



UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO



**O Regime dos Residentes Não Habituais e sua interação com as
Convenções de Dupla Tributação**

Roberto Rocha Guimarães da Silva Junior

Mestrado em Direito e Prática Jurídica - Direito Financeiro e Fiscal

2020



UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO



**O Regime dos Residentes Não Habituais e sua interação com as
Convenções de Dupla Tributação**

Roberto Rocha Guimarães da Silva Junior

Mestrado em Direito e Prática Jurídica - Direito Financeiro e Fiscal

Dissertação orientada pelo Professor Doutor Gustavo Courinha

2020

SIGLAS E ABREVIATURA

CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas

CMOCDE - Convenção Modelo da OCDE

CDT - Convenção Para Evitar A Dupla Tributação E Prevenir A Evasão Fiscal Em Matéria De Impostos Sobre O Rendimento

OCDE/OECD - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

DFI - Direito Fiscal Internacional

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IMT - Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis.

IMI - Imposto Municipal sobre os Imóveis

IVA - Imposto sobre o Valor Agregado

LGT - Lei Geral Tributária

Op.cit. - obra citada

P., pp. - página, páginas

RNH - Residente Não Habitual / Residentes Não Habituais

STA - Supremo Tribunal Administrativo

UE - União Européia

ÍNDICE

RESUMO.....	6
ABSTRACT	7
INTRODUÇÃO	8
O REGIME DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS E SUA INTERAÇÃO COM AS CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO.....	11
CAPÍTULO I.....	11
A FUNDAMENTAÇÃO DO PODER TRIBUTÁRIO.....	11
1. Sobre os Princípios	11
2. Fundamentos do Poder de Tributar: O Princípio da Territorialidade	12
3. Princípio da Fonte	15
4. Princípio da Residência.....	17
CAPÍTULO II	22
AS CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO	22
1. Dupla Tributação Internacional.....	22
2. Convenções de Dupla Tributação	24
3. Análise da Convenção Modelo da OCDE 2017	27
4. Métodos de Eliminação da Dupla Tributação	30
a. Método de Isenção	31
b. Método do Crédito do Imposto ou da Imputação	33
CAPÍTULO III	35
SOBRE O IRS	35
1. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares	35
2. Características gerais do IRS.....	37
3. O Estatuto de Residente no Direito Português.....	40
a. O Conceito de Residente em Portugal	40
b. A Residência Parcial.....	42
c. A Tributação do Não Residente e demais pormenores.....	44
d. Os Residentes em Outro Estado Membro da UE	45
CAPÍTULO IV.....	46
O REGIME DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS.....	46
1. Razões de ser do Regime dos Residentes não Habituais	46
2. Sobre os Profissionais Altamente Qualificados	48

3.	Características Gerais do Regime	51
4.	Regime Fiscal Aplicável aos Rendimentos Obtidos em Território Português .	54
5.	As Portarias n.º 12/2010 e n.º 230/2019	55
6.	Fases de Tributação em sede de IRS	56
7.	Regime Fiscal Aplicável aos Rendimentos Obtidos no Estrangeiro	58
a.	Rendimentos de Categoria A.....	58
b.	Rendimentos de Categoria B, E, F e G	59
c.	Rendimentos de Categoria H	61
d.	Disposições Comuns	62
CAPÍTULO V.....		65
O RESIDENTE NÃO HABITUAL E AS CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO.....		65
1.	Notas Iniciais.....	65
2.	Casos Abrangidos	66
3.	Os rendimentos de Categoria H - Pensões.....	68
4.	Lei n.º 2/2020 – Orçamento de Estado 2020	70
5.	Situações de Dupla Residência	73
6.	Rendimentos de Trabalho Dependente (Categoria A) e o art. 15.º da CMOCDE	75
7.	Rendimentos de Trabalho Independente (Categorias de Rendimentos B)	79
8.	Rendimentos de Categoria E	83
9.	Rendimentos de Categorias F e G.....	85
10.	Convenção Brasil – Portugal: O Caso dos Dividendos.....	86
11.	Regimes de Tributação Privilegiada	90
12.	Método do Crédito e da Isenção.....	91
13.	Notas Finais.....	92
CONCLUSÕES		93
BIBLIOGRAFIA		99

RESUMO

O objetivo primordial deste estudo é analisar o Regime dos Residentes Não Habituais e sua interação com as Convenções de Dupla Tributação. Dito isto, tal análise é feita, inicialmente, a partir das premissas que fundamentam o Direito Fiscal Internacional, uma vez que estas direcionam o regime jurídico aplicável às Convenções.

Por conseguinte, temos o desenvolvimento e aprofundamento de questões relativas à distribuição de competência operada pelas Convenções. Ademais, é colocado como ponto de destaque o Regime e seus pormenores, ou seja, suas características mais relevantes para uma melhor compreensão do cerne deste estudo.

Insta salientar que trata-se de regime com características próprias, de sua conjugação com as Convenções surgem situações propícias para a manipulação da carga tributária, concretizadas pela distribuição de competências tributárias através das Convenções.

Logo, o cerne deste estudo visa realizar uma análise expositiva de situações provenientes da interação do Regime em causa e das Convenções. Para um melhor entendimento de situações concretas advindas desta relação fazemos uso dos artigos da Convenção Modelo, das próprias Convenções assinadas bilateralmente, eventualmente de outros ordenamentos jurídicos e, obviamente, da legislação portuguesa.

Trata-se de uma relação complexa, onde os benefícios desta interação advêm dos pormenores das legislações acima citadas. Temos um regime que busca atrair estrangeiros para Portugal, portanto, é necessário ser um regime eficiente e competitivo. Esta última poderá ser alcançada através da concessão de tributação favorável aos rendimentos dos sujeitos beneficiários do Regime dos Residentes Não Habituais. É neste ponto que este estudo avança.

Palavras-chave: Residência; Residente Não Habitual; Convenções De Dupla Tributação; Direito Fiscal Internacional; Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Singulares.

ABSTRACT

The primary objective of this study is to analyze the Non-Habitual Residents' Regime and its interaction with Double Taxation Conventions. That said, such an analysis is made, initially, from the premises that underlie International Tax Law, since these direct the legal regime applicable to the Conventions.

Therefore, we have the development and deepening of issues related to the distribution of competence operated by the Conventions. In addition, the Regime and its details are highlighted, that is, its most relevant characteristics for a better understanding of the core of this study.

It urges to point out that it is a regime with its own characteristics, in conjunction with the Conventions, situations arise that are favorable to the manipulation of the tax burden, made concrete by the distribution of tax powers through the Conventions.

Therefore, the core of this study aims to carry out an expository analysis of situations arising from the interaction of the Regime in question and the Conventions. For a better understanding of concrete situations arising from this relationship, we make use of the articles of the Model Convention, the Conventions signed bilaterally, possibly from other legal systems and, obviously, from Portuguese legislation.

It is a complex relationship, where the benefits of this interaction come from the details of the legislation mentioned above. We have a regime that seeks to attract foreigners to Portugal, so it is necessary to be an efficient and competitive regime. The latter can be achieved by granting taxation favorable to the income of the beneficiaries of the Non-Habitual Residents' Scheme. It is at this point that this study advances.

Keywords: Residence; Non Habitual Resident; Double Taxation Conventions; International Tax Law; Income Tax on Individuals.

INTRODUÇÃO

Ao escrever sobre Direito Tributário é preciso, primeiramente, ter em mente algumas distinções. Determinar algumas premissas básicas neste estudo.

Ora, este ramo do Direito abrange o estudo dos tributos, conceito mais abrangente que o de imposto. Assim, o tributo é género, das quais são espécie: os impostos; as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

Posto isto, o âmbito de estudo desta Tese de Mestrado centra-se no Regime dos Residentes Não Habituais (RNH).

Melhor explicando, trata-se de um regime central no Sistema Fiscal Português. Temos em causa um regime que surge num momento ímpar da economia portuguesa, que no seio da sua razão de ser e existir advém de uma alteração da perspectiva da política fiscal internacional do Estado português.

Temos em causa um regime fiscal no âmbito da tributação da pessoa física, materializada na figura do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares (IRS). Podemos encontrar todas as suas regras no Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares (CIRS). Ademais, trata-se de um regime criado em 2009, ou seja, 11 anos atrás, desta forma, evidentemente, o regime já foi objeto de diversas alterações e modificações com o intuito de potencializá-lo. Não nos cabe tratar dos pormenores destas alterações, apesar de ser necessário apontar algumas questões bem pontuais, relevantes para o melhor entendimento da correlação a ser feita.

Contudo, não iremos analisá-lo de forma individual e isolada, procuramos ir um pouco além ao tentar correlacionar o regime dos RNH com as Convenções de Dupla Tributação (CDT).

Portanto, colocamo-nos perante um cenário multifaceado, onde a plurilocalização dos fatos tributários tornam o regime, digamos, mais interessante. Da “conversação” dos

vários sistemas fiscais e jurídicos de diversos países com o citado regime, dentro do contexto da legislação portuguesa, podem surgir situações, no mínimo, perniciosas.

Cumprе relembrar, de antemão, que são dessas relações entre os pormenores das CDT e a especificades de cada sistema tributário que fazem surgir verdadeiras “oportunidades fiscais”, ou seja, situações favoráveis e extremamente benéficas aos contribuintes. Favoráveis sim, porém, de bastante complexividade.

Cumprе ressaltar que este estudo será dividido em 5 capítulos:

i. O primeiro destes capítulos trata da fundamentação do poder tributário. Ora, neste estudo a ser realizado, é essencial colocarmo-nos perante os fundamentos e premissas elementares para a total compreensão do tema a ser estudado. Daí o porque de colocar os princípios que fundamentam o poder tributário em posição de destaque, além de que, são estes os princípios que ordenam a distribuição de competências tributárias, a serem materializadas através das Convenções;

ii. Cabe ao capítulo II centrar-se em assuntos relativo às CDT, para isto é fundamental posicionar os diversos fatores que influenciam a emergência das figuras do Direito Fiscal Internacional (DFI), como destacado no capítulo: o fenómeno da dupla tributação, a Convenção Modelo da OCDE e alguns de seus pormenores que serão relevantes ao contrapormos o regime próprio das CDT e o regime dos RNH.

iii. O capítulo seguinte já aproxima-se mais da figura do regime dos RNH, neste tratamos do IRS. Dissertar acerca deste imposto é um passo fundamental para melhor compreender a figura do residente não habitual, uma vez que este é, a princípio, um residente fiscal em Portugal. Ademais, o conceito de residente fiscal é mais um dos elementos-chaves deste estudo, sendo fulcral aprofundar-se neste tema.

iv. No seio do Capítulo IV iremos adentrar nas mais elementares e importantes características do regime. Uma leitura atenta e seu bom entendimento é requerida, daí construíremos as bases e fundamentos para dissertar acerca do objeto desta tese.

v. Para tratar da interação do Regime dos Residentes e não Habituais e das Convenções de Dupla de Tributação foi necessário realizar uma verdadeira desconstrução do Tema, inserindo-o em seu contexto. Superadas estas premissas e entendido melhor os conceitos elementares desta tese é imperioso que o capítulo final seja posto com a devida perícia e aprofundamento que uma Tese de Mestrado requer. Portanto, neste capítulo temos o exemplos práticos de como essa interação ocorre. Para melhor exemplificação e comprovação da aplicação deste estudo é necessário apontar exemplos reais ou apontar eventuais situações em que a interação são benéficas ao contribuinte.

Portanto, a importância deste tema encontra-se na contemporaneidade desta discussão. Um regime que visa ser competitivo naquilo que se propõe sujeita-se aos mais diversos questionamentos, estes são essenciais para o aperfeiçoamento do regime dos RNH, que como iremos ver, da sua aplicação e interação com as CDT, aduzem as mais diversas lacunas, cabendo ao legislador português colmatá-las ou não, valendo, no mínimo, uma pequena reflexão.

O REGIME DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS E SUA INTERAÇÃO COM AS CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO

CAPÍTULO I

A FUNDAMENTAÇÃO DO PODER TRIBUTÁRIO

1. Sobre os Princípios

Ao falarmos de princípios, é preciso, primeiramente, caracterizá-los, logo, princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Portanto, estes são mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. Assim, o âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras em via de colisão. De outra forma, para solucionar uma eventual colisão de princípios é necessário que um dos princípios seja mitigado, ou seja, um dos princípios deve ter precedência em face do outro sob determinadas condições¹.

Podemos colocar regras e princípios sob o conceito de norma², pois ambos dizem o que deve ser. Ademais, as regras são normas que são sempre satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve-se fazer exatamente aquilo que ela exige, nem mais, nem

¹ALEXYS, Robert, Teoria dos Direitos Fundamentais, Tradução de Virgílio Afonso da Silva da 5.ª edição alemã, Malheiros Editores, 2015, 2ª edição, pg. 90.

²O conceito de norma pode ser de difícil determinação, contudo, podemos caracterizar norma como “expressões deónticas básicas do dever, da permissão e da proibição” ou ainda aquilo que diz “o que deve ser”.

menos. As regras possuem determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Logo, a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é ou uma regra ou um princípio³.

Complementando a doutrina de Alexy: “Os princípios constituem traves mestras que dão à ordem jurídica uma ideia de unidade e uma lógica própria, fornecendo justificação para as normas concretas, a explicar as suas razões de existência e de seu teor”⁴.

2. Fundamentos do Poder de Tributar: O Princípio da Territorialidade

Primeiramente, cabe citar o papel do elemento de conexão como um dos instrumentos nucleares em torno do qual se articula toda a estrutura da norma de conflito, ao “fazer a ponte” entre o fato descrito pelo conceito-quadro e o ordenamento jurídico correspondente⁵.

Ademais, a expressão “elemento de conexão” refere-se a determinado evento, a partir do qual a norma vincula a atribuição de competência tributária a determinado Estado. Deixando de lado a nacionalidade, que caiu em desuso (praticamente ó é adotado pelos Estados Unidos, Filipinas e Turquia) os principais elementos de conexão são: domicílio e residência, sede e direção, estabelecimento permanente, situação do bem, fonte do rendimento, país de origem ou do destino⁶.

³ALEXY, Robert, op. cit., 2015, pg. 90-91.

⁴PEREIRA, Paula C. dos Santos Rosado, Em torno dos princípios do Direito Fiscal Internacional, Lições de Fiscalidade, Volume II (Coord. João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães), Almedina, 2015, p. 202. Disponível em: https://www.srslegal.pt/xms/files/PUBLICACOES/Em_Torno_dos_Principios-...-.pdf.

⁵XAVIER, Alberto, XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, 2ª edição, reimpressa, Almedina, 2017, pg. 223.

⁶ROCHA, Sérgio André. Tributação Internacional, Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2013, pp. 54-55.

A leitura do artigo 13.º da Lei Geral Tributário (LGT) nos apresenta o elemento de conexão: “As normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram em território nacional⁷”, temos aí o clássico princípio da territorialidade.

Portanto, o elemento de conexão determina as relações de pessoas, dos objetos e dos fatos com o ordenamento tributário, assim, podemos classificá-los como subjetivos (relativo às pessoas, tais como nacionalidade e a residência) ou objetivos (relativo às coisas e aos fatos)⁸.

Ademais, importante ressaltar o conceito do princípio da territorialidade, conforme Glória Teixeira⁹: “Os Estados exercem a sua jurisdição fiscal sobre todos os bens, pessoas e transações conectados com o seu território. Deste modo, o Estado pode tributar qualquer atividade de qualquer contribuinte dentro do seu espaço territorial independentemente da filiação do sujeito à sua jurisdição”.

Embora parte da doutrina possa apontar o princípio da territorialidade a propósito da amplitude do poder de tributar dos Estados, este princípio diz respeito ao fundamento do poder de tributar, e não à extensão deste¹⁰.

Assim, segundo os ensinamentos de Alberto Xavier, o poder de tributar baseia-se na soberania do Estado, possuindo esta duas vertentes: uma pessoal (a ser baseada na nacionalidade) e a outra territorial (baseada no território), portanto, a tributação pode ser fundamentada no princípio da nacionalidade ou no princípio da territorialidade.

Cabe apontar as distinções no que diz respeito ao princípio da territorialidade¹¹:

a) Em seu sentido negativo, o princípio da territorialidade limita-se ao significado de que as leis fiscais estrangeiras não se aplicam ao território do país em causa.

⁷Art. 13.º, n.1, LGT – Lei Geral Tributária.

⁸XAVIER, Alberto, op. cit., 2017, pg. 224.

⁹TEIXEIRA, Glória, Manual de Direito Fiscal, 3ª edição, Almedina, 2015, p. 60.

¹⁰Conforme os exposto por PEREIRA, Paula C. dos Santos Rosado, op. cit., 2015, p. 205.

¹¹XAVIER, Alberto, op. cit., 2017, pg. 26.

Em seu sentido positivo, este significa que as leis tributárias internas se aplicam ao território nacional;

b) A territorialidade real possui conexão com o território conforme os aspetos reais ou objetivos dos fatos tributários, como local da situação dos bens, local da fonte de produção ou fonte de pagamento do rendimento. A territorialidade em seu sentido pessoal é marcada pela conexão com elementos subjetivos, tais como a sede, domicílio ou a residência do contribuinte.

c) Em sua concepção material, o princípio da territorialidade aponta para as situações tributárias internacionais que serão abrangidas pelas leis fiscais internas conforme o elemento de conexão do respetivo território, ou seja, aí temos o âmbito espacial de incidência da lei. Por outro lado, a concepção formal deste princípio aponta para o âmbito de eficácia ou execução coercitiva da lei, ou seja, as leis tributárias só são suscetíveis de execução coercitiva no território da ordem jurídica na qual se integram.

Melhor explicando, conforme o princípio da territorialidade pessoal, o Estado com poder para tributar é o Estado da residência do contribuinte. Isto significa que a tributação ocorre em função somente do sujeito passivo e não apenas em função do rendimento ou do património, na prática, isto envolve a tributação de todo o rendimento obtido pelo contribuinte ou de todo o património que de que seja titular, outrossim, isto concretiza-se numa tributação universal dos rendimentos¹².

Já no que diz respeito ao princípio da territorialidade real, o poder de tributar é reconhecido ao Estado onde os rendimentos tiveram origem ou onde os bens são situados, não havendo qualquer conexão entre a tributação e o contribuinte em si mesmo considerado, logo, a jurisdição fiscal é intimamente ligada ao espaço territorial¹³.

¹²PIRES, Rita Calçada, Manual de Direito Internacional Fiscal, reedição, Almedina, 2019, p. 53.

¹³PIRES, Rita Calçada, op. cit., 2019, p. 53.

A invocação do princípio da territorialidade já não constitui critério suficiente para a imputação de um dado fato tributário a um determinado território, tornando-se imperioso a existência de critérios complementares para cada situação em particular.

Logo, podemos apontar para uma acentuada tendência no sentido de personalização do imposto, com a finalidade de aproximá-lo da capacidade contributiva individual, revelando, assim, a insuficiência das conexões reais, que passam a acumular-se ou serem substituídas por conexões pessoais, portanto, a radical alteração do sentido tradicionalmente conferido ao conceito do princípio da territorialidade torna-o inócuo à medida que este assume uma nova dupla função negativa, que são: afastar a tributação em um Estado com o qual não tem qualquer conexão e afastar a nacionalidade como elemento de conexão exclusivo¹⁴.

Por outro lado, a nossa análise, no que diz respeito ao regime dos RNH, parte da premissa dos conceitos de residente e não residente, melhor explicado através da pormenorização do elemento de conexão fonte e do elemento de conexão residência.

3. Princípio da Fonte

Primeiramente, no que diz respeito aos princípios operativos, conforme Paula Rosado Pereira¹⁵, estes tratam dos aspetos substanciais de repartição entre os Estados do poder de tributar e da eliminação da dupla não tributação, estes são princípios mais concretos, que devem estar em consonância com o conteúdo dos princípios estruturais¹⁶.

¹⁴XAVIER, Alberto, op. cit., 2017, pp. 29-30.

¹⁵PEREIRA, Paula C. dos Santos Rosado, op. cit, 2015, pp. 203-204.

¹⁶Os princípios estruturais são aqueles que determinam as grandes orientações que definem a estrutura, as características nucleares e os valores fundamentais da ordem jurídico-tributária internacional, de igual forma, incidem sobre os valores que norteiam a coordenação entre os estados no que concerne “ao poder de tributar situações internacionais e à prossecução do objetivo de prevenir ou eliminar a dupla tributação internacional”, como exemplos podemos apontar os princípios da soberania, da equidade e o princípio da neutralidade.

A ascensão desses princípios operativos está relacionada com o processo de desenvolvimento da CMOCDE, na qual suas regras são expressões concretas de tais princípios.

Ao adentrarmos no campo da tributação de rendimentos, no âmbito de nosso estudo, relativo aos princípios operativos, chegamos aos dois grandes princípios atualmente aceites no que tocante à repartição do poder tributário entre os Estados: o princípio da fonte e o princípio da residência.

