal e a sua comparação com outros países**. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano 9, n.º 1 – primavera. Coimbra: Almedina, 2016.

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA. **Tabela Prática das Convenções para Evitar a Dupla Tributação Celebradas por Portugal**. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib/Documents/Tabela_CDT_2019.pdf. Acesso em: 01 de Abril de 2019.

AVRAMOVICH, Michael P. **The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation**, by Ramon J. Jeffery: book review. Vol. 7: Iss. 2, Article 15. Bloomington: Indiana Journal of Global Legal Studies, 2000, Disponível em: <http://www.repository.law.indiana.edu/ijgls/vol7/iss2/15>>. Acesso em: 19 jan. 2020.

BANCO DE PORTUGAL, **Boletim Económico**. Inverno 2009, Volume 15, Número 4, Lisboa, 2009, p. 10. Disponível em: https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/pdf-boletim/bol_inverno09_p.pdf

BOCK, Pauline. **The Yellow Jackets Are a Reminder Emmanuel Macron Rules Only One Version of France**: The Frustration of the France of the roundabouts has spilled over into protest and violence. New Statesman, Inglaterra, publicado em 28/11/2018. Disponível em: <https://www.newstatesman.com/world/europe/2018/11/yellow-jackets-are-reminder-emmanuel-macron-rules-only-one-version-france> >.

BORGES, Ricardo da Palma e SOUSA, Pedro Ribeiro. **O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais**, in Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V. Coordenação Araújo, F., Otero, P., & Gama, J. T. Coimbra: Coimbra Editora, 2011

BORGES, Ricardo da Palma e SOUSA, Pedro Ribeiro. O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais. **Fiscalidade**, Lisboa: Instituto Superior de Gestão, n.º 40, p. 5-57, out./dez. 2009.

CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Lições de Fiscalidade**. Vol. 1: Princípios gerais e fiscalidade interna, 6.ª Edição revisada e atualizada. Coimbra: Almedina, 2018. ISBN: 978-97-240-8211-0

CLAVIJO, A. S. Propuestas para la reforma del régimen de impatriados español desde una visión de Derecho Comparado, **Cronica Tributaria**, Cádiz, n.º 148/2013, pp. 195- 213.

COTRIM, António; Agência Lusa. **Regime fiscal para residentes não habituais tem 9.589 reformados**. Jornal Observador, Portugal, 20 fevereiro 2019. Secção Economia. Disponível

em: < <https://observador.pt/2019/02/20/regime-fiscal-para-residentes-nao-habituais-tem-9-589-reformados/> >

COURINHA, Gustavo Lopes, **A Residência Fiscal no Direito Internacional Fiscal: do abuso subjetivo de convenções**, Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-5861-0.

COURINHA, Gustavo Lopes. **A Tributação dos Cidadãos Portugueses Trabalhadores no Estrangeiros à Luz do Artigo 15.º do Modelo de Convenção OCDE**. Fiscalidade, Número 17, 2004, pp. 55-71.

COURINHA, Gustavo Lopes. **Ainda a Propósito da Tributação dos Trabalhadores Portugueses na Alemanha**: Algumas notas ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de Julho de 2006. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, Número 1, 2008. pp. 289-295.

DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal**: lições. 1.ed. Coimbra: Almedina. ISBN 978-97-240-6328-7

DUARTE, Maria Luísa. **A Teoria dos Poderes Implícitos e a Delimitação de Competências entre a UE os Estados-Membros**. Lisboa: Lex Editora, 1997

ENZWEILLER, Romano José. **Os Desafios de Tributar na Era da Globalização**. Florianópolis, Brasil: Editora Diploma Legal, 2000. ISBN: 978-85-875-1409-7

ESTEVES, Jaime Carvalho. **Convenção entre Portugal e Finlândia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital**. PWC Portugal, 2019. Disponível em: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinformisco/flash/internacional/pwc-flash-fiscal-convencao-entre-portugal-e-finlandia-para-evitar-a-dupla-tributacao-em-materia-de-impostos-sobre-o-rendimento-e-sobre-o-capital.html>

FARINHA, Ana Helena e JANINE, Ana Filipa. **Portugal: um ponto de abrigo na Europa – O melhor regime de impatriados do continente europeu**, in Revista Vida Judiciária, n.º 199, janeiro/fevereiro, revista bimestral. Lisboa: Vida Económica Editorial, 2017

FAUSTINO, Manuel. **Sobre a Reforma do IRS**. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 7, n.º 4, Inverno, Almedina, Julho 2015. p. 163-183.

FERREIRA, Rogério M. Fernandes. **As Novas Reformas Fiscais Portuguesas do Século XXI**. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 7, n.º 2 Verão, Novembro 2014. p. 203-210.

GONÇALES, Susana Estêvão. **Residência Fiscal em IRS**. **Cadernos de Justiça Tributária**, Braga, n.º 08 (abr.-jun. 2015)

GRECO, Marco Aurélio. **Globalização e Tributação da Renda Mundial**. Revista Fórum de Direito Tributário, a. 1, n. 2. Belo Horizonte, 2003.

