

Adelaide Souza dos Reis

**Convenções para eliminar a dupla tributação celebrada por
Portugal e os pensionistas estrangeiros aderentes ao estatuto
de residente não habitual**

Evolução e cenário atual

Adelaide Souza dos Reis

**Convenções para eliminar a dupla tributação celebrada por
Portugal e os pensionistas estrangeiros aderentes ao estatuto
de residente não habitual**

Evolução e cenário atual

Mestrado em Fiscalidade

Dissertação efetuada sob a orientação:

Professora Doutora Maria Leonor Cruz dos Reis Salsa

Professor Pedro Miguel Bastos Rosado



2021/2022

Convenções para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal e os pensionistas estrangeiros aderentes ao estatuto de residente não habitual

Declaração de autoria do trabalho

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

Adelaide Souza dos Reis

© Copyright: Adelaide Souza dos Reis

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

Dedicatória

Dedico este trabalho de dissertação...

*Ao meu **DEUS**... obrigada pelos teus planos para a minha vida, pois sempre são maiores que os meus próprios sonhos.*

*Ao meu **ESPOSO, Sérgio Gravato Rodrigues**... que incentivou incondicionalmente o meu regresso ao banco universitário e ao longo de todo esse percurso, acreditou, participou e caminhou comigo todos os dias para esta vitória.*

As conquistas só valem a pena se temos com quem partilhar, sendo assim, esta dedicatória é mais do que merecida... A vitória é nossa!!!

Agradecimentos

Esta dissertação de mestrado é o resultado de muitas horas de dedicação, entretanto, é essencial salientar que não teria sido possível a sua realização sem a colaboração, estímulo e empenho de diversas pessoas que me ajudaram e as quais serei eternamente grata.

Aos meus orientadores, Professora Maria Leonor Cruz dos Reis Salsa e Professor Pedro Miguel Bastos Rosado, da Universidade do Algarve, por aceitarem este desafio de me orientar e ajudar na elaboração deste trabalho; pela disponibilidade demonstrada... obrigada pela confiança depositada neste trabalho.

Ao meu Patrão/chefe, Sr. José João Martins Viegas, sócio-gerente da Empresa RINEL – Representações e Instalações Especiais, Lda; pois muitos foram os dias em que a sua paciência, tolerância, incentivo e empatia pelo próximo me serviram de apoio nesta caminhada.... deixo aqui minha eterna gratidão... você é um grande chefe... obrigada Sr. Veigas.

À Beatriz Varela, amiga que fiz durante o mestrado. Obrigada por todo apoio ao longo desta jornada. Dividimos as nossas dificuldades, sempre com grande respeito mútuo e ter você por perto foi essencial para que eu conseguisse seguir em frente.

Aos meus amigos, cujas palavras de apoio nunca faltaram.

Muito obrigada!!!

Resumo

Com a crise mundial de 2008, o Estado Português introduziu, em 2009, um regime jurídico fiscal, em sede do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), criado através do Decreto-Lei (DL) n.º 249/2009, de 23 de setembro, denominado de Regime do Residente Não Habitual (RRNH), com o propósito de transformar a política fiscal internacional portuguesa e tornar a economia mais competitiva, assim como aprimorar a construção de um cenário de estabilidade, crescimento económico e financeiro.

Diante deste cenário as Convenções para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal (CDT) têm um papel preponderante, sendo que ajudam a promover as relações económicas e comerciais entre os diversos países e que reforçam a segurança jurídica dos contribuintes e ajudam em matéria de harmonização do sistema fiscal dos Estados contratantes.

Concernente ao exposto, propomo-nos a analisar a evolução e o cenário atual das Convenções para eliminar a dupla tributação celebradas por Portugal e os pensionistas estrangeiros, aderentes ao estatuto de residente não habitual (RNH), procurando ponderar e analisar toda a problemática envolvente, a fim de concluirmos se o caminho seguido por Portugal de conceder o benefício fiscal em sede de IRS, aos pensionistas estrangeiros, merece o nosso reconhecimento.

Consoante o tema exposto e os dados analisados neste trabalho, concluímos que, decorridos 13 anos da sua criação, atualmente o RRNH é aplicado de forma ágil e plena; e que também neste período houve um crescimento significativo dos pensionistas estrangeiros, movidos pelas condições bastante vantajosas de isenção de tributação em IRS. Porém, esta prática tem originado polémicas junto de alguns países, que se têm sentido prejudicados pelo regime português.

Ademais, concluímos que não conseguimos perceber de forma concreta em que medida estes pensionistas contribuíram para o desenvolvimento socioeconómico do país, indagações que serão apresentadas neste trabalho, assim como serão apresentadas sugestões para que o regime se torne mais atrativo.

Palavras-chave: Fiscalidade Internacional, Dupla Tributação, Convenções, Residentes não habitual, Pensionistas estrangeiros.

Abstract

With the world crisis of 2008, the Portuguese State introduced, in 2009, a tax legal regime, based on the tax on personal income, created through Decree-Law (DL) n.º 249/2009, of 23 September, known as the Non-Habitual Resident Regime - RRNH, with the aim of transforming Portuguese international tax policy and making the economy more competitive, as well as improving the construction of a scenario of stability, economic and financial growth.

In this scenario, the Conventions to Avoid Double Taxation and Prevent Tax Evasion - CDT have a preponderant role, since they help to promote economic and commercial relations between the different countries and also reinforce the legal certainty of taxpayers and help in matters of harmonization of the tax system of the Contracting States.

Concerning the above, we propose to analyse the evolution and the current scenario of the Conventions to eliminate double taxation celebrated by Portugal and foreign pensioners, adhering to the non-habitual resident status, seeking to consider and analyse all the surrounding problems, in order to take an orientation and conclude whether the path followed by Portugal of granting the tax benefit in terms of IRS, to foreign pensioners, deserves our recognition.

According to the theme exposed and the data analysed in this work, we conclude that currently, after 13 years of its creation, the Non-Habitual Resident Regime - RRNH is applied in an agile and full way; also that in this period there was a significant growth of foreign pensioners, driven by the very advantageous conditions of exemption from taxation on IRS. However, this practice has raised some controversy in some countries, which have felt harmed by the Portuguese regime.

In addition, we concluded that we could not see in a concrete way in which these pensioners contributed to the socioeconomic development of the country, questions which will be presented in this work, as well as suggestions for making the regime more attractive.

Keywords: *International Taxation, Double Taxation, Conventions, Non-habitual Residents, Foreign Pensioners.*

Índice Geral

Índice de figuras	i
Índice de tabelas	ii
Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas.....	iii
Introdução.....	1
1. Direito fiscal internacional, europeu e português.....	5
1.1 Sintetizados aspetos históricos.....	5
1.2 Principais delimitações do direito fiscal internacional.....	9
1.3 Objetivos essenciais do direito fiscal internacional.....	9
1.4 Princípios e elementos de conexão do direito fiscal internacional.....	10
1.5 Direito fiscal europeu.....	13
1.6 Direito fiscal português.....	14
2. Dupla tributação e as convenções.....	16
2.1 Conceitos de dupla tributação.....	16
2.2 Dupla tributação jurídica ou internacional e económica.....	18
2.3 Dupla tributação em matéria de IRS.....	21
2.4 Síntese histórico das convenções.....	22
2.5 Análise do modelo da OCDE.....	25
2.6 Convenções celebradas por Portugal.....	28
3. RRNH - Regime fiscal para o residente não habitual – caracterização.....	37
3.1 Origem do regime.....	37
3.2 Objetivos do regime.....	39
3.3 Legislação – enquadramento e evolução.....	40
3.4 Benefícios fiscais.....	44
3.5 Análise evolutiva - inscrições dos sujeitos passivos no regime.....	48
4. Regimes fiscais privilegiados.....	54
4.1 Regime Belga - Expatriate tax regim.....	55
4.2 Regime Espanhol - Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores esplazados a territorio español	58
4.3 Regime Francês - Regime spécial d`imposition des impatriés.....	61
4.4 Regime Holandês - Special tax regime for expatriates: the 30% - ruling.....	65
4.5 Regime Luxemburguês: Impatriate tax regime.....	68
4.6 Conclusão dos regimes.....	71
5. IRS – Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.....	72
5.1 IRS e os rendimentos de fonte estrangeira.....	72

5.2 Reformas e pensões estrangeiras - categoria H - n.º 6 do art.º 81.º do CIRS.....	73
5.3 Aplicação do regime fiscal e tributação dos rendimentos dos pensionistas aderentes ao estatuto em Portugal.....	81
5.4 A interação dos acordos celebrados por Portugal e o estatuto do RNH.....	83
5.5 Divergências com outros estados membros.....	85
5.6 Evolução e cenário atual.....	90
Conclusão.....	92
Referências Bibliográficas.....	98

Índice de figuras

Figura 2.1 - Dupla tributação e regra das quatro identidades.....	17
Figura 2.2 - Dupla tributação internacional ou jurídica e dupla tributação económica..	20
Figura 2.3 - Objetivos das convenções.....	28
Figura 3.1 - Evolução do nº total de adesões ao regime do RNH.....	49
Figura 3.2 - Evolução do nº de adesões em relação ao ano anterior.....	50
Figura 3.3 - Crescimento do nº de adesões em percentagem (%).....	50
Figura 5.1 - Protestos dos “coletes amarelos”.....	89

Índice de tabelas

Tabela 2.1 - Tabela prática das CTD celebradas por Portugal – 2022.....	29
Tabela 3.1 - Normas jurídicas e administrativas do RRNH de 2009 até 2020.....	41
Tabela 3.2 - Evolução Legislativa do RRNH em Portugal de 2009 a 2020.....	44
Tabela 3.2 - Número de novos beneficiários (novas adesões) de 2009 até 2018.....	48
Tabela 3.4 - Países de naturalidade dos contribuintes – TOP 10.....	51
Tabela 3.5 - Países da naturalidade dos RNH com pensões do estrangeiro (2017) – TOP 10.....	52
Tabela 4.1 - Principais diferenças – Regime Português x Regime Belga.....	57
Tabela 4.2 - Principais diferenças – Regime Português x Regime Espanhol.....	60
Tabela 4.3 - Principais diferenças – Regime Português x ...Regime Francês.....	64
Tabela 4.4 - Principais diferenças – Regime Português x Regime Holandês.....	67
Tabela 4.5 - Principais diferenças – Regime Português x Regime Luxemburgo.....	70
Tabela 5.1 - População estrangeira residente em Portugal.....	76
Tabela 5.2 - Regimes específicos concedidos a novos residentes por categoria de rendimentos Tributados em 2021. Números entre parênteses indicar o nº de regimes existentes na EU.....	78
Tabela 5.3 - Número de beneficiários por regime.....	79
Tabela 5.4 - Tipo de isenção utilizado por cada regime	80

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AT	- Autoridade tributária
ADT	- Acordo de dupla tributação
BF	- Benefícios fiscais
CAE's	- Código de atividades económicas
CDT	- Convenções para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal
CFI	- Código fiscal do investimento
CIRS	- Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares
CPP	- Códigos da classificação portuguesa de profissões
CPPT	- Código de procedimento e de processo tributário
CPR	- Constituição da república portuguesa
CVDT	- Convenção de Viena sobre o direito dos tratados
DSRI	- Direção de serviços de relações internacionais
DSRC	- Direção de serviços de registo de contribuintes
EBF	- Estatuto dos benefícios fiscais
ECOFIN	- Conselho dos assuntos económicos e financeiro
EEE	- Espaço económico europeu
HNWI	- Indivíduo de alto património líquido – (<i>High Net Worth Individuals</i>)
IRS	- Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares
LGT	- Lei geral tributária
IVA	- Imposto sobre valor acrescentado
MCOCDE	- Modelo de convenção da organização para a cooperação e desenvolvimento económico
OCEE	- Organização para a cooperação económica europeia
OCDE	- Organização para a cooperação e desenvolvimento económico
OE	- Orçamento do estado
ONU	- Organização das nações unidas
RNH	- Residente não habitual
RRNH	- Regime fiscal dos residentes não habituais
SGRC	- Sistema de gestão de registo de contribuintes
SS	- Segurança social
STA	- Supremo tribunal administrativo
TFUE	- Tratado sobre o funcionamento da união europeia
UE	- União europeia

Introdução

A seguir ao término da segunda guerra (1939-1945) ocorreu um extraordinário impulsionamento e expansão do comércio mundial, provocando um colossal aumento do fluxo financeiro e intensificando desta forma as relações entre Estados e consequentemente levando ao incremento de várias diretrizes nas relações comerciais internacionais.

Essa nova realidade teve como efeito a inevitabilidade de regulamentação jurídica das relações entre os países, tornando-se o direito fiscal e tributário tema de grandes debates e polémicas entre os estados no cenário internacional, em especial nas organizações internacionais como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e a Organização das Nações Unidas (ONU).

Consequentemente, nesta conjuntura é criado por estes órgãos internacionais modelos de convenções de dupla tributação, para servirem de base e apoio aos Estados, com a destinação de firmarem os seus acordos bilaterais ou multilaterais e simplificar a relação jurídica e fiscal entre Estados e pessoas de direito privado e público, assim como, criar mecanismos para combater e controlar os efeitos negativos da concorrência fiscal entre os países.

Neste contexto, Portugal celebrou ao longo do tempo vários acordos e convenções para evitar a dupla tributação e a evasão ao imposto sobre o rendimento, objetivando garantir os rendimentos das operações do país, bem como atrair novos investimentos e dinamizar a sua economia.

Com a crise financeira de 2008, que foi uma das grandes crises do século XXI e que abalou o planeta, tendo como efeito uma crise económica, financeira e social a nível externo e interno, consequentemente conduziu e sujeitou o Estado português a uma alteração na política fiscal internacional e diante deste cenário, em 2009, foi introduzido um regime jurídico fiscal, em sede do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), criado através do Decreto-Lei (DL) n.º 249/2009, de 23 de setembro, intitulado de Regime do Residente Não Habitual (RRNH), com o propósito de transformar a política fiscal internacional portuguesa e tornar a economia mais competitiva, assim como aprimorar a construção de um cenário de estabilidade, crescimento económico e financeiro.

Assim sendo, é relevante salientar que neste regime, os rendimentos de fontes estrangeiras, ou mais precisamente, as pensões (categoria H) que é o foco principal deste trabalho de dissertação, aplica-se o método de isenção, estando totalmente isentos de imposto, caso os cidadãos preencham certas condições, como a tributação no outro Estado contratante, em conexão com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado. Entretanto, a partir de 2009, com a criação do RRNH, passou a existir convenções assinadas por Portugal, marcadas por desentendimentos e discordâncias, sendo que as mesmas serão apresentadas no decorrer deste trabalho.

Tomando como ponto de partida o objetivo desta pesquisa - que é analisar a evolução e o cenário atual das Convenções para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal e os pensionistas estrangeiros, aderentes ao estatuto de RNH, procurando ponderar e analisar de forma crítica e transparente toda a problemática envolvente, a partir da criação em 2009, do RRNH, a fim de tomarmos uma orientação e concluirmos se o caminho seguido por Portugal de conceder benefícios fiscais (BF) em sede de IRS, aos pensionistas estrangeiros, merece o nosso reconhecimento - decidimos adotar o método de pesquisa qualitativa, de caráter exploratório, que consideramos o mais apropriado para o tipo de análise que pretendemos fazer.

Vergara (2016, p.47) esclarece que este método de pesquisa qualitativa, de caráter exploratório, se aplica em situações “nas quais há pouco conhecimento acumulado e sistematizado, fato que favorece a compreensão do fenômeno e que pesquisas descritivas, propõem-se a sistematizá-lo e a apresentá-lo sem a pretensão de explicá-lo, apesar de destacar que a descrição contribui para a explicação”.

Quanto aos fins, o tipo de investigação escolhido para a realização da pesquisa qualitativa enquadra-se como exploratória. Ela “é realizada em áreas na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Por sua natureza de sondagem, não comporta hipóteses que, todavia, poderão surgir durante ou ao final da pesquisa” (Vergara, 2009, p. 42).

No que está relacionado aos meios da investigação, optamos pela pesquisa documental, que “recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc”. (Fonseca, 2002, p. 32) e a pesquisa bibliográfica que “é realizada a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por

meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites” (Fonseca, 2002, p. 32).

Ressaltamos que esta investigação tem como ponto de partida o objetivo de analisar a evolução e o cenário atual das Convenções para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal e os pensionistas estrangeiros, aderentes ao estatuto de RNH, procurando ponderar e analisar de forma crítica e transparente toda a problemática envolvente, a partir da criação em 2009, do RRNH, a fim de tomarmos uma orientação e concluirmos se o caminho seguido por Portugal de conceder BF em sede de IRS, aos pensionistas estrangeiros teve os resultados esperados e desejados.

Neste seguimento, para concretizar os objetivos definidos nesta investigação necessitamos de pesquisar e elucidar alguns conceitos teóricos para caracterizar e relacionar as teorias abordadas. Assim sendo, este trabalho foi estruturado em 5 capítulos independentes, mas interligados e delimitados pela introdução e pela conclusão, sendo que no capítulo 1 abordaremos o Direito fiscal internacional, europeu e português, sintetizados aspetos históricos, principais delimitações do direito fiscal internacional, objetivos essenciais do direito fiscal internacional, princípios e elementos de conexão do direito fiscal internacional, direito fiscal europeu e direito fiscal português.

Dando seguimento a nossa investigação, no capítulo 2 abordaremos a Dupla tributação e as convenções, conceitos de dupla tributação, dupla tributação jurídica ou internacional e económica, dupla tributação em matéria de IRS, síntese histórico das convenções, análise do modelo da OCDE, convenções celebradas por Portugal.

Prosseguiremos no Capítulo 3 desenvolvendo temas sobre o RNH - Regime fiscal para o residente não habitual, origem do Regime, objetivo do Regime, legislação – enquadramento e evolução, benefícios fiscais, análise evolutiva e inscrições dos sujeitos passivos no regime.

No capítulo 4 trataremos da temática dos Regimes fiscais privilegiados, Regime Belga - Expatriate tax regime, Regime Espanhol - Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, Regime Francês - Regime spécial d'imposition des impatriés, Regime Holandês - Special tax regime for expatriates: the 30% - ruling, Regime Luxemburguês: Impatriate tax regime; sendo apresentado no final as conclusões dos regimes, que foram evidenciadas ao longo desta pesquisa.

No Capítulo 5 dissertaremos acerca do IRS – Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, rendimentos de fonte estrangeira, Reformas e pensões estrangeiras - categoria

H – n.º 6 do art.º 81.º do CIRS, aplicação do regime fiscal e tributação dos rendimentos dos pensionistas aderentes ao estatuto em Portugal, a interação dos acordos celebrados por Portugal e o Estatuto do RNH, divergências com outros Estados membros e a evolução e cenário atual.

Por fim, serão apresentadas as conclusões, onde serão sintetizadas as principais contribuições obtidas com a realização deste trabalho, serão identificadas as principais limitações que foram sentidas no decurso da execução do mesmo e iremos apresentar algumas sugestões para futuras investigações.

1. Direito fiscal internacional, europeu e português

1.1 Sintetizados aspetos históricos

Logo após as duas guerras mundiais, que conseqüentemente trouxeram impactos consideráveis, conduzindo a necessidade de o comércio internacional desenvolver-se em grandes dimensões, nomeadamente, trazendo cada vez mais questões fiscais plurilocalizados e concludentemente, tornando-se impraticável solucionar os conflitos que surgiam entre os Estados, forçando desta forma os sistemas operativos a ajustarem-se com a nova realidade em evidência.

Posteriormente a 1ª guerra mundial, as convenções bilaterais sobre dupla tributação começaram a ter impacto entre as nações europeias, sendo o tratado entre Alemanha e Itália em 1925, o pioneiro e a base para os ademais que surgiram seguidos com esta tendência, sendo que até o início da 2ª guerra mundial, foram criados proximamente vinte tratados.

Inicialmente, os acordos bilaterais eram realizados entre as Nações em que já se existiam conexões políticas ou mantinham parcerias, como no caso da Prússia e Saxónia em 16 de abril de 1869, relativamente aos impostos diretos; da Áustria e Hungria em 18 de dezembro de 1869 e 7 de janeiro de 1870, referente à tributação das empresas comerciais e industriais; assim como da convenção da Áustria e Prússia em 21 de junho de 1899, onde foi tratado pela primeira a questão a respeito da eliminação da dupla tributação internacional. (Vogel, 1999, p.16).

A seguir a segunda guerra mundial, mais precisamente em 1948, liderada por Robert Marjolin da França, formou-se a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), com a propósito de auxiliar e orientar o Plano Marshall na reedificação da Europa. No ano de 1961, a sua filiação foi expandida a estados não europeus e a Organização da Nações Unidas (ONU), que se originou em 1945, após o término da segunda guerra mundial.

O grande objetivo dessas organizações consistia em impedir outro conflito idêntico, assim estas organizações tornaram-se responsáveis e passaram a representar os interesses dos países a nível internacional, com a propósito de encontrar resultados para os conflitos. Embora essas organizações, não se dedicassem exclusivamente ao direito fiscal internacional, elas procederam de forma a reunir as práticas mais apropriadas e

assim muitas das polémicas que circundaram a fiscalidade internacional alteraram-se e começaram a ser discutidas através delas.

Consequentemente e perante a evolução da humanidade e das funções do Estado, os impostos diretos e indiretos e as bases de tributação sofreram grande impacto e historicamente o direito fiscal e a criação de impostos com carácter regular e enquanto fonte de receitas dos órgãos da administração pública.

O autor Pires (2012, p. 345-346) reconhece e delimita a progresso da fiscalidade na mudança da economia sustentada na agricultura para uma economia baseada na industrialização, nomeadamente com respeito ao imposto sobre o rendimento e assim afirma que:

“Numa primeira fase, de baixo do rendimento, com predomínio da agricultura, são fundamentais os impostos sobre a terra, fazendo-se apelo aos métodos de lançamento com carácter presuntivo e aos impostos em espécie. Os impostos de despesa inicialmente referem-se a certos produtos fabricados por grandes estabelecimentos, tornando-se difícil a tributação na fase do retalho, atenta o atomismo verificado nesse estágio. Por outro lado, a tributação sobre o rendimento inicialmente integrava impostos parcelares e não atendia o rendimento global, o que tornava a progressividade não efetiva”. Era impossível estabelecer-se um sistema de impostos interdependentes que induzisse o cumprimento por parte dos contribuintes, em virtude dos complexos impostos que envolve e a ausência de Administração que permitia as verificações necessárias, tendo ainda em atenção certa dificuldade no apoio judicial para a aplicação de penalidades.”.

Logo pelos desenvolvimentos dos factos é evidente que por longo tempo, uma grande parte das riquezas estavam centralizadas em patrimónios locais, sendo as relações económicas internacionais não muito habituais, existindo mínimas ocorrências em que se evidenciavam trocas de riquezas entre diferentes ordenamentos jurídicos.

No sistema fiscal moderno, os impostos assumem um papel primordial quer enquanto forma de redistribuição da riqueza, quer como instrumento de financiamento da atividade desenvolvida pelo Estado e por outros órgãos públicos na perspetiva de obter a satisfação das necessidades públicas, de modo que refere Pires (2012, p. 345-346):

“Perante a evolução no sentido de os estabelecimentos se tornarem maiores e mais permanentes, a concentração neles do emprego e do declínio do setor agrícola face ao industrial,

pôde ser alargado o âmbito de tributação indireta, o imposto do rendimento torna-se manuseável e a tributação efetiva do rendimento das atividades económicas torna-se possível face à racionalização das atividades das empresas privadas e à melhoria das práticas contabilísticas. Torna-se ainda possível a administração de um imposto sobre o rendimento global e, face ao desenvolvimento económico, aumentam as bases de tributação.”

Verdadeiramente, os órgãos públicos são defrontados, como um conjunto de privações e carências públicas diversas e básicas, sendo que para atender essas necessidades, que são elas, educação, saúde, transportes, segurança, justiça, entre outras, o tesouro público tem a indispensabilidade de despender largas somas de dinheiro pretendendo obter a satisfação dos cidadãos.

Sendo resultado desta necessidade de financiamento das despesas públicas, a retirada de dinheiro dos cidadãos em que se traduz a cobrança de impostos, constitui uma demonstração do poder do Estado e resulta numa invasão da esfera privada dos cidadãos, logo, pelas circunstâncias, estes são obrigados a pôr nas mãos ou na posse dos órgãos públicos competentes, parte das suas economias, sem quaisquer benefícios ou contrapartidas imediatas.

O direito fiscal, assim sendo, é o ramo do direito público que contém um conjunto de regras jurídicas gerais e obrigatórias e que estabelece os termos em que são cobrados e determinados os valores dos impostos a recolher dos cidadãos. Para além destas regras, há ainda outras que têm em vista garantir os legítimos direitos dos cidadãos em face da atividade desenvolvida pela administração fiscal.

Simultaneamente que, enquanto princípios básicos incluídos a estas regras de direito fiscal temos:

- Os princípios da legalidade, onde a constituição de impostos é da competência de um órgão de soberania - Assembleia da República;
- Os princípios da igualdade, onde o pagamento de impostos deve ser realizado em função da capacidade contributiva de cada um;
- Princípio da anualidade, onde a cobrança de impostos é decidida todos os anos e não tem duração indeterminada.

Estes princípios, constitucionalmente reconhecidos entre nós, são o fruto da evolução histórica deste ramo do direito e demonstram a necessidade de proteção dos contribuintes, quer quanto à atividade de cobrança de impostos, quer quanto a própria

composição das regras jurídicas neste domínio pelo legislador. Desta forma, certificamos que os impostos, são na verdade aquilo que trata o direito fiscal e podem recair diretamente sobre o rendimento das pessoas físicas ou coletivas, sobre o seu património ou indiretamente sobre o consumo de bens e para além destes, uma diversidade de impostos específicos.

Quanto a composição das regras jurídicas, foi criado um sistema de acordos fiscais, sendo a maior parte deles bilaterais, tornando-se a forma dos Estados incorporarem a distribuição dos direitos fiscais para as relações internacionais. A OCDE representando os seus membros e com propósito de eficiência, dedicou-se para produzir um modelo orientador para estes tratados, sendo divulgado em configuração de projeto no ano de 1963, sendo a primeira publicação completa liberada em 1977, passando por várias modificações.

A ONU similarmente implementou um modelo de tratado fiscal, sendo sua primeira versão editada em 1980, com o propósito de resolver questões fiscais entre nações industrializadas e também em desenvolvimento, tendo este modelo grande similaridade com a versão da OCDE, com a particularidade de tendencialmente beneficiar mais o poder de tributação do país da fonte do que o modelo OCDE (Lymer e Hasseldine, 2002, p.48-54).

Anterior a estes modelos centrais da OCDE e da ONU, houve outros modelos de convenções fiscais, que também serviram de suporte e que podemos citá-los: modelos criados pela Sociedade das Nações (SDN), originando, em 1923, o relatório do intitulado “Comité dos Quatro Economistas” composto por: Gusbert Bruins (Holanda), Luigi Einaudi (Itália), Edwin Seligman (EUA) e Josiah Stamp (Grã-Bretanha). Posteriormente; em 1925, houve o relatório do Comité de Peritos Fiscais, onde foram introduzidos peritos fiscais de vários países (Pereira, 2010, p.28).

Os relatórios de modo geral, tratavam sobre a dupla tributação internacional e a sua eliminação, desta forma os peritos chegaram a conclusão de que precisaria existir uma divisão da soberania das nações no que diz respeito ao poder de tributar entre o Estado da residência e o Estado da fonte dos rendimentos.