Em função do movimento internacional de capitais, perante uma situação tributária internacional, é elementar, para a tributação de rendimentos, distinguir o país onde se obtém a renda produzida (país da fonte) e o país onde reside o titular dos fundos fornecidos e que auferem a renda dos capitais investidos no exterior (princípio da residência)¹⁷.

Ademais, estes dois princípios respeitam os elementos de conexão relevantes para fundamentar o poder de tributar dos Estados, ou seja, estes estão abarcados pelo princípio da territorialidade, no campo da tributação do rendimento¹⁸.

Estes são objetos de constantes debates entre as instituições internacionais e a doutrina, sendo também considerados como bases da construção de um sistema fiscal internacional, uma vez que são dotados de padrões que respeitam o poder tributário dos Estados envolvidos em relações tributárias internacionais¹⁹.

A justificação do poder tributário do país da fonte advém da pertença económica que gera ligação com quem ali investe e age economicamente, ou seja, a fonte não tem um poder generalizado e universal de tributação, tem apenas poder de tributação sobre os rendimentos originados no correspondente território²⁰.

¹⁷XAVIER, Alberto, op. cit., 2017, pg. 227.

¹⁸PEREIRA, Paula C. dos Santos Rosado, op. cit., 2015, pg. 204-205.

¹⁹PEREIRA, Paula C. dos Santos Rosado, op. cit., 2015, pg. 217.

²⁰PIRES, Rita Calçada, op. cit., 2019, pp. 63 e 114.

Outrossim, temos em causa a noção clássica de fonte do rendimento, ou seja, sua fonte de produção, a par desta temos a fonte de pagamento, que é um conceito financeiro relativo à sua realização através da pessoa que propriamente paga²¹.

A tributação na fonte é de maior importância para aqueles Estados importadores de capital (na maior parte dos casos, os países menos desenvolvidos), assumindo papel de destaque a retenção na fonte a fim de proteger as receitas fiscais destes países, de outra forma, a aplicação de tributação na fonte possibilita a tais Estados criarem benefícios fiscais com a finalidade de atraírem investimentos, estimulando assim a competição internacional²².

É importante também citar o princípio do benefício como fundamentação para a tributação na fonte, uma vez que tal rendimento beneficiou-se das infraestruturas e serviços públicos disponibilizados pelo Estado, sendo assim, a tributação na fonte é de suma importância para o respetivo financiamento através de impostos²³.

Melhor exemplificando o princípio da fonte, uma vez que este fosse adotado exclusivamente, o Estado da fonte teria direito exclusivo de tributação, o que obrigaria o estado de residência a isentar aqueles rendimentos produzidos fora de seu território, mesmo aqueles de residentes, logo, teríamos uma evidente redução no fenómeno da dupla tributação. Não é esta a realidade, uma vez que os países de residência também possuem o direito de tributar os rendimentos de residentes auferidos no exterior.

4. Princípio da Residência

“A tributação pessoal abrange ainda todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direção efetiva em território português, independente do

²¹XAVIER, Alberto, op. cit., 2017, pg. 298.

²²Neste ponto insere-se a concorrência fiscal, esta será mais adiante citada.

²³PEREIRA, Paula C. dos Santos Rosado, op. cit., 2015, pg. 224.

local onde sejam obtidos²⁴”, interpretando o artigo 13.º da LGT juntamente com o art. 19.º desta mesma lei²⁵, temos então princípio da residência, onde o domicílio fiscal do sujeito passivo é o seu local de residência habitual.

O princípio da residência ampara-se na ideia de que o Estado em que uma pessoa singular reside é aquele com o qual são mais intensos os vínculos de solidariedade que fundamentem o dever de pagar impostos²⁶.

Outrossim, a existência de um direito a tributar no Estado da residência advém da conexão económica-social e dos laços intensos e duradouros que se gera da vivência quotidiana num determinado espaço, assim como a proteção oferecida aos seus residentes contribui para o aprofundamento dessa ligação²⁷.

A condição de residente supõe, via de regra, a presença física, real ou presumida, no território de um determinado Estado, implica uma ligação económica e um certo grau de integração social. Normalmente, o residente terá seus bens nesse território e obterá aí, ao menos, uma parcela dos seus rendimentos²⁸.

A tributação conforme o critério da residência envolve tributar os rendimentos independentemente do local de onde é originado. A jurisdição fiscal é exercida pelo Estado da residência do contribuinte, este toma em consideração, para efeitos de cálculo da dívida do contribuinte, a totalidade dos rendimentos deste, ainda que obtidos em território estrangeiro²⁹.

Tendem os sistemas fiscais modernos, quando adotam o elemento de conexão residência, a estabelecer uma obrigação tributária ilimitada, ou seja, o residente de um país,

²⁴Art. 13.º, n. 2.º, LGT – Lei Geral Tributária.

²⁵O art. 19.º, alínea 1 da LGT: “1 – O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo em disposição em contrário: a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual”.

²⁶VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, reimpressão, Almedina, 2015, p. 98.

²⁷PIRES, Rita Calçada, op. cit., 2019, p. 113.

²⁸MORAIS, Rui Duarte, Sobre o IRS, 3ª edição, Almedina, 2014, p. 11.

²⁹TEIXEIRA, Glória, op. cit., 2015, p. 62.

pessoa singular ou coletiva, é tributável na medida de todos os seus rendimentos, sejam eles de fonte interna, sejam eles de fonte exterior, aí temos o princípio da universalidade (world-wide-income).

Assim, torna-se irrelevante o local onde se encontra a fonte de produção ou de pagamento da renda, não impedindo por si só a tributação no país da residência, uma vez que este é o elemento de conexão relevante.

Cabe a legislação interna dos Estados definirem as circunstâncias em que alguém pode ser considerado residente em seu território. Assim, possuímos as concepções subjetivas e objetivas de residência. A concepção subjetivista aponta para a necessidade de presença física (*corpus*), sendo esta associada com a intenção do sujeito se tornar residente num determinado território (*animus*).

A distinção entre um residente e uma pessoa em trânsito depende da conexão entre o seu comportamento e as suas intenções, através de atos como estabelecer negócio, deslocar bens pessoais e família, participar na vida social e religiosa local³⁰.

No tocante à concepção objetivista, é apenas necessário presença física ou permanência num Estado, durante um período mínimo já estabelecido, não sendo determinante a vontade do sujeito em permanecer em tal Estado.

Na prática, o Estado da residência não possui um direito exclusivo de tributação, onde em alguns casos devem ser conjugados com o poder cumulativo de tributar, estes atribuídos ao Estado da fonte.

A adoção da primazia do princípio da residência traria consigo a vantagem de permitir uma tributação conforme o princípio da capacidade contributiva³¹, no contexto de

³⁰XAVIER, Alberto, op. cit., 2017, p. 283.

³¹O princípio da capacidade contributiva revela-se como um dos corolários do princípio da igualdade, uma vez que aquele impõe uma tributação mais gravosa a quem demonstrar maior capacidade econômica.

um imposto pessoal e com taxas progressivas³², apenas o Estado da residência estaria em condições de tributar o rendimento global do sujeito passivo, conforme suas peculiaridades pessoais e familiares.

Ser residente de um determinado Estado implica, normalmente, ser aí sujeito a um imposto sobre a globalidade do rendimento³³ e de carácter pessoal³⁴. Cabe salientar, em termos de política económica e orçamental, a não tributação de rendimentos de fonte estrangeira implicaria na perda de relevante receita fiscal por parte do Estado da residência.

No cenário geopolítico internacional os interesses dos países são distintos nesse sentido, importante citar que os países desenvolvidos (exportadores de capital) privilegiam o princípio da residência, enquanto, comportadas alguma exceções, os países importadores de capitais optam pela primazia do princípio da fonte.

Portanto, torna-se claro que os princípios da fonte e da residência não se excluem mutuamente, a legislação interna da maioria dos Estados, assim como as CDT, preveem aplicação cumulativa de ambos os princípios, embora, na prática, há prevalência do princípio da residência³⁵.

Por outro lado, relativo a imposto sobre o rendimento, é a residência, e não a nacionalidade, que é levada em consideração para efeitos de atribuição de competência a um Estado para tributar uma pessoa, podendo ser os cidadãos nacionais ou os estrangeiros³⁶.

³²Embora não seja questão unânime na doutrina, a tributação através de taxas progressivas, ou seja, quanto maior a renda tributável, maior seria a alíquota de tributação, seria uma forma de tornar concreto o princípio da capacidade contributiva e da igualdade.

³³Incluindo os obtidos de fonte estrangeira.

³⁴Com aplicação de taxas progressivas e deduções que buscam refletir as necessidades pessoais e reais de cada sujeito passivo.

³⁵Tal afirmação advém da análise da generalidade das Convenções, uma vez que estas seguem o Modelo da OCDE, que privilegia o interesse dos países exportadores de capital.

³⁶MAGNO, Helena Gomes, A Residência Fiscal das Pessoas Singulares (em particular a residência parcia), Vida Económica – Editorial SA, 2019, p. 34.



A tributação através do princípio da nacionalidade reconhece o poder de tributar somente ao Estado de nacionalidade do sujeito passivo, significando que o total dos rendimentos obtidos ou do património existente é tributado pelo Estado de nacionalidade, independentemente da residência ou de onde foram obtidos estes rendimentos, ou ainda, de onde eles estão situados³⁷.

Por fim, o conceito de residência constitui “a mais íntima ligação económica entre uma pessoa e o Estado³⁸”.

³⁷PIRES, Rita Calçada, op. cit., 2019, p. 53.

³⁸MORAIS, Rui, op. cit., 2014. p. 11.

CAPÍTULO II

AS CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO

1. Dupla Tributação Internacional

Uma vez que a questão central da tributação internacional é o rateio de receitas entre os países³⁹, a tributação internacional como é conhecida hoje apenas se desenvolveu depois da introdução do Imposto de Renda como uma das mais relevantes fontes de receita para o Estado⁴⁰. Desde o século XX, os países ocidentais, via de regra, organizaram-se, de modo que a maior parte das receitas públicas decorre da arrecadação tributária, e não da exploração do patrimônio do Estado.

Neste contexto, podemos distinguir os conceitos de dupla tributação jurídica e dupla tributação económica.

A identificação da dupla tributação jurídica é feita mediante a aplicação da regra das quatro identidades, ou seja, para se falar em dupla tributação é necessário termos: o mesmo sujeito passivo, sobre um mesmo suposto fático, mediante a imposição de tributos com materialidades comparáveis e em relação ao mesmo período de tempo⁴¹. Definição semelhante podemos também encontrar na CMOCDE 2017⁴².

Por outro lado, na dupla tributação económica a mesma riqueza sofre a imposição de tributos comparáveis, mas o sujeito passivo da obrigação tributária é diferente⁴³.

³⁹ROCHA, Sergio André, Direito Internacional Tributário: das origens ao contexto atual, Revisa Fórum de Direito Tributário n. 102, 2019, p. 73

⁴⁰Naturalmente, a tributação internacional cuida de temas relativos aos tributes sobre o consumo, sobre o comércio exterior ou sobre o patrimônio

⁴¹XAVIER, Alberto, op. cit., 2017, p. 05.

⁴²OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Publishing, 2017, p. 9. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page4, acesso em 10.05.2020.

⁴³XAVIER, Alberto, op. cit, 2017, pp. 35-36.

A temática da eliminação da dupla tributação económica é, não só, muito importante na afirmação da modernidade fiscal, como corresponde a uma das mais denotadas falhas de competitividade do ordenamento fiscal nacional contemporâneo, trata-se de uma área tecnicamente muito minuciosa e precisa⁴⁴.

Portanto, conforme o exposto por Sérgio André Rocha⁴⁵, a dupla tributação encontra-se na contramão do processo de globalização económica mundial, sendo um entrave à livre movimentação de bens, serviços, capital e pessoas. Este autor aponta ainda alguns dos efeitos da dupla tributação: a) redução de receitas fiscais de um determinado Estado; b) consequências relacionadas à justiça da tributação, uma vez que esta afetaria a capacidade contributiva do contribuinte; c) consequências culturais, uma vez que a dupla tributação poderia ter impacto na propriedade intelectual e atividade de cientistas, artistas e desportistas; e d) consequências sociopolíticas, uma vez que a dupla tributação desencoraja movimentos internacionais de capital e de pessoas.

Por outro lado, contrariamente à dupla tributação temos a dupla não tributação.

Acerca do conceito de dupla não tributação, esta trata-se das relações de dois ou mais Estados, cujas leis tributárias são potencialmente aplicáveis a uma certa situação da vida, contudo, esta situação não é efetivamente abrangida por nenhuma delas. Tal dupla não tributação pode ter origem em situações onde exista uma CDT, e também em situações onde não exista uma CDT. Ao não existir CDT, a dupla não tributação resultará da inexistência, em ambos os Estados, de normas tributárias que se considerem aplicáveis a uma determinada situação tributável. Ao existir uma CDT, a dupla não tributação pode resultar das próprias regras previstas nas CDT⁴⁶.

⁴⁴COURINHA, Gustavo, *Eliminação da Dupla Tributação Económica: Participation Exemption e Crédito de Imposto. Tema de Direito Tributário IRC, IVA e IRS*, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2015, p.11. Disponível em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_book_Tributario_II.pdf.

⁴⁵ROCHA, Sérgio André. *Tributação Internacional*, Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2013, pp. 54-55.

⁴⁶XAVIER, Alberto, *op. cit*, 2017, p. 45.

Importante esclarecer tal questão, ora, a existência de uma CDT celebrada por dois Estados pode originar uma situação de dupla não tributação advinda de suas próprias regras. Primeiramente, tal dupla não tributação é objeto da vontade convergente de ambos os Estados, que será concretizada quando ambos estabelecerem que nenhum deles irá tributar certo rendimento ou capital. Em segundo lugar, a dupla não tributação pode resultar da existência de normas de repartição de competência tributária entre os Estados em questão, uma vez que estas conduzam ao reconhecimento de uma competência exclusiva de um deles para tributar certo rendimento. Assim, consequência automática do reconhecimento de competência exclusiva de um Estado é a exclusão da competência do outro⁴⁷.

Compreendido melhor o que se trata a dupla tributação, iremos tratar acerca de mecanismos para mitigar seus efeitos.

2. Convenções de Dupla Tributação

O Estado já não é o único foco de poder na cena nacional e internacional, uma vez que suas decisões são condicionadas pela presença de outros focos de poder e porque o próprio Estado autolimita o seu poder. Nesse sentido, a fragmentação da soberania fiscal surge, em grande medida, pela crescente existência de compromissos assumidos internacionalmente.

Ademais, a importância do Imposto de Renda como fonte de receitas nos Estados Modernos, e seu peso na carga tributária que recai sobre os contribuintes, tornou inevitável o desenvolvimento de um instrumento que permitisse aos países repartir as receitas

⁴⁷XAVIER, Alberto, op. cit, 2017, p. 46.

tributárias e proteger os contribuintes contra a dupla tributação internacional em operações transnacionais⁴⁸.

Já foi explicado que ambos os países de fonte e da residência tem capacidade para tributar determinado rendimento. Contudo, apenas isso não responde “à questão que mais intriga os estudiosos em tributação internacional desde o início do Século XX, qual seja, quais seriam os critérios para a distribuição de competência entre os países⁴⁹”, de outra forma, os princípios de fonte e da residência não determinam o “quanto” de competência caberá a cada Estado.

Os compromissos bilaterais e multilaterais são fatores de autolimitação do poder das administrações fiscais. Assim surgem as CDT como símbolo dessa limitação, pois condicionam os direitos fiscais, geram obrigações e reestruturam atuações para a Administração Fiscal⁵⁰.

É nesse contexto que encaixam-se as Convenções de Dupla Tributação.

Portanto, a forma mais equilibrada que os Estados encontraram para evitar o fenómeno da dupla tributação, levando em consideração a complexidade que surgem das relações transnacionais, foi de celebrarem, bilateralmente, as CDT.

As Convenções têm dois efeitos: negativo e positivo. Negativo: desde que seja aplicável, a Convenção impede a aplicação da lei interna, ainda que esta continue em vigor para todos os outros casos. Positivo: pois não implica em uma tributação imediata, não cria sujeição, apenas permite-a, tendo que estar prevista na lei interna⁵¹.

Lembramos que ao falarmos do Direito Fiscal Internacional, uma vez que este afirma-se como Direito Internacional Público, este segue as regras da Convenção de Viena sobre

⁴⁸ROCHA, Sergio André, *Direito Internacional Tributário: das origens ao contexto atual*, Revisa Fórum de Direito Tributário n. 102, 2019, p. 53.

⁴⁹ROCHA, Sérgio André, *op. cit.*, 2013, p. 82.

⁵⁰PIRES, Rita Calçada, *op. cit.*, 2019, p. 21.

⁵¹PIRES, Rita Calçada, *op. cit.*, 2019, p. 132.

Direito dos Tratados, logo, as CDT são dotadas de um título de validade superior, ou seja, estas possuem grau hierárquico superior face às leis internas, conforme a linha de Kelsen de hierarquização das fontes do Direito⁵².

Assim, a celebração de uma CDT implica em renúncia de receita fiscal por parte dos Estados Contratantes, uma vez que sua finalidade basilar é a eliminação da dupla tributação internacional. Em termos práticos, caso não houvesse tal Convenção, ambos os Estados tributariam as mesmas rendas auferidas pela mesma pessoa a eles vinculada por elementos de conexão.

A importância das CTD também está no sentido de fomentar a economia mundial, uma vez que estas exercem o importante papel de possibilitar aos investidores estrangeiros a previsibilidade das regras fiscais, ou seja, torna concreto o princípio da segurança jurídica, a facilitar a realização de investimentos internacionais ao tornarem certas as consequências fiscais de determinadas operações transnacionais⁵³.

Vale ressaltar o exposto por Sérgio André Rocha⁵⁴, temos as CDT como instrumento de concorrência fiscal legítima, de forma que a maior força de um país durante a negociação da Convenção poderá refletir em uma maior ou menor extensão do seu poder tributário, de tal forma, quanto mais desproporcional for o desenvolvimento económico entre os países signatários da tal CDT, a utilização do critério de fonte irá reservar maior poder tributário ao país em desenvolvimento, ao passo que a adoção do critério residência irá garantir aos países em desenvolvimento maiores receitas fiscais.

Portanto, podemos concluir que as CDT são acordos celebrados bilateralmente, compostos por normas de repartição de competências exclusivas ou cumulativas de tributação, cabendo ao Estado da residência atenuar a dupla tributação⁵⁵, uma vez que,

⁵²COURINHA, Gustavo. Estudos de Direito Internacional Fiscal, AAFDL, 2015, p. 9.

⁵³ROCHA, Sérgio André, op. cit., 2013, p. 65

⁵⁴ROCHA, Sérgio André, op. cit., 2013, pp. 91-93.

⁵⁵DOURADO, Ana Paula. “Direito Fiscal – Lições”, op. cit., 2017, pp. 20-21.

cabe ressaltar, é o estado da residência que está em melhor condição de delimitar qual a capacidade contributiva do indivíduo.

3. Análise da Convenção Modelo da OCDE 2017

Importante reiterar que este estudo foi realizado com base na versão original condensada da Convenção Modelo da OCDE (CMOCDE) 2017⁵⁶.

Desta forma, a CMOCDE foi estruturada levando em consideração o ambiente económico da primeira metade do século XX, centrada na venda de mercadorias, onde a presença física no território de determinado países era essencial para a prestação de um serviço ou desenvolvimento de uma atividade comercial, ou seja, havia uma menor dificuldade em identificar a residência de pessoas singulares, justamente em virtude da menor mobilidade destas.

Na medida que o Direito se molda à sociedade, a CMOCDE anda em descompasso com o cenário atual, principalmente no que diz respeito à mobilidade de capital, economia digital, a utilização de centros financeiros de paraísos fiscais e o planeamento fiscal⁵⁷.

A par da CMOCDE, temos outro modelo, o Modelo de Convenção Contra Dupla tributação entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento da ONU (Modelo ONU), foi elaborado com a finalidade de ser um modelo de distribuição de poder fiscal mais justo, dando prioridade à tributação em conformidade com o princípio da fonte. Sem maiores explicações acerca do tema, apesar do Modelo ONU ter sido idealizado com o fim de aproximar-se mais dos interesses dos países importadores de capital, prevalece ainda maior influência das disposições da CMOCDE⁵⁸.

⁵⁶Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, as it read on 21 november 2017, disponível em https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1, acessado em 15.07.2020.

⁵⁷DOURADO, Ana Paula, “Governança Fiscal Global”, op. cit., 2017, p. 17.

⁵⁸ROCHA, Sérgio André, op. cit., 2013, p. 90-91.

Cabe analisar alguns pormenores da CMOCDE 2017, esmiuçando questões pontuais e fundamentais para a análise do regime dos RNH, que mais adiante será tratado.

O art. 1.º da Convenção Modelo OCDE aponta que apenas as pessoas que sejam residentes de um ou de ambos os Estados contratantes podem ascender às vantagens da Convenção.

O art. 3.º contém as definições de certos termos ou expressões.