GUERRA, José Calejo. **A não residência fiscal no código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à distorção administrativa**. Caderno de Justiça Tributária, Braga, n.º 06 (out.-dez. 2014)

KLEVEN, Henrik. **Taxation and International Migration of Superstars: Evidence from European Futeball Market.** In NBER Working Paper 16545. Cambridge: National Boureau of Economic Research, 2010.

LOBO, Carlos. **Política Fiscal em Tempo de Recessão**, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 3, ano 2. Coimbra: Almedina, 2009.

LUSA, Agência. **Estrangeiros do Regime de Residente Não Habitual pagaram 80 ME de IRS em 2017.** Diário de Notícias, Portugal, 17 junho 2019. Secção Economia. Disponível em: < <https://www.dn.pt/lusa/interior/estrangeiros-do-regime-de-residente-nao-habitual-pagaram-80-me-de-irs-em-2017-11016807.html> >.

LUSA, Agência. **Forent Pagny, uma estrela francesa seduzida por Portugal e suas isenções fiscais.** Jornal Dinheiro Vivo, Portugal, 04 de Outubro de 2017. Secção Estrangeiros. Disponível em: < <https://www.dinheirovivo.pt/lifestyle/florent-pagny-uma-estrela-francesa-seduzida-por-portugal-e-suas-isencoes-ficais/> >.

LUSA, Agência. **Franceses chamam a Portugal “Eldorado Fiscal”:** Não é só na Finlândia e na Suécia que se critica a borla fiscal que Portugal concede a reformados de outros países, a polémica chegou a França, onde os franceses que vêm viver para Portugal são chamados de “exilados fiscais” e o país classificado como um “eldorado fiscal”. Jornal dos Negócios, Portugal, 07 abril 2019. Secção impostos. Disponível em: < <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/detalhe/franceses-chamam-a-portugal-eldorado-fiscal> >

LUSA, Agência. **Suécia “Arrasta” Portugal Para Negociações Para Acabar Com Borlas Fiscais Aos Pensionistas:** A Suécia quer acabar com o regime que permite aos pensionistas daquele país viverem em Portugal sem pagar impostos nem cá nem na Suécia. **Jornal dos Negócios**, Portugal, 01 setembro 2018. Disponível em: <<https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/detalhe/suecia-arrasta-portugal-para-negociacoes-para-acabar-com-borlas-fiscais-aos-pensionistas>>

LYMER, Andrew; HASSELDINE, John. **The International Taxation System.** Massachusetts: Kluwer Academic Publishers, 2002. ISBN 1-4020-7157-4.

MACHADO, Jónatas E.M, e NOGUEIRA DA COSTA, Paulo, Manual de Direito Fiscal, Pag. 164, Almedina, 2016.

MARQUES, Pedro Vilela. **Portugal com 10 milhões de habitantes? Vai deixar de ser assim daqui a 15 anos:** Daqui a apenas 30 anos, Portugal vai ter menos de 5 milhões de pessoas com idade para trabalhar, enquanto o número de idosos vai rondar os 3 milhões. Diário de Notícias, Portugal, 16 novembro 2018. Secção Vida e Futuro. Disponível em: < <https://www.dn.pt/vida-e-futuro/interior/portugal-com-10-milhoes-de-habitantes-vai-deixar-de-ser-assim-daqui-a-15-anos-10188257.html> >

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

MELLO, Celso de Albuquerque. **A Soberania Através da História.** In *Anuário Direito e Globalização*, Rio de Janeiro, 1999.

MENDES, Marta Ramos. **O regime fiscal do residente não habitual**: análise à luz do princípio da não discriminação do Direito Europeu. 2011. 89f. Tese de Mestrado em Direito – Universidade de Direito do Porto, Porto, 2011

MENDES, Valter Nuno Dias. **Incentivos ao Investimento Estrangeiro**: O Regime Fiscal do Residente Não Habitual e a Autorização de Residência para Atividade de Investimento – Vistos Dourados (Golden Visa). 2015. 77f. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2015.

MORAIS, Rui Duarte. **A Reforma do IRS (2014)**: Uma Primeira Reflexão, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 7, Janeiro-Março 2015, p.3 – 23.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**, 10ª Edição. Coimbra: Almedina, 2017. ISBN: 978-97-240-7875-5

NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**. Coimbra: Almedina, 2013. ISBN 978-97-240-5303-5

NEVES, Tiago Cassiano. Apontamentos sobre o tratamento fiscal de expatriados em Portugal e na Europa. **Fiscalidade**, Lisboa: Instituto Superior de Gestão, n.º 39 (jul.-set. 2009)

NIKOLAKAKIS, Angelo. **Civil Law and Common Law Perspectives: A View from the Left, Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law**. Vol. 6, EC and International Tax Law Series, IBFD, 2010.