No primeiro relatório dos peritos foi delimitado a isenção dos não residentes de tributação sobre o rendimento e naturalmente provocou uma polémica política e teórica na qual o comité de peritos fiscais sugeriram que a competência de tributar dos Estados precisava analisar a maior ou menor conexão económica nas diferentes categorias de

rendimentos, concebendo, portanto, um reconhecimento dos elementos de conexão relevantes.

1.2 Principais delimitações do direito fiscal internacional

Atualmente o panorama mundial globalizado e extraordinariamente tecnológico é assinalado pela crescente deslocação de capitais, pessoas, internacionalização dos investimentos, serviços e pela existência de um avultado número de cidadãos morando fora do seu país de origem. Por consequência, a economia é forçada a convergir mais adiante da soberania dos Estados, os quais detêm poderes para esclarecerem os regimes e políticas jurídico-fiscais aplicáveis às ocorrências que notem concernentes.

Desta forma passamos a ter frequentemente, como resultado, progressivamente mais problemas e situações fiscais plurilocalizados, instalando a eventualidade de provocar a ocorrência e a utilização das leis tributárias internas, de diversos Estados. Em consequência dessa ligação plural, o direito fiscal internacional procura delimitar não apenas uma referência para a norma competente, como no direito internacional privado, mas regulamentar quem tem o poder de tributar e também assegurar que o ordenamento fiscal arrecadará a tributação que lhe é justa (Pires, 2017, p. 16.).

1.3 Objetivos essenciais do direito fiscal internacional

Segundo Pires (2017, p. 17), o direito fiscal internacional detém a incumbência de interferir tanto bilateral quanto multilateral, para assegurar seus objetivos essenciais, que de acordo com o seu ponto de vista são: “garantir a mobilidade dos fatores de produção, visando assegurar a competitividade e a neutralidade fiscal; eliminar das barreiras ao investimento; promover a Justiça, dando cumprimento internacional a redistribuição do imposto em geral; garantir a competitividade e arrecadação legítima dos sistemas fiscais e promover a garantia da não-discriminação dos sujeitos passivos”.

Já para Rohatgi (2002, p. 2), os objetivos essenciais, dos quais se conectam com os acima citados, todavia, com palavras diferenciadas, se balizam em: promover a justiça determinando encargos fiscais equitativos aos contribuintes, independente da fonte do rendimento; propiciar uma divisão justa das receitas de transações transfronteiriças; fortalecer a competitividade através de medidas fiscais para promover o crescimento

econômico; assegurar a estabilidade entre a neutralidade da exportação e importação de capital.

Diante do referido percebemos a presença de um enorme esforço relativamente as constantes atualizações e fiscalizações dos mercados e negócios internacionais da parte dos governos, juristas e outros da área jurídico-econômica. A realidade é que o direito fiscal internacional modelo ainda enfrenta inúmeras complexidades para instituir uma igualdade entre os vários ordenamentos jurídicos.

Demonstramos a título de exemplo, o estabelecido no Tratado sobre o funcionamento da união europeia (TFUE), onde não existe uma previsão específica enquanto esta harmonização, porém usa-se como fundamento o que dispõe no art. 114º, nº 1, (p. 202/94) que diz:

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

No parecer de Dourado (2015, p.20), os regimes dos factos tributários encontrar-se, na maioria das vezes, assentados nas recomendações da OCDE e da UE, conseqüentes da aplicação conjunta dos elementos de conexão com os ordenamentos jurídicos internos, particularmente pelos códigos de imposto sobre o rendimento e património.

1.4 Princípios e elementos de conexão do direito fiscal internacional

Concernente aos princípios, o próprio nome já conceitua e dá ideia de início, a pedra inicial de uma estrutura jurídica, a base, direcionando um conjunto de fenómenos fundamentais. Esta ideia de “início” ou “base”, quando direcionada aos princípios de uma ciência, determina esclarecer se há, entre as bases do objeto estudado, sinais genéricos que lhe dão simetria, segundo Schoueri (2017, p.295).

Desta forma, podemos considerar que esses princípios se caracterizam em regras e normas de procedimentos executados pelos Estados, que foram produzidos com conformidade, coerência e norteados pelas regras assentes por eles, na legislação nacional

tanto como nas convenções internacionais celebradas.

Pereira (2010, p. 222-226) nomeia os princípios do direito fiscal internacional de forma distinta e básica, em estruturais e operativos. Os primeiros são aqueles que visam impossibilitar ou terminar com a dupla tributação internacional, assim como compreender os princípios fundamentais da gestão no domínio dos Estados, relativamente ao poder de tributar ocorrências gerais entre os Estados, tendo uma classe de subjetividade maior em relação aos operativos, e que segundo Pereira (2010, p. 51) são o princípio da soberania, o princípio da equidade e o princípio da neutralidade.

Entretanto, os princípios operativos têm um grau de subjetividade menor, com maior familiaridade comparativamente às normas e suas reações, sendo mais objetivos do que os estruturais, concedendo lugar à repartição e amplitude do poder de tributar dos Estados, dividindo-se segundo Pereira (2010, p. 52-53):

- a) Quanto à repartição entre os Estados do poder de tributar (rendimentos): princípio da fonte; princípio da residência; princípio do estabelecimento estável.
- b) Quanto à amplitude do poder de tributar dos Estados: princípio da universalidade; princípio da limitação territorial.
- c) Quanto a outros aspetos substanciais da tributação: princípio da tributação como entidades independentes; princípio da eliminação da dupla tributação no Estado da residência; princípio da não-discriminação tributária; princípio da tributação distinta e sucessiva de sociedades e sócios.

Vale salientar que na presente dissertação daremos maior atenção aos princípios funcionais quanto à repartição entre os Estados do poder de tributar, principalmente ao que compreende o princípio da fonte e da residência.

Portanto, para Pereira (2010, p. 222) o princípio da fonte consiste no poder de tributar dos Estados com o local de origem dos rendimentos, podendo deste modo o Estado tributar os titulares de rendimentos originados dentro do território nacional independentemente da nacionalidade e residência do mesmo. Quanto ao princípio da residência expõe a ideia de que o Estado em que o sujeito passivo reside, sendo onde tem uma ligação mais intensa, ocasiona a obrigação de liquidar impostos.

Ambos os princípios assumiram uma importância extraordinária entre os Estados, e diante de tal fato, podemos afirmar que atualmente são considerados o centro do sistema fiscal internacional, dando lógica à prevenção ou a eliminação da dupla tributação

internacional. Na atualidade, não existe incertezas do direito de tributar do estado da fonte, em consequência da evidente ligação existente entre este e a renda ou fortuna produzida. No entanto, este facto não retira o direito do Estado da residência de também tributar estes rendimentos.

Estes princípios são utilizados conjuntamente pelos Estados e suas convenções, possuindo uma maior importância o princípio da residência, pois confirma uma ligação pessoal do rendimento. Contudo, frequentemente, o princípio da residência é relacionado ao princípio da tributação universal ou princípio da universalidade, assim dizendo que, o Estado faz jus ao direito de tributar todos os rendimentos adquiridos pelos seus residentes.

Segundo Pereira (2010, p. 231), utiliza-se regularmente quando se trata de rendimentos, o termo *World Wide Income* (WWI), que significa o direito de tributação dos rendimentos pelo Estado, mesmo que a fonte dos mesmos seja do exterior do território de residência, o que contribui com a progressividade da tributação de acordo com o poder económico de cada sujeito passivo.

Segundo Xavier (2007, p. 228-229) se esses conceitos não fossem utilizados e aplicados aos residentes, estaria aqui em causa a transgressão de princípios fiscais básicos, regularmente, constitucionalmente reconhecidos, como o princípio da igualdade e o da progressividade, no sentido de que ocorreria uma discriminação evidente entre os seus residentes.

Quanto ao poder de tributar do Estado da fonte dos rendimentos, o mesmo não tem a alternativa de tributação sobre todos os rendimentos adquiridos por determinado sujeito não residente, proporcionando uma obrigação tributária restringida, sendo designado como princípio da territorialidade ou princípio da limitação territorial. Isto é conceitualmente indiscutível, pela razão de que o sujeito que obtém rendimentos em determinado Estado (fonte), não sendo residente, por efeito, não possui outro vínculo ou conexão com o território que não a produção de rendimento.

No que se refere os principais elementos de conexão, Xavier (2007, p.226), expõe que possibilitam a utilização da legislação fiscal de um definido Estado para situações plurilocalizadas de tais rendimentos são: a “fonte de rendimento”, sendo considerado o elemento de conexão objetivo e a “residência do beneficiário”, considerado o elemento de conexão subjetivo. Entretanto, pode incluir o elemento da nacionalidade quando se trata de património.

Segundo Xavier, (2007, p.224), “No que tange ao estudo da estrutura do Direito fiscal Internacional, é de suma importância delimitarmos o significado dos elementos de conexão, que possuem a finalidade de definir a esfera de aplicação das leis de um certo ordenamento em uma situação localizada, consistindo em relações ou ligações entre as pessoas, os objetos e os factos.”

Segundo Pereira (2010, p. 216) o elemento de conexão da nacionalidade, com a desenvolvimento económico e político global, no decorrer do século XX, passou a não fazer sentido, passando a ter mais importância e lógica a utilização da conexão “residência”, pela razão de ter uma maior proximidade ao facto tributário, o que terminou sendo considerado pela maioria dos países.

Neste trabalho é importante sublinhar o artigo 18.º do CIRS, tem a relevância de determinar elementos de conexão sobre localização da fonte do rendimento ou da entidade devedora do rendimento. Como bem descreve Catarino e Guimarães (2018, p. 245): “A obtenção em território português é determinada pela existência de elementos de conexão que estabelece um vínculo entre os rendimentos e o território português, permite ao Estado afirmar e exercer sobre eles a sua soberania fiscal”.

1.5 Direito fiscal europeu

O direito fiscal europeu surge com o avanço do mercado comunitário único e igualitário, instituindo um conjunto de normas e regulamentações que prevalecem por todo o espaço da comunidade. O Tratado da União Europeia (TUE), assinala nos artigos 2º e 3º que a comunidade possui como função a constituição de um mercado comum, com a aplicação de estratégias e ações coletivas para possibilitar o desenvolvimento e consolidar a harmonia, o equilíbrio e sustentabilidade das atividades económica, como também: elevar o nível de emprego e de proteção social; promover o alto grau de competitividade e de convergência dos comportamentos das economias; elevar o grau de proteção e de melhoria da qualidade de vida; estabelecer a coesão económica e social; promover a solidariedade entre os Estados-Membros.

É relevante enfatizar que diferente das celebrações bilaterais clássicas de dupla tributação o espaço europeu aspira encontrar interpretações multilaterais em aspetos fundamentais de leis fiscais, permanentemente honrando os princípios, liberdades e garantias importantes da EU.

Quadros (1991, p. 181 e pp. 377-379) observa que na relação entre o contexto fiscal internacional e o contexto comunitário da união europeia há uma incorporação económica e uma concordância entre os planos, terminando por conceber uma evolução de um “nacionalismo económico”, para uma maior integração económica internacional.

À vista disso, compreendemos que as harmonizações das políticas fiscais dentro do espaço europeu estão em constantes atualizações, sempre em busca de uma melhor união entre as soberanias dos Estados-Membros, que contribui a nível do direito fiscal internacional, que não há oposição entre os planos, mas sim um ponto de junção e uma agregação económica.

1.6 Direito fiscal português

Em resultado da integração europeia, o direito fiscal europeu, progressivamente manifesta-se com maior importância no direito fiscal em Portugal, fortalecendo os princípios e os valores na fiscalidade portuguesa.

A reforma fiscal que produziu o suporte do sistema fiscal atual em Portugal, que se iniciou com o Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA) em 1986, sendo reconhecida pelo aparecimento e implementação de uma significativa renovação em matéria fiscal, nos campos do património, consumo e tributação do rendimento, suplementados com outros diplomas basilares nos âmbitos dos BF, das infrações fiscais e do processo tributário.

A base e as diretrizes orientadoras do direito fiscal em Portugal encontram-se dispostos na Constituição da República Portuguesa (CRP), dela resultando, principalmente, o princípio da legalidade tributária, a proibição da retroatividade da lei fiscal e o princípio da igualdade tributária. Esta base constitucional, pode ser evidenciada no Art. 103, da Constituição da República, (p. 48) que diz:

“1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

“2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”.

“3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.

Sendo essencialmente necessário ressaltar que o n.º 2 estabelece as balizas do princípio da legalidade e n.º 3 consagra a precedência da irretroatividade. Assim sendo, a Constituição adota como principal finalidade, a aquisição de receita por parte do Estado sem negligenciar, entretanto, seus objetivos de natureza extrafiscal, sendo particularmente a partilha equitativa dos rendimentos e da riqueza pelos contribuintes, assim como disponibilizar aos cidadãos os serviços que lhe concorre, de maneira que se efetiva como verdadeiro administrador das necessidades coletivas.

Dando execução a regra constitucional, o diploma que estrutura o sistema fiscal português é o Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, atualmente na sua 55ª versão (1ª versão - Lei n.º 12/2022, de 27/06, já sendo corrigida pela 2ª versão - retificação n.º 19/2022, de 26 de julho), conhecido como Lei Geral Tributária (LGT).

No capítulo I, denominado princípios gerais, Artigo 1.º, da LGT (p. 7), está definido que “a presente lei regula as relações jurídico-tributárias, sem prejuízo do disposto no direito da União Europeia e noutras normas de direito internacional que vigorem diretamente na ordem interna ou em legislação especial. (Redação da Lei n.º 7/2021 de 26/02).

Conjuntamente com a LGT, encaminhar-se o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), consagrado pela Lei n.º 15/2001, de 05 de junho, que para se ter noção da importância deste diploma, seu art. 23º indica que as contraordenações tributárias simples são puníveis com coima de até €15.000, e as graves, em valores que podem superar, e muito este limiar.

Na realidade Portugal dedica um código para cada imposto: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado), CIS (Código do Imposto do Selo (CIVA), Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), Código do Imposto Único de Circulação (CIUC), dentre outros.

Em conclusão certificamos que o Direito fiscal reforça a sua atuação ao nível dos diferentes impostos vigentes em Portugal, como o IRS, IRC, IVA, Impostos especiais de consumo, impostos sobre o património, imposto do selo e benefícios fiscais, e, tal como, o direito tributário internacional, tem como finalidade obter soluções fiscais inovadoras e mais eficientes.

2. Dupla tributação e as convenções

2.1 Conceito de dupla tributação

A dupla tributação é o fenômeno que ocorre quando os rendimentos estão sujeitos a dois ou mais tributos incidentes sobre o mesmo fato gerador, ou seja, quando para a mesma renda necessitamos pagar dois ou mais impostos que têm a mesma aplicação. Nesse sentido, costuma ser usado para se referenciar quando o facto ocorre relativamente ao mesmo rendimento.

A causa de isso ocorrer pode ser resultado de uma colisão de dois sistemas fiscais diferentes e logo, para o mesmo benefício, dois países aplicam dois impostos semelhantes sobre o mesmo benefício. Desta forma, seria intitulada dupla tributação internacional, uma vez que existe um tributo que o Estado emprega aos rendimentos gerados em seu território.

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

Entretanto, de acordo com a doutrina de Machado, (2009, pp. 80-81) a dupla tributação pode definir-se como “a incidência de impostos equiparáveis em dois ou mais Estados relativamente a um mesmo contribuinte, ao mesmo facto gerador e a períodos de tempo idênticos”.

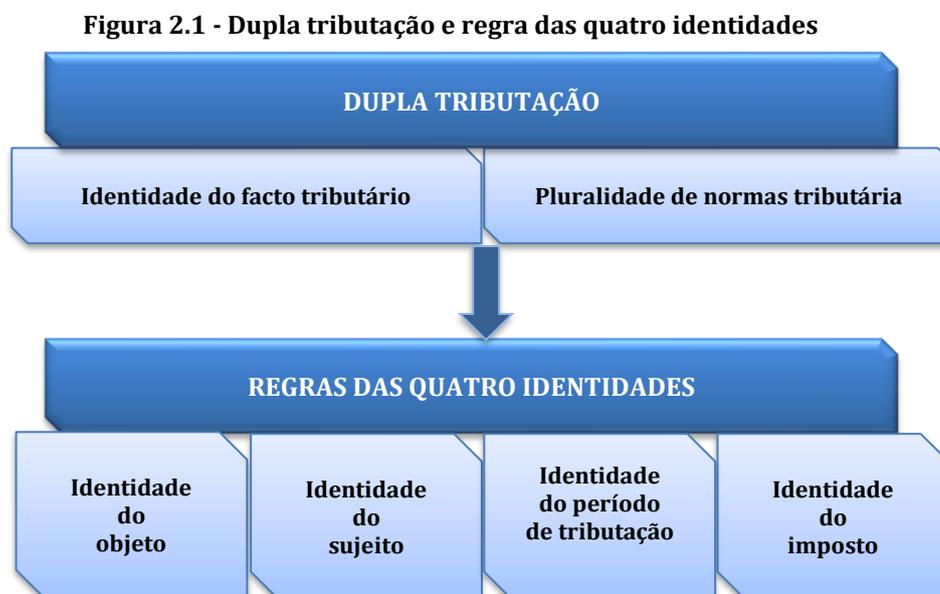
Com a mesma perspetiva e no mesmo sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 12 de Julho de 2007, proferido no âmbito do Processo 0126/06, refere que a dupla tributação “(...) surge quando dois Estados se arrogam o direito de tributar uma mesma situação (identidade do objeto), onde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

se, portanto, a interligação de diferentes sistemas fiscais, que adotam normas jurídicas diferentes.

Também de acordo com Azevedo, (2017, p. 32), “a dupla tributação ocorre quando se dá um concurso positivo de normas, originando-se a constituição de mais do que uma obrigação de imposto, com identidade do facto gerador do imposto e pluralidade de normas. A identidade do facto gerador ocorre perante a identidade do objeto, a identidade do sujeito, a identidade do período de tributação e a identidade do imposto.”

A literatura jurídico-fiscal permite-nos declarar que a dupla tributação sucede quando existe concurso de normas, ou seja, quando duas ou mais normas tributárias divergentes incidem sobre a mesma situação tributária o que dará origem, consequentemente, a duas ou mais obrigações de impostos idênticos ou semelhantes, Xavier (2009, p. 31).

Daqui se compreende que para existir dupla tributação é necessário que haja identidade do facto tributário e pluralidade de normas tributárias. No respeitante à identidade do facto tributário, Nabais (2004, p. 72) refere a regra das quatro identidades: identidade do objeto, identidade do sujeito, identidade do período de tributação e identidade do imposto (ver figura 2.1).



Fonte: Elaboração própria

Enquanto a identidade do objeto se relaciona com a incidência objetiva ou real do imposto, isto é, o facto tributário sobre o qual incide o imposto, a identidade do sujeito diz

respeito à incidência subjetiva ou pessoal, ou seja, à entidade que pratica o facto tributário.

No referente ao período de tributação instituiu-se que os impostos em causa numa situação de dupla tributação deverão ser impostos periódicos, que podem ser definidos, de maneira sumária, como os impostos que incidem sobre uma situação tributária que se produz no tempo ou se renova continuamente.

Por fim, a identidade do imposto está correlacionada com a territorialidade do mesmo. Nabais (2004, p. 72) afirma ainda “que para existir dupla tributação não é necessário que sejam verificadas todas as entidades, basta que exista uma identidade substancial do sujeito e do imposto”. Entretanto, Lourenço (2011, p.19) refere que há autores que argumentam não ser obrigatória a verificação da identidade do sujeito, bastando que se verifiquem as restantes três identidades que são: identidade do objeto, identidade do período de tributação e identidade do imposto.

2.2 Dupla tributação jurídica ou internacional e económica

A internacionalização das operações económicas expõe conjunturas, que dão origem a casos de sucessiva tributação dos rendimentos, que tanto podem ser na esfera jurídica do mesmo sujeito passivo (dupla tributação jurídica) ou na esfera jurídica de sujeitos passivos distintos (dupla tributação económica).

Assim sendo, mostraremos de forma mais detalhada os resultados da revisão da literatura referentes a estes dois conceitos de dupla tributação. Apresentaremos inicialmente, a Dupla tributação jurídica ou internacional, onde existem diferentes definições de dupla tributação jurídica formuladas por vários autores e organizações internacionais.

O tema da dupla tributação jurídica internacional já se apresentava como uma situação relevante a ser solucionada pelos Estados desde o século XIX, para eliminar os obstáculos que a dupla tributação apresentava e apresenta ao desenvolvimento das relações comerciais entre países.

Na apreciação de Xavier (2017, p. 33-36), a dupla tributação jurídica internacional pode ser definida como a imposição de impostos equiparáveis entre dois ou mais Estados sobre um mesmo contribuinte, a respeito de uma mesma matéria e idêntico período. O autor possui ainda o entendimento de que a identidade de período seria exigível em

impostos periódicos por natureza, tal como o imposto de renda.

Contudo, este requisito não seria exigido em outros tipos de impostos, tal como nos impostos sobre o consumo, em que seria preponderante o critério da identidade do objeto, sendo a identidade do período irrelevante para caracterizar a dupla tributação jurídica.

Para Xavier (2007, p.38), existe dupla tributação internacional quando se conjuguem os seguintes fatores: Aplicação cumulativa de duas ou mais normas; as normas pertencerem a ordenamentos jurídicos distintos. Daí a referência muitas vezes feita à existência de uma “colisão de sistemas fiscais”; os ordenamentos jurídicos serem paritários, ou seja, encontrarem-se no mesmo nível de decisão, dando origem à denominada dupla tributação horizontal; as normas serem efetivamente aplicadas e darem origem a uma obrigação tributária de pagar o imposto; a aplicação das normas ser feita de forma autónoma e independente, mas as consequências jurídicas resultantes serem conjuntas.

Sumariamente falamos em dupla tributação jurídica ou internacional, quando um mesmo rendimento, pertencente a uma mesma entidade jurídica, é tributado duas ou mais vezes. Regra geral, a primeira tributação ocorre quando o rendimento é pago ou colocado à disposição e, posteriormente, volta a ser tributado quando o beneficiário o declara como rendimento tributável.

Na opinião de Mesquita (1998, p. 15), existem quatro cenários que poderão dar origem à dupla tributação internacional:

1 - Tributar segundo o princípio da fonte e também segundo o princípio da residência o que dá origem a uma sobreposição de normas;

2 - A pessoa é considerada como residente em ambos os Estados;

3 - Tributar segundo o princípio da territorialidade (source income taxation), ou seja, todas as situações jurídicas que derem origem à produção de rendimentos, quer seja por nacionais ou por residentes, desde que estejam localizadas no território de um Estado, serão aí tributadas;

4 - Adoção do princípio da tributação mundial (worldwide income taxation) que implica que todos os rendimentos são tributados nesse Estado, independentemente do local onde foram produzidos/obtidos.

A dupla tributação jurídica pode ocorrer a nível interno ou internacional. A nível interno ocorre quando abrange a jurisdição de apenas um poder tributário, dentro do

mesmo Estado; enquanto a nível internacional, o conflito acontece entre normas que integram dois ornamentos jurídicos distintos.

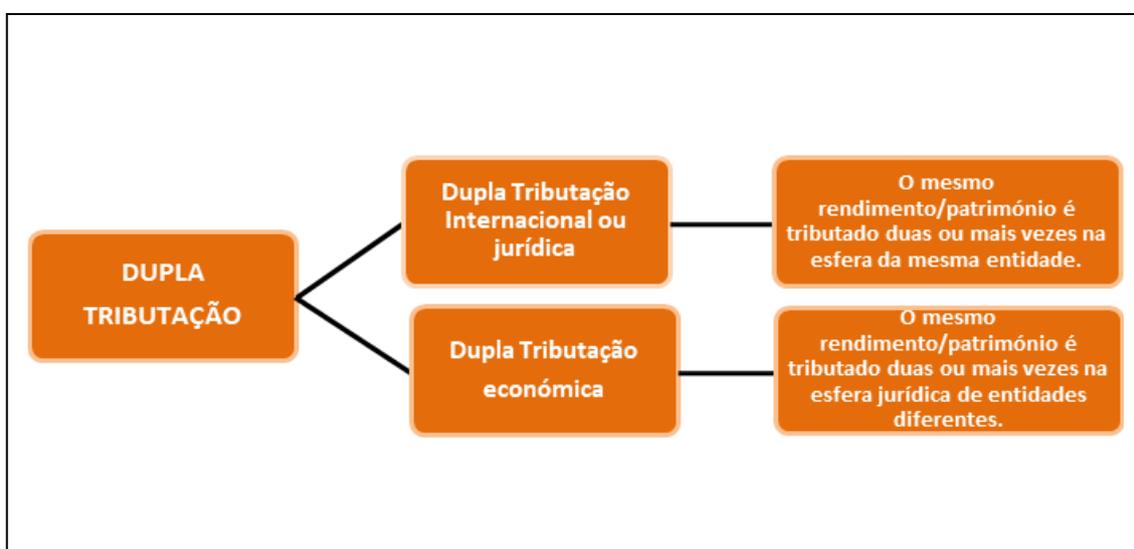
Azevedo (2017, pp. 31) explica que “A dupla (ou múltipla) tributação jurídica internacional ocorre quando o rendimento de um contribuinte é objeto de tributação em duas ou mais jurisdições fiscais.”

Quanto a dupla tributação económica pode ser explicada como sendo o fenómeno que ocorre quando o mesmo rendimento ou património é tributado duas ou mais vezes na esfera jurídica de duas entidades juridicamente distintas. Trata-se de uma situação que consiste na taxação dupla de um mesmo fluxo de rendimentos em sede de um mesmo domicílio fiscal.

A situação mais representativa verifica-se ao nível da tributação em sede de IRC dos resultados líquidos das empresas e a subsequente tributação desses resultados, em sede de IRS, quando os mesmos são distribuídos sob a forma de dividendos.

Para Xavier (2007, p.36) a dupla tributação económica verifica-se sempre que o imposto de um Estado seja incidente sobre o mesmo período e rendimento na esfera de dois sujeitos passivos distintos. Pires (1984, p. 75 e 76) afirma que “se o sujeito passivo for diverso, mais precisamente se não for a mesma a pessoa em relação à qual se verifica o pressuposto objetivo, continua a verificar-se a dupla tributação, mas dupla tributação económica”. Resumindo, a dupla tributação pode assumir duas formas: dupla tributação internacional ou jurídica e dupla tributação económica, sendo que o elemento de distinção é a identidade do sujeito. Na figura 2.2, podemos melhor evidenciar esta afirmação.

Figura 2.2 - Dupla tributação internacional ou jurídica e dupla tributação económica



Fonte: Elaboração própria

No caso da dupla tributação económica, o rendimento é sujeito a tributação na esfera de dois sujeitos passivos diferentes, sendo que a mesma situação é tributada por dois Estados distintos (em caso de dupla tributação internacional), havendo uma sobreposição de impostos que resulta numa identidade quanto ao objeto, ainda que os sujeitos passivos sejam diversos.

Por outro lado, nos casos de dupla tributação jurídica, está em causa a identidade do sujeito passivo, ou seja, a tributação irá operar através de diferentes normas, mas na esfera do mesmo sujeito passivo. Em síntese, concluímos que, têm vindo a ser tomadas medidas, pelos Estados, de modo a “corrigir” este tipo de fenómenos, por forma a evitá-los, promovendo e incentivando, assim, ainda mais, tanto a globalização, como o investimento estrangeiro e a circulação de capitais.

Nesse sentido, uma vez que estamos numa altura em que a globalização, o investimento e a circulação de capitais estrangeiros têm vindo a crescer exponencialmente, um dos principais instrumentos que os Estados têm vindo a adotar para prevenir, eliminar ou atenuar a dupla tributação jurídica internacional é a via consensual, mediante celebração de Convenções para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal (CDT), as quais se referem, por via de regra, apenas à Dupla Tributação Jurídica e não à Dupla Tributação Económica.