O art. 4.º da CMOCDE apresenta-nos elementos relativos à Residência. O art. 4.º, n.º 1 determina que “para efeitos desta Convenção, a expressão - residente de um Estado contratante – significa qualquer pessoa, que por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita ao imposto em razão de seu domicílio, à sua residência...ou qualquer outro critério de natureza similar [...]”. Cada ordenamento jurídico tem o poder de escolher os critérios determinantes para se verificar a residência, a primazia para isto é dos Estados, caso exista conflito das regras determinantes, então será utilizado a listagem hierárquica prevista no n.º 2 do art. 4º⁵⁹.

Outrossim, a definição de residente é feita, unilateralmente, pela lei de cada Estado. As CDT aceitam tal competência, limitando-se a estabelecer regras de desempate que permitem qualificar o contribuinte como residente em apenas um dos Estados contratantes quando ambos o considerarem tal.

A aplicação das regras de desempate, conforme o previsto em uma CDT, apenas poderá ter lugar perante uma situação efetiva de dupla tributação internacional, nos casos em que os dois Estados contratantes viessem a tributar algum sujeito passivo a título de residente. Tais regras não poderão ser invocadas em situações na qual um dos Estados não

⁵⁹PIRES, Rita Calçada, op. cit., 2019, pp. 54-55.

efetivarem a tributação daquele, mesmo que possam ser considerados residentes de ambos os Estados à luz de suas respectivas leis⁶⁰.

O art. 4.º, n.º 2, d a CMOCDE, institui os critérios de desempate, os designados “tie brakes rules”, de modo a determinar que uma pessoa física seja considerada residente em apenas um dos Estados contratantes, tais critérios são aplicados gradualmente, ao persistir o empate com base no primeiro critério, é passado ao próximo. São estes: habitação permanente, centro de interesses vitais (onde forem mais relevantes as suas relações pessoais e económicas), permanência habitual, nacionalidade, e caso nenhuma das anteriores aplique-se, a residência é determinada através de comum acordo entre os Estados contratantes.

Já explicado acerca do conceito de residente na Convenção, partimos para ao capítulo III, tributação de renda, onde temos em causa a determinação da competência tributárias dos Estados⁶¹, através de normas de reconhecimento de competência exclusiva (onde podemos notar o uso da expressão shall only be taxed na versão original, em inglês) e normas de reconhecimento de competência cumulativa (onde é utilizada a expressão may be taxed), ou seja, assim temos tributação somente de um dos Estados (ou da fonte, ou da residência), e, tributação em ambos os Estados.

A princípio, de competência tributária exclusiva do Estado da residência: os lucros das empresas (art.7.º), os rendimentos de empresas de navegação (art. 8.º), os rendimentos que provém de mais-valias de qualquer propriedade, diferente dos casos citados nos n.º 1,2,3 e 4 deste artigo, são tributados exclusivamente no país de residência do alienante (n.º5 do art. 13.º), os rendimentos de profissões independentes (art. 14.º), os rendimentos

⁶⁰MORAIS, Rui Duarte, op. cit., 2014, p. 12.

⁶¹XAVIER, Alberto, op. cit., 2017, p. 603.

de emprego⁶² (art. 15.º), rendimentos que provém de pensões privadas (art. 18.º), os rendimentos auferidos por estudantes (art. 20.º) e os demais rendimentos (art. 21.º).

Ainda é competência exclusiva do Estado da fonte a tributação de rendimentos provenientes de funções públicas (art 19º).

De tributação cumulativa ilimitada nos Estados da fonte temos os seguintes rendimentos: os rendimentos imobiliários (artigo 6.º), as mais valias imobiliárias (art. 13º), rendimentos provenientes dos membros dos conselhos de administração (art. 16.º), os rendimentos auferidos pelos artistas e desportistas (art. 17.º) e as demais mais-valias (os n.º 1, 2 e 4 do art. 14).

Por fim, são rendimentos tributáveis cumulativamente nos Estados da fonte e no Estado da residência, sendo a tributação pelo Estado fonte, de um modo geral e conforme as especificidades de cada Convenção, limitada: dividendos (art. 10.º), os juros (art. 11.º) e os royalties (art. 12.º).

De um modo geral, os países, tanto na legislação interna, quanto no regime jurídico aplicável as CDT, conjugam os princípios de fonte e da residência, portanto, as diferenças surgem na maior ou menor aplicação da tributação na fonte. Cabe ressaltar que na maioria dos rendimentos previstos na CMOCDE a primazia de tributação é do Estado da residência, sendo reconhecida a tributação pelo Estado da fonte em situações onde a conexão económica com este Estado é mais forte.

4. Métodos de Eliminação da Dupla Tributação

A eliminação da dupla tributação económica é um elemento essencial de qualquer sistema fiscal contemporâneo que pretenda ser minimamente atrativo para o investimento,

⁶²Convém citar, a mero título exemplificativo, que no caso de tal rendimento advir de trabalho realizado em outro país, o Estado da fonte poderá tributar também.

interno e estrangeiro. Evitar duplas, triplas ou quádruplas tributações económicas sobre o mesmo rendimento é um imperativo global. Em função disto, a maioria dos sistemas fiscais têm mecanismos que atenuam ou eliminam os efeitos deste fenómeno⁶³.

Uma vez reconhecida competência cumulativa de ambos os Estados, ou seja, quando as regras de repartição do poder tributário, previstas nos art. 6.º ao art. 22.º da CMOCDE, permitem que os rendimentos sejam tributados simultaneamente pelo Estado da residência e pelo Estado da fonte, assim, há normas que limitam o exercício de uma competência cumulativa entre ambos, de forma que seja eliminada ou atenuada a dupla tributação⁶⁴.

Tais normas são direcionadas ao Estado de residência, uma vez que cabe a este eliminar a dupla tributação, logo, este Estado deverá recorrer aos artigos 23.º-A e 23.º-B da CMOCDE, onde são estabelecidos os métodos de isenção e o método de imputação (ou método do crédito do imposto).

a. Método de Isenção

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

Possui duas modalidades: o método da isenção integral e o método da isenção com progressividade. Em relação ao primeiro, o rendimento não é tido em consideração seja para qual efeito for, sendo assim, isento integralmente. Já em relação ao segundo, apesar deste imposto não ser tributado, ele é levado em consideração, juntamente com os

⁶³COURINHA, Gustavo, op. cit., 2015, p. 11.

⁶⁴PEREIRA, Paula C. dos Santos Rosado, op. cit., 2015, p. 237.

rendimentos de produção interna, para a determinação de taxa progressiva aplicável ao rendimento global⁶⁵.

Importante ressaltar que tal “reserva de progressividade” visa evitar que a exoneração dos rendimentos de fonte estrangeiras limite a progressividade do imposto, colocando em situação de desigualdade aqueles contribuintes cuja única fonte de rendimentos seja interna⁶⁶.

Conforme o art. 23.º-A, convém apontar que a não tributação pelo Estado que pratica o método da isenção não é condicionada pelo fato de o outro Estado ter efetivamente tributado tal rendimento, a Convenção requer apenas que seja possível tributar.

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

Por outro lado, também podemos apontar algumas desvantagens: (1) redução das receitas fiscais devidas no Estado da residência; (2) eventual recusa, por parte do Estado da fonte, no que concerne à concessão de determinados benefícios ou deduções; (3) as perdas de um estabelecimento estável podem ser rejeitas pelo Estado da residência; (4) o caso da isenção com progressividade, requer-se relatos financeiros detalhados e (5) recurso a países e jurisdições com taxas reduzidas⁶⁷.

⁶⁵XAVIER, Alberto, op. cit., 2017, pg. 744.

⁶⁶XAVIER, Alberto, op. cit., 2017, pg. 745.

⁶⁷AZEVEDO, Patrícia Anjos, A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar. Cadernos de Direito Actual N° 6, 2017, p. 41. Disponível em: <http://www.cadernosdedereitoactual.es/ojs/index.php/cadernos/article/view/164>.

b. Método do Crédito do Imposto ou da Imputação

Neste caso, ambos os Estados tributam, contudo, cabe a um destes deduzir ao seu imposto aquilo que já foi pago no outro Estado. Cumpre ressaltar que o método da imputação leva em conta o imposto sobre o rendimento pago no Estado da fonte⁶⁸.

No caso de crédito de imposto com imputação ordinária, consagrada no art. 23.º-B da CMOCD, o Estado da residência deduz o montante do imposto pago no estrangeiro, mas limita essa dedução a uma fração do seu próprio imposto, correspondente aos rendimentos provenientes do país da fonte, ou seja, o contribuinte não é reembolsado pelo que tenha pagado a mais no Estado da fonte relativamente ao que pagaria pelos mesmos rendimentos no território da residência. Outrossim, nesta modalidade deduz-se o imposto suportado no Estado da fonte, tendo como limite o imposto pago no país da residência⁶⁹.

Ademais, graças ao referido limite máximo de dedução, a aplicação do método de imputação ordinária nunca resultará, para o Estado da residência, numa perda de receita tributária superior àquela que sofreria se aplicasse o método da isenção com progressividade. Assim, o método da imputação ordinária permite que o Estado da residência tire vantagem das situações em que o Estado da fonte possua taxas de tributação mais baixas⁷⁰.

Convém citar, de um modo geral, as vantagens do método de crédito de imposto: (1) ser neutro relativamente à exportação de capital, uma vez que trata todos os contribuintes no Estado da residência de acordo com a mesma base fiscal; (2) permitir a dedução, no Estado da residência, do imposto suportado no Estado da fonte; (3) desencorajar a transferência de ativos ou rendimentos para países e jurisdições com taxas reduzidas ou paraísos fiscais; (4) ser de simples aplicações, desde que a autoridade fiscal que concede o

⁶⁸AZEVEDO, Patrícia Anjos, “A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar”, op. cit., 2017, pp. 41-42.

⁶⁹AZEVEDO, Patrícia Anjos, “A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar”, op. cit., 2017, pg. 43.

⁷⁰PEREIRA, Paula C. dos Santos Rosado, op. cit, 2015, p. 239.

crédito calcule o montante respetivo de acordo com as leis nacionais e não tenha que tomar em consideração o sistema fiscal de outro país. Por outro, cabe citar as desvantagens deste método: (1) o imposto a pagar pelo contribuinte resulta sempre da aplicação da maior das taxas interna e estrangeira; (2) pode conduzir a situações de excesso de crédito (e de crédito não recuperável); (3) elimina as reduções de imposto e os incentivos concedidos pelo Estado da fonte, no caso da residência não abdicar dessa diferença de imposto; e (4) torna a exportação de capital menos atrativa⁷¹.

Por fim, o artigo 81.º do CIRS consagra o método do crédito de imposto para eliminação da dupla tributação, no âmbito das pessoas singulares.

⁷¹AZEVEDO, Patrícia Anjos, “A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar”, op. cit., 2017, p. 44.

CAPÍTULO III

SOBRE O IRS

1. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

O Estado, bem como outras entidades que prosseguem fins públicos, visa satisfazer as necessidades coletivas da comunidade a que respeitam. As necessidades coletivas a serem satisfeitas resultam da escolha política daquelas entidades públicas, não necessariamente coincidente com o somatório das necessidades sentidas pelos indivíduos⁷².

Assim, os meios financeiros necessários à atividade financeira do Estado são as receitas públicas e as necessidades coletivas são financiadas, essencialmente, através dos impostos⁷³.

Os impostos incidem, via de regra, sobre todas as manifestações de riqueza e sobre todas as atividades económicas. O Direito Fiscal é chamado a fim de regular a relação jurídica que é estabelecida entre aquele sujeito que possui as obrigações materiais ou formais com os impostos (tido como sujeito passivo) e a entidade de Direito Público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias (sujeito ativo). Este sujeito ativo é representado pelas Administrações Fiscais, logo, o Direito Fiscal disciplina as relações jurídicas estabelecidas entre o sujeito passivo e o fisco⁷⁴.

Nesse contexto, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) foi criado pela Reforma Fiscal de 1988/1989, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro.

⁷²CARLOS, Américo Brás. *Impostos – Teoria Geral*, Almedina, 5ª edição, 2016, pp. 16-17.

⁷³CARLOS, Américo Brás. *op. cit.*, 2016, p. 17.

⁷⁴DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal - Lições”, Almedina, 2ª edição, 2017, p. 12.

Instituído com a finalidade de modernizar e simplificar a tributação do rendimento das pessoas singulares, através da instituição de um imposto único, e também para se adaptar ao disposto na CRP, nos termos do art. 104.º, n. 1, que dispõe: “O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.”

A inovação introduzida pelo IRS centrou-se na tentativa de adoção de um sistema de tributação global, caracterizado pela sujeição da totalidade dos rendimentos individuais a uma única tabela de taxas escalonadas em progressividade, fator determinante para a justiça do imposto e para sua consonância com a real capacidade contributiva dos sujeitos passivos⁷⁵.

Para efeitos desta discussão, podemos identificar o conceito jurídico-tributário de rendimento. Conforme o CIRS, a conceção de rendimento-acrécimo aproxima-se da capacidade contributiva, fato evidenciado por considerar rendimento qualquer acréscimo de valor do património do sujeito passivo, preocupando-se menos com a forma como o rendimento é adquirido, ou seja, qualquer acréscimo patrimonial obtido pelo sujeito passivo no decurso do ano reflete melhor a respetiva capacidade contributiva deste⁷⁶.

O conceito de rendimento-acrécimo alarga a base de incidência a todo o aumento do poder aquisitivo, incluindo também, de um modo geral, as mais valias, as receitas irregulares e ganhos fortuitos. O IRS tem subjacente uma conceção ampla de rendimento, procurando, ainda que só tendencialmente, fazer coincidir rendimento tributável e rendimento-acrécimo⁷⁷.

⁷⁵MORAIS, Rui Duarte, op. cit., 2014, pp. 5-7.

⁷⁶PEREIRA, Paula C. dos Santos Rosado, Manual de IRS, Almedina, 2018, pp.12-13.

⁷⁷MORAIS, Rui Duarte, op. cit., 2014, pg. 38.

Uma vez que o CIRS adota a conceção do “rendimento-acrécimo”, este é atenuado pelo princípio da realização, que prevê a tributação apenas dos ganhos decorrentes de transações já consumadas⁷⁸.

O rendimento tributável do contribuinte é apurável conforme as regras descritas no CIRS, e as respetivas deduções são realizadas conforme cada categoria específica de rendimento. O rendimento líquido total consiste na soma dos rendimentos específicos do contribuinte após as deduções permitidas no âmbito de cada uma das categorias de rendimento (a técnica do englobamento). Com as deduções efetuadas, o rendimento final tributável do contribuinte é sujeito a um sistema de taxas progressivas, por fim, para o cálculo final do imposto, o CIRS ainda possibilita deduções ao montante de imposto a pagar: “deduções à coleta”⁷⁹.

2. Características gerais do IRS

Primeiramente, os rendimentos dos contribuintes individuais em território português estão sujeitos ao princípio da tributação universal, que incluem os rendimentos de fonte interna e de fonte externa, ou seja, a base tributável dos sujeitos passivos de IRS envolvem todos os seus rendimentos, seja de fonte portuguesa ou de fonte estrangeira.

Os indivíduos não residentes e sem rendimentos de origem portuguesa não estão sujeitos ao IRS. Já aqueles indivíduos de residência estrangeira, mas com rendimentos de origem em Portugal, têm apenas estes últimos rendimentos tributados, conforme a aplicação do princípio da fonte.

O IRS encaixa-se no rol dos impostos pessoais, estes caracterizam-se por não atender exclusivamente ao montante da base tributável, mas também atendem aos elementos do

⁷⁸PEREIRA, Paula C. dos Santos Rosado, op. cit., 2018, p.31.

⁷⁹TEIXEIRA, Glória, op. cit., 2015, p. 80.

condicionalismo económico e familiar que envolve cada sujeito passivo e seu agregado familiar⁸⁰.

Adicionalmente, convém apontar a figura da progressividade e do mínimo existencial, num contexto de justiça fiscal e diminuição de desigualdades. O imposto progressivo concretiza-se pela aplicação de diversas alíquotas aos rendimentos tributáveis apurados, ou seja, temos uma tributação por escalões. As taxas são maiores para os rendimentos mais elevados⁸¹.

Insta salientar a evidente utilização dos impostos progressivos como forma aprofundada de redistribuição de riqueza. Assim, a tributação deve operar como corretora da distribuição de rendimentos e de riqueza, nesse sentido, os indivíduos e as pessoas colectivas, com maior capacidade económica, devem contribuir mais para o financiamento dos bens público, quando em comparação com aqueles de menor capacidade⁸².

Nesse sentido, também é importante a figura do mínimo existencial como expressão máxima do Estado de Direito e de proteção aos contribuintes. Ora, excluir da tributação o mínimo necessário para a existência não é um tratamento favorável a certo rendimento, mas sim, um juízo de valor sobre a capacidade contributiva e reafirmação da dignidade da pessoa humana. Tal princípio concretiza-se através da não sujeição à tributação de um determinado montante, tido como um valor mínimo para a satisfação das necessidades humanas.

Ademais, o IRS não logrou uma real concretização da perspectiva unitária da tributação, uma vez que os residentes em Portugal nunca tiveram a totalidade dos seus rendimentos sujeitos a um esquema racional de progressividade, em consonância com a respetiva capacidade contributiva. Nesse sentido, os rendimentos de capitais e as mais-valias estiveram sujeitos à tributação mais vantajosa. Em vez de um sistema uno, o regime do IRS tornou-se um sistema dual, onde os rendimentos de capitais são sujeitos a uma taxa

⁸⁰CARLOS, Américo Brás, op. cit., 2016, p. 60.

⁸¹DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal Lições”, op. cit., 2017, p. 43.

⁸²CARLOS, Américo Brás, op. cit., 2016, pp. 21-22.

única e afastada da progressividade, taxa única que revela-se mais favorável, ao passo de que os rendimentos do trabalho são sujeitos à uma tributação mais gravosa⁸³.

Logo, a tributação direta do rendimento pessoal em Portugal nas últimas décadas caracteriza-se por um hibridismo que tende a autonomizar e a beneficiar os rendimentos de capital e similares em relação aos rendimentos do trabalho e pensões⁸⁴.

Em suma, o IRS é um imposto direto, que incide sobre o rendimento e pode ser diretamente atribuído à uma pessoa. Para os residentes, o IRS incide sobre sua base mundial, para os não residentes incide somente sobre os rendimentos obtidos em território português. O IRS é um imposto pessoal, na medida em que leva em conta as peculiaridades de cada cidadão. É um imposto progressivo, fazendo jus ao princípio da capacidade contributiva⁸⁵. O IRS é um imposto periódico, que incide sobre o valor dos rendimentos anuais dos contribuintes, é também um imposto único, uma vez que incide sobre o rendimento global de uma pessoa singular.

Por fim, cabe citar a opinião de Ana Paula Dourado sobre a progressividade, como forma de reflexão acerca do tema tratado nesta tese e já introduzindo as discussões acerca do regime dos RNH: “ A progressividade nos impostos pessoais, aliada à liberdade de movimentos, pode gerar fenómenos de exílio fiscal (quando as taxas dos últimos escalões são demasiado elevadas, ultrapassando os 50%). Protagonistas mediáticos de exílio fiscal são os jogadores de ténis, pilotos de fórmula 1 e artistas com carreiras internacionais. O exílio fiscal pode caracterizar pela mudança de residência ou mesmo pela alteração de nacionalidade⁸⁶”.

⁸³DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal - Lições”, op. cit., 2017, p. 42.

⁸⁴CANTANTE, Frederico, A tributação progressiva dos rendimentos de capital, Revista Crítica de Ciências Sociais, 2020, pg. 76. Disponível em: <https://journals.openedition.org/rccs/>, acesso em 05.06.2020.

⁸⁵FLORES, César António de Matos, O Elemento da Residência Fiscal para as Pessoas Singulares, Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas, Universidade do Porto, 2016, p. 5.

⁸⁶DOURADO, “Ana Paula, Direito - Fiscal Lições”, op. cit., 2017, p. 43.

Fundamental é saber os contornos sobre o qual o regime dos RNH se debruça, uma vez que todos estes pormenores têm impacto direto na aplicação concreta do regime e são fundamentais no entendimento da razão de ser deste.

3. O Estatuto de Residente no Direito Português

a. O Conceito de Residente em Portugal

Uma vez que a residência fiscal determina o âmbito de sujeição do IRS, explicar este conceito, tendo como base ordenamento jurídico português, é essencial no contexto deste trabalho.

O conceito de residente provém de um conceção subjetivista, muito embora não exija permanência no território de um dado Estado, a aquisição da qualidade de residente depende apenas da presença física juntamente com a intenção de permanência (ou seja, de um animus). Este animus não releva uma conceção objetivista, que apenas prevê um corpus (entendido como permanência física). A intenção de permanência depende de critérios e presunções ilidíveis e inilidíveis de aplicação cumulativa ou alternativa, permitindo-se assim atribuir à qualidade de residente em detrimento da qualidade de não residente⁸⁷.

Ademais, convém desenvolver melhor tais questões conforme a lei portuguesa.