OWENS, Jeffrey. **Taxation In a Global Environment**. OCDE Centre for Tax Policy and Administration. OCDE Observer n.º 230, 2002. Disponível em: [http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/650/Taxation in a global environment.html](http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/650/Taxation%20in%20a%20global%20environment.html), Acesso em: 10 de fev de 2020.

PANCADAS, João; MARTINS, Nuno. **Regime dos RNH – Nova tabela de Atividades de Elevado Valor Acrescentado**. O Jornal Económico, 28 de agosto de 2019, caderno easy tax, secção impostos pessoais. Disponível em: <https://easytax.jornaleconomico.pt/regime-dos-rnh-nova-tabela-de-atividades-de-elevado-valor-acrescentado>.

PEREIRA, Paula Rosado. **Manual de IRS**, 2ª Edição. Coimbra: Almedina, 2019. ISBN 978-97-240-7853-3.

PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional**: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN: 978-97-240-4379-1

PIRES, Rita Calçada. **Manual de Direito Internacional Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2018. ISBN 978-97-240-7456-6.

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, disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=1448be63-5771-4fe2-96bb-489648338726>.

PORTUGAL, Serviço de Estrangeiros e Fronteiras. **Relatório de Imigração, Fronteiras e Asilo**: 2017. Disponível em: <<https://sefstat.sef.pt/Docs/Rifa2017.pdf>>

QUADROS, de Fausto. **Direito das Comunidades Europeias e Direito Internacional Público**: Contributo para o Estudo da Natureza Jurídica do Direito Comunitário Europeu. Lisboa: Almedina, 1991.

RAMOS, Maria Inês Fernandes. **Tributação do Residente não Habitual em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares**: Análise Comparativa entre Portugal, Espanha e Reino Unido. 2017. 100 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, setembro de 2017.

ROHATGI, Roy. **Basic International Taxation**. Hague, Holanda: Kluwer Law International, 2002. ISBN 90-411-9852-0.

ROMA, Pedro. **Residência Fiscal Parcial em IRS**. Lisboa: Almedina, 2018

SANCHES, J. L. Saldanha. **Os Limites do Planeamento Fiscal: Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional**. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. ISBN: 978-972-32-1433-4

SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico, **A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial**. Publicado em Ciência e Técnica Fiscal n.º 395, julho-setembro de 1999. Lisboa. pp. 9-36

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017. ISBN 978-85-472-1569-9.

SCHWALBACH, Teresa Pala. **Non-Habitual Residents (NHR) Regime: 7 years of the experience**. Sérvulo & Associados Sociedade de Advogados RS. Lisboa, out 2016. Disponível em: <<https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/Non-Habitual-Residents-NHR-regime-7-years-of-the-experience/5710/>>.

SHINDEL, Angel; ATCHABAHIAN, Adolfo. **General Report Source and Residence: New Configuration of their Principles**. Volume 90a. The Hague: Kluwer Law International, 2005.

STIGLITZ, Joseph E. **Globalization and Its Discontents**. New York: W. W. Norton, 2002. ISBN 978-0-393-05124-7.

TANZI, Vito. **Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Terminals**. IMF Working Paper. Washington, 2000. p. 5 e ss. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp00181.pdf>>. Acesso em: 05 de Abril de 2019.

TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 4ª edição. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN: 978-97-240-7626-3

UNIÃO EUROPEIA, A sua Europa. **Dupla Tributação: Reformados no Estrangeiro.** Disponível em: https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_pt.htm.

UNIÃO EUROPEIA, Serviços das Publicações. A União Europeia: O que é e o que faz. Luxemburgo: União Europeia, 2018. Disponível em: <<https://op.europa.eu/pt/publication-detail/-/publication/715cfcc8-fa70-11e7-b8f5-01aa75ed71a1>>. ISBN: 978-92-79-63392-8

UNITED NATIONS, Department of Economic and Social Affairs. Population Division (2017). **Trends in International Migrant Stock: The 2017 revision** (United Nations database, POP/DB/MIG/stock/Rev.2017).

VALENTE, Nuno. IRS: residência parcial. **Vida Económica**, Portugal, 20 mai. 2016. Caderno Economia e negócios, pag. 28. Disponível em: https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_20maio.pdf.

VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. 2.ed. Coimbra: Almedina, 2018. ISBN 978-97-240-7429-0

VOGEL, Klaus. **Double Taxation Conventions** : a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German Treaty Practice. 3.ed. Londres: Kluwer Law International, 1999. ISBN: 90-411-0992-0.

WIKSTRÖM, Tobias. Moraliskt rätt att undvika svensk skatt. **Jornal Dagens Industri**, Suécia, 17 maio 2019. Disponível em: <<https://www.di.se/ledare/moraliskt-ratt-att-undvika-svensk-skatt/>>.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. Reimpressão da 2ª Edição Atualizada. Coimbra: Almedina, 2018. ISBN 978-97-240-3048-7.