2.3 Dupla tributação em matéria de IRS

No atual contexto económico internacional orientado pelas novas tecnologias e crescente globalização, a necessidade de eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional tem-se tornado cada vez mais decisiva, assim sendo, os Estados procuram regular e definir a disposição de direitos de tributação em situações em que haja negociações que envolvem ou que é comum a vários países.

O propósito de Portugal, no que se refere ao direito de tributação é ter as suas bases reguladoras definidas e fundamentadas num conjunto de ideias e propostas, que formam o alicerce e a base de uma política comum de investimento; com o objetivo de abrandar parte da fuga de capitais, chamar investimento e ao mesmo tempo fortalecer os laços económicos entre os Estados, constituindo um importante suporte para o fortalecimento da economia.

No Código do IRS, há várias disposições sobre a dupla tributação jurídica

internacional, sendo elas, 02 referências diretas à dupla tributação internacional e 07 referências à dupla tributação económica. Inclusive é referida no nº 15 do preâmbulo do código (2022, p.17), sinalizada como um problema: “(...) Não deixou de ser considerado, em articulação com o regime do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, o problema da «dupla tributação económica» dos lucros colocados à disposição dos sócios, adotando-se uma orientação de atenuação daquela dupla tributação, em atenção à necessidade de desenvolvimento do mercado financeiro e de tornar mais eficiente a afetação dos recursos. “

A ocorrência subjetiva do IRS abrange, segundo o disposto no artigo 13.º, nº 1, que “ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares residentes em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos”, o que exprime que, em similaridade com os restantes países, Portugal admite uma combinação do critério da residência com o critério da fonte.

Na verdade, a maior parte dos países assumem como elemento de conexão entre o contribuinte e o Estado da residência, argumentando ser através dela que se revela a ligação económica harmonizada a fundamentar a tributação numa base mundial (worldwide income principle).

Segundo Pereira (2010, p. 87), os elementos de conexão “permitem chegar aos dois grandes princípios atualmente aceites no que toca à fundamentação do poder tributário dos Estados: o princípio da fonte e o princípio da residência (...) podemos mesmo classificá-los como uma das traves-mestras ou bases da construção de um sistema fiscal internacional.”

2.4 Síntese histórico das convenções

Na primeira metade do século XIX, identifica-se que as convenções celebradas pelos Estados tinham alcance limitado na esfera tributária, tratando, essencialmente, de questões de assistência fiscal entre os assinantes do acordo.

A partir da segunda metade do século XIX, verifica-se a celebração das primeiras convenções seguramente preocupadas em estabelecer limitações à dupla tributação jurídica de rendimentos e percebe-se que estas convenções foram celebradas entre Estados que eram aliados ou possuíam vínculos políticos. Que segundo Pereira (2009, p. 21) é o caso das convenções entre:

- A Prússia e a Saxónia relativa a impostos diretos, de 16 de abril de 1869;
- A Áustria e a Hungria relativas à tributação de empresas comerciais e industriais, de 18 de dezembro de 1869 e de 07 de janeiro de 1870;
- A Áustria e a Prússia relativa a eliminação da dupla tributação, abordada pela primeira vez de forma global, de 21 de junho de 1899.

Não obstante estes primeiros exemplos de celebração de convenções bilaterais, constata-se que foi a partir do século XX, mais exatamente na década de 20, após o fim da Primeira Guerra Mundial, que os Estados, unificados em organizações internacionais, fortaleceram os trabalhos de cooperação em matéria fiscal, visando otimizar o intercâmbio de informações, de assistência na cobrança de impostos e assim padronizar tais normas, com o propósito de evitar a evasão e a elisão fiscal, e desta forma compreendeu-se que era de fundamental importância a padronização dos procedimentos e tratados, o que resultou com a elaboração do primeiro modelo de convenção bilateral em 1928, realizada pela Sociedade das Nações ou Liga das Nações, organização intergovernamental fundada em 10 de janeiro de 1920, que conduziu seus países membros a este feito.

O referido documento, que ficou conhecido como Modelo de Genebra, fora aprovado em 1928 por 28 Estados e, por conta dos interesses dos países mais desenvolvidos, conferiu preferência de tributação ao país exportador de capital, escolhendo adotar o critério da residência, em detrimento da fonte. Entretanto, por este primeiro modelo de convenção não ter sido admitido ou seguido de forma geral pelos países membros da organização, os princípios nele inseridos foram utilizados, com certas variantes, em muitas das convenções bilaterais celebradas durante a década seguinte.

Com o rompimento da Segunda Guerra Mundial, contudo, verifica-se a vulnerabilidade da união, dos membros da Liga das Nações e, como resultado o encerramento deste organismo internacional, que veio a ser substituído pela ONU, criada em 1945, e em paralelo pela Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OCEE), criada em 1948.

Em meados de 1950 a OCEE, que futuramente viria a ser rebatizada de OCDE, em 1961, instituiu um Comitê Fiscal com o objetivo de produzir um projeto de Convenção para resolver eficazmente os problemas de dupla tributação existentes entre os países membros e que seria aceitável para todos os Estados.

A crescente mutualidade econômica e a cooperação dos países membros da ONU e

da OCDE no período pós-guerra mostraram cada vez mais evidente a importância de medidas destinadas a prevenir a dupla tributação jurídica internacional. Ao mesmo tempo, mostrou-se um desafio aos Estados a harmonização destas convenções, em conformidade com princípios, regras, definições e métodos uniformes, e o acordo sobre uma interpretação comum, com o propósito de facilitar a circulação de pessoas, bens e capitais entre os países membros.

A realidade é que o surgimento da OCDE impulsionou ainda mais o desenvolvimento de acordos com a propósito de eliminar a dupla tributação de renda, tendo em vista o objeto principal daquela organização de expandir a economia e o comércio mundial. Diante desse contexto, a OCDE no ano de 1963, também publicou um modelo de convenção de dupla tributação, relacionado com a renda e ao patrimônio, ocasião em que igualmente privilegiou o critério da residência.

No ano de 1977, a convenção em vigência sofreu a primeira revisão, sendo que a partir de 1991, foi adotado um modelo aberto, permitindo constantes revisões do referido ato. Vale ressaltar que além da atualização de 1977 já mencionada, a convenção modelo da OCDE, teve alterações em 1992, 1998, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 e 2017.

Historicamente é evidente que, tanto o modelo da ONU, quanto o da OCDE tiveram uma profunda influência na prática dos Tratados Internacionais, sendo que mais de 85% das convenções de dupla tributação vigentes no mundo possuem como base ao menos um destes modelos.

Estes modelos possuem disposições comuns, apresentando a preocupação destas organizações de uniformizar as relações jurídicas internacionais de seus membros, ao mesmo tempo que possuem diferenças significativas em determinados pontos, que demonstram a particularidade de cada organismo internacional ao tratar da dupla tributação jurídica internacional.

Por exemplo, a convenção modelo da ONU, por focar na relação de países desenvolvidos e em desenvolvimento, favorece geralmente a retenção de maior parte de um imposto previsto na convenção no país de origem do rendimento – país de acolhimento de investimento – se comparado com o país de residência do investidor.

No que lhe concerne a convenção modelo da OCDE, esta beneficia geralmente o país de residência do investidor, evidenciando uma tendência de privilegiar os países exportadores de capital – país de origem do investimento.

Os modelos da ONU e da OCDE, apesar da não obrigatoriedade de utilização pelos

países membros ou não membros quando celebram uma convenção de dupla tributação, contém padrões mínimos de governança fiscal aconselhada pelas respectivas organizações internacionais, os quais, caso não acatados pelos Estados, podem ocasionar em sanções políticas e, de forma reflexa, sanções comerciais.

Portanto, em que pese ser optativa a adoção das convenções modelo da ONU e da OCDE, segui-las destaca que os países assinantes estão na vanguarda das regras internacionais de dupla tributação, razão pela qual, como referido, o conteúdo dos respectivos modelos está presente na maioria das convenções em vigor no mundo.

2.5 Análise do modelo da OCDE

Certifica-se maior destaque ao Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (MCOEDE), por ser o mais frequentemente utilizado pelas nações em suas relações bilaterais, em razão da representatividade econômica daquele bloco, o qual tem como integrantes 38 países, sendo eles da América do Norte e do Sul, da Europa e da Ásia-Pacífico, a maioria com alto grau de desenvolvimento, mas também países emergentes como a Colômbia, o México, o Chile e a Turquia.

O Modelo da OCDE nos ensinamentos de Pereira (2010, p. 33) narra que “o prestígio e a influência das Convenções Modelo, principalmente o da OCDE, têm contribuído para que a celebração de Convenções de Dupla Tributação, continue a ser encarada, pelos Estados, como uma forma especialmente eficaz e adequada de regular as situações tributárias Internacionais e de ultrapassar o problema da dupla tributação internacional.”

De facto, o Modelo de Convenção da OCDE e os seus comentários, em muito têm contribuído para esclarecer e colaborar nas negociações de Convenções bilaterais entre Estados Membros da OCDE ocasionando um relevante crescimento das convenções contra a dupla tributação.

No entender de Pereira (2010, p. 33), as soluções encontradas naqueles modelos em muito têm influenciado os Estados, na elaboração das suas convenções que, na generalidade dos casos utilizam o CMOEDE.

Assim, havendo um grande número de Estados a regular as suas convenções bilaterais pela CMOEDE e pelos seus comentários, leva a um entendimento mais eficiente e mais favorável, o que simplifica a sua aplicação, havendo uma maior clareza e percepção

dos conceitos e expressões existentes nos tratados e essencialmente do regime fiscal aplicável.

A OCDE, com a publicação do seu Modelo e comentários periodicamente atualizados, visa uma melhor compreensão da atualidade dos fatos e objetiva a solução dos conflitos que com alguma frequência surgem nas relações entre as várias ordens fiscais, harmonizando os tratados bilaterais de dupla tributação atuais, na base de princípios, definições, regras e métodos uniformes levando-os a adotar uma interpretação comum que só terá sucesso se regulada pelos seus comentários.

É ainda de evidenciar a influência do MCOCDE e também de outras organizações internacionais no âmbito da elaboração dos seus próprios modelos de convenção para eliminar a dupla tributação internacional, particularmente o caso da ONU que ao elaborar o seu modelo de convenção para eliminar a dupla tributação teve como base de trabalho a CMOCDE.

Assim, o Modelo da OCDE é utilizado como parâmetro para a maioria das convenções que visam evitar os efeitos da dupla tributação internacional. Quanto à estrutura do Modelo de Convenção da OCDE, ela é dividida em sete capítulos, da seguinte maneira:

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

É fundamental esclarecer que não será objeto de estudo do presente trabalho todas as disposições previstas no modelo da OCDE, mas tão somente aquelas consideradas mais importantes e apropriada com o tema tratado. No que concerne ao presente estudo, faz-se essencial referir o disposto no artigo 18.º e 19.º, que trata da das Pensões da seguinte maneira:

“Artigo 18.º - Pensões:

1. Com ressalva do disposto no n.º 2 do Artigo 19.º, as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado contratante em consequência de um

emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado”.

“Artigo 19.º - Remunerações públicas

1.a) Os salários, vencimentos e outras remunerações similares pagas por um Estado contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributadas nesse Estado.

b) Contudo, tais salários, vencimentos e outras remunerações similares só podem ser tributados no outro Estado contratante, se os serviços forem prestados nesse Estado e se a pessoa singular for um residente desse Estado que: i) seja seu nacional ou ii) que não se tenha tornado seu residente apenas para prestar esses serviços.

2.a) Não obstante as provisões do parágrafo 1.º as pensões e outras remunerações similares pagos por um Estado contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local, quer diretamente quer através de fundos, por eles constituídos, a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributadas nesse Estado.

b) Contudo, tais pensões ou remunerações similares só podem ser tributadas no outro Estado contratante se a pessoa singular for um residente e um nacional desse outro Estado.

3.º disposto nos Artigos 15.º, 16.º, 17.º e 18.º aplica-se aos salários, vencimentos, pensões e outras remunerações similares pagas em consequência de serviços prestados em relação a uma atividade comercial ou industrial exercida por um Estado contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local”.

As CDT consistem num dos instrumentos mais apropriados para evitar a dupla tributação jurídica internacional relativamente à generalidade dos tipos de rendimentos.

Na prática, as Convenções procedem, numa base bilateral, à: definição dos direitos de tributar dos Estados; delimitação negativa do âmbito de incidência tributária decorrente da legislação interna dos Estados; eliminação da dupla tributação efetiva.

Como sabemos, o MCOCDE é utilizado para eliminar a dupla tributação de rendimentos. A sua função não é impor o tipo de rendimentos a serem tributados, mas sim limitar o direito à tributação a um dos Estados envolvidos nas transações, ou mesmo repartir esse poder de tributar por ambos.

Segundo Fernandes (2016, p. 14), “as CDT também não possuem normas de quantificação ou mensuração dos rendimentos. As CDT limitam-se aqui, uma vez mais a

restringir os poderes tributários dos Estados Contratantes, mas sem determinar em concreto qual o montante do rendimento a que essa restrição se irá aplicar.”

Prevenir a evasão fiscal também é um dos principais objetivos das CDT. Assim como em matéria de harmonização do sistema fiscal dos Estados contratantes, também têm um papel preponderante. Estes acórdãos ajudam a promover as relações económicas e comerciais entre os diversos países e ainda reforçam a segurança jurídica dos contribuintes. A figura 2.3, mostra de forma concisa os objetivos das convenções.

Figura 2.3 – Objetivos das Convenções



Fonte: Elaboração própria

2.6 Convenções celebradas por Portugal

As CDT, segundo Morais (2013, p.35), “têm como objetivo controlar e equilibrar o poder tributário dos Estados contratantes. É, assim, importante ter sempre em atenção a legislação interna de cada um dos Estados de modo a garantir que o equilíbrio convencional se mantém”.

Os acordos bilaterais tencionam a eliminação ou redução da dupla tributação internacional, não só transversalmente da exigência de restrições aos direitos e taxas de tributação dos próprios Estados contratantes, nomeadamente o país da fonte do rendimento, mas também por meio da obrigação que veta sobre o país de residência de atribuir uma isenção ou crédito fiscal pelos impostos quitados no país da fonte.

Como membro fundador da OCDE, Portugal, tem uma longa história e experiência na

celebração de convenções de dupla tributação, fundamentadas na CMOCDE, cuja última versão refere-se a 18 de dezembro de 2017.

Segundo dados Autoridade Tributária (AT), através da Direção de Serviços de Relações Internacionais (DSRI), estão em vigor 77 CDT, 2 assinadas e 2 que deixaram de se aplicar (Finlândia e Suécia).

Apresentamos a seguir a tabela 2.1, atualizada, das CDT celebradas por Portugal.

Tabela 2.1 – Tabela prática das CTD celebradas por Portugal – 2022

PAÍSES (ordem alfabética)	DIPLOMA LEGAL	TROCA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR	REDUÇÃO DE TAXAS					
			DIVIDENDOS		JUROS		ROYALTIES	
			Art.º	Taxa	Art.º	Taxa	Art.º	Taxa
ÁFRICA DO SUL	Resolução Assembleia da República n.º 53/08 de 22 de setembro	Aviso n.º 222/2008 publicado em 20-11-2008 EM VIGOR DESDE 22-10-2008	10º	10% <i>m)</i> 15% <i>b)</i>	11º	10%	12º	10%
ALEMANHA	Lei 12/82 de 03 de junho	Aviso publicado em 14-10-1982 EM VIGOR DESDE 08-10-1982	10º	15%	11º	10% <i>a)</i> 15% <i>b)</i>	12º	10%
ANDORRA	Resolução Assembleia da República n.º 20/2017 de 14 de fevereiro	Aviso publicado em 22-05-2017 EM VIGOR DESDE 23-04-2017	10º	5% <i>r)</i> 15% <i>b)</i>	11º	10%	12º	5%
ANGOLA	Resolução Assembleia da República n.º 23/2019 de 14 de fevereiro	Aviso publicado em 01-10-2019 EM VIGOR DESDE 22-09-2019	10º	8% <i>r)</i> 15% <i>b)</i>	11º	10%	12º	8%
ARÁBIA SAUDITA	Resolução Assembleia da República n.º 27/2016 de 18 de julho	Aviso n.º 103/2016 publicado em 04-10-2016 EM VIGOR DESDE 01-09-2016	10º	5% <i>w)</i> 10% <i>b)</i>	11º	10%	12º	8%
ARGÉLIA	Resolução Assembleia da República n.º 22/06 de 23 de março	Aviso n.º 579/2006 publicado em 05-05-2006 EM VIGOR DESDE 01-05-2006	10º	10% <i>m)</i> 15% <i>b)</i>	11º	15%	12º	10%
ÁUSTRIA	DL n.º 70/71 de 08 de março	Aviso publicado em 08-02-1972 EM VIGOR DESDE 28-02-1972	10º	15%	11º	10%	12º	5% <i>b)</i> 10% <i>c)</i>
BARBADOS	Resolução Assembleia da República n.º 91/2014 de 12 de novembro	Aviso n.º 107/2018 publicado em 24-08-2018 EM VIGOR DESDE 07-10-2017	10º	5% <i>y)</i> 15% <i>b)</i>	11º	10%	12º	5%
BARÉM	Resolução Assembleia da República n.º 196/16 de 22 de setembro	Aviso n.º 71/2017 publicado em 05-07-2017 EM VIGOR DESDE 01-11-2016	10º	10% <i>y)</i> 15% <i>b)</i>	11º	10%	12º	5%
BÉLGICA	DL n.º 619/70, 15 de dezembro Convenção Adicional (Res. Ass. Rep. N.º 82/00 de 14 de dezembro)	Aviso publicado em 17-02-1971 EM VIGOR DESDE 19-02-1971 Convenção Adicional em vigor desde 05-04-2001	10º	15%	11º	15%	12º	10%

Tabela 2.1 – Tabela prática das CTD celebradas por Portugal – 2022

BRASIL <i>d)</i>	Resolução Assembleia da República n.º 33/01 de 27 de abril	Aviso publicado em 14-12-2001 EM VIGOR DESDE 05-10-2001 com efeitos a 01-01-2000	10º	10% m) 15% b)	11º	15%	12º	15%
BULGÁRIA	Resolução Assembleia da República n.º 14/96 de 11 de abril	Aviso n.º 258/96 publicado em 26-08-1996 EM VIGOR DESDE 18-07-1996	10º	10% e) 15% b)	11º	10%	12º	10%
CABO VERDE	Resolução Assembleia da República n.º 63/00 de 12 de julho	Aviso n.º 4/2001 Publicado em 18-01-2001 EM VIGOR DESDE 15-12-2000	10º	10%	11º	10%	12º	10%
CANADÁ	Resolução Assembleia da República n.º 81/00 de 6 de dezembro	Aviso publicado em 17-10-2001 EM VIGOR DESDE 24-10-2001	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
CHILE	Resolução Assembleia da República n.º 28/06 de 6 de abril	Aviso n.º 243/2008 publicado em 29-12-2008 EM VIGOR DESDE 25-08-2008	10º	10% f) 15% b)	11º	5% r) 10% r) 15% b)	12º	5% r) 10% r)
CHINA	Resolução Assembleia da República n.º 8/2000 de 30 de março	Aviso n.º 109/2000 publicado em 02-06-2000 EM VIGOR DESDE 08-06-2000	10º	10%	11º	10% r)	12º	10%
CHIPRE	Resolução Assembleia da República n.º 89/2013 de 1 de julho	Aviso n.º 87/2013 publicado em 01-08-2013 EM VIGOR DESDE 16-08-2013	10º	10%	11º	10%	12º	10%
COLÔMBIA	Resolução Assembleia da República n.º 46/2012 de 13 de abril	Aviso n.º 2/2015 publicado em 23-01-2015 EM VIGOR DESDE 30-01-2015	10º	10%	11º	10%	12º	10%
COREIA	Resolução Assembleia da República n.º 25/97 de 08 de maio	Aviso n.º 315/97 publicado em 27-12-1997 EM VIGOR DESDE 21-12-1997	10º	10% e) 15% b)	11º	15%	12º	10%
COSTA DOMARFIM	Resolução Assembleia da República n.º 192/2016 de 22 de agosto	Aviso n.º 108/2017 publicado em 08-09-2017 EM VIGOR DESDE 18-08-2017	10º	10%	11º	10%	12º	5%
CROÁCIA	Resolução Assembleia da República n.º 03/2015 de 12 de janeiro	Aviso n.º 15/2016 publicado em 19-04-2016 EM VIGOR DESDE 28-02-15	10º	5% w) 10% b)	11º	10%	12º	10%
CUBA	Resolução Assembleia da República n.º 49/01 de 13 de julho	Aviso n.º 187/06 publicado em 23-01-2006 (e Aviso n.º 279/05 de 29-07-2005) EM VIGOR DESDE 28-12-05	10º	5% f) 10% b)	11º	10%	12º	5%
DINAMARCA	Resolução Assembleia da República n.º 6/02 de 23 de fevereiro	Aviso n.º 53/2002 publicado em 15-06-2002 EM VIGOR DESDE 24-05-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10º	10%	11º	10%	12º	10%
EMIRADOS ÁRABES UNIDOS	Resolução Assembleia da República n.º 47/2012 de 13 de abril	Aviso n.º 59/2012 publicado em 11-06-2012 EM VIGOR DESDE 22-05-2012	10º	5% w) 15% b)	11º	10%	12º	5%

Tabela 2.1 – Tabela prática das CTD celebradas por Portugal – 2022

ESLOVÁQUIA	Resolução Assembleia da República n.º 49/04 de 13 de julho	Aviso n.º 191/04 publicado em 04-12-2004 EM VIGOR DESDE 02-11-2004 a produzir efeitos após 01-01-05	10º	15% b) 10% m)	11º	10%	12º	10%
ESLOVÉNIA	Resolução Assembleia da República n.º 48/04 de 10 de julho	Aviso n.º 155/04 publicado em 31-08-2004 EM VIGOR DESDE 13-08-2004 a produzir efeitos após 01-01-05	10º	5% f) 15% b)	11º	10%	12º	5%
ESPAÑA u)	Resolução Assembleia da República n.º 6/95, de 28 de janeiro	Aviso n.º 164/95 publicado em 18-07-1995 EM VIGOR DESDE 28-06-1995	10º	10% f) 15% b)	11º	15%	12º	5%
ESTADOSUNIDOS DA AMÉRICA	Resolução Assembleia da República n.º 39/95 de 12 de outubro	Aviso n.º 35/96 publicado em 09-01-1996 EM VIGOR DESDE 01-01-1996	10º	5% g) 10% g) 15% b)	11º	10%	13º	10%
ESTÓNIA	Resolução Assembleia da República n.º 47/04 de 08 de julho	Aviso n.º 175/04 publicado em 27-11-2004 EM VIGOR DESDE 23-07-2004 a produzir efeitos após 01-01-05	10º	10%	11º	10%	12º	10%
ETIÓPIA	Resolução Assembleia da República n.º 96/2014 de 13 de novembro	Aviso n.º 46/2017 publicado em 09-05-2017 EM VIGOR DESDE 09-04-2017	10º	5% y) 10% b)	11º	10%	12º	5%
FINLÂNDIA z)	DL n.º 494/70 De 23 de outubro	Aviso publicado em 22-08-1980 EM VIGOR DESDE 14-07-1971 Até 31.12.2018 (denunciada unilateralmente pela Finlândia - Aviso n.º 146/2018, de 20.12.2018)	10º	10% f) 15% b)	11º	15%	12º	10%
FRANÇA	DL n.º 105/71 De 26 de março Protocolo que altera a CDT – Resolução da Assembleia da República n.º 58/2017, de 03.04	Aviso publicado em 13-11-1972 EM VIGOR DESDE 18-11-1972 Protocolo que altera a CDT – EM VIGOR DESDE 01/12/2017 (Avison.º 143/2017, de 14.12.2017)	11º	15%	12º	10% h) 12% b)	13º	5%
GEÓRGIA	Resolução Assembleia da República n.º 23/2015 de 05 de março	Aviso n.º 16/2016 publicado em 03-05-2016 EM VIGOR DESDE 18-04-2016	10º	5% y) 10% b)	11º	10%	12º	5%
GRÉCIA	Resolução Assembleia da República n.º 25/02 de 4 de abril	Aviso n.º 85/2002 publicado em 24-09-2002 EM VIGOR DESDE 13-08-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10º	15%	11º	15%	12º	10%
GUINÉ-BISSAU	Resolução Assembleia da República n.º 55/09, de 30 de julho	Aviso n.º 94/2013 publicado em 11-10-2013 EM VIGOR DESDE 05-07-2012	10º	10%	11º	10% r)	12º	10%
HOLANDA	Resolução Assembleia da República n.º 62/00 de 12 de julho	Aviso n.º 177/2000 publicado em 24-08-2000 EM VIGOR DESDE 11-08-2000	10º	10%	11º	10%	12º	10%

Tabela 2.1 - Tabela prática das CTD celebradas por Portugal - 2022

HONG KONG	Resolução Assembleia da República n.º 49/2012, de 16 de abril	Aviso n.º 53/2012 publicado em 01-06-2012 EM VIGOR DESDE 03-06-2012	10.º	5% w) 10% b)	11.º	10% r)	12.º	5%
HUNGRIA	Resolução Assembleia da República n.º 4/99 de 28 de janeiro	Aviso n.º 126/2000 publicado em 30-06-2000 EM VIGOR DESDE 08-05-2000	10.º	10% e) 15% b)	11.º	10%	12.º	10%
ÍNDIA	Resolução Assembleia da República n.º 20/2000 de 6 de março Protocolo que altera a CDT - Resolução da Assembleia da República n.º 133/2018, de 25.05	Aviso n.º 123/2000 publicado em 15-06-2000 EM VIGOR DESDE 05-04-2000 Protocolo que altera a CDT - em vigor desde 08.08.2018 (Aviso MNE n.º 32/2019, de 28.05.2019)	10.º	10% m) 15% b)	11.º	10%	12.º	10%
INDONÉSIA	Resolução Assembleia da República n.º 64/2006 de 6 de dezembro	Aviso n.º 42/2008 publicado em 04/04/2008 EM VIGOR DESDE 11-05-2007	10.º	10%	11.º	10%	12.º	10%
IRLANDA	Resolução Assembleia da República n.º 29/94 de 24 de junho Protocolo que Revê CDT Res. Ass. Rep. N.º 62/2006, de 06-12-2006	Aviso n.º 218/94 publicado em 24-08-1994 EM VIGOR DESDE 11-07-1994 Aviso n.º 45/2008 publicado em 17.04.2008 -Protocolo que Revê CDT EM VIGOR DESDE 18-12-2006	10.º	15%	11.º	15%	12.º	10%
ISLÂNDIA	Resolução Assembleia da República n.º 16/02 de 8 de março	Aviso n.º 48/2002 publicado em 08-06-2002 EM VIGOR DESDE 11-04-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10.º	10% m) 15% b)	11.º	10%	12.º	10%
ISRAEL	Resolução Assembleia da República n.º 02/08 de 15 de janeiro	Aviso n.º 94/2008 publicado em 13-06-2008 e rectificado pelo Aviso n.º 129/2008 publicado em 22.07.2008 EM VIGOR DESDE 18-02-2008	10.º	5% r) 10% r) 15% r)	11.º	10%	12.º	10%
ITÁLIA	Lei n.º 10/82 de 01 de junho	Aviso publicado em 07-01-1983 EM VIGOR DESDE 15-01-1983	10.º	15%	11.º	15%	12.º	12%
JAPÃO	Resolução Assembleia da República n.º 50/2012 de 17 de abril	Aviso n.º 88/2013 publicado em 16/08/2013 EM VIGOR DESDE 28-07-2013	10.º	5% r) 10% b)	11.º	5% r) 10% b)	12.º	5%
KOWEIT	Resolução Assembleia da República n.º 44/2011, de 18 de março	Aviso n.º 11/2014 publicado em 15/01/2014 EM VIGOR DESDE 05-12-2013	10.º	5% r) 10% b)	11.º	10%	12.º	10%
LETÓNIA	Resolução Assembleia da República n.º 12/03 de 28 de fevereiro	Aviso n.º 138/2003 publicado em 26-04-2003 EM VIGOR DESDE 07-03-2003	10.º	10%	11.º	10%	12.º	10%
LITUÂNIA	Resolução Assembleia da República n.º 10/03 de 25 de fevereiro	Aviso n.º 123/2003 publicado em 22-03-2003 EM VIGOR DESDE 26-02-2003	10.º	10%	11.º	10%	12.º	10%