O n.º 1 do art. 13.º do CIRS aponta para a sujeição do IRS às pessoas singulares que residam em território português (elemento de conexão residência), e cá não residindo, obtenham rendimentos em território português (aplicação do elemento de conexão fonte).

⁸⁷AZEVEDO, Patrícia Anjos, Questões de soberania fiscal: a residência das pessoas singulares como fator de conexão para efeitos de tributação, *Cadernos de Direito Actual* n.º 7, 2017, pg. 70. Disponível em: <http://cadernosdedereitoactual.es/ojs/index.php/cadernos/article/viewFile/216/132>, consultado em 08.06.2020.

Ao apontarmos para o para o n.º 1 do artigo 15.º do CIRS: “ Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluídos os obtidos fora deste território”.

Adota-se a já citada tributação em base mundial, obedecendo o princípio da universalidade, consagrando uma obrigação tributária ilimitada.

O art. 16.º do CIRS, conforme sua nova redação alterada pela Lei n.º 82-E/2014, define os critérios para que sejam considerados residentes em território nacional as pessoas que:

- I. Conforme a alínea a), do n.º 1, cumpram com o critério de permanência de 183 dias em território português, seguidos ou interpolados, dentro do período de 12 meses e a alínea b), do n.º 1, do art. 16.º do CIRS, ao permanecer menos tempo que os 183 dias, é requerida a existência de habitação em condições que façam supor intenção atual de manter e ocupar como residência habitual⁸⁸. Logo, as alíneas a) e b), respetivamente, adotam conceções objetivas e subjetivas quanto ao conceito de residência fiscal;
- II. Além dos referidos critérios gerais, podemos apontar critérios especiais de residência, conforme o art. 16.º, n.º 1, alíneas c) e d) do CIRS, a residência em Portugal também é atribuída: c) a tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam a serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território e d) Aqueles que desempenhem no estrangeiro funções ou comissão de carácter público a serviço do Estado Português, e;
- III. Ainda conforme o art. 16.º, n.º 6 do CIRS, são tidos como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente favorável, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos

⁸⁸Sobre este critério melhor será desenvolvido no capítulo posterior.

subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve ao exercício de atividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português.

Adicionalmente, é importante citar o exposto por Rui Duarte Morais: “ a condição de residente supõe, por regra, a presença física, real ou presumida, no território de um determinado Estado, a implicar uma ligação económica (mesmo que só ao nível do consumo) e um certo grau de integração social (participação na vida da comunidade e, portanto, o desfrute dos bens e serviços proporcionados por esse Estado)”⁸⁹. Ora, num momento em que o fluxo migratório é maximizado pela globalização, temos um conceito de residente que foi adaptado à liberdade de circulação⁹⁰.

Cabe citar também as diferenças ente os conceitos de residência e domicílio fiscal. De acordo com a alínea a), n.º 1 do art. 19.º da LGT, domicílio fiscal é sinónimo de residência habitual. Ademais, o conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes para a existência e extensão da obrigação do imposto, a par disto, o domicílio refere-se às questões processuais. É nesse local que o contribuinte deve ser contactável pela administração fiscal⁹¹.

b. A Residência Parcial

Convém citar a alteração no estatuto de residente através da lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, que introduziu o conceito de residência fiscal parcial.

⁸⁹MORAIS, Rui Duarte, op. cit., 2014, pg. 11.

⁹⁰NOGUEIRA, Daniela Alexandra Pinto Ribeiro, Tributação das pessoas singulares: residentes, não residentes e residentes não habituais, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa, Escola de Direito do Porto, 2015, pg. 3.

⁹¹MORAIS, Rui Duarte, op. cit., 2014, pp. 21-22.

Antes da entrada em vigor da citada lei, a residência fiscal das pessoas singulares era definida para o ano inteiro⁹².

O conceito de residente fiscal parcial advém de situações em que pessoas individuais residem em dois ou mais países no decorrer de um ano fiscal, o que anteriormente, suscitava questões complexas de determinação da residência fiscal⁹³.

Nos casos de conflitos de residências fiscais, a solução deve ser tida relativamente aos diferentes momentos do ano. Portanto, o estatuto de residente de um determinado sujeito passivo seria diferente em diversos períodos do mesmo ano, ou seja, no mesmo um ano um sujeito passivo pode ser residente e não residente.

A adoção do conceito de residência fiscal parcial encontra-se consubstanciada nas alíneas 3⁹⁴ e 4⁹⁵ do art. 16.º do CIRS.

Na prática, a residência fiscal parcial é, justamente, essa possibilidade da residência fiscal em Portugal ser admitida somente durante uma parte do ano. Ainda no âmbito da reforma do CIRS de 2014, esta revogou o regime fiscal da residência por atração. Atualmente, a residência fiscal é sempre aferida em relação a cada sujeito passivo.

⁹²PEREIRA, Paula C. dos Santos Rosado, op. cit., 2018, pg. 57.

⁹³AA.VV., Projecto da Reforma do IRS – Uma Reforma do IRS Orientada Para a Simplificação, a Família e a Mobilidade Social, Comissão para a Reforma do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Setembro de 2014, p. 49. Disponível em http://opinumerica.pt/documents/Rel_Comissao_Reforma_IRS.pdf. acessado em 03.05.2020.

⁹⁴As pessoas que preenchem as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.º 1.

⁹⁵A perda do estatuto de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português, salvo nos casos previstos nos n.º 14 e 16.

c. A Tributação do Não Residente e demais pormenores

Cabe pontuar que a noção de não residente é definida através de um apuração contrária dos critérios acima citados.

De outra forma, no que diz respeito à tributação em Portugal dos sujeitos passivos não residentes, conforme o n.º 2 do artigo 15.º do CIRS, o IRS incide somente sobre os rendimentos obtidos em território português. Outrossim, os sujeitos passivos não residentes são tributados segundo o princípio da fonte, onde temos uma obrigação tributária limitada.

Ainda temos o artigo 18.º do CIRS, este enumera aqueles rendimentos que, ao serem considerados obtidos em Portugal, serão submetidos à tributação, mesmo sendo o respetivo titular um não residente em território português.

De um modo geral, a generalidade dos casos do art. 18.º são compatíveis com as CDT celebradas por Portugal, uma vez que estes casos encontram-se abrangidos pela legitimidade de tributação pelo Estado da fonte.

Melhor explicando, um dos objetivos primordiais das CDT é a partilha das competências tributárias entre os Estados contratantes. Geralmente, tal partilha não advém de uma atribuição para apenas um desses Estados, mas sim, para ambos. O Estado da fonte pode tributar com limitações ou sem limitações, cabendo ao Estado de residência atenuar ou eliminar uma eventual dupla tributação.

Ao termos em causa um rendimento obtido por um não residente em Portugal, e caso exista uma CDT com o país de residência deste, é preciso verificar se a pretensão portuguesa de tributar⁹⁶ este rendimento é reconhecida pela Convenção, caso não seja, não haverá tributação, uma vez que as normas internacionais são superiores hierarquicamente.

⁹⁶De acordo com os casos pormenorizados no art. 18.º do CIRS.

Por fim, ainda relativo aos não residentes que obtenham rendimentos em Portugal, estes devem, via de regra, escolher um representante fiscal no país, conforme o n.º 1 do art. 130.º do CIRS.

d. Os Residentes em Outro Estado Membro da UE

Além da dicotomia entre residentes e não residentes podemos encontrar no CIRS outros dois estatutos de residência:

- Residentes em outro Estado membro da UE; e
- Residentes não habituais

No que diz respeito aos residentes em outro Estado-membro da UE, estes são sujeitos passivos não residentes em Portugal, contudo, distinguem-se dos demais residentes pelo fato de beneficiarem-se da proteção concedida pelo Direito Europeu.

Melhor explicado por Paula Rosado Pereira: “Tal proteção concretiza-se através da existência no CIRS de regimes específicos, de caráter opcional, para este tipo de sujeitos passivos. Os regimes em apreço visam assegurar que o tratamento fiscal em Portugal destes não residentes especiais seja conforme os princípios de não discriminação e com as liberdades de circulação vigentes na UE – nomeadamente, não desincentivando o exercício destas liberdades em virtudes de lhes corresponder um tratamento fiscal desvantajoso⁹⁷”.

A seguir trataremos do Regime Do Residente Não Habitual, figura central neste estudo.

⁹⁷PEREIRA, Paula C. dos Santos Rosado, op. cit., 2018, pg. 60.

CAPÍTULO IV

O REGIME DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS

1. Razões de ser do Regime dos Residentes não Habituais

Através do Decreto de Lei n.º 249/2009 foi introduzido em Portugal o regime do RNH, atualmente consubstanciado nos artigos 16.º (n.º 8 ao 12), art. 72.º (n.º 12 e 13) e 81.º (n.º 4 ao n.º 9) do CIRS.

O regime fiscal do RNH surge no contexto de uma reforma da política fiscal portuguesa, no âmbito das relações económicas internacionais, num momento de reduzido crescimento da atividade produtiva, pelo agravamento do défice das contas públicas, pelo aumento da taxa de desemprego e pela queda do investimento empresarial, cenário na qual tornava urgente a captação de recursos financeiros capazes de contribuir para a melhoria, desenvolvimento e sustentabilidade da economia portuguesa, com a finalidade de torná-la mais eficiente e competitiva⁹⁸.

Logo, relembramos que, em virtude da globalização e de suas consequências, os Estados precisam reestruturar suas pretensões de tributar, com a finalidade de aumentar suas receitas fiscais.

A perda de investimento e de receita por parte dos Estados exportadores de capital, ou ameaça de tal, obrigam estes a tentarem fixar os seus residentes e, também, a ganharem

⁹⁸MENDES, Marta Filipa Ramos, O Novo Regime Fiscal do Residente Não Habitual, Mestrado em Direito e Ciências Jurídico-Económicas, Universidade do Porto, 2011, p. 18.

novos residentes, com o intuito de dinamizar o modelo económico que pretendem desenvolver internamente⁹⁹.

O imposto torna-se elemento decisivo da capacidade de cada Estado para atrair investimento externo e para manter em seu território o capital dos residentes¹⁰⁰.

Portanto, temos em causa um regime que procura atrair para Portugal indivíduos de elevados recursos económicos, que em virtude desta razão têm grande mobilidade internacional e são particularmente sensíveis à tributação que suportam no país onde residem¹⁰¹.

Assim, o que caracteriza um residente não habitual é sua capacidade de mobilidade internacional e deslocalização, fatores que são potencializados por um regime fiscal benéfico para estes, portanto, são duas categorias de não residentes que se encaixam neste conceito, uma vez que o intuito do regime foi atrair para Portugal estes indivíduos:

- a) Profissionais altamente qualificados em atividades de elevado valor acrescentado, de forma a contribuir para o desenvolvimento e modernização da economia portuguesa e;
- b) Os “High Net Worth Individual”, ou seja, aqueles indivíduos de património ou rendimento líquido bastante elevado e os pensionistas estrangeiros, “que são por regra sensíveis aos estímulos fiscais, no que diz respeito às suas decisões de localização e escolha de residência principal¹⁰²”.

⁹⁹DOURADO, Ana Paula, “Governação Fiscal Global”, op. cit., 2017, pg. 31

¹⁰⁰MORAIS, Rui Duarte, op. cit., 2014, p. 8.

¹⁰¹MORAIS, Rui Duarte, op. cit., 2014, pp. 15-16.

¹⁰²BDO & Associados, SROC, LDA, Estudo sobre o ordenamento jurídico-tributário português na perspectiva da análise do seu impacto na competitividade da economia portuguesa, face à necessidade da sua internacionalização e com vista à criação de emprego, abril de 2014, disponível em: <https://docplayer.com.br/10400469-Abril-de-2014-realizado-por-bdo-associados-sroc-lda-com-o-apoio-de.html>.

Ora, são muitas as vantagens económicas que o país recetor deste capital teria, nas quais podemos citar: com a fixação duradoura de novos investidores teríamos aumento no número de postos de trabalho, introdução de tecnologia, introdução de novas atividades, dentre outras. Uma vez que os incentivos fiscais têm influenciado cada vez mais as decisões de investimento, seja em virtude da globalização, seja em decorrência da eliminação de barreiras ao investimento, assim, a escolha de determinada jurisdição, para a realização de um investimento, leva em consideração fatores como um ambiente económico estável, infraestrutura de qualidade, flexibilidade dos mercados, administração pública eficiente e desburocratizada, recursos-humanos qualificados, e claro, o nível de tributação e os incentivos direcionados a este investimento¹⁰³.

Ademais, estes novos residentes em território português contribuíram para um aumento no consumo em território português, permitindo o aumento das receitas fiscais do Estado através, principalmente, do IMT¹⁰⁴, IMI¹⁰⁵ e do IVA¹⁰⁶.

É cristalino que tal regime é dependente do critério de residência.

2. Sobre os Profissionais Altamente Qualificados

Sobre a categoria acima citada, insta realizar certos apontamentos sobre as características destes.

Sendo assim, o sistema de tributação da maioria dos países da OCDE foi, geralmente, desenvolvido sob uma ideia de imobilidade da mão de obra. Esta resulta, em grande parte, dos custos associados com a imigração e de que seria improvável que as diferenças fiscais entre os países pudessem ter um impacto significativo na locação dessa mão de obra.

¹⁰³MENDES, Marta Filipa Ramos, op. cit., 2011, pg. 19

¹⁰⁴Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis.

¹⁰⁵Imposto Municipal sobre Imóveis.

¹⁰⁶PEREIRA, Paula C. dos Santos Rosado, A tributação dos residentes não habituais, Temas de Direito Tributário – IRS e IVA 2019, Centro de Estudos Judiciários, 2019, p. 11.

Nos últimos anos, certos fatores levaram ao aumento da mobilidade da mão de obra, principalmente dos indivíduos altamente qualificados. Primeiro, os custos de imigração reduziram significativamente, tais como os custos financeiros e psicológicos, como, por exemplo, mudar-se para longe da família e dos círculos sociais, uma vez que em função da tecnologia as possibilidades de comunicação são cada vez mais diversas. Segundo, a melhora na educação, principalmente nos países em desenvolvimento, fez aumentar a demanda de profissionais altamente qualificados. Terceiro, os crescimento de empresas multinacionais amplia o mercado para gerentes, administradores, cientistas e demais profissionais internacionais, fato que também aumenta a demanda internacional por essa mão de obra altamente qualificada¹⁰⁷.

Afirma-se que a capacidade dos contribuintes de alta renda de mover sua renda aumentou recentemente em função da globalização e do aumento da integração financeira. Os contribuintes podem deslocalizar-se para outros países em resposta ao aumento de taxas de impostos. Logo, as mudanças nas práticas laborais propiciaram maior mobilidade aos trabalhadores altamente qualificados, podendo escolher livremente a jurisdição que melhor beneficia-os¹⁰⁸.

Ademais, estes sujeitos têm ao seu dispor instrumentos de planeamento fiscal, o que permite a diminuição da base de tributação ou de outros elementos que conduzem a um menor imposto, bem como, caso seja necessário, a deslocalização dessa mesma base de tributação ou da própria pessoa, para outras jurisdições fiscalmente mais favoráveis¹⁰⁹.

¹⁰⁷OECD, Taxation and Employment, OECD Tax Policy Studies, no. 21, 2011, OECD Publishing, p. 125. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-and-employment/the-taxation-of-mobile-high-skilled-workers_9789264120808-6-en#page5, acesso em 20.06.2020.

¹⁰⁸BRYN, Bert; PERRET, Sarah; THOMAS, Alastair; O'REILLY, Pierce, OECD Taxation Working Papers no. 26 – Tax Design for Inclusive Economic Growth, 2016, p. 33. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/5jlv74ggk0g7-en.pdf?expires=1593184301&id=id&accname=guest&checksum=F5E893C371663B928B0EC87A396BBFB5>, acesso em 05.07.2020.

¹⁰⁹PIRES, Rita Calçada, op. cit, 2019, pg. 34.

Como resultado disto, os países podem levar em consideração a alta mobilidade destes sujeitos no momento de definirem suas principais taxas de imposto de renda¹¹⁰.

Adicionalmente, no domínio da tributação do rendimento, verifica-se uma diminuição da tributação efetiva dos rendimentos das pessoas singulares, tais quais os trabalhadores altamente qualificados, ao passo de que nota-se um aumento da carga fiscal suportada pelos trabalhadores menos qualificados e com menor mobilidade¹¹¹.

Nesse contexto que envolve a tributação privilegiada de certo grupo de contribuintes, convém apontar o artigo de opinião de Américo Brás Carlos¹¹². Este autor aponta violação ao art. 13.º da Constituição, que trata do princípio da igualdade, uma vez que regime dos RNH discrimina os indivíduos residentes em função do seu território de origem, sem que o privilégio concedido aos beneficiários desse regime seja fundamentado em razões de justiça material ou de solidariedade social. Ademais, o autor ainda aponta incongruência na criação deste regime, já que desfavorece estes indivíduos altamente qualificados já residentes em Portugal, e que não seria necessário importar tal mão de obra.

Melhor explicando tal situação: os restantes dos trabalhadores, ou seja, aqueles trabalhadores menos qualificados, sem a mobilidade dos indivíduos altamente qualificados, a estes não são possíveis a deslocalização ou ainda as oportunidades de planeamento fiscal efetivo, porque a base de sua tributação é fixa, conhecida e imóvel. Assim, temos um aumento da carga fiscal suportada por estes indivíduos¹¹³.

Por fim, não cabe fazer juízo de valor acerca da conveniência do regime dos RNH sem dados concretos, é necessário avaliá-lo do ponto de vista objetivo a fim de encontrar

¹¹⁰BRYNS, Bert; PERRET, Sarah; THOMAS, Alastair; O'REILLY, Pierce, op.cit., 2016. p. 44.

¹¹¹PIRES, Rita Calçada, op. cit., 2019, pg. 32.

¹¹²CARLOS, Américo Brás. “Contra o regime dos residentes não habituais”, em Expresso de 13 de dezembro de 2014, disponível em: <http://www.pt.cision.com/cp2013/ClippingDetails.aspx?id=58297eb5-ad4e-40bc-8b8a-4c3822d19d61&analises=1>, acesso em 14.06.2020.

¹¹³PIRES, Rita Calçada, op. cit., 2019, pg. 33.

eventuais assimetrias e assim avaliá-las sob o contexto do Direito Fiscal interno e internacional, para que assim o regime seja mais eficiente no que se propõe.

3. Características Gerais do Regime

O art. 16.º, n.º 8 do CIRS, aponta-nos os critérios para ser considerado um residente não habitual: “ Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos números 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores”.

Logo, dois critérios são claros para a aquisição da residência não habitual: a necessidade de ser considerado residente em território português e a não residência em Portugal nos cinco anos anteriores ao de aplicação deste regime.

Em primeiro lugar, para ser considerado como residente em Portugal deve ser levado em conta o art. 16.º, n.º 1 e 2 do CIRS, anteriormente já explicados.

Em segundo lugar, cumpre ressaltar que a não residência fiscal será observada conforme o não preenchimento de nenhuma dos requisitos do artigo 16.º, n.º 1.

Em terceiro lugar, naturalmente, ainda é preciso para ser beneficiário deste regime requerer a inscrição como residente não habitual.

Para melhor explicar o requisito da não residência recorremos à Circular n.º 9/2012¹¹⁴. Conforme os pontos 2 e 3 da referida Circular, cabe ao sujeito passivo, no momento de solicitação de inscrição como residente não habitual, apresentar declaração que informe que não são verificados os requisitos necessários para ser considerado como residente em território português nos cinco anos anteriores ao do início de tributação na condição de residente não habitual.

¹¹⁴Cabe ressaltar que os pontos 2 e 3 da Circular n.º9/2012 alteram os pontos 3 e 5 da Circular n.º2/2010, no âmbito da Direcção dos Serviços do IRS.

Já no caso de existência de indícios de falta de veracidade dos elementos de declaração, podem ser solicitados ao sujeito passivo elementos adicionais, tais como documentos emitidos por qualquer entidade oficial de outro Estado que atestem a residência no estrangeiro deste sujeito ou a existência de documentos idóneos que certifiquem a existência de relações pessoais e económicas com outro Estado no período em caso.

Aproveitando que foi citada a Circular n.º 9/2012, insta salientar que nos primeiros anos de aplicação do regime dos RHN, este era criticado por ser muito burocratizado, assim, através da Circular, alguns procedimentos administrativos foram simplificados, uma vez que em antes da publicação desta, para candidatar-se ao regime era necessária a apresentação de certificados de residência fiscal e de tributação no estrangeiro referente aos cinco anos anteriores à deslocação para Portugal, fato que foi alterado conforme os pontos 2 e 3 acima já citados¹¹⁵.

Tais simplificações e clarificações refletiram num aumento nos pedidos de adesão, desde que o regime foi criado, em 2009, Portugal já recebeu cerca de 1630 pedidos de adesão ao regime, sendo que 1078 somente no ano de 2013¹¹⁶.

Para melhor explicar a inscrição no regime dos RNH, em seus pormenores, conforme alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, ainda temos o n.º 10 do art. 16.º do CIRS: “ O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território”.

Importante também ressaltar a importância do n.º 9 do artigo 16.º do mesmo CIRS: “O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser

¹¹⁵DUARTE, Diogo Marçal Martins, O Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa, Escola do Porto, 2018, pg. 08.

¹¹⁶Conforme o exposto em <https://www.publico.pt/2014/01/16/economia/noticia/mais-de-mil-estrangeiros-pedem-para-pagar-menos-impostos-em-portugal-1619255>, acesso 09.07.2020.

tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português”.

Assim, uma vez que o estatuto de RNH perdura por 10 anos, para que o sujeito passivo seja beneficiário deste é requerido que, em cada um dos anos, este seja considerado residente em território português, outrossim, complementa o n.º 11 do art. 16.º do CIRS: “ O direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 9 depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano”.

Já para o caso de o sujeito passivo deixar de ser residente em território português durante um ou mais anos, temos o disposto no n.º 12 do art. 16.º do CIRS: “ O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 9 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português”.

Ao ser permitido o sujeito passivo gozar dos anos remanescentes do período de 10 anos, verificamos que o período citado não é alargado, e são perdidos os anos em que o sujeito passivo não possui o estatuto de RNH.

Uma vez que os residentes não habituais beneficiam-se de condições especiais de tributação, é preciso distinguir os rendimentos obtidos em território português e aqueles provenientes de fonte estrangeira.

4. Regime Fiscal Aplicável aos Rendimentos Obtidos em Território Português

Tomamos como base o artigo 72.º, n.º 10 do CIRS¹¹⁷. Abaixo dissecá-lo-emos melhor.

Ora, no que diz respeito aos rendimentos obtidos em território português, a vantagem concedida pelo regime dos RNH direciona-se aos rendimentos do trabalho dependente (categoria A)¹¹⁸ e nos rendimentos empresariais e profissionais (categoria B)¹¹⁹, estes devem ser auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, conforme as Portarias competentes.

Os rendimentos acima citados são tributados à taxa especial de tributação autónoma de 20%. É notável que trata-se de um regime bastante atrativo, visto que, em condições normais, o regime de tributação geral do IRS pode ascender aos 48%.

Adicionalmente, o n.º 13 do art. 72.º aponta para a possibilidade de englobamento de tais rendimentos, por opção dos respetivos titulares residentes em Portugal.

O restante dos rendimentos¹²⁰ obtidos por residentes não habituais em território português são abrangidos pelo mesmo regime geral¹²¹ de tributação aplicável aos demais

¹¹⁷Conforme o citado artigo, os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20%.

¹¹⁸Esta categoria abrange os rendimentos obtidos no quadro de relações de trabalho subordinada ou em situações equivalentes, de acordo com os termos do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS. As remunerações provenientes do trabalho, que integram a incidência da categoria A, compreendem, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não, conforme o exposto no n.º 2 do art. 2.º do CIRS. Ademais, trata-se de uma enumeração meramente exemplificativa, sendo tributáveis como rendimentos de categoria A todos os tipos de remuneração derivados do trabalho, independentemente da sua denominação ou da forma como sejam atribuídos

¹¹⁹Uma vez que estes são similares, a atual categoria B aglutina três categorias de rendimento previstas anteriormente no CIRS: categoria B (rendimentos de trabalho independente); categoria C (rendimentos comerciais e industriais) e categoria D (rendimentos agrícolas).

¹²⁰Outros rendimentos além daqueles de categoria A e B.

¹²¹Onde são aplicadas as taxas progressivas conforme o artigo 68.º do CIRS.

residentes em Portugal, da mesma forma estão abrangidos os rendimentos de categorias A e B auferidos por atividade que não sejam de elevado valor acrescentado.

5. As Portarias n.º 12/2010 e n.º 230/2019

A Portaria n.º 12/2010 cita as atividades de elevado valor acrescentado, das quais podemos apontar: (1) arquitetos, engenheiros e técnicos similares; (2) artistas plásticos, atores e músicos; (3) Auditores; (4) médicos e dentistas; (5) professores; (6) psicólogos; (7) profissões liberais, técnicos e similares; (8) investidores, gestores e administradores.

No entanto, a Portaria n.º 230/2019, que entrou em vigor no dia 24 de julho de 2019, a produzir efeitos a partir de 01 de janeiro de 2020, veio a alterar o âmbito das atividades de elevado valor acrescentado. Conforme explicado no preâmbulo da nova Portaria, tal catálogo de atividades anterior serviu de arranque ao regime fiscal para os residentes não habituais, e que, conforme fosse testado na prática, poderia ser alterado e aperfeiçoado.

Segundo detalhado na nova Portaria, a situação económica de Portugal modificou-se desde 2012, transformando as dinâmicas de criação de emprego, assim, várias entidades empregadoras relataram dificuldades na contratação de trabalhadores com perfis de competências e qualificações diversas. Esse contexto ensejou uma reformulação das atividades de elevado valor acrescentado¹²², de forma a alinhar-se à demanda atual do mercado.

Logo, deixaram de perfazer a lista de atividades de valor acrescentado os seguintes profissionais: arquiteto, auditor, consultor fiscal, psicólogo, geólogo e arqueólogo. Foram adicionados: diretor de hotelaria, restauração, comércio e de outros serviços, os agricultores

¹²²A atual Portaria adota um modelo baseado nos códigos da Classificação Portuguesa de Profissões (CPP), anexa à Deliberação n.º 967/2010 do Conselho Superior de Estatística, em substituição ao antigo modelo baseado em Códigos de Atividades Económicas (“CAE”), tal alteração permite um esclarecimento mais imediato de dúvidas interpretativas relativas ao âmbito de alcance de cada uma das atividades constantes da tabela.

e trabalhadores qualificados da agricultura e produção animal, orientados para o mercado, os trabalhadores qualificados da indústria, construção e artífices, e, os operadores de instalação e máquinas e trabalhadores de montagem¹²³.

Ainda são elegíveis para o regime os diretores-gerais e gestores de empresas que não tenham poderes de representação, a referência anterior a “Quadros superiores de empresas” foi substituída por “diretor-geral e gestor executivo de empresas; diretores de serviços administrativos e comerciais, e; diretores de produção e de serviços especializados”¹²⁴.

Por fim, insta salientar que acerca da produção de efeitos da nova Portaria, esta não se aplica aos sujeitos passivos que em 01 de janeiro de 2020 já se encontrem inscritos como residentes não habituais, mesmo que o estatuto encontre-se suspenso.

Tal produção de efeitos também não se aplica aos casos em que os pedidos de inscrição¹²⁵ encontrem-se pendentes em 01 de janeiro de 2020, ou que ainda solicitem inscrição até 31 de março de 2020, para efeitos no ano de 2019, por outro lado, estes sujeitos passivos mencionados ainda poderão beneficiar-se da nova Portaria, caso seja de seu interesse, desde que não tenha esgotado o prazo de 10 anos de tributação como residente não habitual.

6. Fases de Tributação em sede de IRS

Aí temos a necessidade de apuramento do imposto a pagar sobre o rendimento das pessoas singulares. Para tal temos uma divisão do processo de liquidação, que é dividido em uma primeira fase, tida como analítica, onde aplicam-se as regras específicas para cada

¹²³Para melhor entendimento, consultar a Portaria. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/home/-/dre/123407856/details/maximized>. Acesso dia 19/05/2020.

¹²⁴Extraído do site: <https://www.garrigues.com/pt/pt-PT/news/foi-alterada-tabela-de-atividades-de-elevado-valor-acrescentado-para-efeitos-do-regime-dos>. Acessado em 19.05.2020.

¹²⁵Conforme o artigo 16.º, n.º10 do CIRS.

categoria de rendimentos, já na segunda fase, tida como sintética, temos a aplicação de um conjunto único de regras fiscais.

Melhor explicaremos tais categorias.

No âmbito da fase analítica do imposto, primeiramente, cabe enquadrar os rendimentos apurados pelo sujeito passivo conforme as categorias de rendimentos previstas no CIRS, e se estes serão objeto de tributação ou não¹²⁶. Uma vez qualificado tal rendimento, cabe subtrair do rendimento bruto de cada categoria o valor que corresponde às deduções específicas¹²⁷, conforme o CIRS e que sejam aplicáveis ao caso em concreto¹²⁸. Assim, definimos o rendimento líquido tributável de cada categoria.

No que diz respeito à fase sintética, uma vez que o IRS visa tributação de carácter global dos rendimentos das pessoas singulares, os rendimentos das diversas categorias são objetos do englobamento¹²⁹, cessando a distinção entre as várias categorias de rendimento, aplicando-se um único conjunto de regras fiscais. É importante apontar que o englobamento não abrange a totalidade dos rendimentos tributáveis, uma vez que importantes segmentos dos rendimentos dos residentes ficam de fora¹³⁰, ou somente serão englobados se for opção do sujeito passivo.

“A fase sintética procede ao apuramento do rendimento líquido total, através do englobamento, à aplicação de abatimentos, ao apuramento do rendimento colectável, ao apuramento da taxa aplicável, à determinação da colecta, à aplicação de deduções à colecta, e, finalmente, à determinação do imposto a pagar¹³¹”.

¹²⁶Relativo aos artigos 2º e seguintes do CIRS.

¹²⁷As categorias B, F e G são suscetíveis à dedução de perdas de anos anteriores, conforme os anos anteriores, nos termos do artigo 55º do CIRS.

¹²⁸As categorias de rendimento possuem regras específicas de deduções, conforme os artigos 25º e seguintes do CIRS.

¹²⁹Conforme o artigo 22.º do CIRS.

¹³⁰Estarão sujeitos às taxas liberatórias.

¹³¹SILVA, Joana Azevedo Gomes. Da admissibilidade jurídico-constitucional do regime fiscal do Residente Não Habitual, Mestrado em Ciências Jurídico-Financeiras, Universidade de Lisboa, 2017, pg. 32.

Ora, se os residentes não habituais, no âmbito dos rendimentos de fonte interna, estão sujeitos à tributação de seus rendimentos líquidos¹³², então temos apenas a aplicação da fase analítica.

7. Regime Fiscal Aplicável aos Rendimentos Obtidos no Estrangeiro

Uma vez o status de residente não habitual adquirido, presume-se que seja comum que os sujeitos passivos deste regime continuem a obter rendimentos de fontes estrangeira, na medida em que os fatos tributários são cada vez mais plurilocalizados, além de que um dos pré-requisitos para ascender ao regime seria a residência no estrangeiro anteriormente.

Portanto, insta lembrar que cabe ao Estado da residência a eliminação da dupla tributação através dos elementos presentes na legislação interna e nas CDT. Logo, para manter o regime competitivo, caberia a Portugal criar os mecanismos necessários para a eliminação desta dupla tributação.

Abaixo iremos melhor explicar qual o tratamento fiscal que os rendimentos de fonte estrangeira, referentes às categorias previstas no CIRS, irão receber, conforme os pormenores da legislação portuguesa.

a. Rendimentos de Categoria A

Aos rendimentos de categoria A, de fonte estrangeira, não decorrentes de atividades exercidas em Portugal, não devidas por entidades que tenham cá residência, e que também sejam rendimentos auferidos por residentes não habituais, neste caso, deve aplicar-se o método da isenção.

¹³²Conforme o art. 72.º, n.º 10.º do CIRS.

O citado art. 81.º, n.º 4, ainda dispõe dos critérios necessários para a aplicação do método da isenção. Primeiramente, o transcrevemos em sua literalidade: “ a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado”; ou “b) Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português”.

Os critérios acima explicados centram-se na existência ou não de Convenções de Dupla Tributação. Caso esta exista, e se houver tributação no Estado da Fonte, será aplicada isenção na tributação deste rendimento de categoria A e de fonte estrangeira. Por outro lado, caso não exista CDT celebrada, o método de isenção somente será aplicado se houver tributação efetiva desse rendimento no estrangeiro. Adicionalmente, ainda é requerido¹³³ que tais rendimentos não sejam considerados obtidos em Portugal, conforme uma aplicação negativa dos critérios previstos no n.º 1, do art. 18.º do CIRS¹³⁴.

b. Rendimentos de Categoria B, E, F e G

Para estas categorias¹³⁵ fazemos uso do art. 81.º, n.º 5 do CIRS, transcrevo-o, em parte, aqui: “ Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a

¹³³ De acordo com o requerido no artigo art. 81º, nº 4, sub-alínea b).

¹³⁴ O citado artigo aponta para os rendimentos que são considerados auferidos em território português, contudo, reitero que, caso tal rendimento, de categoria A, fosse considerado de fonte interna, o tratamento fiscal seria diferente, conforme já explicado anteriormente.

¹³⁵ Relembramos que: categoria B (rendimentos empresariais e profissionais, que também engloba os rendimentos de categoria C e D); categoria E (rendimentos de capitais); categoria F (rendimentos prediais) e categoria G (incrementos patrimoniais).

uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção”.

Ora, até aí não vemos demais novidades, é cristalino o uso do método da isenção para a eliminação da dupla tributação pelo país da residência, relativo aos rendimentos provenientes de fonte estrangeira.

No caso dos rendimentos de categoria B temos um critério adicional. O método de isenção somente seria aplicável caso tais rendimentos provenham de serviços de elevado valor acrescentado, em conformidade com as já citadas Portarias n.º 12/2010 e n.º 230/2019.

Em seguida, de acordo com a literalidade do citado artigo, para a aplicação do método da isenção, é necessário que verifique-se apenas um dos critérios previstos:

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

Assim, o critério para a aplicação do método da isenção, no caso dos referidos rendimentos, não centra-se em sua tributação efetiva, mas sim, apenas na possibilidade deles serem tributados, ou seja, não exige-se que os rendimentos em causa sejam efetivamente tributados no Estado da fonte.

Ainda, tal possibilidade de ser tributado, que irá concretizar-se ou não, deve estar de acordo com as CDT assinadas entre ambos os estados contratantes, e na ausência destas, devem estar em conformidade com os dispostos na CMOCDE, desde que não integre a lista de paraísos fiscais. Este último requisito, aplica-se somente nos casos de ausência de CDT entre Portugal e outros países.

c. Rendimentos de Categoria H

Por ser uma alteração recente, iremos tratar da categoria H¹³⁶, dos rendimentos de pensões, conforme a redação do n.º 6 do art. 81.º do CIRS anterior à entrada de efeitos da lei n.º 2/2020, de 31 de março de 2020, para posteriormente contrastar com a atual redação do n.º 12, do art. 72.º do CIRS.

Primeiramente, urge citar o texto do n.º 6, do art.º 81 do CIRS¹³⁷: “Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria H, na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25.º, aplica-se o método da isenção”.

Assim, é requerido, para aplicação do método de isenção, que seja cumprido apenas uma das seguintes condições: “ a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado” ou “b) Pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português”.

¹³⁶Recorremos ao n.º 1 do art. 11.º, do CIRS para enumerar o que consideram-se pensões: pensões de aposentação ou reforma, velhice ou invalidez e pensões de alimentos; prestações provenientes de companhias de seguros, fundos de pensões e outros devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social; outras pensões e subvenções não citadas anteriormente, rendas temporárias ou vitalícias e indemnizações que visem compensar perdas de rendimentos desta categoria.

¹³⁷Atualmente revogado pela Lei n.º2/2020, de 31 de março.

Portanto, de acordo com a primeira condição, é requerido que estas pensões sejam efetivamente tributadas em conformidade com a CDT celebrada entre ambos os Estados contratantes. A segunda condição requer apenas que tais pensões sejam de fonte estrangeira¹³⁸, assim, as pensões provenientes do estrangeiro são passíveis de usufruírem do método de isenção no estado da residência, onde o residente não habitual é tributado.

Conforme o art. n.º 7 do art. 81.º, ainda em sua redação anterior a entrada em vigência da lei n.º 2/2020, este previa a obrigatoriedade de englobamento, para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes dos rendimentos tributáveis, dos rendimentos de pensões isentos de tributação.

Ademais, concluímos que, anteriormente, as pensões estavam sujeitas a dupla não tributação, uma vez que poderiam não ser tributadas no Estado da fonte e serem isentas em Portugal. Caberão maiores detalhes no capítulo seguinte.

Insta salientar que quem encontrava-se inscrito como residente não habitual, no dia de entrada em vigor da lei n.º 2/2020, poderá continuar a beneficiar-se das condições favoráveis impostas aos rendimentos de pensões, condições também estendidas para aqueles que estejam próximos de aderirem ao regime, com pedido em pendência ou espera¹³⁹.

d. Disposições Comuns

Primeiramente, referente aos rendimentos de Categoria A e B, a Circular n.º 2/2010, em seu parágrafo 6, presta esclarecimentos acerca da não aplicação do método de isenção, nos casos de rendimentos provenientes de fonte estrangeira, uma vez que não sejam

¹³⁸A literalidade da alínea l, n.º 1, do art. 18 melhor exemplifica tal afirmação: “Consideram-se obtidos em território português: l) As pensões devidas por entidade que nele tenha residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento”.

¹³⁹Conforme o art. 329º: “Disposição transitória no âmbito do IRS”, presente na lei n.º 2/2020.

verificados os requisitos estabelecidos nos n.º 4 e 5 do art.º 81, e estes resultem de atividades de elevado valor acrescentado, serão tributados à taxa especial de 20%.

A citada Circular n.º2/2010 apenas repete o disposto no n.º10, do art. 72.º do CIRS, uma vez que o método da isenção não seja aplicável, o rendimento em causa será tributado conforme a aplicação de uma taxa especial de 20%.

Em relação ao n.º 7, do art. 81.º, este aponta para a obrigatoriedade do englobamento, com a finalidade de determinação das taxas a serem aplicadas aos restantes dos rendimentos tributáveis, em casos onde estes sejam auferidos por residentes não habituais em Portugal¹⁴⁰ que encontrem-se sujeitos ao método da isenção, conforme os requisitos dos n.º 4 e 5 do art. 81.º do CIRS.

No rol das exceções ao n.º 7, do art. 81.º¹⁴¹ apontamos os seguintes artigos: alíneas c), d) e e) do n.º 1; nos n.º 2 a 5¹⁴² e no n.º 10 do artigo 72.º

Assim, estão excluídos da obrigatoriedade de englobamento os rendimentos de capitais não sujeitos à retenção na fonte e os rendimentos prediais¹⁴³.

Os rendimentos previstos no n.º 10 do art. 72.º também estão excluídos obrigatoriamente do englobamento: “ Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20 %”.

Cumprе relembrar, que no âmbito das CDT, estas não criam regras de incidência tributária, cabendo à legislação interna de cada país criar normas de incidência, e no contexto acima exposto, tais rendimento das categorias B, E, F e G podem ser isentos em

¹⁴⁰Relativo aos rendimentos de fonte estrangeira.

¹⁴¹Ou seja, são excluídos do englobamento obrigatório.

¹⁴²Este cita alguns tipos específicos de rendimentos prediais.

¹⁴³Incluindo aqueles referidos na alínea b), do n.º 5 do art. 8 do CIRS.



seu país da fonte, ou ainda, simplesmente não existir norma de incidência que preveja tal tributação, o que poderá originar situações de dupla não tributação em casos específicos. Caberá tecer maiores detalhes disto no próximo capítulo.

CAPÍTULO V

O RESIDENTE NÃO HABITUAL E AS CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO

1. Notas Iniciais

É pontual notar que o Estado pode exercer sua soberania fiscal abstendo-se de tributar determinados contribuintes ou transações, seja através de atribuição de benefícios fiscais, em sede de tributação dos rendimentos, ou seja, através de isenções ou reduções de taxa em sede de IVA, tal política de benefícios é causa de um conjunto forte de distorções e deficiências, constituindo um dos maiores pontos fracos de um sistema fiscal¹⁴⁴.

A perda de investimento e de receita por parte dos Estados exportadores de capital, ou ameaça de tal, obrigam estes a tentarem fixar os seus residentes e, também, a ganharem novos residentes, com o intuito de dinamizar o modelo económico que pretendem desenvolver internamente¹⁴⁵.

A concorrência fiscal é a concorrência entre Estados, resultante do manuseamento das regras fiscais com o objetivo de atraírem bases tributáveis para um Estado ou para mantê-las neste, contudo, tal atração é feita em detrimento de outro Estado, que perde considerável base tributável¹⁴⁶.

Os regimes fiscais, de um modo geral, optam para que todos os residentes – nacionais e estrangeiros – sejam tratados segundo o mesmo critério de igualdade, na medida em que estes partilham dos mesmos bens públicos.

¹⁴⁴TEIXEIRA, Glória, op. cit., 2015, pp. 61-62.

¹⁴⁵DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, Almedina, 2017, p. 31.

¹⁴⁶PIRES, Rita Calçada, op. cit., 2019, p. 236.

Por outro lado, nesse contexto de concorrência fiscal, os regimes especiais, tais quais o regime dos RNH, introduzem uma rutura nesta visão comunitarista de igualdade fiscal¹⁴⁷.