Tabela 2.1 - Tabela prática das CTD celebradas por Portugal - 2022

LUXEMBURGO	Resolução Assembleia da República n.º 56/00 de 30 de junho. Protocolo e Protocolo Adicional que alteram CDT (Res. As. Rep. 45/2012, de 12.04)	Aviso n.º 256/2000 publicado em 30-12-2000. EM VIGOR DESDE 30-12-2000. Protocolo e Protocolo Adicional EM VIGOR desde 18.05.2012 (Aviso n.º65/2012, de 20.06.2012).	10.º	15%	11.º	10% n) 15% b)	12.º	10%
MACAU	Resolução Assembleia da República n.º 80-A/99 de 16 de dezembro	Aviso n.º 72/2001 publicado em 16-07-2001 EM VIGOR DESDE 01-01-1999	10º	10%	11º	10%	12º	10%
MALTA	Resolução Assembleia da República n.º 11/02 de 25 de fevereiro	Aviso n.º 33/2002 publicado em 06-04-2002 erectificado em 30-04-2002 EM VIGOR DESDE 05-04-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
MARROCOS	Resolução Assembleia da República n.º 69 -A/98 de 23 de dezembro	Aviso n.º 201/2000 publicado em 16-10-2000 EM VIGOR DESDE 27-06-2000	10º	10% e) 15% b)	11º	12%	12º	10%
MÉXICO	Resolução Assembleia da República n.º 84/00 de 15 de dezembro	Aviso n.º 49/01 publicado em 21-05-2001 EM VIGOR DESDE 09-01-2001	10º	10%	11º	10%	12º	10%
MOÇAMBIQUE	Resolução Assembleia da República n.º 36/92 de 30/12. - Protocolo que Revê CDT (Res. As. Rep. 36/2009, de 08.05)	Aviso n.º 55/95 publicado em 03-03-1995 EM VIGOR DESDE 01-01-1994. Protocolo em vigor desde 07.06.2009 (Aviso MNE n.º 45/2009, de 21.08.2009).	10º	10%	11º	10%	12º	10%
MOLDOVA	Resolução Assembleia da República n.º 106/2010, de 02 de setembro	Aviso n.º300/2010 publicado em 08/11/2010 EM VIGOR DESDE 18-10-2010	10º	5% r) 10% r)	11º	10%	12º	8%
MONTENEGRO	Resolução Assembleia da República n.º 50/2017, de 21 de março	Aviso n.º 144/2018 publicado em 10/12/2018 EM VIGOR DESDE 07-12-2017	10º	5% r) 10% r)	11º	10%	12º	5% r) 10% r)
NORUEGA v)	Resolução Assembleia da República n.º 44/2012, de 12 de abril	Aviso n.º 33/2013 publicado em 15-03-2013 EM VIGOR DESDE 15-06-2012 v)	10º	5% r) 15% b)	11º	10%	12º	10%
PANAMÁ	Resolução Assembleia da República n.º 48/12 de 16 de abril	Aviso n.º 69/2012 publicado em 09-08-2012 EM VIGOR DESDE 10-06-2012	10º	10% w) 15% b)	11º	10%	12º	10%
PAQUISTÃO	Resolução Assembleia da República n.º 66/03 de 2 de agosto	Aviso n.º 6/08 publicado em 21/01/2008 EM VIGOR DESDE 04-06-2007	10º	10% m) 15% b)	11º	10% o)	12º	10% p)
PERU	Resolução Assembleia da República n.º 88/2013 de 27 de junho	Aviso n.º 48/2014 publicado em 03/04/2014 EM VIGOR DESDE 12-04-2014	10º	10% r) 15% b)	11º	10% r) 15% b)	12º	10% r) 15% b)
POLÓNIA	Resolução Assembleia da República n.º 57/97 de 09 de setembro	Aviso n.º 52/98 publicado em 25-03-1998 EM VIGOR DESDE 04-02-1998	10º	10% e) 15% b)	11º	10%	12º	10%

Tabela 2.1 - Tabela prática das CTD celebradas por Portugal - 2022

QATAR	Resolução Assembleia da República n.º 51/2012 de 17 de abril	Aviso n.º 51/2014 publicado em 02-05-2014 EM VIGOR DESDE 04-04-2014	10º	5% w) r) 10% b)	11º	10%	12º	10%
QUÊNIA	Resolução Assembleia da República n.º 88/2020 de 23 de novembro	Falta Aviso s)	10º	7,5% w) 10% b)	11º	10%	12º	10%
REINO UNIDO	DL n.º 48497 de 24 de julho de 1968	Aviso publicado em 03-03-1969 EM VIGOR DESDE 20-01-1969	10º	10% f) 15% b)	11º	10%	12º	5%
REP. CHECA	Resolução Assembleia da República n.º 26/97 de 09 de maio	Aviso n.º 288/97 publicado em 08-11-1997 EM VIGOR DESDE 01-10-1997	10º	10% e) 15% b)	11º	10%	12º	10%
ROMÉNIA	Resolução Assembleia da República n.º 56/99 de 10 de julho	Aviso n.º 96/99 publicado em 18-08-1999 EM VIGOR DESDE 14-07-1999	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
RÚSSIA	Resolução Assembleia da República n.º 10/02 de 25 de fevereiro	Aviso n.º 32/2003 publicado em 30-01-2003 EM VIGOR DESDE 11-12-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
SAN MARINO	Resolução Assembleia da República n.º 95/2014 de 13 de novembro	Aviso n.º 61/2017 publicado em 27-06-2017 EM VIGOR DESDE 03-12-2015	10º	10% y) 15% b)	11º	10%	12º	10%
SÃO TOMÉ E PRÍNCIPE	Resolução Assembleia da República n.º 182/2016 de 05 de agosto	Aviso n.º 109/2017 publicado em 08-09-2017 EM VIGOR DESDE 12-07-2017	10º	10% y) 15% b)	11º	10% r)	12º	10%
SENEGAL	Resolução Assembleia da República n.º 92/2014 de 12 de novembro	Aviso n.º 5/2016 publicado em 14-03-2016 EM VIGOR DESDE 20-03-2016	10º	5% y) 10% b)	11º	10%	12º	10%
SINGAPURA	Resolução Assembleia da República n.º 85/00 de 15 de dezembro Protocolo Altera CDT (Res. Ass. República n.º 96/2013, de 11 de julho).	Aviso n.º 45/01 publicado em 11-05-2001 EM VIGOR DESDE 16-03-01 Protocolo Altera CDT EM VIGOR DESDE 26.12.2013 (Aviso n.º 9/2014, de 15.01)	10º	10%	11º	10%	12º	10%
SUÉCIA aa)	Resolução Assembleia da República n.º 20/03 de 11 de março	Aviso n.º 3/2004 publicado em 02-01-2004 e Aviso n.º 32/04, de 10-04-2004 EM VIGOR DESDE 19-12-2003 com efeitos após 01-01-2000. Convenção denunciada pela Suécia, conforme Aviso n.º 2/2022, de 01.02.2022, pelo que não está em vigor desde 01.01.2022.	10º	10%	11º	10% q)	12º	10%
SUIÇA	DL n.º 716/74 de 12 de dezembro / Protocolo Modificativo da CDT (Res. Ass. Rep. N.º 87/2013, de 27.06)	Aviso publicado em 26-02-1976 EM VIGOR DESDE 18-12-1975 / Aviso n.º 102/2013, de 01.11.2013 -Protocolo Modificativo EM VIGOR DESDE 21.10.2013	10º	5% x) 15% b)	11º	10% r)	12º	5% r)

Tabela 2.1 – Tabela prática das CTD celebradas por Portugal – 2022

SULTANATO DE OMÁ	Resolução Assembleia da República n.º 128/2016 de 18 de julho	Aviso n.º 80/2017 publicado em 06-07-2017 EM VIGOR DESDE 26-07-2016	10º	5% r) 10% r) 15% r)	11º	10%	12º	8%
TIMOR-LESTE	Resolução Assembleia da República n.º 112/2012 de 09 de agosto	<i>Falta Aviso s)</i>	10º	5% r) 10% b)	11º	10%	12º	10%
TUNÍSIA	Resolução Assembleia da República n.º 33/2000 de 31 de março	Aviso n.º 203/2000 publicado em 16-10-2000 EM VIGOR DESDE 21-08-2000	10º	15%	11º	15%	12º	10%
TURQUIA	Resolução Assembleia da República n.º 13/06 de 21 de fevereiro	Aviso n.º 2/2007 publicado em 10-01-2007 EM VIGOR DESDE 18-12-2006	10º	5% m) 15% b)	11º	10% t) 15% b)	12º	10%
UCRÂNIA	Resolução Assembleia da República n.º 15/02 de 8 de março	Aviso n.º 34/2002 publicado em 11-04-2002 e retificado em 30-04-2002 EM VIGOR DESDE 11-03-2002 a produzir efeitos após 01-01-03	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
URUGUAI	Resolução Assembleia da República n.º 77/2011, de 05 de abril	Aviso n.º 30/2013 publicado em 18-02-2013 EM VIGOR DESDE 13-09-2012	10º	5% r) 10% b)	11º	10%	12º	10%
VENEZUELA	Resolução Assembleia da República n.º 68/97 de 05 de dezembro	Aviso n.º 15/98 publicado em 16-01-1998 EM VIGOR DESDE 08-01-1998	10º	10% i) 15% j)	11º	10%	12º	10% k) 12% l)
VIETNAME	Resolução Assembleia da República n.º 143/2016 de 27 de julho	Aviso n.º 68/2017 publicado em 04-07-2017 EM VIGOR DESDE 09-11-2016	10º	5% r) 10% r) 15% r)	11º	10%	12º	10% r) 7,5% r)

Fonte: AT / Direção de Serviços de Relações Internacionais (DSRI), 2022

- CDT em vigor _____ 77	- CDT assinadas _____ 02
-------------------------	--------------------------

NOTAS:

a) Quando pagos por entidades bancárias.

b) Em todos os outros casos.

c) Quando a sociedade controla mais de 50% do capital social.

d) Entre 01-01-1972 e 31-12-1999 vigorou uma CDT entre Portugal e o Brasil aprovada pelo DL n.º 244/71 de 2 junho e que veio a ser denunciada unilateralmente pelo Brasil. A taxa reduzida para dividendos, juros e royalties era de 15%, podendo ainda ter sido aplicada, no caso de royalties, uma taxa de 10%, sempre que se tratasse de obras literárias, científicas ou artísticas, cuja aplicação era regulada pela Circular n.º 17/73, de 19/10.

e) Quando o beneficiário efetivo for uma sociedade que durante um período consecutivo de 2 anos anteriormente ao pagamento dos dividendos, detiver 25% do capital social da sociedade pagadora, a taxa não poderá exceder 10% do montante bruto dos dividendos pagos depois de 31-12-1996. No entanto, nos termos do art.º 28º ou 29º das respetivas convenções, esta taxa reduzida de 10% só será aplicável, porque se trata de imposto devido na fonte, às situações cujo facto gerador do imposto surja em ou depois de 1 de janeiro do ano imediato àquele em que a Convenção entrou em vigor.

- f)** Quando o beneficiário efetivo for uma sociedade que controla 25% ou mais do capital social.
- g)** Quando o sócio for uma sociedade que durante dois anos consecutivos antes do pagamento dos dividendos, detiver diretamente 25% ou mais do capital social, a taxa é de 10% entre 01-01-1997 e 31-12-1999 e 5% para depois de 31-12-1999.
- h)** Para as obrigações emitidas em França depois de 01-01-1965.
- i)** A partir de 01-01-1997. No entanto, nos termos do art.º 29º, n.º 2, alínea a) da Convenção celebrada com a Venezuela, esta taxa reduzida de 10% apenas será aplicável, porque se trata de imposto devido na fonte, às situações cujo facto gerador do imposto surja em ou depois de 01-01-1999.
- j)** Até 31-12-1996, conforme previsto no art.º 10.º, n.º 2 da Convenção com a Venezuela. No entanto, dado que esta Convenção apenas entrou em vigor em 08-01-1998, esta taxa reduzida de 15% nunca foi, nem será, aplicada.
- k)** Taxa para assistência técnica.
- l)** Taxa para *royalties* em geral.
- m)** Quando o beneficiário efetivo dos dividendos for uma sociedade que, durante um período ininterrupto de dois anos anteriormente ao pagamento dos dividendos, detenha diretamente pelo menos 25% do capital social da sociedade que paga os dividendos.
- n)** Se os juros forem pagos por uma empresa de um Estado Contratante, em cuja titularidade os juros são considerados despesas dedutíveis, a um estabelecimento financeiro residente do outro Estado Contratante.
- o)** Contudo, os juros provenientes de um Estado Contratante serão isentos nesse Estado, ao abrigo e se cumpridas as condições previstas nas alíneas a), b) ou c) do n.º 3 do art. 11.º da CDT com o Paquistão.
- p)** Esta taxa reduzida de 10% é ainda aplicável a "remunerações por serviços técnicos", nos termos e com abrangência prevista nos n.ºs 4 e 5 do art. 12.º da CDT com o Paquistão.
- q)** Contudo, os juros só poderão ser tributados no Estado Contratante de que o respetivo beneficiário efetivo é residente se cumprida uma das condições previstas nas alíneas a) a d) do n.º 3 do art. 11.º da CDT com a Suécia.
- r)** Consultar o artigo respetivo.
- s)** Por não estar ainda publicado o aviso do Ministério dos Negócios Estrangeiros que publicita a troca dos instrumentos de ratificação entre os dois Estados Contratantes, esta convenção ainda não entrou em vigor.
- t)** Desde que se trate de juros pagos em conexão com um empréstimo realizado por um período superior a dois anos.
- u)** Entre 26-03-1970 e 27-06-1995 vigorou uma CDT entre Portugal e Espanha aprovada pelo DL n.º 49.223, de 04 de Setembro de 1969 (Diário do Governo, I.ª Série, N.º 207, de 04/09/1969). As taxas reduzidas para dividendos eram de 10 e 15%; para juros de 15%; para royalties de 5%.
- v)** Entre 01.10.1971 e 14.06.2012 vigorou uma CDT entre Portugal e a Noruega aprovada pelo DL n.º 504/70, de 27/02 e cuja entrada em vigor se operou por Aviso do MNE, de 15.10.1971. As taxas reduzidas para dividendos eram de 10 e 15%; para juros de 15%; para royalties de 10%.
- w)** Se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas) que detenha, diretamente, pelo menos 10% do capital da sociedade que paga os dividendos.
- x)** Se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas) que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos. Anteriormente à entrada em vigor do Protocolo Modificativo (entrou em vigor em 21.10.2013), as taxas para dividendos eram de 10% (ver alínea f) e 15%.
- y)** Se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas) que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos.
- z)** CDT entre Portugal e a Finlândia deixou de se aplicar a partir de 01.01.2019, por ter sido unilateralmente denunciada pela Finlândia.
- aa)** A CDT entre Portugal e a Suécia deixou de se aplicar a partir de 01.01.2022, por ter sido unilateralmente denunciada

3. RRNH - Regime fiscal para o residente não habitual - caracterização

3.1 Origem do regime

O desenvolvimento da atividade económica da comunidade europeia e portuguesa, em consequência da crise financeira de 2008, encontrava-se significativamente limitada e precisava se reestabelecer e obter um equilíbrio macroeconómico, mão-de-obra competente e diminuição de obstáculos burocráticos. A OCDE, evidenciando este panorama, elaborou determinadas estratégias com a finalidade de solucionar os problemas existentes que se referem aos investimentos nos setores de formação do capital humano, transferência de inovação tecnologia, integração na economia global e know-how, desenvolvimento das empresas no país destinatário e incremento da competitividade.

Portanto, Portugal, no esforço de se aproximar das orientações da OCDE, apresentou, em 01 de janeiro de 2009, através do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, o RRNH, tendo como objetivos primordiais a renovação da tradição e da visão política fiscal internacional de Portugal.

O RRNH, criado em 2009 tendo como objetivo, transformar e permitir tornar o país atrativo do ponto de vista fiscal, por forma a captar profissionais em áreas consideradas estratégicas e também pensionistas dispostos a aqui viver, consumir e investir. O governo português implementou um atrativo regime fiscal, que concede - caso o cidadão consiga se enquadrar nos requisitos propostos, a hipótese de tributação mais benéfica no que se assinala ao IRS.

A competitividade fiscal de um país é hoje uma preocupação dos Estados e governos; desta forma torná-lo atrativo para cidadãos e empresas, através dos regimes fiscais, visando atrair cidadãos que possam acrescentar valor com o seu saber ou aqui investir e consumir, como é o caso dos pensionistas estrangeiros, que pensamos ser uma mais-valia para o País e que destacamos ser o foco principal deste trabalho de pesquisa.

As condições gerais para solicitar o estatuto de RNH são três:

1. Realizar inscrição para se tornar fiscalmente residente em território português;
2. Comprovar, imediatamente a sua inscrição, a anterior residência e tributação no estrangeiro, por meio de certificado de residência fiscal exibindo a tributação justificada;

3. Não ter em qualquer dos cinco anos antecedentes, sido tributados como residente em sede de IRS.

Quando assegurado como RNH, o cidadão conquista o direito a ser tributado pelo período de 10 anos sucessivos, sendo considerado para contagem que o mesmo seja a partir do ano da sua inscrição como residente em Portugal,

Regularmente, o requerimento de inscrição como RNH só deverá ser realizado depois do registo como residente em território português, precisando assim solicitar a alteração do seu estatuto em qualquer serviço de Finanças ou Loja do Cidadão. Desta forma, o cidadão pode se inscrever através do Portal das Finanças na internet, ou ainda, por requerimento em papel em qualquer loja das Finanças em Portugal.

Mencionamos ainda que as CDT, celebradas entre Portugal e os vários países, consideram que quando a pensão é de origem privada apenas o Estado da residência tem competência para tributar. Esta particularidade alicerçada na letra da lei fazia com que os pensionistas com o estatuto de RNH não fossem tributados nem no Estado de origem das pensões, nem no Estado da residência fiscal, Portugal.

Entretanto, esta situação de manifesta injustiça fiscal e discriminação face aos pensionistas residentes começou a gerar contestação internamente, mas sobretudo externamente. Países como Finlândia, Suécia, França, protestaram contra esta situação de tributação zero das pensões, denominando esta situação de verdadeira injustiça fiscal.

Para as pensões adquiridas no estrangeiro por parte dos contribuintes com o estatuto de RNH até 2020, a redação da lei previa o método da isenção das pensões, mesmo que não houvessem sido tributadas no Estado da fonte. Entretanto, o Orçamento do Estado (OE) de 2020, foi aprovado e a Lei n.º 2/2020, introduziu um novo critério para a tributação das pensões dos residentes não habituais criando uma taxa autónoma de 10% (dez por cento).

Para garantir os privilegiados direitos adquiridos, o OE de 2020, concebeu um regime transitório, para quem se tenha tornado residente até 31 de março de 2020 e tenha obtido o estatuto de RNH para o ano de 2020 ou anteriores, admitindo a estes contribuintes fazer a escolha pelo método da isenção até se exaurir o prazo dos 10 anos.

Este regime transitório também se aplica aos sujeitos passivos que, à data de entrada em vigor do OE 2020 sejam considerados residentes para efeitos fiscais e tivessem solicitado a respetiva inscrição como residentes não habituais até 31 de março de 2020 ou 2021, por reunirem as respetivas condições em 2019 ou 2020, respetivamente.

O benefício do RRNH incide no IRS, sobre os rendimentos obtidos por pessoas singulares, estando a tributação dependente do seu estatuto fiscal. Indo além, no que se refere aos rendimentos obtidos de fonte estrangeira, o método de isenção de tributação de IRS poderá ser aplicado.

No que se refere aos rendimentos de fontes estrangeira, mais precisamente das pensões que é o foco do nosso trabalho (categoria H), em geral, se emprega o método de isenção, estando totalmente isentos de imposto, caso preencham certas condições, como a tributação em outro país, em concordância com a convenção de dupla tributação celebrada entre Portugal e outro país. Os pensionistas são os grandes beneficiários do método de isenção de impostos, contudo, é preciso observar os acordos bilaterais existentes entre o Estado Português e o país de onde se origina a fonte de renda estrangeira.

Independentemente da nacionalidade do cidadão, o estatuto de RNH se aplica a quem preenche determinados requisitos, basicamente, esse regime pode ser aplicado aos novos residentes em Portugal que detenham património, que tenham o estatuto de trabalhador altamente qualificado ou que sejam pensionistas. Atualmente as finanças mantém a isenção para quem já tem, mas tem que tributar para novos pedidos, dentro do RRNH, uma taxa de 10% (dez por cento).

3.2 Objetivos do regime

O Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, foi que sancionou o Código fiscal do investimento (CFI) e dirigiu o RRNH, e o legislador assinalou os objetivos principais dessa renovação no primeiro parágrafo do preâmbulo:

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

Estes objetivos, expressamente assumidos no diploma preambular do CFI, revelam

uma rutura com a política fiscal internacional tradicionalmente adotada por Portugal, essencialmente baseada numa perspetiva de Estado importador de capitais, que pretende defender a tributação na fonte dos rendimentos.

Segundo Borges (2011, p. 723), a integração do RRNH no CFI, “decorre apenas de uma escolha política no sentido de tratar conjuntamente duas matérias que, apesar de totalmente diversas, lidam com uma temática semelhante – a atracção de investimento estrangeiro, seja sob a forma societária, seja sob a forma individual.”

Lobo (2009, p.25), Secretário de estado dos assuntos fiscais em funções na altura da aprovação e publicação deste Código, relata que fica evidente que Portugal toma frente na separação de uma obsoleta posição fiscal que detinha, se tornando particularmente um importador de capitais, dando especial atenção da tributação na fonte dos rendimentos.

O Guia IRS para Regime do RNH (2016, p. 1), disponível no Portal das Finanças, refere que o objetivo do regime consiste em convidar para Portugal “profissionais não residentes qualificados em atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial, ou ‘know-how’, bem como beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro”, isso significa, pessoas com muitos patrimónios, que se deslocam basicamente por razões de ordem fiscal e profissionais muito qualificados nos diferentes setores da atividade económica e basicamente essa captação se dá de duas formas distintas:

- A primeira, por meio de uma tributação suavizada e adequada de alguns rendimentos do trabalho dependente e independente, compreendendo os obtidos em Portugal, adquiridos por sujeitos passivos de IRS a quem seja validada esta qualidade;
- a segunda mediante o método da isenção na eliminação da dupla tributação internacional dos rendimentos de fonte estrangeira adquiridos por beneficiários do RRNH;

3.3 Legislação – enquadramento e evolução

O Conjunto de orientações e diretrizes geral do RRNH, compreendendo inclusive as circunstâncias de acesso ao mesmo, está mencionado no artigo 16.º, nºs 8 a 12 do CIRS e que segundo Mendes (2015, pp. 8-9), o regime do RNH é reconhecido num quadro normativo específico, tanto nas normas jurídicas, quanto nas normas administrativas, assim como também nas normas gerais da LGT, no Código de Procedimento e de Processo

Tributário (CPPT), conforme a tabela 3.1:

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

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

Fonte: Adaptado de Mendes (2015)

O governo Português nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 198.º da CRP executa o RRNH, por meio da homologação do Decreto-lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, e na sequência da outorga legislativa do artigo 106.º e 126.º da Lei n.º 64-A/2008, que sancionou o OE para o ano de 2009.

Realizaram-se também alterações ao CIRS, e em especial nos artigos 16.º (residência), 22.º (englobamento), 72.º (taxas especiais) e 81.º (anteriormente com redação “crédito de imposto por dupla tributação internacional”, passando depois a referir-se “eliminação da dupla tributação internacional”), conforme redigido por Borges (2011, p. 723 e 724).

Em 01 de janeiro de 2009, conforme o Decreto-lei n.º 249/2009, iniciaram os procedimentos do RRNH; no entanto, não foi o que aconteceu, visto que, a lista das atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico só veio a ser publicada em 2010, através da Portaria n.º 12/2010, de 07 de janeiro.

No entanto, com a publicação da Circular n.º 2/2010, de 06 de maio, ficou imediatamente clarificado que o RRNH só teria uma aplicação plena em 2010, sendo que

em 2009, apenas seria aplicado aos rendimentos que não dependessem da entrada em vigor da portaria n.º 12/2010, de 07 de janeiro.

Vale ressaltar que outra questão relevante divulgada nesta circular foi a utilização da condição de no momento da inscrição para o estatuto do RNH, haja prova da anterior residência e tributação a que o contribuinte se encontrar sujeito, por meio da entrega do certificado de residência para comprovação da tributação efetiva, evidenciando desta forma uma burocracia desmesurada.

Inicialmente constata-se imensas dificuldades práticas, em assuntos de aplicabilidade, concretizações breves e eficientes, sendo necessário realizar modificações na redação das normas do CIRS, pelo:

- Artigo 5.º da Lei n.º 20/2012, de 14 de maio e pela Lei n.º 64-B/2011 (OE para 2012), de 30 de dezembro 2011;
- Revisão da Circular n.º 2/2010 pela Circular n.º 9/2012, de 03 de agosto;
- Entrada da opção do RRNH, pelo Ofício-Circulado n.º 90015, de 08 de junho de 2010, no Sistema de gestão de registo de contribuintes (SGRC),

As referidas modificações harmonizaram resultados no que diz respeito à desburocratização das imposições de confirmação da anterior residência fiscal e nos âmbitos temporais de utilização do regime, que consequentemente, simplificaram os procedimentos de inscrição que se encontravam suspensos.

Em vista disso, o sujeito passivo passou a ter somente a obrigatoriedade de apresentar uma declaração a certificar a não verificação dos requisitos para ser considerado residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores, o que não elimina a eventualidade da AT, solicitar documentos complementares em caso de justificada dúvida.

Outro facto relevante foi a reforma do IRS, apresentada na Lei.º 82-E/2014 de 31 de dezembro, que introduziu o conceito de residência fiscal parcial, conduzindo implicações no RRNH, especificamente no anterior n.º 9 do artigo 16.º do CIRS, que foi renumerado para o n.º 11, utilizando a regra de verificação da residência fiscal em cada ano; isso no período de 10 anos; para poder ser classificado como beneficiário do regime.

No Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, também foram inseridas alterações, sendo a mais significativa a possibilidade de o sujeito passivo poder realizar a inscrição online no RRNH, no portal das finanças. Desta forma e diante do exposto, podemos evidenciar uma crescente evolução e ajuste da legislação diante das complexas aplicações

que surgiram no transcorrer da utilização do regime.