Assim dito, no âmbito da mobilidade do capital, cabe apontar o fato de titulares de elevados rendimentos de capital serem tributados a taxas inferiores as aplicáveis aos que auferem apenas modestos rendimentos de outra natureza, tais quais os resultantes do trabalho. Tal diferenciação é inevitável, caso contrário, capaz de esvaziar a base tributária dos Estados, no caso deste tributar os rendimentos de fatores móveis a taxas mais elevadas que as praticadas por seus concorrentes fiscais a nível internacional¹⁴⁸.

Diante do exposto acima, é importante citar a importância do planeamento tributário a nível internacional, uma vez que a interação entre as CDT e o regime do RNH advém, essencialmente, deste planeamento que visa à otimização da carga fiscal a incidir na pessoa singular. Este origina-se de uma comparação das características dos conceitos e formas estabelecidos em cada um dos sistemas fiscais.

Do ponto de vista constitucional, no âmbito da CRP, o planeamento fiscal enquadra-se nas liberdades de iniciativa económica e da empresa, dos artigos 61.º, alínea c) do art. 80.º e 86.º.

Logo, iremos apresentar os casos específicos de eventuais distorções provocadas por assimetrias entre o regime dos RNH e Convenções de Dupla Tributação assinadas por Portugal.

2. Casos Abrangidos

Após breves notas introdutórias urge questionar se as CDT aplicam-se aos beneficiários do regime dos RNH.

¹⁴⁷DOURADO, Ana Paula, “Governação Fiscal Global”, op. cit., p. 35.

¹⁴⁸MORAIS, Rui Duarte, op. cit, 2014, p. 9.

Primeiramente, reitero que o conceito de residente não habitual é indissociável do conceito de residente, ora, não por acaso foram dedicadas importantes páginas deste trabalho para melhor explicar o conceito de residente e sua importância no âmbito do Direito Fiscal Internacional, além, claro, deste conceito no ordenamento jurídico português.

Ademais, o residente não habitual, antes de ser não habitual, é residente. A novidade que o estatuto do RNH carrega consigo é uma nova dicotomia de “segundo nível”, apenas quanto aos contribuintes residentes¹⁴⁹. De tal advém o confronto entre dois regimes tributários: o dos residentes habituais e o dos residentes não habituais, que assume uma posição de regime excepcional, aplicável mediante o preenchimento de vários pressupostos. Portanto, não está em causa qualquer critério objetivo, subjetivo ou presuntivo que faça atribuir a residência em Portugal aos beneficiários do regime, pelo contrário, para que este regime seja aplicável é condição sine qua non que o contribuinte tenha adquirido o estatuto de residente fiscal em Portugal. Diríamos, porventura, que não se trata, com o novo regime, de adquirir residência, mas sim, de qualificá-la como habitual ou não habitual¹⁵⁰.

Explicado isto, a resposta é positiva, para a questão da possibilidade de os residentes não habituais poderem invocar a qualidade de residentes em Portugal para que assim façam usufruto das condições previstas nas CDT celebradas por Portugal.

Recorro ao artigo 1.º da CMOCDE, este em seu número 1.º aponta que as Convenções devem ser aplicadas às pessoas que são residentes de um ou de ambos os Estados contratantes, logo, é cristalino que os beneficiários do regime em estudo podem utilizarem-se das disposições previstas nas CDT, uma vez que estes são, para todos os efeitos, residentes em Portugal.

¹⁴⁹Importante lembrar que a dicotomia de “primeiro” nível seria a de residentes vs não residentes.

¹⁵⁰Reflete a opinião exposta por MENDES, Marta Filipa Ramos, op. cit., 2011, p. 35.

3. Os rendimentos de Categoria H - Pensões

Os rendimentos de Categoria H, os rendimentos de pensões, são um dos casos mais evidentes das consequências de interação entre o regime dos RNH e as CDT.

Conforme foi anteriormente explicado, os rendimentos de pensões poderiam estar sujeitos a dupla não tributação, uma vez que para aplicação do método da isenção não é requerida à tributação efetiva no Estado da fonte¹⁵¹.

Central nessa discussão são os artigos 18.º e 19.º da CMOCDE.

Como exemplos bem conhecidos de dupla não tributação, no caso de pensões, temos Finlândia e Suécia.

Primeiramente, trataremos da Finlândia.

A Convenção celebrada entre Portugal e Finlândia, de 27 de abril de 1970, através de seu art. 18.º, determina a tributação de pensões privadas de competência exclusiva do Estado da residência, ao passo que o art. 19.º aponta para a tributação das pensões públicas de exclusividade do Estado da fonte¹⁵². Logo, seriam sujeitos à isenção em Portugal, uma vez que preencheriam os requisitos do n.º 6 do art. 81.º do CIRS¹⁵³, na medida em que tratam-se de rendimentos de fonte estrangeira, consequentemente estariam sujeitos a dupla não tributação.

Ocorre que através da publicação do Aviso n.º 146/2018, a Convenção celebrada entre ambos os países deixará de ser aplicada a partir de 01 de janeiro de 2019, assim as pensões de natureza privada, auferidas por um residente fiscal em Portugal, passam a

¹⁵¹Nº 6 do art. 81 do CIRS, atualmente revogado.

¹⁵²Tais disposições seguem o exposto pela CMOCDE.

¹⁵³Relembramos que o citado artigo encontra-se atualmente revogado pela lei n.º 2/2020.

poderem ser tributadas na Finlândia. Apesar de a Finlândia ter assinado uma nova Convenção, esta não foi ratificada por Portugal¹⁵⁴.

Ora, o fenómeno da dupla não tributação das pensões foi o principal fator para a Denúncia da Convenção, conforme foi amplamente noticiado à época dos fatos¹⁵⁵, alvo de inúmeras críticas partidárias, pressionando o Governo a efetuar mudanças no Regime.

Cabe lembrar que a ausência de uma CDT acarreta sérias consequências económicas, principalmente no âmbito de empresas e pessoas coletivas, sujeitando vários negócios, no caso entre Portugal e Finlândia, a uma dupla tributação.

Alinhado ao caso da Finlândia temos a Suécia.

Em 13 de novembro de 2019 foi aprovado pelo Parlamento da Suécia Protocolo Adicional¹⁵⁶ que altera a CDT celebrada entre Portugal e Suécia. A versão original desta Convenção atribuía competência tributária exclusiva ao Estado de residência do beneficiário de pensões, assim, no contexto do regime dos RNH, gera-se uma dupla não tributação destes rendimentos, logo, o Protocolo trata de mitigar tal efeito, atribuindo competência tributária cumulativa ao Estado da fonte e ao Estado da residência nos rendimentos de pensões¹⁵⁷.

O Protocolo encontra-se em processo de ratificação por parte de Portugal¹⁵⁸. Este ainda prevê o direito da Suécia tributar tais pensões a partir de janeiro de 2023, com

¹⁵⁴Conforme foi publicado em diversos sites, dentre eles: <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/irs/detalhe/negocios-em-portugal-e-finlandia-podem-ser-taxados-duas-vezes-a-partir-de-2019>, e <https://www.publico.pt/2018/12/07/economia/noticia/finlandia-lanca-irs-reformados-portugal-ja-janeiro-1853779>, acessados em 27.05.2020.

¹⁵⁵Conforme os sites: <https://observador.pt/opiniao/duplas-tributacoes-a-finlandia-e-o-mercado-unico/> e <https://expresso.pt/economia/2018-12-20-Portugal-e-Finlandia-ficam-sem-acordo-fiscal-a-partir-de-janeiro>.

¹⁵⁶Versão disponível em inglês e sueco: <https://data.riksdagen.se/fil/8B370668-E0AE-47C3-9228-829B0AB7732F>, acessados e 28.05.2020.

¹⁵⁷Conforme o exposto em: <https://www.garrigues.com/pt/pt-PT/news/internacional-14>, consultado em 27.05.2020

¹⁵⁸Conforme o exposto em <https://www.noticiasominuto.com/mundo/1422760/protocolo-que-devolve-direito-de-tributar-pensoes-em-curso-na-suecia>, a matéria data de 28.02.2020, consultado em 27.05.2020.

exceção nos casos de não tributação destes rendimentos em Portugal. Ou seja, em casos de manutenção de isenção de tributação dos rendimentos de pensões auferidos por finlandeses beneficiários do regime dos RNH, estes rendimentos serão imediatamente tributados pela Suécia.

Dentro deste contexto, podemos questionar se tais situações de dupla não tributação foram propositadamente pensadas pelo legislador português, ou seja, se o seu real intuito foi permitir o acesso a uma “dupla isenção” pelos beneficiários do regime dos RNH. A resposta, logicamente, é sim. O espírito da lei aponta claramente nesse sentido: o regime do residente não habitual foi pensado para atrair sujeitos passivos para Portugal através da criação de uma harmonia fiscal, interna e externa, que permitisse aos beneficiários aproveitarem ao máximo as regalias fiscais que este regime prevê.

Face a este panorama, o legislador, sem distorcer o conceito de residente em Portugal e usando esse como pré-requisito de acesso ao regime, criou tais situações como forma de “contornar” a exigência de tributação efetiva das CDT que, por outro lado, seria condição necessária para beneficiar-se da isenção. Em suma, o regime nada mais faz do que usar a letra da lei a seu favor¹⁵⁹.

4. Lei n.º 2/2020 – Orçamento de Estado 2020

Verificamos uma colisão de pretensões tributárias advindas das alterações do Orçamento do Estado de 2020 e das alterações da Convenção celebrada entre Portugal e Suécia. Após melhor explicar as alterações relativas aos rendimentos de pensões causadas pela Lei n.º 2/2020, retornaremos ao caso específico da Suécia.

Ora, tais casos de Suécia e Finlândia, dentre outros motivos, ensejaram as recentes mudanças no regime dos RNH.

¹⁵⁹De acordo com o que foi exposto por DUARTE, Diogo Marçal Martins, op. cit., 2018, p. 41.

Nesse contexto é que se aplica o Orçamento do Estado de 2020, promulgado através da Lei n.º 2/2020 de 31 março.

Para efeitos de nossos estudos, a principal alteração encontra-se consubstanciada na redação do n.º 12.º do art. 72.º do CIRS: “Os residentes não habituais em território português são ainda tributados à taxa de 10 % relativamente aos rendimentos líquidos de pensões, incluindo os da categoria H e os previstos na alínea d) do n.º 1 e subalíneas 3) e 11) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º, quando, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português, na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25.º”.

Assim, também temos a revogação do n.º 6 do art. 81.º do CIRS, anteriormente já explicado.

Em suma, os sujeitos passivos beneficiários de pensões do estrangeiro, que após a promulgação da referida lei venham aderir ao regime dos RNH, serão sujeitos a uma taxa de 10% de IRS.

O n.º 13 do art. 72 do CIRS ainda aponta para a possibilidade de englobamento dos rendimentos provenientes de pensões, através de opção dos respetivos titulares residentes em Portugal. Neste caso, os rendimentos são englobados para efeitos de sua tributação, uma vez que tal situação pode ser mais vantajosa ao sujeito passivo de pensões.

Em situações de dupla tributação, sendo o rendimento também tributado no Estado da fonte, é aplicável também a eliminação da dupla tributação através da aplicação do método do crédito do imposto, conforme os termos do art. 81º do CIRS.

A aplicação da taxa de 10% deixa de fora aqueles já inscritos como residentes não habituais, aqueles cujo pedido de inscrição já tenha sido submetido e esteja pendente de análise e também para aqueles que no dia da entrada em vigor da lei n.º 2/2020 sejam

considerados residentes em Portugal para efeitos fiscais e solicite a inscrição como residente não habitual até 31 de março de 2020 ou 2021, por reunir as respetivas condições de acesso em 2019 e 2020¹⁶⁰.

Nesse sentido, estes mesmos contribuintes, que irão continuar isentos, podem optar pela tributação à taxa de 10%¹⁶¹.

Retornando ao caso da Suécia e da Finlândia, uma tributação a taxa de 10% pode ser vantajosa a estes países. Explico.

Com as alterações criadas pelo Protocolo, que altera a Convenção Suécia – Portugal, e as mudanças no regime dos RNH, os reformados suecos, beneficiários do regime dos RNH ou em vias de aderirem a este, poderão continuar a beneficiarem-se da isenções de tributação dos rendimentos de pensões em Portugal, ou serem tributados a taxa de 10% sobre estes rendimentos.

No primeiro caso, uma vez que esta pessoa não opte pela taxa de 10%, ao passo que o Protocolo seja ratificado este ano, o sujeito passivo continuará isenta de imposto em Portugal até completar os 10 anos do regime dos RNH, mas será objeto de tributação na Suécia a partir do ano seguinte a entrada em vigor do Protocolo, ou seja, no próximo ano. Assumindo uma taxa de tributação de 25% sobre pensões, a tributação efetiva em 2022¹⁶² será de 25%.

Por outro lado, poderá ser tributado a taxa de 10% e somente a partir de 2023 ser tributado na Suécia, portanto, possuindo uma tributação efetiva de 10% em 2022, o que representa uma poupança de 15% em relação a quem opte por manter a isenção em Portugal. Ainda nos termos da Convenção, a Suécia deverá conferir um crédito pelo

¹⁶⁰Conforme o art. 329º: “Disposição transitória no âmbito do IRS”, presente na lei n° 2/2020.

¹⁶¹Conforme o art. 329º: “Disposição transitória no âmbito do IRS”, presente na lei n° 2/2020.

¹⁶²Referente aos rendimentos de 2021.

imposto pago em Portugal sobre as pensões. Tal situação também se aplica aos novos beneficiários do regime.

As alterações do regime dos RNH têm como objetivo erradicar o fenómeno da dupla não tributação. Conforme os exemplos acima citados, os sujeitos passivos desse regime poderão ser sujeitos a uma taxa maior que a de 10% em países como a Suécia, onde ainda houve alterações na CDT¹⁶³, ou, como no caso da Finlândia, a denúncia da Convenção assinada entre Portugal - Finlândia poderá representar uma dupla tributação dos rendimentos de pensão, com o sujeito passivo arcando com um ónus ainda maior.

Ademais, ainda temos aqueles grupos de pessoas, de diferentes jurisdições, uma vez que sigam os dispostos na Convenção Modelo OCDE, que prevê a tributação pelo Estado da residência dos rendimentos de pensão privada, estes estarão sujeitos somente a uma tributação a taxa de 10%.

5. Situações de Dupla Residência

Retornamos a uma das categorias de contribuintes na qual o regime dos RNH visa: os profissionais qualificados em atividades de elevado valor acrescentado, os High Net Worth Individual e os pensionistas estrangeiros.

Todos estes beneficiários deste regime possuem a característica comum de serem expatriados, ou seja, são pessoas que vivem fora de seu país de origem, portanto, são altamente sujeitos a desenvolverem atividades que os confrontem com situações de dupla residência fiscal, levando-os a perda do estatuto de residente em Portugal. Trata-se de mais uma situação em que as Convenções possuem efeito considerável sobre o regime dos RNH.

No art. 4.º, n.º 2 da CMCDE encontramos as tidas cláusulas tie-break, essas apontam para os critérios de desempate em situações de dupla residência. Assumindo que os sujeitos

¹⁶³Através da criação de uma competência cumulativa para a tributação dos rendimentos de pensões.

passivos podem possuir conexões pessoais com várias jurisdições. Logo, mesmo em que casos meramente convencionais, a aplicação destas cláusulas podem levar a perda do estatuto de residente em território português destes sujeitos passivos beneficiários dos regimes de RNH, assim estes serão tributados como não residentes a partir de tal perda.

Nesse sentido, a perda da residência fiscal em Portugal é causa para a perda do estatuto de residente não habitual. Conforme o n.º 8.º do art. 16.º do CIRS, ser considerado residente fiscal em Portugal é condição para ascender ao regime dos RNH.

Além da perda do estatuto de residente não habitual, na medida em que os não residentes são tributados conforme o princípio da territorialidade¹⁶⁴, sendo de competência portuguesa apenas os rendimentos de fonte nacional, Portugal perde o direito de tributar estes sujeitos passivos conforme o princípio da universalidade, ou seja, irá perder o direito de tributar todos aqueles rendimentos de fonte estrangeira.

Logo, podemos apontar que estes indivíduos estão sujeitos a certa instabilidade, decorrente das constantes mudanças de estatuto de residente que possam vir a sofrer.

Isto significa que eventualmente Portugal poderá perder o benefício de tributar o residente não habitual conforme o princípio da universalidade, uma vez que as condições para acesso ao regime são uma via de mão-dupla, ou seja, ao mesmo tempo em que o país concede benefícios, este espera receber outras vantagens. Assim, esta constante instabilidade não beneficiará Portugal, por outro lado, precisamos assumir que se trata da natureza intrínseca do regime.

¹⁶⁴Previsto no n.º 2 do art. 15 do CIRS.

6. Rendimentos de Trabalho Dependente (Categoria A) e o art. 15.º da CMOCDE

Mais uma vez confrontam-se a repartição de poder tributário operado pelas CDT e o regime dos RNH. Desta vez temos os rendimentos de categoria A, provenientes do trabalho dependente de origem estrangeira.

Reportamos ao n.º 4 do art. 81.º, este prevê a aplicação do método da isenção aos rendimentos de categoria A provenientes de fonte estrangeira¹⁶⁵, somente em caso de sua efetiva tributação neste Estado, conforme os ditames da CTD celebrada entre Portugal e o outro Estado contratante.

Em contraposição a este temos o n.º 1 do art. 15.º da CMOCDE, que estabelece: “Os salários, ordenados e outras remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado”, ou seja, tais rendimentos só podem ser tributados no Estado da residência.

Mitigando a tributação exclusiva pelo Estado da residência, o mesmo artigo é complementado: “ a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado”, logo, é permitida a tributação no Estado da fonte, uma vez que seja aí exercido tal emprego.

Adicionalmente ao que foi acima citado, o nº 2 do art. 15 da CMOCDE ainda aponta os requisitos, de verificação cumulativa, que possibilitam aos beneficiários do regime dos RNH terem seus rendimentos de trabalho dependente, de origem estrangeira, tributados exclusivamente pelo Estado da residência: “O sujeito passivo permanecer no Estado da fonte por um período que não exceda os 183 dias em qualquer período de 12 meses; as remunerações forem pagas por uma entidade patronal não residente no Estado da fonte e

¹⁶⁵Referente aqueles sujeitos passivos beneficiários do regime dos RNH.

que as remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável que a entidade patronal tenha no Estado da fonte”.

Logo, a tributação pelo Estado da fonte somente será realizada caso os critérios acima não sejam verificados.

Melhor explicando, temos um sujeito passivo beneficiário do regime dos RNH em Portugal. Colocamos em causa duas situações hipotéticas com o Brasil¹⁶⁶:

Sujeito A, residente em Portugal, beneficiário do regime dos RNH, possui relação de trabalho dependente com o Brasil, permanece neste último por período inferior a 183 dias e suas remunerações é paga por entidade patrona residente em Portugal. Logo, seus rendimentos somente são tributáveis em Portugal, não beneficiando-se da isenção do n.º 4 do art. 81.º;

Sujeito B, residente em Portugal, beneficiário do regime dos RNH, possui relação de trabalho dependente no Brasil, para beneficiar-se da isenção deste rendimento em Portugal, permanece no Brasil por período maior que 183 dias durante um ano e tem sua remuneração paga por entidade patronal localizada no Brasil. Logo, seus rendimentos são isentos em Portugal, conforme o n.º 4 do art. 81 do CIRS e são tributados pelo Estado da fonte, uma vez que este Sujeito B não cumpre com os requisitos do n.º 2 do art. 15 da CMOCDE.

Ora, observamos um descompasso ao compararmos as normas do CIRS e da CMOCDE.

Se no âmbito do n.º 1 do art. 16.º do CIRS, apontamos a regra dos 183 dias, que para ser considerado residente em Portugal é necessário a permanência maior que 183 dias, seguidos ou interpolados, num período de 12 meses, contraposta à esta norma temos o

¹⁶⁶Levando em consideração apenas a CMOCDE e a Legislação portuguesa, não levando em consideração a lei brasileira.

citado n.º 2 do art. 15.º da CM OCDE, uma vez ultrapassado os 183 dias de permanência no Estado da fonte¹⁶⁷, o Estado de residência perde o direito de tributação exclusiva deste rendimento de trabalho dependente.

É cristalina a desarmonia de tais normas, na medida em que ao permanecer mais de 183 dias fora de território português perde-se o estatuto de residente.

Assim, o disposto no n.º 4 do art. 81.º do CIRS é inócuo, a primeira vista, uma vez que para este sujeito passivo ter seus rendimentos isentos em Portugal, é necessário que estes sejam tributados no Estado da fonte, e conforme a interação das CDT e da legislação interna, é impossível ter seus rendimentos tributados neste Estado sem perder o estatuto de residente fiscal em Portugal.

O cumprimento dos requisitos presentes no n.º 2 do art. 15.º do CMOCDE¹⁶⁸ levaria ao não usufruto do benefício da isenção deste rendimento em território português, logo, as vantagens do regime dos RNH, referente aos rendimentos de categoria A, conforme aqui explicado, seriam inócuas por si mesmas.