A Portaria n.º 12/2010, de 17 de janeiro, também sofreu alterações através da promulgação da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, com o objetivo de conseguir um maior ajustamento entre as atividades de valor acrescentado e o mercado de trabalho nacional. Deste modo, o legislador preferiu alterar o modelo anterior que se assentava em Código de Atividades Económicas (CAE's) e preferiu aplicar um modelo com uma maior correspondência, sendo eles os códigos da classificação portuguesa de profissões (CPP).

Também, a Circular n.º 4/2019, de 03 de janeiro, veio dar continuidade as alterações necessárias, e nesta circular se esclarece a modificação de posicionamento da AT, no que diz respeito ao reconhecimento do exercício de atividade de elevado valor acrescentado.

A Lei n.º 2/2020, de 31 de março, aprovando o Orçamento de Estado para 2020, veio apresentar alterações significativas ao Código do IRS, no âmbito do regime fiscal dos residentes não habituais. Estas alterações apontam, essencialmente, amenizar a pressão feita por alguns países europeus ao Governo Português, devido ao descontentamento com a conceção do RRNH, mais benéfico aos cidadãos estrangeiros que tencionam residir em Portugal, sobretudo ao nível dos beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro.

Assim, a principal alteração compreende na eliminação da isenção total da tributação dos rendimentos de pensões obtidos no estrangeiro pelos residentes não habituais em território português, passando a exigir-se a sua tributação à taxa de 10%, podendo, no entanto, os seus titulares optar pelo englobamento. Neste sentido, é importante aqui registar e transcrever o disposto no número 12, do artigo 72.º do Código do IRS, com a redação introduzida pela Lei do Orçamento de Estado para 2020:

“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”.

Como resultado, o regime ingressou em uniformização com as mudanças realizadas em 2016 e proporcionou a AT atualizar-se e prosseguir para a implementação das aplicações on-line, diminuindo expressivamente o tempo que se aguardava para a

deliberação dos processos, como também, com as alterações resultantes da aprovação do orçamento de Estado de 2020, indicando por parte do Governo um verdadeiro compromisso de manter o regime para os anos seguintes.

O RRNH, no resultar dos anos teve seguramente dificuldades práticas na sua aplicação, surgindo desta forma a urgência de várias alterações Legislativa, com o objetivo de evoluir e dinamizar o regime. Na tabela 3.2 estas alterações se encontram resumidas:

Tabela 3.2 - Evolução Legislativa do RRNH em Portugal de 2009 a 2020

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

Fonte: Elaboração própria

3.4 Benefícios fiscais

A situação macroeconómica cada vez mais complexa e desigual em termos das capacidades financeiras das famílias e das empresas é de grande preocupação para o Estado. Diante dos fatos, os Estados ao decorrer dos anos, adotaram medidas fiscais para garantir uma melhoria da qualidade de vida da população e para aumentar a capacidade de compra dos cidadãos e das empresas.

Desta forma, os BF desempenham um papel importantíssimo nas políticas seguidas

pelos Estados e caracterizam-se por isenções fiscais, reduções de taxas, deduções ao rendimento tributável, amortizações e outras medidas fiscais.

Na visão de Lemos (2016, p. 46), “os benefícios fiscais caracterizam-se por constituírem derrogações às regras gerais de tributação. Neste sentido, se para o Estado eles representam formas de alcançar objetivos económicos e sociais – levando os seus beneficiários a adotarem determinados comportamentos –, para estes últimos representam uma redução nos impostos a pagar, sendo, por isso, da máxima importância para si.”

Os incentivos fiscais, também conhecidos como BF, são medidas que promovem a redução ou extinção da alíquota de determinados impostos a serem pagos. Estes benefícios são comumente oferecidos sob a forma de redução ou isenção fiscal, melhor dizendo, pelo não recolhimento de certos impostos.

Segundo Martins (2006, p.15), “O benefício fiscal representa todo o desagravamento fiscal derogatório do princípio da igualdade tributária, instituído para a tutela de interesses extrafiscais de maior relevância.”

Já Faria (1995, p.17) define benefício fiscal como sendo uma medida que tem como propósito reduzir ou eliminar o custo fiscal – ou seja, o imposto a pagar – que recai sobre o sujeito passivo. Assim, o conceito de benefício fiscal encontra-se associado a uma situação de tributação ou, como refere a autora, “situação abrangida pelo campo de incidência de um imposto”.

Ainda referente ao conceito de benefícios fiscais, Nabais (2014, pp. 407-412) acrescenta que “deve evitar-se falar de carácter excepcional dos benéficos fiscais”, uma vez que “eles constituem um instrumento normal de política económica e social do Estado Social contemporâneo e não um instrumento absolutamente excepcional á maneira do entendimento próprio do Estado liberal”.

Nabais, (2014, pp. 407-412) ainda acrescenta que “Outra nota prende-se com a distinção que há a fazer em sede dos benefícios fiscais, separando os benefícios fiscais estáticos dos benefícios fiscais dinâmicos. Os primeiros não visam, pelo menos diretamente, incentivar ou estimular, mas tão só beneficiar por superiores razões de política geral de defesa, externa, económica, social, cultural, religiosa, etc. Por seu turno, os segundos visam incentivar ou estimular determinadas atividades, estabelecendo, para o efeito, uma relação entre as vantagens atribuídas e as atividades estimuladas em termos de causa-efeito. Enquanto naqueles a causa do benefício é a situação ou atividade em si

mesma, nestes a causa é a adoção (futura) do comportamento beneficiado ou o exercício (futuro) da atividade fomentada.” Daí em regra os incentivos fiscais assumirem um carácter seletivo e temporário.

O artigo 2.º do Estatuto dos benefícios fiscais (EBF) apresenta o conceito legal de benefício fiscal e de despesa fiscal:

1 - Consideram-se benefícios fiscais, medidas de carácter excepcionais instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

2 - São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior.

3 - Os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no OE ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais.

4 - Para efeitos de controlo da despesa fiscal inerente aos benefícios fiscais concedidos, pode ser exigida aos interessados a declaração dos rendimentos isentos auferidos, salvo tratando-se de benefícios fiscais genéricos e automáticos, casos em que podem os serviços fiscais obter os elementos necessários ao cálculo global do imposto que seria devido.

Assim, Faria, (1995, p. 17) afirma que os benefícios fiscais têm como propósito eliminar, ainda que total ou parcialmente, o custo fiscal que recai sobre os sujeitos passivos.

Segundo Lemos (2016, p. 49), “os benefícios fiscais constituem, economicamente, despesa fiscal que afeta arrecadação de receitas – que se pretende obter com os impostos – devendo esta, nos termos da alínea g), do n.º 3 do artigo 106.º da CRP, ser anualmente quantificada na proposta do orçamento do Estado.”

Para concluir, compreender-se que os benefícios fiscais são instrumentos de política fiscal, utilizados pelos Estados com vista à continuação das finalidades determinadas no sistema de tributação.

O benefício fiscal ou vantagem fiscal é uma medida legislativa que permite ao contribuinte pagar menos impostos legalmente, significando que graças a ele, o contribuinte irá pagar um imposto inferior ao que deveria pagar se tal ferramenta não existisse, representando assim, uma vantagem fiscal e económica para o cidadão.

No que alude às características fundamentais dos benefícios fiscais, resumem-se em 3, sendo as mesmas:

- 1- Uma medida do legislador, que significa que o benefício fiscal deve estar expressamente previsto na legislação, ou seja, por meio de lei, regulamento, etc. e assim delimitar-se que não é possível aplicar benefícios fiscais que não sejam expressamente previstos pelo legislador.
- 2- O benefício fiscal está sujeito a uma série de condições e para que seja aplicado um benefício fiscal é necessário atender a uma série de requisitos. Esses requisitos podem ser condicionados ao futuro; caso não sejam cumpridos no futuro, o benefício fiscal terá que ser revertido.
- 3- O benefício fiscal afeta de uma forma particular, não global. Em outras palavras, uma medida tributária que representa economia tributária e afeta a todos não é um benefício tributário, tendo este a obrigatoriedade de ser individualizado, através dos requisitos propostos.

Quanto as três formas principais de instrumentalizar um benefício fiscal, podemos descrever que são elas:

- Por isenção: Este benefício fiscal significa que o contribuinte não é obrigado a pagar o imposto, embora deva pagá-lo pela natureza do imposto. Por exemplo, qualquer empresa deve pagar imposto sobre as sociedades. No entanto, o legislador pode contemplar a seguinte isenção: Aqueles que faturam menos de 50 unidades monetárias estão isentos de IRC. Assim, este tipo de empresa, embora deva pagar o imposto, não está obrigada ao mesmo devido à existência desta isenção. A economia de impostos é total, já que você não pagará nada desse imposto.
- Por meio de bônus na cota ou base tributária: Esse benefício fiscal pressupõe que o contribuinte possa reduzir sua cota ou base tributária no bônus correspondente. Por exemplo: No Imposto de Renda Pessoa Física é estabelecido um bônus de 10 unidades monetárias para os contribuintes que têm filhos menores de 3 anos. Um contribuinte com um filho de 3 anos pagará 10 unidades monetárias a menos do que o restante dos contribuintes, graças a este benefício fiscal.
- Por meio de despesas dedutíveis: Normalmente, os impostos diretos (Imposto sobre as sociedades e IRS) incidem sobre os rendimentos obtidos. Normalmente

existe o seguinte benefício fiscal: É permitido deduzir (ou seja, subtrair) as despesas incorridas para obter essa receita. Mas apenas as despesas necessárias para obter essa receita; o resto das despesas não são dedutíveis.

3.5 Análise evolutiva - inscrições dos sujeitos passivos no regime

Tendo como ponto de partida o objetivo desta pesquisa - que é analisar a evolução e o cenário atual das Convenções para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal e os pensionistas estrangeiros, aderentes ao estatuto de RNH, procurando ponderar e analisar de forma crítica e transparente toda a problemática envolvente, a partir da criação em 2009, do RRNH - iremos apresentar os dados analisados e disponibilizados pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, tendo como finalidade analisar a evolução das inscrições dos sujeitos passivos no regime e mais precisamente a evolução das inscrições dos pensionistas estrangeiros que é o foco principal deste trabalho.

O Grupo de Trabalho, foi formado pelo Gabinete do Ministro das Finanças, de acordo com o Despacho n.º 4222/2018, de 26 de abril, sendo como principal objetivo a “realização de um estudo aprofundado sobre o sistema de BF em vigor em Portugal, que permita a sistematização do elenco de BF, em vigor e a sua avaliação individual tendo em conta os critérios que presidiram à sua criação”.

Neste contexto, iremos primeiramente apresentar a evolução do número de novos beneficiários (novas adesões) ao regime do RNH, desde 2009, ano do seu início até a última colheita de dados da alusiva a pesquisa. Na tabela 3.3 a seguir, verificamos que o número de novos beneficiários do ano de 2009 a 2013, totalizaram 1.697, já no ano de 2014, foram adicionadas 2.134 novas adesões, em 2016 foram 5.477 e em 2018 mais 7.899, totalizando 28.382 novas inscrições.

Ressaltando que em 15 de março de 2019, data final da colheita de dados, pelo grupo de trabalho, já havia 1.519 novas adesões, assim somando este valor, aos já totalizados 28.382, os números totais de novos registos já atingiam os 29.901.

Tabela 3.3 – Número de novos beneficiários (novas adesões) de 2009 até 2018

ANO:	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	TOTAL
Nº total de adesões ao regime do RNH - (por ano)	18	166	285	384	844	2134	3738	5477	7437	7899	28.382

Tabela 3.3 – Número de novos beneficiários (novas adesões) de 2009 até 2018

(Nº de adesões) Crescimento em relação ao ano anterior	-	148	119	99	460	1290	1604	1739	1960	462	
(Nº de adesões - %) Crescimento em relação ao ano anterior	-	822,22 %	71,68 %	34,73 %	119,79 %	152,84 %	75,16 %	46,52 %	35,79 %	6,21 %	
Nota: Em 2019 havia 1.519 adesões até março (data final de extração dos dados pelo grupo)											

Fonte: Os Benefícios Fiscais em Portugal – Conceitos, metodologia e prática (2019, p. 133)

Assim, visualizamos que o número de adesões ao regime tem crescido significativamente nos últimos anos, sobretudo a partir de 2014, ocorrendo em grande parte, pela introdução das modificações no conceito de residente fiscal no território nacional, apresentados na reforma do Código do IRS, através da Lei nº 82-E/2014, de 31 de dezembro.

Também é de destacar outro fator legislativo que entrou em vigência, através do DL n.º 41/2016, de 1 de agosto, no qual permitiu aos sujeitos passivos efetuarem sua inscrição online no RRNH, tendo tal acontecimento grande relevância e preponderância no crescimento do número de inscritos. Na figura 3.1 a seguir, denota-se que nos anos de 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018, as adesões são significativas e expressivas, conseguindo captar nestes anos um total de 26.685 novas adesões ao estatuto de RNH, tendo um acréscimo de 1472,5%.

Figura 3.1. – Evolução do nº total de adesões ao regime do RNH



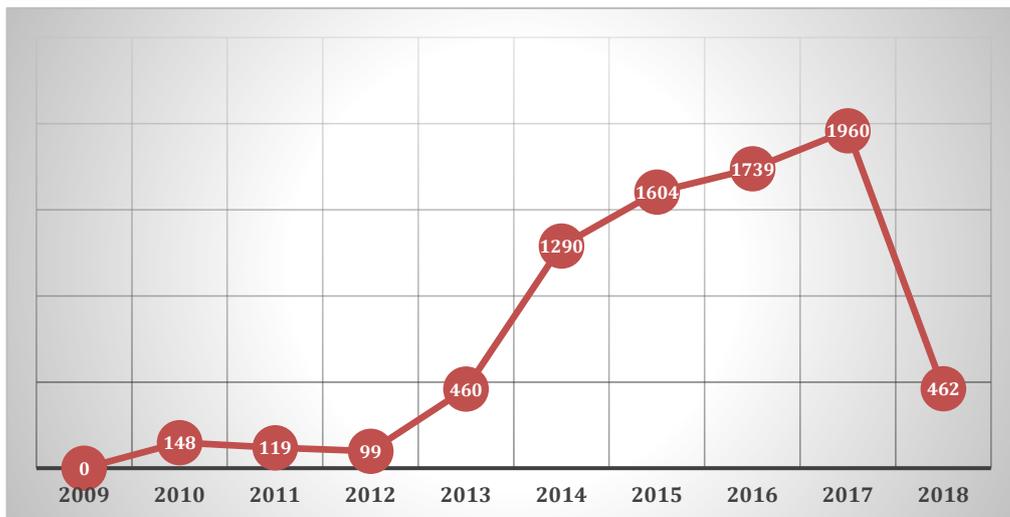
Fonte: Elaboração própria

No entanto, na tabela 3.2, percebemos a evolução do nº de adesões, em relação ao ano anterior. Sabendo que em 2009 houve apenas 18 adesões e 166 no ano de 2010,

destacamos desta forma que o crescimento de 2010 em relação a 2009 foi de 148 adesões a mais, refletindo um percentual expressivo de 822,22%. Porém temos que ressaltar que em 2009 foi o início do RRNH.

Referente as adesões de 2018 que foram 7.899 em relação a 2017 que formam 7.437, que totalizaram somente 462 adesões a mais que no ano anterior (2017), evidenciando refletindo um decréscimo no número de adesões em comparação ao ano anterior e consequentemente um inexpressivo crescimento em percentual de 6,21%.

Figura 3.2. - Evolução do nº de adesões em relação ao ano anterior



Fonte: Elaboração própria

No que se refere a evolução no crescimento do nº de adesões em percentagem, nota-se uma taxa de crescimento muito elevada, sendo que o período de 2009 a 2013 apresenta 1.697 adesões e de 2014 a 2018 somam-se 26.685 adesões, houve um acréscimo de 1472,5%, como se pode observar na figura 3.3.

Figura 3.3. - Crescimento do nº de adesões em percentagem (%)



Fonte: Elaboração própria

Relativamente à naturalidade dos contribuintes favorecidos pelo RRNH, revela-se que os cidadãos de naturalidade francesa com 6.925, são aqueles que tiveram maior interesse em adquirir o estatuto de RNH, sendo os mesmo os responsáveis por quase um quarto do número global de beneficiários, seguidos pelos cidadãos do Reino Unido com 3.352 contribuintes e a Itália com 3.275 contribuintes, estando estes dados evidenciados na tabela 3.4, que indica o número de contribuintes por país de naturalidade:

Tabela 3.4 – Países de naturalidade dos contribuintes – TOP 10

País da naturalidade	Nº de contribuintes
França	6.925
Reino Unido	3.352
Itália	3.275
Brasil	2.898
Suécia	2.415
Portugal	2.055
Espanha	1.307
Alemanha	896
Bélgica	828
Holanda	680
TOTAL	29.901

Fonte: Os Benefícios Fiscais em Portugal – Conceitos, metodologia e prática (2019, p. 133)

Os dados a seguir, também dando continuação da naturalidade dos contribuintes beneficiários do regime, sendo de essencial relevância ao desenvolvimento deste trabalho, indica na tabela 3.5, os dados estatísticos relativos ao número de titulares da modelo 3, dos RNH e que possuem pensões no estrangeiro. A informação elaborada pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, sendo referente ao ano de 2017 e no que se refere aos RNH com registo ativo (não suspenso) em 31/12/2017, da mesma maneira que os dados não se referem ao país de onde vem os sujeitos passivos, mas sim ao país da sua naturalidade.

Tabela 3.5 – Países da naturalidade dos RNH com pensões do estrangeiro (2017) – TOP 10

País da naturalidade	Nº de contribuintes
França	3015
Itália	1373
Suécia	1347
Reino Unido	933
Portugal	550
Finlândia	400
Bélgica	298
Brasil	256
Suíça	235
Holanda	200
TOTAL	9.589

Fonte: Os Benefícios Fiscais em Portugal – Conceitos, metodologia e prática (2019, p. 138).

Nesta tabela, é notório a França no topo do número de beneficiários das isenções relativas à categoria H, em seguida pela Itália e ficando a Suécia na 3ª posição. Porém, vale ressaltar que foi publicado em Diário da República o Aviso n.º 2/2022, através do qual se informa que o Reino da Suécia participou ao Estado Português a determinação de denunciar a Convenção entre Portugal e a Suécia para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

Esta Convenção tinha sido assinada em Helsinborg, em 29 de agosto de 2002 e aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 20/03 de 11 de março, e estava em vigor desde 19 de dezembro de 2003. Em consequência, segundo o artigo 30.º da referida Convenção, esta deixou de ser aplicável desde o dia 1 de janeiro de 2022.

Similarmente precisamos ter em sentido que a Finlândia no 9º lugar na tabela acima, delatou a Convenção para Evitar a Dupla Tributação com o Estado Português, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2019.

Como resultado da recolha destes dados a nível estatístico, e ao andamento dos progressos, regulamentações e aprimoramentos do RRNH, temos como resultados a

totalidade de 29.901 adesões ao estatuto de RNH, admitindo que embora todos os contratemplos existentes, o regime atualmente apresenta sucesso num dos seus objetivos e acreditamos que a tendência para os próximos anos continuará a ser de crescimento no número de interessados em adquirir o estatuto de RNH.

Ressaltamos que acreditamos num crescimento contínuo, apesar das atuais alterações do OE 2020, eliminando a isenção para as pensões obtidas no estrangeiro e introduzindo a tributação das mesmas, a uma taxa fixa de 10%, durante o respetivo período de 10 anos, mas este crescimento não será de forma notável como aconteceu no período entre 2014 – 2018.

Por último e diante do exposto, admitimos que pelas vantagens que o RRNH apresenta, tem sido habitual a manifestação de interesse, na adesão ao regime de muitos pensionistas estrangeiros interessados em residir em Portugal, país que para além das vantagens fiscais, tem um clima agradável, praias de excelência com mais de 943 km de costa banhada pelo Atlântico, excelente gastronomia, paisagens naturais e urbanas deslumbrantes, cultura, história e património.

4. Regimes fiscais privilegiados

O RRNH, que foi aprovado em 2009 pelo governo Português, tendo como finalidade atrair profissionais qualificados em atividades de elevado valor acrescentado ou que colaborem para melhorar a propriedade intelectual, industrial ou know-how, bem como beneficiários de pensões adquiridas no estrangeiro, sendo que este se transformou num atrativo para os estrangeiros que procuram um local que os proporcione uma boa qualidade de vida para usufruir das suas reformas.

Conforme Borges e Sousa (2011, p.6), o “regime português não é experiência isolada ou pioneira no domínio da tributação do rendimento dos High Net Worth Individuals (HNWI) ou dos expatriados”. Assim como, também na visão do referido autor afirma que “Com efeito, inúmeros Estados têm adotado formas de tributação privilegiada ou mitigada dirigidas às pessoas com as quais pretendem estabelecer laços não permanentes.”

Existindo evidências que o RRNH, pretende atrair pessoas físicas com rendimentos e património líquido muito elevados, para Nascimento, Graça e Ramos (2010, p.858) estes dois aspetos indiciam também uma vontade de atrair outros dois tipos identificados de destinatários: Os que estão dispostos a estabelecer residência permanente em Portugal e os que pretendem obter residência temporária, em resultado de relações laborais ou de expatriamento.

A realidade atual é que a presença de muitas pessoas que residem e trabalham fora do seu Estado de origem é cada vez maior e os cidadãos procuram um planeamento fiscal que lhes permita perceber quais os ordenamentos em que pagam menos impostos. Segundo Borges & Sousa (2011, p.6) estes regimes, podem agrupar-se em 2 tipos de destinatários:

- Os que estabelecem tributações favoráveis do rendimento de fonte doméstica, sendo dirigidos aos expatriados e residentes temporários.
- Os que preveem uma tributação atenuada do rendimento de fonte estrangeira, sendo dirigidos a quem adquira uma residência permanente;

Se em alguns desses regimes o objetivo fundamental é cativar “cérebros” que colaborem com o desenvolvimento sócio - económico do país, em outros possuem o verdadeiro objetivo de atração de rendimentos, sendo os reformados uma fatia relevante neste processo e daí a intenção de muitos outros países em atrair esta fatia considerável, através da criação de regimes fiscais privilegiados.

Tal como Portugal, muitos outros países procuram atrair não residentes através da criação de regimes fiscais privilegiados, assim sendo, este capítulo tem como objetivo evidenciar as características fundamentais dos regimes, fazer comparações e mostrar similaridades ao RRNH, apesar de este não ser o principal foco deste trabalho, porém, não podemos deixar de enfatizar ser este um tema de relevância para o estudo em questão. Assim sendo, Bélgica, Espanha, França, Holanda, Luxemburgo e Suíça, foram os países escolhidos por serem países que, à semelhança do regime português, encontram-se inseridos na UE ou no Espaço Económico Europeu (EEE) e utilizam sistemas fiscais de tributação do rendimento numa base mundial e progressivos.

4.1 Regime Belga – Expatriate tax regime

O regime belga qualificado de um sistema monista de característica temporária, visto que pretende somente a residência transitória dos profissionais de elevado valor acrescentado, sendo orientado aos residentes temporários. Considerado como um regime fiscal especial e atrativo para os expatriados com rendimentos de fonte belga, está regulamentado na Circular n.º Ci.RH.624/325.294, de 8 de agosto de 1983.

O regime consiste na dispensa dos rendimentos de fonte estrangeira que sejam equivalentes a rendimentos de trabalho dependente (“travel exclusion”) e na tributação dos rendimentos de fonte belga, porém, não sendo os cidadãos considerados residentes.

Os sujeitos passivos que são considerados como não residentes para efeitos fiscais na Bélgica, são residentes temporários e estão sujeitos a tributação universal, pelos seus rendimentos mundiais.

O Regime é designado para estrangeiros transferidos que exerçam atividades que recebam salários, como trabalhadores dependentes; cargos dirigentes (líder, diretor) de empresas destacadas, em benefício de uma corporação belga, que pertença a um grupo internacional, podendo ser uma filial, um escritório ou uma entidade estrangeira com estabelecimento fixo que seja propriedade de um grupo internacional, um centro científico de investigação ou um escritório que represente um grupo.

O trabalhador precisa ser transferido para trabalhar na Bélgica por um grupo internacional ou recrutado diretamente, tendo que ser a partir do estrangeiro, precisando ainda comprovar que sustenta o seu centro económico no exterior, também precisa provar que a sua continuidade no exterior é por razões profissionais. O Trabalhador tem

ainda que ter em atenção que não deve ter qualquer ligação prévia com a Bélgica como, possuir residência ou executar atividade na Bélgica.

Os estrangeiros com qualificação que desejem morar na Bélgica e que são transferidos temporariamente pelos seus empregadores estrangeiros, precisam ser especialistas e quadros superiores estrangeiros, profissionais qualificados de elevado valor acrescentado (cientistas, investigadores ou executivos,) devendo executar unicamente atividades que requisitam conhecimento específico e/ou de responsabilidade, igual como é determinado no regime Português. Estes estrangeiros gozam da eventualidade de subtraírem definidas despesas profissionais ao rendimento tributável no país em consequência da sua permanência no país.

Assim os sujeitos, que pretendam se favorecer do regime, nos anos anteriores ao seu destacamento ou contratação, não podem ter sido considerados residentes fiscais na Bélgica. O prazo para se favorecer do regime é de 6 meses, computando do 1º dia do mês subsequente ao da chegada a Bélgica, o regime permite ainda aos cidadãos transferidos por um empregador estrangeiro eliminar do seu rendimento tributável os subsídios ou as despesas relacionadas com a sua transferência.

O regime também autoriza aos cidadãos transferidos por um empregador estrangeiro, que as suas despesas de transporte ou alojamento, não sejam sujeitas a qualquer limite, para o rendimento residual que seja tributável após a exclusão dos gastos relacionados com os subsídios ou transferência, desde que sejam cumpridas todas as determinações.

Entretanto, os subsídios ou as despesas relativas com a atividade na Bélgica, também estão isentas de tributação, mas sujeitas a um limite de 11.250€ ou 29.750€, sendo o último valor apresentado, aplicado nas atividades de controlo ou coordenação ou de pesquisa científica. As despesas escolares identicamente estão exclusas de tributação e não estão sujeitas a qualquer limite, desde que sejam cumpridas todas as condições impostas pelo regime belga.

Em síntese o regime belga é orientado para os rendimentos de fonte belga, aos rendimentos de trabalho dependente, relacionados com a atividade desenvolvida e os rendimentos de fonte estrangeira encontram-se isentos, igualmente como acontece com o regime português.

A tabela 4.1 procura sintetizar de forma acessível, as fundamentais diferenças, entre o regime Português e o regime Belga:

Tabela 4.1 – Principais Diferenças – Regime Português x Regime Belga

	Portugal 	Bélgica 
	RRNH	Expatriate tax regime
Condições de acesso	Ausência de residência fiscal nos 5 anos anteriores	Ausência de residência fiscal
	Ser residente fiscal	Ser residente fiscal
Outras condições	Atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou <i>know-how</i>	Especialistas e quadros superiores
Tributação	Fonte Nacional → 20%	Exclusão do rendimento tributável dos subsídios ou gastos com transferência (" <i>travel exclusion</i> ")
	Fonte Estrangeira → Isentos	Fonte Estrangeira → Isentos
Período durante o qual poderá beneficiar do regime	10 anos	-

Fonte: Elaboração própria

Resumindo as comparações entre os regimes de Portugal e Bélgica evidenciamos que:

- No regime belga há uma obrigação de ausência de residência fiscal, enquanto o regime português limita a ausência de residência fiscal aos cinco anos anteriores.
- O regime belga é aplicado tão somente a especialistas e quadros superiores, ao oposto do regime português que é mais inclusivo, pois abrange atividades de elevado valor acrescentado ou de propriedade intelectual, industrial ou know-how.
- Quanto ao regime de tributação, na Bélgica só estão excluídos de tributação os subsídios ou gastos com transferência (*travel exclusion*), sendo que em Portugal os rendimentos de fonte nacional estão sujeitos a uma taxa de 20%.
- Apresentam-se isentos no regime Belga, os rendimentos de fonte estrangeira igualmente como acontece com o regime Português.
- Com relação ao período o regime belga é mais vantajoso, pois não prevê qualquer limite, enquanto no regime português, o RNH poderá beneficiar-se do regime por 10 anos.