Nesse caso em específico, o sujeito passivo em causa¹⁶⁹, beneficiário do regime dos RNH, veria seus rendimentos serem tributados como se fosse um residente em termos gerais, devido a difícil aplicação da regra prevista no n.º 4 do art. 81.º do CIRS.

Se, em casos específicos, as regras para o usufruto da isenção dos rendimentos de categoria A no regime dos RNH podem ser de difícil concretização, a alínea B, do n.º 1 do art. 16º do CIRS, mitiga tal situação: “Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”.

¹⁶⁷ Levando em consideração apenas esse critério temporal.

¹⁶⁸ Ocasionalmente somente a tributação pelo Estado de residência

¹⁶⁹ Assemelhando-se ao Sujeito A do exemplo acima explicado.

Portanto, em casos de permanência em Portugal de tempo inferior a 183 dias, é necessário possuir residência que faça supor a intenção de manter e ocupar.

“Assim, a alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS serve duas funções essenciais: em primeiro lugar, considerar residente em Portugal um indivíduo que apenas deslocalize a sua residência para o território nacional, no segundo semestre do ano, quando já não é possível cumprir com o critério dos 183 dias; e, em segundo lugar, considerar residentes os indivíduos que, apesar da sua ligação ao território, verificada através de um local onde residem habitualmente, possam intencionalmente contornar a regra da permanência¹⁷⁰”.

Tal requisito de habitação, a princípio, requer certo grau de subjetividade em sua aplicação, contudo, apesar de a intenção de manter e ocupar a residência como habitual não ser proveniente de prova direta, essa intenção advém de condições e situações objetivas para que seja possível supor a real vontade do indivíduo¹⁷¹.

Adicionalmente, ainda citamos o Acórdão n.º 0876/10 de 24.02.2011 do STA: “não podem ser havidos como residentes em Portugal aqueles, nomeadamente os emigrantes, que dispondo aqui de uma habitação que poderão vir a ocupar como sua residência habitual quando, em definitivo, regressarem a Portugal, apenas a ocupam por ocasião das suas férias ou em deslocações pontuais e fortuitas. A intenção que a lei exige não é uma intenção para o futuro, é, desde logo, uma intenção imediatista, para o presente (...)”.

Por fim, observamos que a interação do regime aplicável aos rendimentos de categoria A, de origem estrangeira, com as CDT resultam em algumas situações complexas, logo, tais situações observadas abrem algumas lacunas no regime dos RNH, tais lacunas podem-ser objetos de questionamentos acerca da efetividade e eficiência de um regime que busca ser competitivo, ao passo que tais lacunas também abrem espaço para planeamento fiscal, agressivo ou não.

¹⁷⁰Conforme a jurisprudência do CAAD, processo n.º 214/2017-T.

¹⁷¹XAVIER, Alberto, op. cit., 2017, p. 286.

7. Rendimentos de Trabalho Independente (Categorias de Rendimentos B)

Primeiramente, insta relembrar que os rendimentos que categoria B são aqueles de trabalho independente ou rendimentos empresariais e profissionais.

Neste contexto, recorreremos ao disposto no n.º 5 do artigo 81.º do CIRS, na qual cita os seguintes rendimentos: “Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico”.

De acordo com o exposto, é necessário realizar pequena nota acerca dos rendimentos provenientes de propriedade intelectual, industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico¹⁷².

Ora, estes em sua essência tendem a ser rendimentos de categoria E, ou seja, rendimentos de capitais. Contudo, quando sejam auferidos pelo respetivo autor ou titular originário, estes constituem rendimentos de categoria B¹⁷³.

Por outro lado, quando não auferidos pelo respetivo autor ou titular originário será enquadrado na categoria de rendimentos E, embora, para efeitos práticos, não exista muita

¹⁷²De acordo com o exposto no art. 3.º, n.º 1 do CIRS.

¹⁷³Importante citar que, para efeitos práticos, conforme o disposto no n.º 2 do art. 3.º do CIRS, os rendimentos prediais, os rendimentos de capitais ou as mais-valias que sejam imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais ou então apurados nesse âmbito, serão estes tributados como pertencentes à categoria B. Melhor exemplificando: Um imóvel arrendado, caso integre os ativos afetos a uma atividade empresarial ou profissional, as respetivas rendas constituem um rendimento de categoria B, e não da F, e; Os juros de contas bancárias ou de aplicações de tesouraria referentes à uma atividade empresarial ou profissional exercida por pessoa singular, estas constituem um rendimento de categoria B, e não a de categoria E.

diferença, uma vez que ambas as categorias de rendimentos encontram-se abarcadas pelas mesmas condições para beneficiarem-se das isenções previstas no regime dos RNH.

Logo, tais rendimentos de categoria B são isentos de tributação em Portugal caso exista possibilidade de tributação no Estado da fonte e tal esteja de acordo com a CDT celebrada entre ambos os países¹⁷⁴. Não sendo exigida a tributação efetiva de tais rendimentos, tal fato abre margem para várias possibilidades de planeamento fiscal.

Adicionalmente, ao recorrermos à alínea b) do n.º 5 do artigo 81.º, esta aponta que no caso de não existir CDT celebrada entre ambos os países, devemos levar em consideração o disposto na CMOCDE, logo, tal possibilidade de tributação deve estar em conformidade com a CMOCDE, daí temos mais um motivo para ser importante o entendimento desta.

Neste contexto, importante tratar dos pormenores de tais rendimentos conforme os dispostos na CMOCDE e em algumas CDT celebradas por Portugal.

No que diz respeito ao trabalho independente, recorreremos ao artigo 14.º da CMOCDE.

Ademais, importante relembrar que a CMOCDE de 2017 não contempla qualquer preceito expressamente dirigido à tributação das profissões independentes. O seu art.º 14.º foi suprimido em abril de 2000, passando os rendimentos de tais profissões a terem um enquadramento idêntico ao dos lucros das empresas. Logo, o regime aplicável a este rendimento é similar aquele relativo aos lucros de empresas, onde a primazia de tributação exclusiva é do Estado da residência, exceto quanto aos rendimentos obtidos através de

¹⁷⁴Para isto, basta que verifique-se qualquer uma das condições previstas nas alíneas a) e b) do n.º 5.º do artigo 81 do CIRS.

instalação fixa situada no outro Estado. Assim, o Estado da fonte poderá tributar os rendimentos imputáveis a tal instalação¹⁷⁵.

O art. 7.º trata dos “Business Profit”, numa tradução livre “lucro de empresas ou lucro de negócios”. Retomando ao art. 3.º da CMODE, n. 1.º, alínea h), este considera que o termo “business”¹⁷⁶ engloba também as atividades profissionais e serviços de caráter independente.

Por outra lado, na generalidade das Convenções celebradas por Portugal encontramos as previsões do art. 14.º.

Portanto, uma vez que a Convenção permite a tributação deste rendimento pelo Estado da fonte e que, de outra forma, o regime dos RNH não requer obrigatoriedade de tributação pelo Estado da fonte¹⁷⁷, tais rendimentos de trabalho independente, em casos específicos e bem estudados, poderão beneficiarem-se de uma dupla não tributação.

A título exemplificativo iremos recorrer à Convenção Portugal – Brasil, do ano de 2001.

O artigo 14.º aponta, primeiramente, para a tributação exclusiva do Estado de residência, com exceção de casos em que tais remunerações sejam pagas por um residente no Estado da fonte ou por algum estabelecimento estável aí situado.

Adicionalmente, o n.º 2 deste artigo ainda define profissões liberais: “... abrange, em especial, as actividades independentes de carácter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as actividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitectos, dentistas e contabilistas”. Portanto, as profissões independentes compreendem inúmeros casos.

¹⁷⁵AZEVEDO, Patrícia Anjos, “A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar”, op. cit., 2017, p. 56.

¹⁷⁶ Negócios, numa tradução livre.

¹⁷⁷ Para tal afirmação recorrer sempre ao art. 81.º, n.º 5 do CIRS.

Diferente de outras Convenções, esta não requer como critério um período mínimo de estadia para que tais rendimentos sejam sujeitos à tributação pelo Estado da fonte.

Logo, caso tais rendimentos fossem isentos de retenção na fonte, o que poderia decorrer em função de especificidades da legislação brasileira, tais estariam sujeitos a um regime bastante atrativo, ou seja, teríamos uma dupla não tributação.

Como outro exemplo temos a Convenção Portugal – Alemanha¹⁷⁸, esta faz uso de critérios diferentes para que a tributação pelo Estado da fonte seja possível. As alíneas a) e b) do artigo 14.º da Convenção apontam para os critérios do residente dispor, de forma habitual, no Estado da fonte, de uma instalação fixa para o exercício de suas atividades e em casos deste residente permanecer no Estado da fonte por um período superior a 183 dias durante um ano civil.

Por fim, importante reiterar que a isenção prevista para estes rendimentos somente serão aplicáveis nos casos de serem provenientes de prestações de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico e que estejam em conformidade com o definido pelas portarias específicas do Governo¹⁷⁹.

Aproveitando o ensejo, urge realizar pequena nota acerca do artigo 16.º da CMOCDE – “Directors’ fees” ou a remuneração de direção. Esta categoria encontra previsão expressa na Portaria n.º 230/2019, que determina as atividades de elevado valor acrescentado. A portaria prevê que alguns destes profissionais podem enquadrar-se no regime dos RNH: Diretor-geral e gestor executivo de empresas; diretores de serviços administrativos e comerciais, e; diretores de produção e de serviços especializados diretores de hotelaria, restauração etc.

¹⁷⁸Assim como outras Convenções celebradas por Portugal.

¹⁷⁹Neste caso, recorrer as portarias n.º 12/2010 e n.º 230/2019, para cada caso em específico, que determina as atividades de elevado valor acrescentado.

Assim, conforme o citado artigo da CMOCDE, as remunerações de direção ou pagamentos similares feitos aos residentes de um Estado, relativo aos membros de conselho de administração provenientes de uma empresa situada em outro Estado contratante, são passíveis de tributação cumulativa. Portanto, cria-se mais uma possibilidade de dupla não tributação, caso exista um tratamento favorável a tais rendimentos no Estado da fonte.

Ora, a diversidade de Convenções celebradas por Portugal mostra-nos que os rendimentos de categoria B possuem tratamentos diversos nos pormenores de cada Convenção, logo, para usufruir da isenção dos rendimentos no regime dos RNH é requerido que as Convenções sejam consideradas em seus pormenores e a possibilidade de tributação pelo Estado da fonte dependerá sempre de critério específico para cada país e para cada Convenção.

Por outro lado, caso não seja possível o Estado da fonte tributar, tais rendimentos não serão isentos em Portugal, estes estarão sujeitos às especificidades do ordenamento jurídico português.

8. Rendimentos de Categoria E

Neste contexto, recorreremos novamente ao disposto no n.º 5 do art. 81.º, na qual cita os rendimentos de categoria E, F e G. Assim, os rendimentos de categoria E¹⁸⁰ são os tidos como rendimentos de capitais.

¹⁸⁰Os rendimentos de categoria E tendem a ser “rendimentos passivos”, onde o seu titular auferir-los sem recorrer a uma atividade destinada à sua obtenção. O art. 5.º, n.º 1, do CIRS define melhor os rendimentos de capitais: “Consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.”.

Como abarcados pela categoria de rendimentos E, no que diz respeito aos rendimentos passivos, podemos apontar estes: os dividendos (art. 10.º da CMOCDE), os juros (art. 11.º da CMOCDE) e os royalties¹⁸¹ (art. 12.º da CMOCDE)

Logo, estes rendimentos citados seguem a mesma lógica do subcapítulo anterior, acerca dos rendimentos de trabalho independente.

Primeiramente, os rendimentos passivos (os dividendos, juros e royalties) seguem uma lógica semelhante. A princípio, por tratarem-se de rendimentos de rendimentos passivos, ou seja, não são frutos do trabalho propriamente dito, mas sim, de vantagens do capital, estes deveriam estarem sujeitos a um regime menos favorável se comparáveis aos rendimentos de trabalho.

Assim sendo, as condições do regime dos RNH são muito benevolentes para estes rendimentos, uma vez que não é requerida a tributação efetiva pelo Estado da fonte¹⁸². Ora, a possibilidade de tributação, em conformidade com os dispostos entre a CDT celebrada por Portugal e eventual outro país, nem sempre será concretizada.

Portanto, quantos a estes rendimentos passivos a tributação é cumulativa entre Estado da fonte e Estado da residência, embora de competência limitada para aquele Estado. Na totalidade das Convenções celebradas por Portugal, cabe ao Estado da fonte a aplicação de alíquotas que variam entre 5% e 15%, conforme cada caso em específico.

¹⁸¹ Aqueles rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

¹⁸² Mais uma vez, conforme o disposto no artigo 81, n.º 5 do CIRS.

9. Rendimentos de Categorias F e G

As categorias F e G dizem respeito aos rendimentos prediais¹⁸³ e patrimoniais¹⁸⁴, respetivamente.

Os rendimentos de categoria F encontram-se correlacionados com o art. 6.º da CMOCDE, acerca dos rendimentos de bens imobiliários.

Recorrendo ao disposto na CMOCDE, “Income from Immovable Property”, este atribui ao Estado da fonte a possibilidade de tributação ilimitada destes rendimentos, na qual também se incluem as rendas provenientes do usufruto dos bens imobiliários.

Assim, encontramos uma maior legitimidade de tributação por parte do Estado da fonte, muito em virtude da natureza deste rendimento, que concede ao Estado de localização dos bens imóveis uma primazia no trato destes rendimentos. Logo, temos em causa um rendimento menos suscetível a dupla não tributação advinda dos benefícios do regime dos RNH.

Os rendimentos de categoria G, em especial as mais-valias ou ganhos de capital, podem ser enquadrados como relacionados ao artigo 13.º da CMOCDE.

No âmbito da CMOCDE, o n. 1.º do artigo 13.º aponta para a possibilidade de tributação ilimitada pelo Estado da fonte das mais-valias provenientes da alienação da propriedade imóvel referida no já citado artigo 6.º da CMOCDE.

¹⁸³ O n.º 1 do art. 8.º do CIRS considera como rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares, o contribuinte ainda pode optar pela tributação no âmbito da categoria B.

¹⁸⁴ O CIRS define os incrementos patrimoniais como uma categoria de natureza residual, tributando aqueles rendimentos que não estão abrangidos nas categorias restantes. Ademais, o artigo 9.º do CIRS considera como incrementos patrimoniais, desde que não considerados por outra categoria de rendimentos: as mais-valias, as indemnizações que ressarcam danos patrimoniais, as quantias auferidas em virtude de obrigações de não concorrência, acréscimos patrimoniais não justificados estabelecidos nos termos dos artigos 87.º, 88.º ou 89.º-A da LGT. e as indemnizações devidas por renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis.

Ademais, os regimes de tributação dos restantes dos rendimentos previstos nesse artigo variam bastante conforme cada CDT, em alguns casos possibilitando tributação cumulativa ou tributação exclusiva do Estado da fonte. Portanto, insta lembrar que somente a possibilidade de tributação por parte do rendimento do Estado da fonte é suficiente para afastar a tributação de um rendimento de fonte estrangeira no abrigo do regime dos RNH.

Nesse sentido, o n.º 5.º do artigo 13.º da CMOCDE aponta para a tributação exclusiva do Estado da residência dos demais ganhos da alienação de qualquer propriedade, diferentemente das citadas nos parágrafos 1,2, 3 e 4. Neste ponto podemos enquadrar as mais-valias mobiliárias, logo estas não estariam suscetíveis a uma dupla não tributação.

Por outro lado, conforme acima dito, cada Convenção possui regime próprio. Assim, como exemplo, a CDT Portugal – Brasil possibilita a tributação cumulativa de tais rendimentos, o que possibilitaria uma eventual dupla não tributação, caso a legislação brasileira concedesse um tratamento mais favorável a estes.

10. Convenção Brasil – Portugal: O Caso dos Dividendos

Em relação ao regime fiscal brasileiro, insta salientar que este adota a tributação de renda baseando-se no princípio da universalidade, utilizando-se dos elementos de conexão da fonte e da residência, mas não da nacionalidade.

Logo, tributam-se as rendas das pessoas físicas e jurídicas residentes no Brasil, independentemente do local em que foram originadas e produzidas, bem como tributam, via de regra, os rendimentos de não residentes produzidos pela fonte brasileira.

Importante também citar que o Brasil adota, de uma forma geral, a CMOCDE na celebração de seus acordos, embora, com algumas modificações, em razão de ser um país

predominantemente importador de capital, e como já citamos, a CMOCDE foi estruturada, essencialmente, visando atender os interesses dos países exportadores de capital, normalmente os países de residência¹⁸⁵.

Assim, passamos a análise da CDT Brasil – Portugal, desta podemos extrair mais um exemplo de como a interação entre os regimes internos, a CDT celebrada por ambos os países e do regime dos RNH podem resultar em algumas lacunas, abrindo espaço, à primeira vista, para eventuais planeamentos tributários.

No âmbito da globalização, dentre outros de seus efeitos, a diferença na tributação é o principal elemento diferenciador da rentabilidade efetiva das aplicações de capital¹⁸⁶.

Aí temos os dividendos, que são rendimentos de capital. Inserem-se na Categoria E no âmbito do CIRS

Primeiramente iremos ao que a Convenção Brasil - Portugal diz sobre a tributação dos dividendos, conforme seu art. 10.º : “ 1 — Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado” e “ 2 — Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado”.

Logo, observamos competência cumulativa para tributar, cabendo ao Estado da residência primazia na tributação, possuindo o Estado da fonte competência limitada para a tributação deste rendimento.

Assumindo que um sujeito passivo beneficiário de dividendos provenientes do Brasil torna-se residente em Portugal, e assim, ascende ao regime dos RNH, com o objetivo de beneficiar-se das condições dispostas no n.º 5 do art. 81.º do CIRS, ou seja, ter seus

¹⁸⁵CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e, Planejamento Tributário Internacional: Conceito de beneficiário Efetivo nos Acordos contra a Bitributação, São Paulo, Quartier Latin, 2015, p. 35.

¹⁸⁶MORAIS, Rui Duarte, op. cit., 2014, p. 08.

rendimentos de categorias E de origem estrangeira isentos de tributação em Portugal, uma vez que o requisito para beneficiar-se de tal isenção é apenas a existência de possibilidade de tributação pelo Estado da fonte, em conformidade com os ditames da Convenção Brasil – Portugal.

Os dividendos de origem estrangeira são isentos de tributação em Portugal, logo, os sujeitos passivos destes rendimentos beneficiam-se das vantagens que são propostas ao abrigo do regime dos RNH.

Ocorre que ao trazermos a legislação brasileira nessa discussão, observaremos como a interação entre tais legislações podem favorecer ainda mais o sujeito beneficiário do regime dos RNH.

Explico.

No âmbito da Instrução Normativa¹⁸⁷ n.º 208 de 27 de setembro de 2002, que trata, dentre outros temas, da tributação pelo imposto de renda dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no Brasil por pessoa física não residente.

Ao citarmos o art. 45.º da citada Instrução Normativa: “ Não estão sujeitos à incidência do imposto os lucros e os dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir de 1º de janeiro de 1996 e pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas não residentes”.

Portanto, observamos que os dividendos de fonte brasileira pagos aos não residentes no Brasil não estão sujeitos à retenção na fonte.

¹⁸⁷Instruções Normativas são atos administrativos que visam disciplinar a execução de determinada atividade a ser desempenhada pelo Poder Público. Têm por finalidade detalhar com maior precisão o conteúdo de determinada lei presente no ordenamento jurídico brasileiro. Estas se encontram na base da pirâmide de hierarquia das normas jurídicas. Ademais, as instruções normativas, editadas por órgão competente da Administração Tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam da estrita observância aos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais.

Insta lembrar que a CDT Brasil – Portugal estabelece competência cumulativa para a tributação dos dividendos, com tributação limitada pelo Estado da fonte. No caso em tela, o Brasil não realiza tributação na fonte.

Os dividendos de origem estrangeira são isentos em Portugal por força deste regime¹⁸⁸, e em função da legislação brasileira estes rendimentos não são tributados no Brasil, o que favorece bastante os beneficiários destes rendimentos, caso concretize-se a não dupla tributação dos dividendos.

Relembramos ainda a norma prevista n.º 7 do art. 81.º do CIRS, na qual esta aponta que os rendimentos de categoria E¹⁸⁹, que são isentos¹⁹⁰, são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação de taxa aplicável aos restantes dos rendimentos que são tributáveis. Contudo, no rol das exceções do n.º 7 do art. 81.º temos o previsto na alínea d), do n.º 1.º do art. 72.º, relativo aos rendimentos de capitais quando não sujeitos à retenção na fonte. Logo, podemos concluir que tais rendimentos de dividendos provenientes de fonte brasileira não estão sujeitos ao englobamento para determinação de taxa aplicável aos rendimentos que são tributáveis.

Cabe lembrar a figura do englobamento, segundo o art. 22.º do CIRS, ainda que este rendimento não seja englobado para efeitos de tributação, poderão ser incluídos para efeito de determinação da taxa a ser aplicada aos restantes dos rendimentos.