4.2 Regime Espanhol - *Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español*

O regime fiscal espanhol, teve início em 01 de janeiro de 2004, com a publicação da Lei n.º 62/2003, de 30 de dezembro e do Real Decreto n.º 687/2005, de 10 de junho, e segundo (Nascimento, Graça, Ramos, 2010, pp.857-880) e conforme nossa pesquisa podemos interpretar que no decorrer dos anos deste regime houve 3 grandes alterações, sendo as mesmas nos anos de 2006, 2010 e outra em 2014, estando aqui estas alterações apresentadas neste subcapítulo.

Este é um regime aplicado aos estrangeiros que desejam morar um curto intervalo de tempo na Espanha, assim como aqueles que se transferem para habitarem continuamente.

Tal como acontece com os outros regimes, o da Espanha previne que o cidadão deverá ter ausência de residência fiscal nos anos antecedentes à sua aplicação.

Nascimento et al. (2010, pp. 857-880) caracteriza o regime espanhol como um sistema dualista, visto que, permite estrangeiros que pretendem morar durante um curto período, quer aqueles que se transferem para o país para habitar permanentemente.

O regime espanhol admite que os trabalhadores dependentes e membros de órgãos estatutários, que conquistem residência fiscal em Espanha em consequência da sua transferência para desenvolver atividade em Espanha, consigam escolher pela tributação como não residentes no ano em que se tornam residentes fiscais e nos 5 anos seguintes, nos termos do artigo 93.º da Lei 35/2006, de 28 de novembro, do "*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*", também conhecida como "*Ley Beckham*" (Nascimento et al., 2010, pp. 857-880; Borges & Sousa, 2011, p. 709-772).

A Lei 35/2006, de 28 de novembro veio alterar a disposição do regime dos impatriados, sendo que através desta Lei foi inserida no regime a possibilidade de o impatriado trabalhar no estrangeiro, todavia, os rendimentos que obtém no estrangeiro estão sujeitos a limites. Esta legislação foi muito utilizada pelos clubes desportivos espanhóis para contratar desportistas, uma vez que estes eram atraídos pela baixa tributação que este regime proporcionava e como o regime não tinha qualquer limitação nas atividades que podiam usufruir do regime os desportistas profissionais aproveitavam-se deste facto, de acordo com Nykänen (2016, p. 39).

Sendo observado que o regime não estava a ser utilizado para os fins para os quais tinha sido criado que era a captação de pessoal qualificado para o território espanhol e também o facto de alguns clubes desportivos europeus terem começado a denunciar as ajudas de Estado que permitiam aos clubes espanhóis praticarem melhores condições para os jogadores que os restantes clubes (Nykänen, 2016, p. 39), ocorre a reforma do regime através da Ley 26/2009, de 26 de dezembro, para entrar em vigor em 2010.

Assim, a reforma deu-se através do acréscimo de uma alínea, a alínea f) ao artigo 93.º da Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (LIRPF), que vem determinar um limite de 600.000 euros à adoção deste regime, sendo que, a partir deste momento, os sujeitos que estejam sob a competência do regime não poderão receber mais de 600.000 euros anuais, sob pena de serem excluídos da aplicação do regime.

Contudo, a Lei 26/2014, de 27 de novembro, que vigorou a partir de 1 de janeiro de 2015, alterou a Lei 35/2006, de 28 de novembro, do “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, e conduziu o regime a alterações substanciais ao regime, sendo elas:

- Os desportistas profissionais, determinados de acordo com o Real Decreto 1006/1985, de 26 de junho, passaram a não poder aplicar este regime depois de 1 de janeiro de 2015;

- Deixou de ser exigido que os rendimentos obtidos pelos residentes não habituais tenham de ser adquiridos unicamente em Espanha, visto que até à data desta alteração os residentes não habituais apenas poderiam adquirir rendimentos de fonte espanhola, estando os rendimentos de fonte estrangeira fora do âmbito deste regime. Desta forma, começa a ser adotar a regra do rendimento mundial no que toca a rendimentos do trabalho;

- Foi alterado o limite inserido na reforma de 2010 deixando de se aplicar como limite que implica a exclusão do regime, podendo os contribuintes que obtenham rendimentos superiores a 600.000 euros utilizar o regime, contudo os rendimentos que superem os 600.000 euros passam a ser tributados a uma taxa proporcional superior aquela que os rendimentos abaixo de 600.000 euros são tributados. Assim, rendimentos até 600.000 euros serão tributados a 24% e rendimentos superiores a 600.000 euros serão tributados à taxa de 45%;

- Passou a ser praticável aos administradores a aplicação deste regime desde que não participem no capital da entidade que administram ou, participando que essa participação não determine a consideração da entidade como entidade vinculada de acordo com o

artigo da LIS, de acordo com Nykänen (2016, p.41).

Vale ressaltar que os sujeitos passivos que obtenham residência fiscal em Espanha em consequência da sua deslocação antes de 1 de janeiro de 2015 poderão optar por aplicar o regime vigente a 31 de dezembro de 2014.

O regime aplica-se aos sujeitos passivos que passam a ser considerados residentes fiscais em Espanha, com o critério de não poder ter sido, durante os 10 anos anteriores à sua deslocação para território espanhol (Nascimento et al., 2010, pp. 857-880), enquanto, que o regime português prevê um período de ausência de residência fiscal nos 5 anos anteriores.

O regime espanhol depende única e exclusivamente da ausência anterior de residência fiscal e da aquisição da residência fiscal dos sujeitos passivos que dele pretendam beneficiar (Borges & Sousa, 2011, p. 709-772).

O regime deixou de conferir qualquer tratamento especial ao rendimento de fonte estrangeira, enquanto no regime português os rendimentos de fonte estrangeira estão isentos de tributação. Na tabela 4.2, que se segue iremos procurar sintetizar, as principais diferenças, entre o regime português e o regime espanhol:

Tabela 4.2 – Principais Diferenças – Regime Português x Regime Espanhol

	Portugal 	Espanha 
	RRNH	<i>Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español</i>
Condições de acesso	Ausência de residência fiscal nos 5 anos anteriores	Ausência de residência fiscal nos 10 anos Anteriores
	Ser residente fiscal	Ser residente fiscal
Outras condições	Atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou <i>know-how</i>	
	-	Exclusão para os desportistas profissionais Consideram-se obtidos em Espanha a totalidade dos rendimentos de trabalho dependente.

Tabela 4.2 – Principais Diferenças – Regime Português x Regime Espanhol

Tributação	Fonte Nacional → 20%	
	Fonte Estrangeira → Isentos	Rendimento tributável até 600.000€ → 24%
		Rendimento tributável superior a 600.000€ → 47%
Período durante o qual poderá beneficiar do regime	10 anos	1 + 5 anos

Fonte: Elaboração própria

Em sumário conclui-se que:

- O regime fiscal espanhol impõe uma ausência de residência fiscal nos 10 anos anteriores, enquanto em Portugal é de apenas 5 anos;
- Quanto em matéria de tributação, em Espanha está previsível uma taxa de 24% para um rendimento tributável até € 600.000 e uma taxa de 47% para um rendimento tributável superior a €600.000os rendimentos de fonte nacional em Portugal estão sujeitos a uma taxa de 20%;
- Ainda de evidenciar que o período de isenção em Espanha é de 1 a 5 anos e em Portugal é de 10 anos.

O regime espanhol é menos favorável que o regime português, tanto no que se refere ao período de tempo de que os sujeitos passivos podem beneficiar do regime, quer quanto às taxas de tributação previstas. Além disto, o regime espanhol não tem previsão de tributação especial quanto aos rendimentos de fonte estrangeira, ao contrário da isenção prevista no regime português.

4.3 Regime Francês - Regime spécial d'imposition des impatriés

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

O regime é orientado para estrangeiros destacados que pratiquem atividades que recebam um salário como trabalhadores dependentes; à trabalhadores independentes e a cargos dirigentes de empresas destacadas, em benefício de uma entidade francesa ou

estrangeira com estabelecimento estável, sucursal ou escritório de representação e não deve ter qualquer relação prévia com a França, assim como, ter possuído domicílio ou ter exercido atividade em França. (Nascimento, Machado e Ramos, 2010, p.6).

O sistema fiscal francês prevê, no artigo 155B do Code Général des Impôts, um regime especial para não residentes habituais, de forma a projetar a França como um país fiscalmente mais atrativo para trabalhadores com um nível de competências elevado.

Este regime utiliza-se a trabalhadores destacados temporariamente para trabalhar em França, quer sejam trabalhadores dependentes; que podem ser contratados por um empregador estrangeiro ou por uma empresa existente em França; quer a trabalhadores independentes.

Na pesquisa realizada, evidenciou-se que este regime não é tão simples e benéfico, visto que, o trabalhador tem de executar uma das atividades previstas na lei, sendo profissões que requisitam qualificações especiais, ou então, investir mais de 770.000€ em empresas de pequena ou média dimensão, tendo que ser localizadas na UE ou nos Estados da EEE (Noruega ou na Islândia, mas não no Liechtenstein) (Borges & Sousa, 2009, pp. 709), tendo de sustentar tais participações durante, pelo menos, 5 anos.

Para aplicação deste regime, os trabalhadores têm de preencher dois requisitos:

1 - Não terem sido residentes fiscais em França nos 5 anos civis anteriores ao início do seu trabalho;

2 - Tornarem-se residente para efeitos fiscais, com condições iguais às existentes no regime português.

Este regime dispõe de duas opções:

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

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

Porém, nem todos os trabalhadores podem optar, sendo que, apenas é dada esta opção de escolher, a quem seja destacado diretamente por um empregador francês para trabalhar em França, enquanto os trabalhadores destacados por um empregador estrangeiro para trabalhar em França apenas podem beneficiar da isenção relativa ao suplemento de salário correspondente ao destacamento.

Quanto aos trabalhadores independentes, estes têm direito à isenção

correspondente a 30% do rendimento obtido em França. Com relação aos trabalhadores dependentes o regime também prevê uma isenção para a parte da remuneração relacionada a dias de trabalho estrangeiros, desde que estes rendimentos se originem de trabalho realizado fora de França, mas no interesse direto e exclusivo do empregador Francês.

Contudo, existe uma limitação global da isenção de tributação de 30% do salário ou da isenção do prime d'impatriation, mais a isenção da remuneração correspondente aos dias de trabalho fora de França no interesse do empregador francês, não pode resultar que mais de 50% do rendimento total do beneficiário fique isento de tributação.

O rendimento que permanece tributável após a aplicação do regime, não pode ser inferior à remuneração paga a uma pessoa singular, que não beneficie do regime, e que se encontre a trabalhar num emprego semelhante ao do beneficiário.

Caso isso aconteça, a diferença será adicionada ao rendimento tributável para que assim o beneficiário declare, no mínimo, o mesmo rendimento tributável que um trabalhador local na mesma situação (Borges & Sousa, 2009, pp. 709).

No que diz respeito ao período, a duração do regime é de 5 anos a contar desde o ano do destacamento, se este ocorreu antes de 6 de julho de 2016. Relativamente aos destacamentos em data anterior, o período é de 8 anos, que, comparando com o regime português que é de 10 anos, o período do regime francês é mais curto.

Relativo a rendimentos de outras categorias que não trabalho independente e dependente, apesar de não ser dado um tratamento ao nível do dos RNH em Portugal, o regime francês estabelece, relativamente ao trabalhadores abrangidos pelo regime em questão, que os juros e dividendos, os ganhos de capital provenientes da venda de valores mobiliários, direitos de autor e royalties recebidos de um país com o qual a França celebrou uma CDT que inclua uma cláusula de assistência mútua relativa à cobrança de impostos, são apenas tributadas em metade do seu valor.

Para além do regime do artigo 155B, o sistema fiscal francês possui um regime especial para trabalhadores destacados temporariamente para headquarters (matriz/sede) de multinacionais localizadas em território francês. O trabalhador poderá beneficiar de isenção no que respeita ao pagamento, pela entidade empregadora, das despesas associadas ao trabalho no estrangeiro.

Estas despesas correspondem, entre outras, às que o trabalhador tem com a habitação em França, educação dos filhos e, caso a família do trabalhador tenha

permanecido no país de origem, com a licença para ir visitar a família, taxas alfandegárias, custos relativos ao aluguer de automóvel e as despesas resultantes da diferença da carga fiscal a que é sujeito em França com a que suportaria no país de origem.

Os trabalhadores para conseguirem beneficiar deste regime, é necessário que não permaneçam em França como empregados assalariados por mais de 6 anos, e que não tenham sido contribuintes em França no ano anterior ao destacamento.

Em suma, assinalamos as limitações do regime francês, quando comparado com o regime português, principalmente no que toca aos rendimentos de fonte estrangeira, pois o regime francês apenas, pontualmente, cria condições especiais de tributação (caso dos rendimentos do trabalhador no estrangeiro ao serviço do empregador francês).

Assim, podemos concluir que o regime francês “foi criado para os impatriados e dirige-se aos rendimentos de fonte francesa por estes obtidos” (Borges & Sousa, 2009, p. 709).

Abaixo na tabela 4.3, procuramos resumir de forma compreensível, as principais diferenças, entre o regime português e o regime francês:

Tabela 4.3 – Principais Diferenças – Regime Português x Regime Francês

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

Tabela 4.3 – Principais Diferenças – Regime Português x Regime Francês

Período durante o qual poderá beneficiar do regime	10 anos	5 anos
--	---------	--------

Fonte: Elaboração própria

Em relação ao regime francês, podemos destacar:

- Refente as condições de acesso os dois regimes estabeleceram a ausência de residência fiscal nos 5 anos anteriores;
- Concernente a tributação, o regime francês prevê uma isenção de 30% do rendimento tributável de fonte nacional (com limite de 50%), enquanto no regime português é tributado a 20%;
- Quanto a tributação de fonte estrangeira o regime francês dar uma isenção de apenas 20%, e Portugal isenta a tributação de fonte estrangeira.
- Quanto ao período durante o qual poderá beneficiar do regime, em França é de 5 anos, enquanto no regime português o período é de 10 anos.

4.4 Regime Holandês - Special tax regime for expatriates: the 30% - ruling

O regime holandês, habitualmente conhecido por 30% ruling, é considerado atrativo na ótica de um trabalhador estrangeiro. Para Nascimento et al. (2010, pp. 857-880) este regime holandês é definido como um sistema dualista, uma vez que, ambicionam atrair estrangeiros que querem residir durante um curto período no país, ou para aqueles que se transferem ao país para residir permanentemente.

Este regime está direcionado para os indivíduos que anteriormente não tenham adquirido qualquer residência fiscal no país, o que os diferencia do regime fiscal aplicável aos residentes permanentes, bem como aos residentes temporários, tal como o regime português.

A Holanda iniciou um regime especial de tributação para os residentes temporários, ficando estabelecido que os estrangeiros que tenham uma relação temporária de trabalho dependente com uma entidade sediada na Holanda devem ser tributados como residentes, no que se refere aos rendimentos do trabalho dependente, mas beneficiando de uma redução de 30% do rendimento de trabalho tributável, referente aos custos

suportados pelo empregador com a expatriação (Nascimento et al., 2010, pp. 857; Borges & Sousa, 2011, pp. 709).

Portanto, Borges (2011, pp. 709) assinala que apenas 70% dos rendimentos do trabalho dependente obtidos pelo sujeito passivo são objeto de tributação, sendo esta redução também aplicada aos rendimentos do trabalho dependente obtidos fora da Holanda ao abrigo de uma Convenção de Dupla Tributação.

O regime português tem um campo de ação mais alargado do que o regime holandês, tendo em consideração que este apenas é aplicado aos trabalhadores dependentes, sendo necessária a celebração de um contrato de trabalho com uma entidade empregadora residente na Holanda ou com um estabelecimento estável aí localizado de uma entidade não residente (Amorim & Mendes, 2016, pp. 144).

Relativamente às condições de acesso, enquanto o regime português tem como exigências básicas de acesso ter residência fiscal e ausência de residência fiscal nos 5 anos imediatamente anteriores; o regime holandês não impõe, a este nível qualquer exigência. Outra condição que é essencial fazer referência é a necessidade da existência de um contrato de trabalho com uma entidade empregadora, referida no regime holandês, para poder aproveitar a 30% ruling, enquanto no regime Português não há essa exigência.

Para a aplicação deste regime, é imposto que o sujeito recrutado possua competências que não existem ou que são raras de se encontrar na Holanda, algo de semelhante ao que ocorre em Portugal quando está em causa uma “atividade de elevado valor acrescentado”. O cumprimento deste requisito é aferido tendo em consideração a idade do sujeito, curriculum vitae, grau de estudos e a experiência funcional, sendo necessário, após 5 anos, demonstrar comprovadamente à administração fiscal holandesa que o know-how continua a existir.

Quando a tributação de rendimentos de fonte nacional; o regime holandês somente tributa 70% do rendimento tributável, enquanto em Portugal os rendimentos de Fonte Nacional são tributados na sua totalidade a uma taxa de 20% Rendimentos de Fonte Estrangeira. Relativo aos rendimentos de fonte Estrangeira, no regime Holandês os mesmos são tributados apenas em 70% do seu valor, enquanto em Portugal são isentos de tributação.

Na Holanda, referente ao período de tempo estabelecido, o trabalhador pode beneficiar do regime no período de 8 anos, enquanto em Portugal esse período é de 10 anos.

Do exposto e realizando uma análise comparativa, destacamos que o regime holandês não confere nenhum tratamento peculiar aos rendimentos do trabalho dependente de fonte estrangeira, entretanto, o regime português considera que esses rendimentos estão isentos de tributação, mediante o cumprimento de determinados requisitos.

Na tabela 4.4 procuramos detalhar e sintetizar, as principais diferenciações, entre o regime Português e o regime Holandês.

Tabela 4.4 – Principais Diferenças – Regime Português x Regime Holandês

	 Portugal RRNH	 Holanda <i>Special tax regime for expatriates: the 30%-ruling</i>
Condições de acesso	Ausência de residência fiscal nos 5 anos anteriores Ser residente fiscal	-
Outras condições	Atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how	Exigência de <i>know-how</i>
	-	Exigência de contrato de trabalho
Tributação	Fonte Nacional → 20%	Isenção de 30% do rendimento tributável (subvenção não tributável)
		70% do rendimento tributável
	Fonte Estrangeira → Isentos	70% do rendimento tributável
Período durante o qual poderá beneficiar do regime	10 anos	8 anos

Fonte: Elaboração própria

Analisando os dados expostos concluímos que o regime fiscal holandês:

- Está voltado unicamente para atividades que exigem know-how, ao contrário do regime português que está orientado para as atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how.

- No regime holandês é obrigatório um contrato de trabalho, ao contrário do regime português, onde não existe esta necessidade.

- Quanto ao regime de tributação, o rendimento de fonte nacional na Holanda está previsto, em alguns casos, uma isenção de 30% do rendimento tributável e, em outros casos, uma tributação de 70% do rendimento tributável, enquanto em Portugal estão sujeitos apenas a uma taxa de 20%.

- Quanto a tributação de fonte estrangeira o regime holandês defere uma isenção de 70%, e Portugal isenta a tributação de fonte estrangeira.

- No que referencia o período de isenção na Holanda é de 8 anos, enquanto que no regime português é de 10 anos.

4.5 Regime Luxemburguês: Impatriate tax regime

O Regime Luxemburguês encontra-se regulado na Circular LIR n.º 95/2 de 21 de dezembro de 2010, alterada pela Circular LIR n.º 95/2 de 21 de maio de 2013 e pela Circular LIR n.º 95/2 de 27 de janeiro de 2014 com efeitos retroativos a 1 de janeiro de 2014. Criado com o objetivo de tornar o regime fiscal mais vantajoso para os denominados impatriés com rendimentos de fonte luxemburguesa, onde os sujeitos passivos que desejam beneficiar-se do impatriate tax regime, precisam fixar residência fiscal no Luxemburgo, não sendo permitidos terem sido admitidos como residentes fiscais nos cinco anos anteriores a sua transferência ou contratação, sendo este critério também utilizado no regime português.

Também, não é admitido que o cidadão tenha praticado no Luxemburgo uma atividade de trabalho dependente sujeitos a retenção na fonte nos 5 anos antecedentes a sua transferência ou contratação, assim como não é admitido que tenha possuído uma morada fiscal a uma distância inferior a 150km do Luxemburgo.

Evidenciamos ainda que as regras regem que os beneficiários precisam praticar a sua atividade principal no Luxemburgo e alcançar uma remuneração anual mínima de 50.000€, tendo em atenção que trabalhadores que não são incluídos neste regime, não podem substituir por trabalhadores que se beneficiem do regime impatriés.

A Circular LIR n.º 95/2 de 27 de janeiro de 2014, nos casos de sujeitos passivos transferidos, impõe que possua entre o empregador estrangeiro e o trabalhador destacado, uma relação contratual de pelo menos 05 anos de efetividade no grupo internacional, sendo ainda indispensável que exista um acordo de contratação entre o empregador estrangeiro e a entidade luxemburguesa. Assegura-se ao trabalhador

transferido que no final do tempo de residência, deterá do direito de retorno ao seu país de origem.

No caso dos sujeitos passivos contratados, a Circular LIR n.º 95/2 de 27 de janeiro de 2014 estabelece que os beneficiários tenham que ser especialistas qualificados, precisando desempenhar unicamente atividades que necessitam de conhecimentos particulares, de elevado valor acrescentado e que no Luxemburgo existam muitas dificuldades para contratação. Quando agrupadas as condições citadas, presume-se o regime seja praticado até ao 5º ano subsequente ao da chegada em Luxemburgo.

Quando os sujeitos passivos transferidos ou contratados por um empregador estrangeiro, são aprovados no regime luxemburguês, o mesmo autoriza que sejam retiradas do rendimento tributável as despesas inerentes com a transferência ou contratação.

A Circular LIR n.º 95/2 de 27 de janeiro de 2014, determina que os sujeitos passivos que detenham das condições legais conseguirão se favorecer de uma isenção de 30% da remuneração anual total líquida, sendo como limite 50.000€ ou 80.000€ (solteiros ou casados), no que diz respeito ao rendimento tributável líquido dos gastos concernentes com a transferência, sendo autorizados os gastos com as despesas de acomodação, as rendas, a autorização de retorno ao país de origem.

Igualmente poderão se favorecer, os sujeitos passivos de uma isenção de 8% ou 16% da referente remuneração mensal total líquida, ficando determinado um limite de € 1.500 ou € 3.000 (solteiros ou casados), no relativo ao rendimento tributável líquido dos gastos com as transferências ao país estrangeiro.

Sendo ainda provável isenção total do início ao fim da transferência, as despesas com alojamento, e as propinas escolares. Esta isenção é aplicada no decorrer de um período de 5 anos, sendo calculados a partir da residência fiscal do sujeito passivo no Luxemburgo, diferente do regime Português que determina uma duração de 10 anos.

Relativamente à entidade luxemburguesa, a Circular LIR n.º 95/2 de 27 de janeiro de 2014, estabelece que a entidade tem o compromisso de contratar pelo menos 20 trabalhadores a tempo integral no país e, caso a entidade subsista há 10 anos ou mais, tenha conseguido contratar no máximo 30% do total de trabalhadores a tempo integral no Luxemburgo.

Para entidade luxemburguesa também é exigida que seja declarado à administração fiscal luxemburguesa até 31 de janeiro de cada ano, os trabalhadores impatriés que

beneficiam do regime. Procuramos na tabela 4.5, sintetizar, as principais diferenças, entre o regime Português e o regime Luxemburguês:

Tabela 4.5 – Principais Diferenças – Regime Português x Regime Luxemburguês

	Portugal 	Luxemburgo 
	RRNH	<i>Impatriate tax regime</i>
Condições de acesso	Ausência de residência fiscal nos 5 anos anteriores Ser residente fiscal	- Ausência de residência fiscais nos 5 anos anteriores. - Ser residente fiscal.
Outras condições	Atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou <i>know-how</i>	- Sujeitos passivos transferidos: - Relação contratual entre o empregador estrangeiro e o trabalhador. - Pelo menos 5 anos de antiguidade no grupo internacional.
	-	- Sujeitos passivos contratados: - Beneficiários devem ser especialistas, de elevado valor acrescentado e de difícil contratação no Luxemburgo.
Tributação	Fonte Nacional → 20%	- Isenção de 30% da remuneração anual total líquida, com limite de 50.000€ ou 80.000€ (solteiros ou casados). - Isenção de 8% ou 16% da remuneração mensal total líquida, com limite de € 1.500 ou € 3.000 (solteiros ou casados), - Isenção total relativamente às despesas de alojamento (início/fim do destacamento) e às propinas escolares.
	Fonte Estrangeira → Isentos	----
Período durante o qual poderá beneficiar do regime	10 anos	5 anos

Fonte: Elaboração própria

Do exposto, podemos concluir que:

- Referente às condições de acesso, o regime fiscal luxemburguês não é mais favorável na medida em que se reserva exclusivamente a especialistas qualificados.

- Quanto ao regime de tributação, de fonte nacional, prevê-se, em alguns casos, uma isenção de 30% do rendimento tributável anual (com limite de 50.000€ ou 80.000€) e, em outros casos, uma isenção de 8% ou 16% no caso de rendimento tributável mensal (com limite de 1.500€ ou 3.000€), sendo em Portugal tributado em 20%.

- No que toca aos rendimentos de fonte estrangeira, em Luxemburgo não há qualquer isenção, ao contrário de Portugal que está previsto uma isenção.

- De apontar ainda que o período de isenção no Luxemburgo é de 5 anos e em Portugal de 10 anos.

4.6 Conclusão dos regimes

Atualmente os países na tentativa de captação de investimento, modificam e ajustam as suas regras de tributação de modo a transformar os seus sistemas fiscais mais competitivos e atrativos, obrigando os contribuintes a uma gestão fiscal mais racional das suas receitas e empreendimentos, o que não é simples, em consequência da variedade de regimes e das alterações legislativas.

Porém, pelo que foi exposto neste capítulo, podemos verificar que não é possível reconhecer com exatidão, o regime mais competitivo na medida em que todos ostentam vantagens que se distinguem de uma forma transversal.

No entanto, o RRNH, coloca Portugal à frente de muitos países com regimes especiais, e após a apresentação das pesquisas realizadas, podemos indicar que há um considerável número de estrangeiros que procuram Portugal para residir e realizar investimentos e assim através do RRNH se beneficiar da possibilidade de isenção total ou parcial de tributação.

Conclusivamente, em termos de vantagem comparativa, o regime fiscal do RNH situa Portugal numa situação de concorrência fiscal privilegiada face aos outros países em análise neste trabalho.

5. IRS – Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

5.1 IRS e os rendimentos de fonte estrangeira

No Direito fiscal Internacional, os métodos para eliminar a dupla tributação são:

O método de isenção que se caracteriza pela atribuição, no âmbito interno, de isenção de tributação dos rendimentos de fonte externa. Segundo Xavier (2009, p.743) o método de isenção tenderá, então, a ser aplicado pelo Estado de residência.

E outro método a ser aplicado pelo Estado de residência é o de crédito, que permite a consideração dos impostos pagos no Estado da fonte, constituindo um crédito a abater nos impostos a pagar no Estado da Residência (Xavier, 2009, p.747).