Como complemento ao que foi acima explicado, no que diz respeito ao tratamento concedido aos rendimentos passivos, reiterando o já exposto anteriormente no Capítulo IV, cabe citar a opinião de Rui Duarte Moraes¹⁹¹ acerca do IRS: “ Na realidade, o IRS não logrou uma real concretização da perspectiva unitária da tributação, uma vez que os

¹⁸⁸De acordo com o n.º 5 do art. 81 do CIRS, uma vez que estão em consonância com os critérios previstos neste artigo, já que existe a previsão de tributação dos rendimentos de dividendos conforme a CDT Brasil – Portugal.

¹⁸⁹Dividendos incluem-se aí.

¹⁹⁰Conforme os dispostos nos n.º 4 e 5 do art. 81 do CIRS.

¹⁹¹MORAIS, Rui Duarte. op. cit., 2014, pg. 6 e 7.

residentes nunca tiveram a totalidade dos seus rendimentos sujeita a um esquema racional de progressividade, em consonância com a respetiva capacidade contributiva. Segmentos importantes dos rendimentos de capitais e das mais-valias ficaram excluídos do englobamento sujeitos a taxas fixas, proporcionais, gozando, em alguns casos, de benefícios fiscais que determinam a sua não tributação na maior parte dos casos. Se tivermos em atenção que tais rendimentos se concentram nos contribuintes de maior capacidade contributiva e que as taxas liberatórias são, em geral, inferiores à taxa marginal máxima a que estão sujeitos os rendimentos englobados, fácil é concluir que, na realidade, o IRS é, em larga medida regressivo”.

Logo, ascender ao regime dos RNH poderá ser uma verdadeira vantagem ao residente não habitual que receba dividendos de fonte brasileira, uma vez que caso fosse beneficiário do regime de tributação geral em Portugal estaria submetido a um sistema de tributação diferente, menos vantajoso, sujeito às taxas liberatórias de 28%.

11. Regimes de Tributação Privilegiada

Importante tomar pequena nota acerca do disposto na alínea b) do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS: “Possam ser tributados no outro país, território ou região... desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis...”

Os rendimentos de categoria B¹⁹², os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda a prestação de informações relativas à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como as categorias de rendimentos E, F e G, não poderão beneficiar-se de isenção em Portugal, quando provenientes de fonte estrangeira, conforme os ditames do regime dos RNH, nos casos de

¹⁹²Auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, conforme as portarias competentes.

não existência de CDT celebrada entre Portugal e o outro país, caso tais rendimentos sejam provenientes de países com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável, conforme constem em portaria¹⁹³ aprovada por membro competente do Governo.

Também compartilho da opinião de Joana Azevedo Gomes¹⁹⁴: “ Em ambos os casos, e, no nosso entender erroneamente, não é revelada a taxa de tributação a que o rendimento está sujeito no Estado da fonte, nomeadamente nos termos da definição do regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, tal como sucede nos requisitos para aplicação deste método de isenção aos rendimentos de categoria B, E, F e G. Na sequência, somos da convicção de que seria de introduzir também o conceito de regime fiscal claramente mais favorável nos termos da definição constante na parte final do n.º 5 do art. 66.º do CIRC.”

12. Método do Crédito e da Isenção

Portugal tem adotado, via de regra, o método de imputação normal ou método do crédito de imposto. Com exceções, como no caso da Áustria, em que foi adotado o método da isenção em geral e o método do crédito, nos casos dos dividendos, juros e royalties¹⁹⁵.

Por outro lado Portugal faz uso do método da isenção para eliminar a dupla tributação, neste contexto do regime dos RNH. Assim, ainda que não se conheça nenhum caso em que o Estado da fonte tenha invocado a violação das regras previstas nas Convenções, o fato é que tal pode vir a concretizar-se¹⁹⁶.

¹⁹³Atualmente conforme a Portaria n.º 345-A/2016. Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/105669774/details/maximized>.

¹⁹⁴SILVA, Joana Azevedo Gomes, op. cit., 2017, p. 32.

¹⁹⁵AZEVEDO, Patrícia Anjos, “A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar”, op. cit., 2017, p. 40.

¹⁹⁶SILVA, Alexandra Oliveira Pinho e, A Tributação dos Residentes Não Habituais – O Caso Português, Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Universidade de Aveiro, 2015, pg. 72.

Desta forma, com a finalidade de colmatar tal lacuna, através de alteração realizada pela citada Lei n. 2/2020, os residentes não habituais podem optar pela aplicação do método do crédito de imposto (n.º 8 do art. 81.º do CIRS), em vez do método de isenção, no que diz respeito aos rendimentos isentos¹⁹⁷ conforme os n.º 4 e 5 do art. 81.º do CIRS.

Ainda no seio do artigo 81.º do CIRS, desta vez relativo ao seu n.º 1, este aponta para a possibilidade de eliminação da dupla tributação através do método da imputação normal¹⁹⁸, regra geral do CIRS, considerando que os residentes não habituais ainda são sujeitos passivos residentes em Portugal e não são beneficiários do método de isenção dos rendimentos provenientes de fonte estrangeira¹⁹⁹.

13. Notas Finais

Por fim, é intrínseco de um regime que visa ser competitivo ao conceder benefícios fiscais a existência de eventuais lacunas, não só ao tornar complexo a interação deste regime com situações fiscais plurilocalizadas, mas também ao exceder os limites do que pode ser considerado proporcional. Logo, é prudente enfatizar tais assimetrias, cabendo ao legislador colmatar tais lacunas.

As alterações do Orçamento de Estado 2020 são exemplos de correta colmatação de lacunas, e é o que deve ser visado para prossecução do princípio da capacidade contributiva, um dos pilares do Direito, sem deixar de lado a essência do regime em si.

¹⁹⁷Rendimentos de Categoria A, B, E, F e G.

¹⁹⁸Ou método do crédito do imposto.

¹⁹⁹Incluindo aqueles rendimentos previstos no art. 72º do CIRS.

CONCLUSÕES

Do que foi escrito sobre o Regime dos Residentes Não Habituais e sua interação com as Convenções de Dupla Tributação aduzem diversas conclusões, estas provenientes de uma diversidade de temas correlacionadas com o objeto de estudo.

Primeiramente, cabe apontar a importância dos princípios da fonte e da residência no âmbito do DFI. Ora, estes atuam na repartição do poder tributário entre os Estados, sendo um daqueles elementos essenciais para o bom entendimento do funcionamento e aplicabilidade das CDT.

No que diz respeito propriamente as Convenções, estas atuam no seio do processo econômico da sociedade moderna, figuras centrais ao incentivo do crescimento econômico e do comércio internacional, estão diretamente ligadas à distribuição da competência tributária entre os países que celebram uma Convenção, além de tratarem a respeito da eliminação da dupla tributação.

Outra questão essencial a ser apontada é a da dupla tributação, bem como a dupla não tributação, estas assumem papel destaque nesta discussão, uma vez que são fenômenos, que de um modo geral, devem ser evitados, por serem nocivos à economia, bem como infringirem certos princípios de direito.

Ademais, no âmbito das CDT, a Convenção Modelo da OCDE possui um papel central neste estudo, uma vez que é, em grande parte, com base nas suas disposições que são celebradas as Convenções. Portanto, este modelo permeia todo este estudo, além de que, vale ressaltar a importância de serem assimilados alguns dos pormenores da distribuição de competências tributárias, concretizadas nas Convenções celebradas bilateralmente.

Colocada a importância do DFI neste estudo, cabe recorrer ao Direito português. No âmbito da tributação das pessoas singulares encontra-se o IRS, uma das bases do sistema fiscal português. A figura da tributação das pessoas singulares é um dos pontos

elementares do Estado Fiscal, além de ser uma das formas de alcançar a tão importante Justiça Fiscal. Neste sentido, urge citar a importância da figura da capacidade contributiva, um dos princípios mais importantes do Estado Democrático de Direito. Logo, cada contribuinte deve ser tributado conforme sua capacidade econômica. Apesar de que, insta lembrar, nenhum princípio é absoluto.

Entender melhor e detalhar a figura da residência fiscal, uma vez que esta determina a sujeição do IRS, é outro ponto fulcral desta Tese. Conforme foi exposto, da correlação deste conceito com a aplicabilidade do regime dos RNH e também das Convenções de Dupla Tributação, surgem eventuais lacunas e pontos a serem explorados num eventual planejamento fiscal.

Portanto, concluímos que uma das diferenciações mais importantes que este estudo aduz é o do conceito de residente e não residente. Estes se interligam com os acima citados princípios da residência e da fonte. Ora, o não residente será tributado, em Portugal, conforme o princípio da fonte. Ao passo de que o residente é tributado com base no princípio da residência, ou seja, será alvo de tributação ilimitada, que englobam tantos os rendimentos de fonte interna, quanto o de fonte externa. Logo, observamos que estas questões interligam-se no plano prático, não sendo elementos isolados e sem aplicação prática, frutos de meros devaneios.

Chegamos ao RNH, este regime surge de uma série de convergência de conceitos de Direito Fiscal (português e internacional). Daí o porquê do estudo das diversas figuras citadas nesta Tese. Ademais, trata-se de um regime, como foi explicado, que têm suas características próprias. Antes de qualquer coisa, importante lembrar que o residente não habitual é um residente em território português, estando, assim, submetido a este ordenamento jurídico.

Ademais, concluímos que o regime surgiu com objetivos muito além da mera tributação. É um regime que visa atrair para Portugal um grupo muito bem definido de

peessoas, sejam aqueles sujeitos de elevada renda líquida, sejam aqueles profissionais altamente qualificados. Logo, ao atrair estes se visa uma dinamização da economia portuguesa, na qual se incluem diversos setores da sociedade que serão afetados, a priori, positivamente.

Adicionalmente, o regime confere condições bastante vantajosas aos beneficiários deste, seja no que diz respeito aos rendimentos de fonte interna, seja relativo aos de fonte estrangeira.

São nos rendimentos de fonte estrangeira, conforme os pormenores do Capítulo V, que surgem as melhores “oportunidades fiscais”. Assim, as Convenções são dotadas de suas respetivas especificidades e regimes próprios de tributação de cada rendimento.

Dentro do contexto do Modelo da OCDE, este concede maior poder tributários aos países de residência, e no caso do regime dos RNH, Portugal encontra-se no papel do país da residência. Logo, em grande parte dos casos concretos, Portugal terá a primazia na tributação, não só isto, também terá competência exclusiva para tributação de determinado rendimento.

Por conseguinte, convém apontar as principais conclusões a respeito do objeto central de estudo desta tese:

I. Os beneficiários do regime dos RNH podem utilizar-se das disposições das Convenções celebradas por Portugal;

II. Os rendimentos de pensões é a categoria de rendimento que mais se beneficiou da interação das CDT e do regime dos RNH. Conforme apontado, em muitos casos tais rendimentos eram objetos de dupla não tributação, logo, condição bastante atrativa aos beneficiários de pensões privadas. Tal questão não passou longe de ser alvo de questionamentos, ensejou as alterações advindas do Orçamento do Estado de 2020. Após a

promulgação desta lei, os futuros beneficiários deste regime não irão beneficiarem-se mais de tal dupla não tributação, estes estarão sujeitos à tributação à taxa de 10% em Portugal;

III. Ademais, as situações de Suécia e Finlândia refletem bem como as políticas de concorrência fiscal ensejam as relações bilaterais entre os países, na qual a tributação assume papel essencial. Ora, ninguém aceita perder bases tributáveis relevantes, assim, notamos uma contraposição de interesses no que diz respeito aos regimes especiais de tributação e a manutenção da base tributável de determinado país;

IV. Outra conclusão relevante, diz respeito aos expatriados, estes, muito em função da sua própria natureza, podem estar sujeitos a situações de Dupla Residência Fiscal, onde a aplicação de regras de desempate pode levar a perda do estatuto de residente fiscal em Portugal, conseqüentemente, a perda do estatuto de RNH.

V. Da relação proveniente do regime jurídico aplicável aos rendimentos de trabalho dependente e das Convenções, materializada na figura do art. 15º da CMOCDE, observamos certa assimetria ao compararmos as normas do regime do RNH e as da OCDE, contudo, o n.º 1 do artigo 16.º do CIRS mitiga tal assimetria, mesmo que o conceito de “habitação em condições que façam supor intenção atual de mantê-la e ocupar como residência habitual” seja de relativa subjetividade em sua aplicação;

VI. No cerne do nosso objeto de estudo encontra-se a interação dos rendimentos de trabalho independente com as CDT. Portanto, concluímos que trata-se de uma das categorias de rendimentos mais sensíveis a beneficiarem-se de condições vantajosas de tributação, no âmbito do regime dos RNH, uma vez que das interações daquelas podem advir inúmeras situações de dupla não tributação.

VII. Ademais, o requisito de apenas existir “a possibilidade de tributação em conformidade com a CDT celebrada pelos Estados” é muito brando, uma vez que, conforme os ditames da justiça fiscal, do princípio da tributação singular e do princípio da

capacidade contributiva, a tributação efetiva no estrangeiro destes rendimentos seria mais compatível com os princípios citados anteriormente.

VIII. Mais uma vez, as mesmas condições benéficas dos rendimentos de trabalho independente podem ser estendíveis aos rendimentos de capitais, aos rendimentos prediais e patrimoniais.

IX. Concluimos também que um dos casos de maior relevância proveniente da interação do regime dos RNH com as CDT é a questão dos casos dos dividendos na Convenção Brasil - Portugal. Ao realizarmos uma triangulação de normas, ou seja, compararmos a lei brasileira, a lei portuguesa e o que encontra-se vigente na CDT celebrada pelos países, observamos condições bem vantajosas aos dividendos provenientes de fonte brasileira. Trata-se de um exemplo interessante de como beneficiar-se da aplicação das citadas normas.

X. Por fim, vale ressaltar que, diante do exposto no Capítulo V, a interação dos regimes dos RNH com as CDT pode originar em diversas situações de tributação vantajosa aos beneficiários deste regime. Disto isto, relembramos da própria natureza do regime. Trata-se de um regime que visa atrair para Portugal um grupo específico de estrangeiros e expatriados, portanto, tais condições vantajosas podem estar na própria razão de ser do regime. Este visa ser competitivo, não é um regime único no mundo, somente será competitivo se ofertar boas possibilidades de “manipulação de carga tributária” aos seus beneficiários. Por outro lado, tais lacunas podem ensejar críticas, dando razão a eventuais adaptações e alterações legislativas com o fim de adaptar o regime.

Assim, concluimos que os regimes especiais de tributação envolvem um contexto maior, vinculados aos ditames das relações internacionais e de Direito Internacional. Trata-se de uma interessante relação, como observamos no objeto de estudo deste trabalho. As relações do regime dos RNH com as CDT extrapolam as fronteiras de Portugal, podendo suscitar situações muito interessantes aos estrangeiros, no caso de fixarem residência no



território português em virtude de questões meramente de cunho fiscal, como podemos observar nesse estudo, além de, claro, todos os outros fatores que torna proveitosa a residência em Portugal.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., Projecto da Reforma do IRS – Uma Reforma do IRS Orientada Para a Simplificação, a Família e a Mobilidade Social, Comissão para a Reforma do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Setembro de 2014. Disponível em http://opinumerica.pt/documents/Rel_Comissao_Reforma_IRS.pdf.

ALEXY, Robert, Teoria dos Direitos Fundamentais, Tradução de Virgílio Afonso da Silva da 5.^a edição alemã, 2.^a edição, Malheiros Editores, 2015.

AZEVEDO, Patrícia Anjos, A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar. Cadernos de Direito Actual N^o 6, 2017. Disponível em: [file:///C:/Users/rober/Downloads/164-477-2-PB%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/rober/Downloads/164-477-2-PB%20(1).pdf).

AZEVEDO, Patrícia Anjos. Questões de soberania fiscal: a residência das pessoas singulares como fator de conexão para efeitos de tributação, Cadernos de Direito Actual n^o 7, 2017. Disponível em: <http://cadernosdedereitoactual.es/ojs/index.php/cadernos/article/viewFile/216/132>.

BDO & Associados, SROC, LDA, Estudo sobre o ordenamento jurídico-tributário português na perspectiva da análise do seu impacto na competitividade da economia portuguesa, face à necessidade da sua internacionalização e com vista à criação de emprego, abril de 2014. Disponível em: <https://docplayer.com.br/10400469-Abril-de-2014-realizado-por-bdo-associados-sroc-lda-com-o-apoio-de.html>.

BRYN, Bert; PERRET, Sarah; THOMAS, Alastair; O'REILLY, Pierce, OECD Taxation Working Papers no. 26 – Tax Design for Inclusive Economic Growth, 2016, p. 16. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/5jlv74ggk0g7-en.pdf?expires=1593184301&id=id&accname=guest&checksum=F5E893C371663B928B0EC87A396BBFB5>.

CANTANTE, Frederico, A tributação progressiva dos rendimentos de capital, Revista Crítica de Ciências Sociais, 2020, Disponível em: <https://journals.openedition.org/rccs/>.

CARLOS, Américo Brás. Impostos – Teoria Geral, Almedina, 5ª edição. 2016.

CARLOS, Américo Brás. “Contra o regime dos residentes não habituais”, em Expresso de 13 de dezembro de 2014, disponível em: <http://www.pt.cision.com/cp2013/ClippingDetails.aspx?id=58297eb5-ad4e-40bc-8b8a-4c3822d19d61&analises=1>.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e, Planejamento Tributário Internacional: Conceito de beneficiário Efetivo nos Acordos contra a Bitributação, São Paulo, Quartier Latin, 2015.

COURINHA, Gustavo, Estudos de Direito Internacional Fiscal, AAFDL, 2015.

COURINHA, Gustavo, Eliminação da Dupla Tributação Económica: Participation Exemption e Crédito de Imposto. Tema de Direito Tributário IRC, IVA e IRS, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2015. Disponível em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_book_Tributario_II.pdf.

DOURADO, Ana Paula, Direito Fiscal - Lições, 2ª edição, Almedina, 2017.

DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, Almedina, 2017.

DUARTE, Diogo Marçal Martins, O Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa, Escola do Porto, 2018.

FLORES, César Antônio de Matos, O Elemento da Residência Fiscal para as Pessoas Singulares, Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas, Universidade do Porto, 2016.

MAGNO, Helena Gomes, A Residência Fiscal das Pessoas Singulares (em particular a residência parcia), Vida Económica – Editorial SA, 2019.

MENDES, Marta Filipa Ramos, O Novo Regime Fiscal do Residente Não Habitual, Mestrado em Direito e Ciências Jurídico-Económicas, Universidade do Porto, 2011.

MORAIS, Rui Duarte, Sobre o IRS, 3ª edição, Almedina, 2014.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B, Finanças Públicas: teoria e prática. Editora Campus, Edição Única, 1980.

NOGUEIRA, Daniela Alexandra Pinto Ribeiro, Tributação das pessoas singulares: residentes, não residentes e residentes não habituais, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa, Escola de Direito do Porto, 2015.

OECD, Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, 1998,. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf>.

OECD, Taxation and Employmentt, OECD Tax Policy Studies, no. 21, 2011, OECD Publishing: Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-and-employment/the-taxation-of-mobile-high-skilled-workers_9789264120808-6-en#page5,.

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Publishing, 2017, pg. 9. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page4,

PEREIRA, Paula C. dos Santos Rosado, Em torno dos princípios do Direito Fiscal Internacional, Lições de Fiscalidade, Volume II (Coord. João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães), Almedina, pp. 201-252, 2015. Disponível em: https://www.srslegal.pt/xms/files/PUBLICACOES/Em_Torno_dos_Principios-...-.pdf.

PEREIRA, Paula C. dos Santos Rosado, Manual de IRS, Almedina, 2018.

PEREIRA, Paula C. dos Santos Rosado, A tributação dos residentes não habituais, Temas de Direito Tributário – IRS e IVA 2019, Centro de Estudos Judiciários, 2019.

PIRES, Rita Calçada, Manual de Direito Internacional Fiscal, reimpressão, Almedina, 2019.

RIBEIRO, João Sérgio, Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta, Almedina, 2018

ROCHA, Sérgio André, Tributação Internacional, Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2013.

ROCHA, Sergio André, Direito Internacional Tributário: das origens ao contexto atual, Revisa Fórum de Direito Tributário n. 102, 2019.

SILVA, Alexandra Oliveira Pinho e, A Tributação dos Residentes Não Habituais – O Caso Português, Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Universidade de Aveiro, 2015.

SILVA, Joana Azevedo Gomes. Da admissibilidade jurídico-constitucional do regime fiscal do Residente Não Habitual, Mestrado em Ciências Jurídico-Financeiras, Universidade de Lisboa, 2017.

SOARES, Cecília da Conceição, A Consituição da Obrigação Tributária em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, 2014.

TEIXEIRA, Glória, Manual de Direito Fiscal, 3ª edição, Almedina, 2015.

VASQUES, Sérgio. Manual de Direito Fiscal, reimpressão, Almedina, 2015.

XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, 2ª edição, reimpressa, Almedina, 2017.