Segundo Teixeira (2012, p.296), o método de isenção e o método de crédito são utilizáveis, alternada ou cumulativamente, sendo a política fiscal, nomeadamente de distribuição de receita fiscal entre os Estados, que assegura a preferência por um ou outro método. No RRNH, os rendimentos adquiridos de fonte externa estão sujeitos ao método da isenção, em confrontação com o método de crédito que é atribuído aos residentes.

Nestes termos, o regime jurídico-fiscal aplicável aos RNH se fundamenta na utilização, por Portugal enquanto Estado da residência, do método da isenção com progressividade à generalidade dos rendimentos com fonte externa, embora importa relevar que, ao RNH é deferida a eventualidade de nos termos do disposto no n.º 8 do artigo 81.º do Código do IRS, escolher pela aplicação do método do crédito do imposto aos rendimentos isentos.

Diante do exposto e tendo relevância para nossa investigação, iremos proceder à discriminação dos rendimentos de pensões que é o foco do nosso trabalho, das exigências para a utilização do método de isenção:

III) Rendimentos de pensões – categoria H - Os rendimentos de pensões, tal como definidos no artigo 11.º do CIRS, são o rendimento que, com mais facilidade, beneficia do método da isenção no seio do regime sob estudo. Este método é aplicado se, alternativamente:

- (i) esse rendimento for tributado no Estado da Fonte, em conformidade com a CDT celebrada entre aquele e Portugal, ou
- (ii) se esse rendimento, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS, não for considerado rendimento obtido em Portugal.

Ora, conforme referido anteriormente, se o rendimento fosse enquadrável no n.º 1 do artigo 18.º, no caso, pela alínea l), seria considerado um rendimento de fonte interna, não sendo aplicável este método de isenção nos termos do artigo 81.º do Código do IRS. Assim, seria aplicável o regime geral, estando sujeito às taxas gerais progressivas constantes do artigo 68.º do Código do IRS.

Simplesmente é suficiente que o rendimento de categoria H não seja considerado obtido em território português beneficiará este, do método de isenção. Contudo, essa isenção apenas recairá sobre o montante de rendimento que não tenha gerado dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25.º do Código do IRS.

Tendo como premissa que a maioria dos Estados adota o disposto no artigo 18.º do CMOCD, esta disposição permitirá realidades de dupla não tributação.

5.2 Reformas e Pensões estrangeiras - categoria H - n.º 6 do art.º 81.º do CIRS

Na nossa visão não poderíamos falar de pensões estrangeiras categoria H - n.º 6 do art.º 81.º do CIRS, sem abordar uma matéria de relevância para o nosso trabalho que é a reforma, sendo ela associada a diferentes dimensões e trata-se de um processo, um acontecimento numa determinada fase da vida, quando o cidadão deixa de trabalhar e passa a receber auxílio financeiro de sistemas previdenciários.

Segundo Rodrigues e Terra (2006, p. 94), a reforma é uma organização da sociedade moderna que surgiu no final do século XIX, na Alemanha, tratando-se de uma Instituição universal e democrática.

Alguns teóricos intitulam a reforma como benefício e outros como direito. Deste modo, alguns teóricos admitem que a reforma evita o exagero de trabalho e a mortalidade, afirmando que o trabalho não ocupa papel primordial na vida dos indivíduos, sendo assim para eles a reforma, a oportunidade de desenvolver novas atividades e realizar velhos sonhos.

Para outros investigadores a reforma orienta à diminuição da autoestima e de status social, demonstrado que para outros cidadãos a aposentadoria é o encerramento da participação social e que leva o mesmo, a diminuição da felicidade, ao isolamento, a insatisfação pessoal e até o surgimento de doenças e incapacidades físicas.

Atualmente o envelhecimento populacional é um incontestável problema cada vez

mais presente por todo o mundo e questões económicas e sociais levantam-se a respeito desta situação, pelo que áreas como a economia, a sociologia e a medicina, têm se preocupado e estudando este tema e em decorrência disso, já foram comprovados avanços na área económica, social com criação de políticas públicas direcionadas e na medicina, com os avanços para prolongar a expectativa de vida, desta forma os países conseguem criar estratégias para organizar a população mais idosa, que necessita de preparação para “viver bem a velhice”.

Vale ressaltar que “o aumento da longevidade, que geralmente se mede através da esperança média de vida à nascença ou na idade de reforma, constitui um desafio para os sistemas de pensões em todo o mundo.

No entanto, as mudanças que uma maior longevidade implica vão mais longe e afetam de forma substancial todas as instituições, desde a que é, provavelmente, a mais antiga, o casamento, a uma das mais recentes, o sistema de pensões públicas.” (Holzmann, 2013, p.107).

Deste modo muitos cidadãos reformados, transformam a longevidade num tempo de vida desejável e que implica trabalhar fatores como administrar suas pensões e adequá-las à possibilidade de uma vida digna, tendo bom acesso a cuidados de saúde e ambientes propícios a uma boa vivência da longevidade.

Dessa maneira, muitos reformados europeus, procuram locais para desfrutar as suas pensões, aonde possam conciliar vários fatores, como clima, custo de vida, localização estratégica, qualidade de vida, belezas naturais, cultura, boa gastronomia e principalmente regimes fiscais atraentes.

Porém, a particularidade dos pensionistas – Rendimentos da Categoria H, em Portugal, vem acarretando desentendimentos entre os Estados membros do grupo europeu há algum tempo e diz respeito às pensões, tal como definido no artigo 11.º do CIRS, que:

“1 - Consideram-se pensões:

a) As prestações devidas a título de pensões de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência, bem como outras de idêntica natureza, incluindo os rendimentos referidos no n.º 2 do artigo 2.º-A, e ainda as pensões de alimentos;

b) As prestações a cargo de companhias de seguros, fundos de pensões, ou quaisquer outras entidades, devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social (SS) em razão de contribuições da entidade patronal, e que não sejam consideradas

rendimentos do trabalho dependente;

c) As pensões e subvenções não compreendidas nas alíneas anteriores;

d) As rendas temporárias ou vitalícias;

e) As indemnizações que visem compensar perdas de rendimentos desta categoria.

2 - A remição ou qualquer outra forma de antecipação de disponibilidade dos rendimentos previstos no número anterior não lhes modifica a natureza de pensões.

3 - Os rendimentos referidos neste artigo ficam sujeitos a tributação desde que pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares.”

Os Desentendimentos ocorrem pelo circunstância de que é a categoria de rendimentos que, nos termos do n.º 6 do artigo 81.º do CIRS, que é provável se beneficiar com maior facilidade do método da isenção pelo regime do RNH, sendo necessário para sua aplicação que: seja apurado a tributação efetiva no estado contraente, em correspondência com a CDT, celebrada por Portugal com esse Estado ou não se considerem adquiridos em território português, pelos critérios do n.º 1 do artigo 18.º do CIRS.

No caso do rendimento, nos termos do n.º 1 do 18.º do CIRS, se encaixe como adquirido em território português, aplica-se a regra das taxas gerais progressivas aludidas no artigo 68.º do Código do IRS. Ademais, habitualmente os acordos de dupla tributação celebrados entre Portugal e o país de origem, de acordo com o ordenado no artigo 18.º da MCOOCDE, concedem ao país de residência o direito de tributar a pensão, e podendo por esse motivo resultar na dupla não tributação desses rendimentos. Entretanto, são excluídas as pensões de funcionários públicos aposentados, sendo as mesmas sempre tributadas no país da administração empregadora.

Relativo a tributação dos rendimentos dos reformados pertencentes a outros países, mais residentes em Portugal, de concordância com o artigo 18.º da Convenção Modelo da OCDE, as pensões e remunerações semelhantes pagas a um residente de um Estado contratante em efeito de um trabalho anterior só podem ser tributadas nesse Estado.

Há que acrescentar ainda o disposto no n.º 2 do artigo 19.º segundo o qual as pensões e outras remunerações semelhantes pagas por um Estado contratante ou por uma sua subdivisão política ou autarquia local, quer diretamente, ou por meio de fundos, por eles constituídos, a uma pessoa singular, em resultado de serviços prestados para este Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só precisam ser tributadas nesse Estado.

Contudo, essas pensões ou remunerações semelhantes só podem ser tributadas no outro Estado contratante se a pessoa singular for um residente e um nacional desse outro Estado. Regra que tem confirmação em quase todas as convenções celebradas por Portugal com os países que integram a UE.

Na opinião de Borges e Sousa, (2009, p. 25). “Crê-se que o aligeiramento dos requisitos de aplicação da isenção aos rendimentos da Categoria H foi intencional”, com o objetivo de atrair os pensionistas e reformados, para Portugal; além de outros fatores de relevância para que os cidadãos estrangeiros se sintam atraídos, a constituírem residência em solo Português, como a sua localização geográfica, suas belas praias, boas temperaturas e um o sol a brilhar, a boa qualidade na habitação, segurança e sobretudo uma carga fiscal mais baixa, atrai cada vez mais pessoas com algum poder de compra, nomeadamente, reformados estrangeiros, reunindo, assim, as potencialidades do país há possibilidade de escapar às elevadas cargas fiscais do seu país de origem.

O RRNH, criado em 2009, contribuiu para ampliar a capacidade de atrair internacionalmente, muitos pensionistas estrangeiros na última década. Pensionistas estes atraídos pela aplicação inicialmente de uma isenção sobre os rendimentos de pensões estrangeiras, sendo que atualmente aplica-se uma taxa de 10%, no decorrer de 10 anos.

Dados do Serviço de Estrangeiros e Fronteiras - SEF assinalam um crescimento substancial da população estrangeira residente em Portugal com 65 e + anos na última década. Conforme demonstrado na tabela 5.1 a seguir, contribuíram para esta realidade, os migrantes jovens que se instalaram em Portugal, mas também os pensionistas que escolhem viver a sua reforma em Portugal.

Tabela 5.1 - População estrangeira residente em Portugal

Anos	Total	65 anos+	% 65+ anos - sobre Total
2000	208 198	356	0.2
2010	445 262	18 306	4.1
2020	662 095	63 216	9.5

Fonte: SEF, Relatório de Imigração, Fronteiras e Asilo (2000, 2010, 2020)

Entretanto, a vinda de pensionistas estrangeiros para Portugal, não é um episódio recente (King et al., 1998, pp. 91). Todavia, na última década, a aumento do envelhecimento da população estrangeira a residir em Portugal pode estar relacionada

com a implementação de uma política fiscal concorrencial incorporada, com o objetivo de impulsionar a economia portuguesa numa conjuntura de crise financeira e económica global.

Haro e Gaspar (2021, p. 8) expõem que esta medida política começou a ser evidenciada “a partir de 2014, num cenário de final da crise financeira e quando Portugal intensificou a sua afluência de turistas, o número de indivíduos a solicitar este regime começou a acentuar-se”. Aliás, o relatório do SEF de 2014 destaca, o impacto do regime fiscal RNH no incremento do fluxo migratório para Portugal, sublinhando, que no ano de 2014 e no seguinte 2015, houve um crescimento excepcional da imigração de cidadãos com cidadania francesa.

O autor também, destaca, que os dados sobre a evolução e composição dos RNH são de difícil acesso e apesar de incompletos, possibilitam ter uma ideia da propensão que se tem vindo a traçar nos últimos anos no que se refere a vinda de pensionistas para Portugal que se beneficiam do estatuto de RNH.

Porém, é importante declararmos que diante da dificuldade encontrada na procura dos dados para serem apresentados neste trabalho, devido a escassez de estudos neste domínio, temos que concordar com Bolzman e Vagni (2018, p. 85) que destacam que é indispensável” produzir descrições mais precisas das condições de vida de todas as pessoas idosas (...) para informar as políticas públicas para que possam considerar a diversidade de situações e necessidades”. Desta forma é relevante salientar a necessidade iminente destes estudos, considerando a relevância que tanto o envelhecimento demográfico como a imigração dos pensionistas auferiram na última década em Portugal.

Deste modo, com a finalidade de concluir o propósito de pesquisa do presente trabalho, que é analisar a evolução e o cenário atual das Convenções para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal e os pensionistas estrangeiros, aderentes ao estatuto de RNH, procurando ponderar e analisar de forma crítica e transparente toda a problemática envolvente, a partir da criação em 2009, do RRNH, a fim de tomarmos uma orientação e concluirmos se o caminho seguido por Portugal de conceder BF em sede de IRS, aos pensionistas estrangeiros, merece o nosso reconhecimento, apresentaremos dados retirados de um relatório intitulado “New Forms of Tax Competition in the European Union: an Empirical Investigation, divulgado pelo Observatório Fiscal da União Europeia, um organismo independente sobre fiscalidade comunitária.

Este estudo assegura que "a tendência mais marcante na concorrência fiscal europeia

é o aumento do número de regimes de IRS que visam as pessoas singulares estrangeiras", que passaram de 5 em 1995 para 28 atualmente.

A seguir na tabela 5.2, conseguimos visualizar, os regimes específicos concedidos a novos residentes por categoria de rendimentos tributados em 2021 e os números entre parênteses indicar o número de regimes existentes na EU, que atualmente totalizam 28, evidenciando que somente a partir da década de 1990 esses esquemas começaram a se desenvolver melhor, sendo que em 1994, existiam apenas 5 regimes.

Tabela 5.2 - Regimes específicos concedidos a novos residentes por categoria de rendimentos tributados em 2021. Números entre parênteses indicar o nº de regimes existentes na EU

Specific regimes granted to new residents by category of income taxed in 2021. Numbers in brackets indicate the number of existing schemes in the EU.

Special treatment of foreign source or worldwide income regimes (9)	Regimes targeting income earned while performing a certain economic activity in the host country (14)	Regimes targeting pensioners (5)
Italy: HNWI regime UK: non-remittance regime Ireland: non-remittance regime France: régime des impatriés Portugal: NHR tax regime Luxembourg: hiring international executive regime Malta: 15% regime Greece: HNWI regime Spain: Régimen de impatriados	Finland: 32% rule regime Netherlands: 30% rule regime Belgium: foreign executives' regime Denmark: 32.84% flat-tax rate regime Italy: inbound workers regime Sweden: expert tax regime Austria: workers tax exemption regime Austria: artists regime Cyprus: high-income regime Cyprus: low-income regime Ireland: SARP regime Regimes targeting specific jobs: Finland: researchers regime Italy: researchers regime Italy: athletes regime	Portugal, Malta, Cyprus, Italy and Greece: foreign pension regimes

Fonte: New Forms of Tax Competition in the European Union: an Empirical Investigation (2021, p.13)

Os países da UE, nas últimas 3 décadas, buscaram adequar a necessidade de aumentar suas atratividades tributárias, objetivando obter receitas extras e chamar investimentos ao país, tendo também a necessidade de evitar desgastes na base tributária interna, na tentativa de não colocar em perigo seus recursos.

No relatório menciona-se uma estimativa do impacto global de regimes específicos de imposto de renda pessoal. A extensão dos regimes fiscais específicos concedidos a novos residentes fiscais pode ser avaliada através de dois indicadores: o número de beneficiários de um determinado regime tributário e o custo tributário suportado pelo país anfitrião.

De acordo com os dados recolhidos, cerca de 200.000 indivíduos em toda a EU estão

se beneficiando atualmente de regimes fiscais privilegiados, e em Portugal cerca de 23.000 indivíduos, como se pode perceber na tabela 5.3 abaixo.

Tabela 5.3 – Número de beneficiários por regime

Number of beneficiaries per regime

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Latest available figure
Austria – 20% deduction								714	1,081	1,045	346	531		531 (2020)
Austria – artists									50	124	177			177 (2019)
Belgium – foreign executives										18,718	19,996	23,062	24,311	24,311 (2021)
Denmark – 32.84% flat-tax rate	3,947	4,035	3,978	4,558	5,041	5,504	5,965	6,530	6,899	7,369	7,699			7,699 (2019)
Finland – 32% rule		335								550	550	550	600	600 (2021)
France – régime des impatriés	8,430	8,600	9,070	9,840	11,070	11,125	11,279	11,256	11,455	13,260	13,704			13,704 (2019)
Greece – HNWI												20	58	58 (2021)
Greece – pensions												8	206	206 (2021)
Ireland – non remittance scheme					3,393		5,597	7,262	8,500					8,500 (2017)
Ireland – SARP regime				11	121	302	586	793	1,084	1,481				1,481 (2018)
Italy – inbound workers														1,850 (2006)
Italy – HNWI									99	264	421			421 (2019)
Netherlands – 30% rule	37,700	40,259	43,758	45,653	48,757	51,975	56,431	64,539	74,044	85,479	89,483	92,048		92,048 (2020)
Portugal – NHR regime (+ pensions)								10,684				23,000		23,000 (2020)
Spain – Régimen de impatriados										7,720	9,599	9,852		9,852 (2020)
Sweden – expert tax					2,277	2,430	2,468	2,580	2,575	2,627	2,953	2,965		2,965 (2020)
United Kingdom – non-remittance scheme	48,500	45,600	49,200	48,900	48,000	53,000	55,100	55,100	53,700	45,700				45,700 (2018)
Total														194,530

Fonte: New Forms of Tax Competition in the European Union: an Empirical Investigation (2021, p.17).

Apresenta também os tipos de isenções utilizadas por cada regime, que apresentamos na tabela 5.4, seguinte:

Tabela 5.4 - Tipo de isenção utilizado por cada regime

Type of exemption used by each regime

Lump-sum tax	Flat-tax rate	Specific tax income brackets	Part of income disregarded from tax	Lump-sum deductions
Italy: HNWI regime Greece: HNWI regime Austria	Malta: 15% regime Finland: 32% rule regime Netherlands: 30% rule regime Denmark: 32.84% flat-tax rate regime Sweden: expert tax regime Finland: researchers regime Portugal: pension regime Cyprus: pension regime Italy: pension regime Malta: pension regime Greece: pension regime	Spain: Régimen de impatriados	UK: non-remittance regime Ireland: non-remittance regime France: régime des impatriés Italy: inbound workers regime Austria: workers tax exemption regime Austria: artists regime Cyprus: high-income regime Cyprus: low-income regime Ireland: SARP regime Italy: researchers regime Italy: athletes regime	Luxembourg: hiring international executive regime Belgium: foreign executives regime

Fonte: New Forms of Tax Competition in the European Union: an Empirical Investigation (2021, p.48)

Também é indicado que os regimes específicos para novos contribuintes tendem a aliciar cada vez mais beneficiários ao longo do tempo, sendo caso para todos os esquemas, com exceção do regime do Reino Unido que apresenta números decrescentes de beneficiários, provavelmente devido ao Brexit e os trabalhadores austríacos.

Na opinião dos coordenadores deste relatório divulgado, esse número cerca de 200.000 indivíduo provavelmente deverá ter aumentado em pelo menos 50% devido à falta de dados recentes para alguns países e à ausência de dados para alguns (especialmente: Chipre, Grécia, Luxemburgo e Malta).

Na conclusão do relatório divulgado consta que vários estados membros da UE introduziram regimes fiscais preferenciais para atrair renda pessoal dos contribuintes. O estabelecimento de tais regimes específicos tornou-se cada vez mais lucrativo com o aumento global na mobilidade de empresas e indivíduos; além disso, os estabelecimentos da EU reduziram os custos associados à mudança de domicílio fiscal.

Esses regimes têm como alvo o patrimônio líquido alto, profissionais selecionados ou pensionistas. Uma classificação provisória sugere que os regimes italianos, gregos, bem como o regime cipriota, português e de Malta, são regimes de pensões que estão entre os mais prejudiciais.

Também se destaca que os regimes em causa, tem procurado captar os contribuintes estrangeiros de alta renda, executando e implementando normas que permitem a obtenção de receitas complementares pela aplicação de uma taxa reduzida aos estrangeiros, fundamentada na condição de mudança de residência, significando que o favorecido deve tornar-se residente fiscal no país onde o regime está em vigor.

Com relação aos dados coletados relativos aos regimes destinados a pensionistas, tem como o objetivo principal atrair consumidores com maior poder aquisitivo do que a população média, afirmam que os novos residentes beneficiam de uma tributação mais baixa ou em alguns casos isenção total e exemplificam com o caso português que afirma ser um tipo de regime onde a isenção total do imposto sobre o rendimento das pensões de estrangeiros, concedido a partir de 2009 através do regime de residentes não habituais, sendo este reformulado em 2020, elevando a alíquota de 0% para 10%.

Os regimes preferenciais são tanto mais problemáticos quanto visam os contribuintes com rendimentos mais elevados, quer definindo os valores mínimos de renda a serem auferidos, ou reduzindo as alíquotas de impostos que só beneficiarão indivíduos com uma alíquota anterior mais alta (ou seja, os que ganham mais). As isenções assim prejudicam diretamente a progressividade dos sistemas tributários e criam regimes favoráveis para indivíduos de alta renda.

As recomendações de política deste relatório concentram-se, portanto, na necessidade de uma maior harmonização fiscal na UE. Uma reforma do mandato do Grupo do Código de Conduta, alargando o seu âmbito aos rendimentos pessoais fiscal e expandindo a definição de nocividade para incluir regimes tributários corporativos não preferenciais, constituiria um passo importante no combate às formas mais agressivas de concorrência fiscal.

5.3 Aplicação do regime fiscal e tributação dos rendimentos dos pensionistas aderentes ao estatuto em Portugal

Uma vez cumpridas todas as exigências impostas, tem a possibilidade de solicitar a sua inscrição como RNH em Portugal, online e mediante acesso no portal das finanças, como definido no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS.

Posteriormente a inscrição no registo de contribuintes da AT, os contribuintes nestas condições obtêm, nos termos do n.º 9 do artigo 16.º do CIRS, o direito a serem tributados

como RNH por um período consecutivos ou intercalados de 10 anos; sendo que depois deste período, passam a serem tributados de concordância com as regras gerais do Código do IRS.

Ainda assim, de acordo com o n.º 11 do artigo 16.º do CIRS, o contribuinte tem a incumbência de, anualmente, obedecer todas as condições de residente fiscal em Portugal em qualquer altura do ano. Neste período de 10anos, o contribuinte que não tenha usufruído do benefício do regime em um ou mais anos, pode recuperar o gozo do mesmo em qualquer dos anos restantes, sendo a partir do ano em que regresse a ser reconhecido como residente em território português, nos termos do n.º 12 do artigo 16.º do CIRS.

O sujeito passivo, segundo o n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, deve requerer a cedência do estatuto de RNH, quando da inscrição como residente em território português ou posteriormente até 31 de março, inclusivamente do ano seguinte àquele em que se torne residente em Portugal.

No ato da inscrição e tendo em consideração as normas descritas na Circular n.º 9/2012, de 03 de agosto, será levado em conta dois aspetos: o sujeito passivo precisará comprovar, no dia da sua inscrição que, não se confirmaram os requisitos necessários para ser apreciado residente em território português, em qualquer um dos 5 anos anteriores àquele em que deseje que tenha início a tributação como RNH, nomeadamente por não preencher nenhuma das condições previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS ou por força da aplicação da CDT.

Na existência de dúvidas sobre a exatidão da declaração pessoal exibida, a Direção de Serviços de Registo de Contribuintes (DSRC), será capaz de requerer outros elementos complementares que evidenciem a residência em Estado estrangeiro ou tributação no estado de origem, sendo que poderá solicitar certificado de residência no estrangeiro ou documento expedido por entidade estrangeira competente, assegurando a presença de relações pessoais ou económicas, com outro estado nos últimos 5 anos.

Assim como, de acordo com o n.º 7 da Circular n.º 2/2010, de 6 de maio, também poderá ser obrigado, nos casos de sujeitos passivos classificados como categoria 8 na Portaria 12/2010 (Investidores, administradores, gestores), a confirmação das referidas qualidades, como por exemplo: certidões permanentes, procurações, atas e etc.

Com relação às Convenções de Dupla Tributação, para serem utilizadas é necessário que um sujeito passivo seja reconhecido como residente fiscal em um ou ambos Estados, originando a dúvida e tendo que saber se os RNH também irão poder se utilizar delas para

a eliminação da dupla tributação. Como já referenciado, os sujeitos considerados RNH tem de obedecer o critério de residência para conseguirem gozar do regime, dessa forma, a nível das convenções, também serão apreciados como tal.

Concernente a tributação dos rendimentos de uma forma estruturada e levando em consideração que o regime detém uma natureza dual, fica possível separar a tributação dos rendimentos em dois tipos: a tributação moderada dos rendimentos do trabalho dependente e independente obtidos por impatriados RNH, tendo os mesmos rendimentos de fonte nacional e outra de fonte estrangeira; e de outro lado os rendimentos que detêm uma isenção por tratar-se de fonte estrangeira, como por exemplo pensões e rendimentos passivos.

Os rendimentos de fonte externa adquiridos pelos RNH estão sujeitos ao método de isenção, em oposição com o método de crédito que é concedido aos residentes, com isso, Portugal enquanto Estado de residência, no âmbito do RRNH, utiliza o método de isenção com progressividade à generalidade dos rendimentos com fonte externa.

A realidade dos fatos é que os rendimentos dos pensionistas estrangeiros com estatuto de RNH se beneficiaram durante anos de tratamento diferenciado que lhes dava acesso ao direito da isenção. Assim sendo, a não tributação dos rendimentos desta categoria foi e continua sendo, objeto de críticas, que levaram a algumas alterações legislativas.

Criou-se, assim, a Lei n.º 2/2020, de 31 de março, onde se prevê que os rendimentos de categoria H não obtidos em território português, a que antes se aplicava o método da isenção para eliminação da dupla tributação internacional, passam também a ser tributados a uma taxa especial fixa de 10% (artigo 72.º n.º 12 CIRS), logo certificamos que esta alteração veio tentar pôr fim à enorme polémica da dupla não tributação de muitos pensionistas residentes não habituais em Portugal.

5.4 A interação dos acordos celebrados por Portugal e o estatuto do RNH

O DL n.º 249/2009, de 23 de setembro, introduziu um conceito de residência próprio que resulta na aplicação de um regime especial de tributação a uma pessoa física que em condições normais seria tributada segundo as regras do regime geral por ser considerada residente fiscal. Mas, este novo conceito, não constitui um novo critério de aquisição de residência, mas de qualificá-lo depois de obtido, como habitual ou não habitual. (Mendes,

2011, p. 35).

Entretanto, a introdução deste novo conceito coloca algumas questões quanto à sua interação com as CDT celebradas por Portugal. Uma das questões tem haver com o facto dos beneficiários deste regime, considerados por (Nascimento et al., 2010, p. 855) como “contribuintes voláteis” pelas características particulares que apresentam e pela natureza das atividades que desenvolvem, poderem, a todo o momento, ser confrontados com uma situação de dupla residência fiscal.

Não está aqui em questão qualquer critério objetivo, subjetivo ou presuntivo que faça atribuir a residência em Portugal aos beneficiários do regime, pelo contrário, para que este novo regime seja aplicável é condição sine qua non que o contribuinte tenha adquirido o estatuto de residente fiscal em Portugal.

Portanto, se por força das cláusulas previstas nas respetivas, ainda que remotamente, aqueles contribuintes passem a ser considerados residentes no outro Estado contratante, assiste-se a uma perda imediata do direito a poderem beneficiar do regime fiscal dos RNH, passando obrigatoriamente a ser tributados no território nacional como não residentes. Desta forma, Portugal fica impedido de tributar os rendimentos de fonte estrangeira passando apenas a tributar os rendimentos auferidos em território nacional, em concordância com o princípio da territorialidade previsto no n.º 2 do artigo 15.º do Código do IRS.

Com relação a tributação dos rendimentos de trabalho dependente obtidos no estrangeiro, regime fiscal dos RNH supõe a isenção de tributação destes rendimentos sempre que sejam seguramente tributados no Estado da fonte, em conexão com a CDT celebrada entre Portugal e esse Estado. Contudo, a regra geral expressa no MCOCDE (artigo 15.º) e na maioria das celebradas por Portugal, delimita que estes rendimentos sejam tributados no Estado de residência do beneficiário dos rendimentos, sendo que a única exceção admissível é quando o trabalho é deveras exercido nesse Estado.

Ora, a articulação desta regra com a exigência de tributação efetiva prevista no regime especial de tributação dos RNH para a isenção deste tipo de rendimentos pode gerar dificuldades na sua aplicação. Uma outra questão respeita ao método adotado por Portugal para eliminar a dupla tributação, o método da isenção, quando na generalidade das que celebrou se obriga à aplicação do método de crédito de imposto. Ainda que não se conheça nenhum caso em que o Estado da fonte tenha invocado a violação das regras previstas nas convenções, o facto é que tal pode vir a concretizar-se.

Contudo, como a posição tradicional da doutrina tem sido a de aceitar “a existência de tributação mais favorável no Estado da residência em resultado de legislação interna que o permita” considerando-a como uma “opção que radica na soberania desse Estado, e neste aspeto não restringida pelas CDT” (Borges & Sousa, 2009, p.52), julgamos que o Estado Português não deverá temer uma decisão desfavorável por parte das entidades competentes em relação a esta questão. Por fim, uma última questão colocada prendia-se com o regime aplicável às pensões obtidas no estrangeiro.

Também neste caso o regime previa a isenção deste tipo de rendimentos desde que fossem efetivamente tributados no Estado da fonte, em consonância com a CDT celebrada entre Portugal e esse Estado, ou em alternativa estes rendimentos não fossem considerados adquiridos em território nacional, por força das normas previstas no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS.

A regra presente no MCOCDE, mais precisamente n.º artigo 18.º e na maioria das CDT celebradas por Portugal, assegura que estes rendimentos só podem ser tributados no Estado de residência do seu beneficiário, ou melhor dizendo, sustenta que estas convenções conferem competência exclusiva de tributação ao Estado de residência do beneficiário dos rendimentos, e, por conseguinte, o direito a uma dupla isenção. E conforme referido anteriormente, este não era o entendimento da AT.

Atualmente, com as modificações introduzidas ao artigo 81.º do Código do IRS através Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, esta polémica foi remediada e as pensões de reforma geradas fora do território nacional, ainda que não tributadas no Estado da Fonte, em concordância com a CDT celebrada entre Portugal e esse Estado, passaram a beneficiar, desde janeiro de 2013, de isenção de IRS.

5.5 Divergências com outros estados membros

No decorrer dos 13 anos da criação e aplicação do RRNH, esta prática vem provocando polémicas junto de alguns países, que se tem sentindo prejudicados pelo regime português. Assim iremos demonstrar os casos da República da Finlândia; Reino da Suécia e a França.

Em primeiro lugar, discutiremos os casos da República da Finlândia e de Portugal, que possuem um CDT desde 1971, que foi assinado em Helsinque em 27 de abril de 1970 e ratificado em Portugal pelo Decreto n.º 494/70; porém, pelo Decreto n.º. 146/ Em nota

oral datada de 14 de junho de 2018 publicada na Circular 2018, a Embaixada da Finlândia em Lisboa informou o Estado Português da decisão da República da Finlândia de condenar o CDT entre os dois países, que deixará de vigorar a partir de 31 de dezembro de 2018.

A partir deste resultado, aplicam-se as regras nacionais de cada país, potencialmente impondo dupla tributação aos aposentados, pessoas físicas e jurídicas com atividades em ambos os mercados.

A reclamação se deve principalmente à insatisfação do governo finlandês com a renda previdenciária sobre as regulamentações do RNH, que foram feitas dentro do prazo. Por outras palavras, o sistema permite que os pensionistas beneficiem de uma dupla isenção fiscal.

As consequências e implicações fiscais decorrentes do fim da CDT são diversas, sendo que podemos exemplificar e como é de interesse deste trabalho o caso das pensões de natureza privada recebidas por um residente fiscal em Portugal que passam a poder ser tributadas também na Finlândia, e vice-versa.

Vale referir que em novembro de 2016, antes da denúncia por parte da Finlândia, os dois ministérios das Finanças tentaram renegociar um novo acordo assinado em Bruxelas que permitiria à Finlândia recuperar o direito de tributar seus reformados que tenham decidido mudar-se para Portugal.

O parlamento da Finlândia, em dezembro de 2016, ratificou rapidamente o novo acordo, no entanto, Portugal retardou o andamento da ratificação do acordo e a legislação não foi levada à assembleia da república, provocando novas divergências.

Outro país, insatisfeito com o RRNH e que decidiu entrar em negociações com Portugal é a República da Suécia, sendo o principal motivo, não considerarem válida a dupla não tributação que ocorre relativa a valores de pensões dos sujeitos, que resolvem modificar sua residência fiscal para Portugal.

Logo, os governos Sueco e Português centrados na revisão e possível alteração da CDT assinada em 2002, com a intenção de pôr fim a esta discussão, entraram em negociações no meio do ano de 2018, iniciando as consultas técnicas, entre as respetivas Autoridades Tributárias, em 01 de setembro do mesmo ano.

Como resultado destas negociações, as quais ocorreram de forma construtiva, foi assinado e publicado, em 16 de maio de 2019, através de nota a comunicação social emitida pelo gabinete do ministro das finanças de Portugal, Mário Centeno e à margem da reunião do Conselho dos Assuntos Económicos e Financeiros (ECOFIN), um Protocolo à

Convenção para Evitar a Dupla Tributação, abrangendo as principais preocupações de ambos os países.

Todavia, as convenções assinadas revelaram o início de um acordo que só entraria em vigor após ratificação, o que não aconteceu, pois, o acordo foi implementado na Suécia, mas não em Portugal, fazendo com que a Suécia, insatisfeita pelo tempo de espera pela completa implementação do acordo fiscal fechado em 2019 com Portugal, apresentou um decreto no parlamento para que o acordo fiscal cessasse já no final do ano de 2021.

Sintetizando, a real divergência entre Suécia e Portugal é que a convenção de dupla tributação em causa permitia aos pensionistas suecos aderentes ao estatuto de RNH, estarem isentos de impostos em Portugal e de acordo com a política fiscal sueca, uma pensão deve ser tributada na Suécia através de retenção na fonte, se for paga a uma pessoa que vive no exterior. A taxa que a Suécia aplica às pensões é de 25%.

O Aviso n.º 2/2022, duplicado no Diário de República, (1ª série, nº 22, p. 3) veio apenas confirmar uma realidade que há largos meses se adivinhava, a concretização da intenção da Suécia de denunciar a CDT celebrada entre Suécia e Portugal.

A insatisfação do Reino da Suécia relativamente à CDT não era novidade e prendia-se, no fundo, com o tratamento favorável das pensões conferido pelo RRNH. A CDT conferia a Portugal o direito exclusivo a tributar as pensões privadas pagas a pensionistas suecos residentes fiscais em território português. Isto não cria, por si só, um cenário que fosse colocado em causa por qualquer dos estados contratantes.

No entanto, o RNH dava; até às alterações introduzidas pela Lei do OE, para 2020; aos pensionistas suecos que em Portugal passassem a residir e reunissem, de resto, as condições que o regime exige, a possibilidade de verem as suas pensões totalmente isentas de tributação.

O OE 2020 introduziu uma novidade que poderia ter acalmado a insatisfação sueca, impondo a tributação em IRS, à taxa de 10%, das pensões de fonte estrangeira pagas a residentes inscritos como RNH. Porém, por razões de certeza e segurança jurídica, em concreto relacionadas com a não retroatividade da lei fiscal, esta norma apenas se impôs como opção para os sujeitos passivos que, à data da sua entrada em vigor, já estivessem inscritos como RNH, entre outros casos previstos nas disposições transitórias da Lei do OE 2020.

Todo este acumular de frustrações culminou na denúncia da CDT; há então que analisar as consequências do seu fim de vigência e a mais óbvia destas, e a que, se entende,

se pretendia atingir primacialmente com a denúncia, é o direito a tributar estas pensões que a Suécia recupera a reformados residentes fiscais em Portugal, inscritos como RNH ou não, mas esta consequência é apenas uma das inúmeras que o Acordo de dupla tributação (ADT) visava evitar.

A Suécia pode agora tributar os rendimentos pagos por entidades residentes na Suécia, seja qual for a sua natureza, a residentes fiscais em Portugal (desde que, nos termos da sua legislação doméstica, tal tributação seja determinada). Por sua vez, estes contribuintes serão tributados pelos rendimentos auferidos a nível mundial, nos termos gerais da lei fiscal portuguesa, ainda que estes possam, em determinadas condições, beneficiar do crédito de imposto por dupla tributação internacional.

De igual modo, Portugal pode também tributar, por exemplo, os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de atividades exercidas em território português por parte de residentes fiscais na Suécia, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento, bem como os pagamentos efetuados por entidades portuguesas a entidades suecas resultantes de prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras.

A realidade infeliz é que as situações de dupla tributação passarão a ser a normalidade, podendo mesmo revelar-se como um entrave às liberdades de circulação que são a bandeira da UE.

Para evitar a dupla tributação, estes contribuintes vêm-se agora limitados às legislações domésticas Portuguesa e Sueca e às diretivas comunitárias que vinculam os dois países, como a Diretiva das Sociedades Mães-Filhas e a Diretiva dos Juros e Royalties.

Ao lado da CDT, não só o raio de ação dos mecanismos legais em vigor é bastante menor, como a sua navegação é bastante mais complexa. Resta, agora, esperar que o novo executivo assuma funções e dê início a conversações com os altos representantes suecos, de forma a reatar este laço quebrado, que vigorava desde o início do milénio.

No entanto, o desentendimento com a França em outubro de 2018 começou com as chamadas manifestações dos “coletes amarelos”, na qual se reivindicou basicamente as reformas fiscais e sociais propostas pelo governo do presidente Emmanuel Macron e na Figura 5.1 podemos observar a insatisfação popular.

Figura 5.1 – Protestos dos “coletes amarelos”



Fonte: <https://www.idealista.pt/news/financas/investimentos/2019/04/08/39303-fim-a-vista-da-galinha-dos-ovos-de-ouro-do-imobiliario-nacional-franceses-questionam>

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

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

Entre essas reivindicações houve opiniões populares que foram críticas diretamente relacionadas com o RRNH, onde argumentam que não concordam com a concorrência fiscal desleal do regime Português, senão vejamos alguns exemplos publicados pelo Jornal de Negócios.

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

“É preciso fazer pagar de alguma maneira todos os reformados que partem para fugir aos impostos em França, já que como não consomem aqui, o seu dinheiro não volta a entrar na economia francesa. Eles empobrecem a França. É um verdadeiro escândalo e uma prova de grande egoísmo”, sugeriu outro utilizador no site oficial do "grande debate".

“É importante abrir um debate sem tabu sobre este dispositivo, que leva a uma dupla isenção dos reformados franceses que se mudam para Portugal. Esta dupla isenção leva a que os Estados sejam privados de receitas fiscais e promovem concorrência desleal entre os Estados-membros da União Europeia”, escreveu um utilizador que se identificou como Porto e que apelidou a sua proposta de "acabar com a evasão fiscal no 'eldorado' português".

Compreendemos assim um grande descontentamento não só na Finlândia e Suécia, mas também dos cidadãos franceses em relação aos Benefícios fiscais concedidos por Portugal, para os cidadãos que fazem a sua transferência de residência fiscal para cá, principalmente o benefício fiscal relativo à isenção das pensões pelo RRNH.

5.6 Evolução e cenário atual

O RRNH enfrentou grandes dificuldades na sua implementação e aplicação prática, sendo que nos primeiros anos, 2009 a 2012, a aplicabilidade do sistema foi inicialmente muito confusa por ser diferente de qualquer sistema já existente em Portugal, havendo enormes retardamentos para a aprovação, os processos ao invés de serem examinados por ordem de entrega, eram analisados por ordem alfabética, as autoridades fiscais exigiam prova de que uma pessoa não viveu em Portugal nos últimos 5 anos, muitas vezes as declarações não eram processadas por dúvidas, falta de treinamento e experiência dos funcionários, entre outras questões.

No entanto, em 2012, com o contributo significativo das orientações administrativas emitidas pelas autoridades fiscais, através da circular n.º 9/2012, foram esclarecidas as principais dúvidas existentes, e especialmente a exclusão da necessidade de exibir evidências de residência nos cinco anos anteriores à sua mudança para Portugal e desta forma a estabilidade começou a predominar para este regime. Em 2016, com a implantação do sistema online, o regime ficou equilibrado e atendeu às expectativas de contribuintes, advogados e fiscais, facilitando e desburocratizando o processo.

Embora não seja este o objetivo deste trabalho, não podemos deixar de referir que

os pensionistas portugueses têm suportado uma elevada carga fiscal desde a introdução da contribuição especial de solidariedade, que veio juntar-se à elevada taxa de tributação do IRS, levando alguns autores a afirmarem que o sistema não é justo e discriminatório para os portugueses.

Vale também ressaltar que durante a pesquisa deste trabalho, observamos que a AT e o governo não disponibilizam dados exatos sobre a percentagem de cada tipo de categoria de rendimento registada no regime, o que dificulta e torna de certa forma incompreensível o real objetivo de Portugal.

Outro ponto de destaque diz respeito aos controlos realizados pela AT, ou seja, ela é responsável pelo ato de se cadastrar como residente, solicitar o cadastro como RNH, controlar o número de assinantes, validar e manter as premissas.

Entretanto, dúvidas ainda existem quanto a evolução do regime, e entre elas podemos enumerar algumas como: ao passo que o número de beneficiários aumenta como efetua o controlo necessário da estadia efetiva? Como controlar os sujeitos passivos beneficiários que passam mais dias no país de origem, mas continuam se beneficiando do regime? Apesar dos esforços de fiscalização, nomeadamente a atual e já aqui mencionada circular n.º 4/2019, ainda há muitas divergências nesse ponto. Essas são algumas questões que ainda tem maior destaque nos próximos anos, principalmente pelo motivo de que somente a partir de 2012 e 2016 que o regime começou a funcionar por completo.

Por isso, defende-se que a AT deve fortalecer o controle e fortalecer a troca de informações entre os diferentes países. No entanto, é inegável que a experiência com o RRNH até o momento tem sido positiva e o processo de aplicação do regime na prática hoje é relativamente estável, com prazos claros e bem definidos, dando aos contribuintes a oportunidade de planejar e criar expectativas específicas durante este período.

Conclusão

Com o presente estudo propusemo-nos analisar a evolução e o cenário atual das Convenções para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal e os pensionistas estrangeiros, aderentes ao estatuto de RNH, procurando ponderar e analisar de forma crítica e transparente toda a problemática envolvente, a partir da criação em 2009, do RRNH, a fim de tomarmos uma orientação e concluirmos se o caminho seguido por Portugal de conceder BF em sede de IRS, aos pensionistas estrangeiros, merece o nosso reconhecimento. Assim, cremos ter alcançado uma diversidade de conclusões que merecem ser evidenciadas.

Estamos cientes da constante atualização da coordenação da política fiscal no espaço europeu, e temos vindo a procurar uma melhor aliança entre os estados soberanos dos estados membros, cooperação ao nível do direito fiscal internacional, não havendo oposição entre os planos, mas um ponto de encontro e uma aglomeração econômica.

No âmbito do direito europeu o regime dos RNH, à semelhança dos restantes em vigor na UE, apresenta-se como um instrumento de efetivação das liberdades comunitárias não pondo em causa o princípio da não-discriminação. Julgamos que todos estes regimes constituem medidas que promovem a concorrência fiscal internacional.

Neste âmbito, quanto à interação com as CDT e aos eventuais constrangimentos que possam ocorrer, consideramos que são uma realidade e muito dificilmente podem ser eliminados. Não obstante, por vezes resultam situações favoráveis para os seus beneficiários, como é o caso da dupla isenção que é concedida a quem auferir pensões de fonte estrangeira, o que é o foco central deste trabalho.

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.

Quanto a dupla tributação, estas assumem papel de destaque neste trabalho, uma vez que são fenômenos, que de um modo geral, devem ser evitados, por serem prejudiciais à economia, bem como transgridem certos princípios de direito.

No âmbito da tributação das pessoas singulares encontra-se o IRS, uma das bases do sistema fiscal português, sendo a figura da tributação das pessoas singulares um dos

pontos elementares do Estado Fiscal, além de ser uma das formas de alcançar a tão importante Justiça Fiscal.

No primeiro plano da evolução legislativa aplicável ao regime de residentes não habituais, sob estudo, concluímos que, apesar da difícil concretização prática do mesmo no princípio da sua introdução, atualmente se alcançou um alto grau de estabilidade.

Este regime com o passar do tempo, como conseguimos comprovar, foi alvo de diversas alterações, de modo a que o regime fosse clarificado, não só a nível do próprio conceito de RNH, como da definição das taxas a que estes indivíduos estão sujeitos uma vez que, estas não foram definidas aquando da entrada em vigor do regime, assim como as atividades de valor acrescentado que se encontram definidas na lista da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro.

Com as mudanças no atual regime do RNH, principalmente devido à aprovação do OE em 2020, com foco nas relacionadas à expansão das atividades de alto valor acrescentado e restrições às isenções das pensões estrangeiras, acreditamos que o número de sujeitos passivos beneficiários continue crescente.

O RRNH em IRS representa uma rutura com a tradição tributária nacional, na medida em que abandona, ainda que apenas neste aspeto muito particular, a conceção de Portugal como Estado da fonte e, numa postura de concorrência fiscal internacional, se adapta a posição de Estado da residência, que tenta atrair indivíduos especialmente qualificados e com rendimentos vantajosos.

Decorridos 13 anos da sua criação, estamos em condições de afirmar que atualmente o RRNH é aplicado de forma ágil e plena, sendo as alterações inseridas, nomeadamente nos anos de 2011, 2012 e 2016, de grande importância e que possibilitaram o regime evoluir e tratar de detalhes e pormenores, que constituíam um entrave à sua operacionalização.

O RRNH que segundo a AT (2015, p. 1) tem em “vista atrair para Portugal profissionais não residentes qualificados em atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how, bem como beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro”, é hoje uma realidade.

Segundo dados do gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, apresentados pelo site idealistas.pt (2014, p.1), “relativamente ao universo de RNH que apresentaram em 2013 declarações de rendimentos de 2012, regista-se que cerca de 70% são trabalhadores de elevado valor acrescentado, 95% com rendimentos de trabalho

dependente e apenas 5% com trabalho independente e 30% são reformados”.

Todavia, o crescente interesse por parte dos pensionistas estrangeiros, movidos pela isenção de tributação das suas pensões, contribuiu para que esta proporção fosse alterada, tal como previram vários advogados e especialistas (Brito, 2014).

Complementamos ainda que o regime confere condições bastante vantajosas aos beneficiários deste, e são nos rendimentos de fonte estrangeira, conforme evidenciados neste trabalho, que surgem as melhores “oportunidades fiscais”. Portanto, as Convenções são dotadas de suas respectivas especificidades e regimes próprios de tributação de cada rendimento. Assim sendo, findamos afirmando que os regimes especiais de tributação envolvem um contexto maior, vinculados aos princípios e regras das relações internacionais e de Direito Internacional.

Trata-se de uma interessante relação, como observamos no estudo deste trabalho, evidenciando desta forma que 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, além de, evidente, todos os outros fatores que torna propícia a residência em Portugal.

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

Numa análise comparativa, o regime dos RNH português pode asseverar-se como extremamente competitivo. Daí ser alvo de procura por parte de muitos estrangeiros que pretendem residir e efetuar investimentos, aproveitando deste modo, de isenções totais ou parciais de tributação (Amorim & Mendes, 2016, p. 129).

Tem sido verificado um aumento da popularidade do regime no que toca aos pensionistas estrangeiros, uma vez que, da aplicação conjunta do regime dos RNH e das CDT celebradas por Portugal, é possível que estes rendimentos não sejam sujeitos a tributação nem em Portugal nem no Estado da fonte. Esta prática tem originado polémicas junto de alguns países, que se têm sentido prejudicados pelo regime português.

Assim, o RRNH não está isento de dúvidas, uma vez que, por um lado levanta

questões quanto à sua interação com as CDT celebradas por Portugal e incertezas do foro constitucional, e por outro lado, levanta polémicas referente a questões relacionadas com a concorrência fiscal prejudicial internacional.

Desta forma, com a eliminação da isenção das pensões estrangeiras, aprovada no OE 2020, acreditamos que não deixará de haver divergências com outros países, assim como admitimos que países como a Finlândia, Suécia que cancelaram seus acordos com Portugal, poderão num futuro recente rever a possibilidade de reafirmar acordos para Evitar a Dupla Tributação e voltar a assinar novas CDT com Portugal.

Também, ponderamos que as divergências com a França serão resolvidas, tendo em conta que o foco da discussão de todos esses países citados, sempre foi a isenção do pagamento das pensões dos contribuintes beneficiários do RRNH devido à incompatibilidade das atuais CDT.

Com relação as restantes críticas internacionais, avaliamos também haver uma estabilização futura, tendo em vista os atuais planos de conciliação das políticas fiscais dentro do espaço europeu, principalmente com a reforma do processo de decisão em domínios da política fiscal lançada pela Comissão Europeia, com a entrada da diretiva 2017/1852 do Conselho, de 10 de outubro de 2017, que facilita a resolução de litígios relacionados à matéria fiscal, bem como com o papel do Comité de Assuntos Fiscais da OCDE na regulação das concorrências fiscais prejudiciais.

Quanto aos pensionistas estrangeiros aderentes ao RNH, é importante declararmos que encontramos grandes dificuldades em obter dados oficiais, para serem apresentados neste trabalho, devido a escassez de estudos neste domínio, estatísticas dos órgãos competentes e literatura que evidencie a evolução e o atual cenário desta população residente em Portugal, o que na nossa opinião é de fundamental importância, a divulgação por menorizada destes dados para que se possa produzir descrições mais pormenorizadas, até para que o Estado possa implementar políticas públicas, direcionadas a este público-alvo.

No entanto, pelos dados aqui apresentados podemos afirmar o caminho seguido por Portugal de conceder BF em sede de IRS, aos pensionistas estrangeiros, merece o nosso reconhecimento, no sentido que no percorrer dos 13 anos do RRNH, evidenciou-se um crescimento significativo no número de pensionistas estrangeiros em Portugal. Entretanto, não conseguimos perceber, de uma forma concreta em que estes pensionistas contribuíram para o desenvolvimento, socioeconômico do país. Daí nos surgir grandes

indagações.

Evidenciadas as conclusões deste trabalho, importa elucidar que representa uma visão pessoal sobre a evolução e o cenário atual das Convenções para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal e os pensionistas estrangeiros, aderentes ao estatuto de RNH, como tal, não se pretende encontrar soluções incontestáveis, pelo que podemos apontar possíveis melhorias e modificações que no nosso entendimento, poderá beneficiar a evolução do regime, assim como apresentar questões referente a população de pensionistas estrangeiros aderentes ao RNH, que no nosso entendem devem ser levadas em consideração tanto pelo Estado quanto pelo acadêmicos que pretendam realizar novos estudos sobre este tema.

Para concluir e em resumo, nossas recomendações estão documentadas neste trabalho para que o sistema RNH seja mais atrativo aos contribuintes sem comprometer sua legitimidade e plena concorrência:

- Flexibilização da residência prévia e da duração de aplicação - eliminação tanto da duração do regime como do período de não residência prévia, pois são estas as características onde o regime inglês se destaca relativamente a Portugal e Espanha.

- Extinção da lista de atividades de valor acrescentado - pois acaba sendo um empecilho para os cidadãos que pretendam usufruir do regime, ainda que esta lista até tenha vindo a ser modificada.

- Possibilidade de inscrição ao regime por meio da declaração fiscal anual - a possibilidade de declarar a opção RRNH na declaração anual facilitaria a entrada dos contribuintes e reduziria significativamente a burocracia atualmente envolvida, e poderiam utilizar como exemplo os regimes da Espanha e Reino Unido.

- Reforço da fiscalização por parte da AT - no que diz respeito ao reforço de fiscalização, acreditamos que uma maior atenção traria benefícios à solidez do regime, principalmente no que diz respeito à estadia efetiva dos beneficiários, número de inscritos e a verificação/manutenção de pressupostos.

No que diz respeito ao público-alvo deste trabalho – os pensionistas estrangeiros -, sugerimos que sejam realizados estudos estatístico e que sejam evidenciadas e elucidadas questões como: Qual o número de pensionistas estrangeiros em Portugal?; compraram ou arrendaram casas?; quanto contribuem para a sociedade onde estão inseridos?, utilizam o nosso sistema de saúde e se sim com qual a frequência?; quais os custos para o estado dessa utilização?; consumo interno dessa população?; quando custa esse benefício para

Portugal?; vale a pena ou não atribuir este benefício?.

Por fim, aqui ficar registado que referente aos questionamentos propostos, acreditamos que a utilização dos dados, indicadores e análises dessas informações, originariam estudos estratégicos para realização de mudanças caso a política adotada, ainda não esteja dando resultados satisfatórios, ou até mesmo, caso os resultados sejam positivos, tomarem decisões destinando uma maior quantidade de recursos para aumentar o alcance da política, referente a concessão de benefícios fiscais concedidos em sede de IRS.

Referências Bibliográficas

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo- STA, de 12 de julho de 2007, proferido no âmbito do Processo 0126/06. Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0f8f8a800bf92719802571b7004bcaa6?OpenDocument&ExpandSection=1>. (2007).
- Aduaneira, A. T. (01 de abril de 2022). *Convenções para evitar a Dupla Tributação - Modelo OCDE*. Obtido de
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf.
- Aduaneira, A. T. (01 de abril de 2022). *Tabela Prática das Convenções para Evitar a Dupla Tributação Celebradas por Portugal*. Obtido de
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/Tabela_CDT_2022.pdf.
- Amorim, J. C., & Mendes, V. N. (2016). O Regime fiscal do residente não habitual (RNH) em Portugal e sua comparação com outros países. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 9, n.º 1 - Primavera*, pp. 129-144-146.
- Ampudia de Haro, F. &. (2021). Racionalidade política neoliberal e regime fiscal : O caso dos residentes não habituais. *Revista Crítica de Ciências Sociais*, 125, 5-28.
<https://doi.org/10.4000/rccs.11878>.
- AT, A. T. (2016). Guia IRS - Regime fiscal para o residente não habitual.
https://portaldascomunidades.mne.gov.pt/images/GADG/IRS_Regime_Fiscal_Residente_N%C3%A3o_Habitual.pdf.
- Aviso n.º 146/2018, Diário da República, 1.ª série — N.º 245 — 20 de dezembro de 2018. P. 5854. Negócios Estrangeiros. Nota Verbal de 14 de junho de 2018. - Embaixada da Finlândia. (2018). <https://files.dre.pt/1s/2018/12/24500/0585405854.pdf>.
- Aviso n.º 2/2022, de 1 de fevereiro. Diário da República n.º 22/2022, Série I de 2022-02-01, páginas 3 – 3. Negócios Estrangeiros. Decisão do Reino da Suécia de denunciar a Convenção entre Portugal e a Suécia.... (2022). Disponível em:
<https://dre.pt/dre/detalhe/aviso/2-2022-178478633>.
- Azevedo, P. A. (2017, pp. 31-65). "A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar". *Cadernos de Direito Atual (6)*, pp. 31-65.
- Bolzman, C., & Vagni, G. (. (2018). 'E ainda estamos aqui': trajetórias e condições de vida de aposentados italianos, espanhóis e portugueses na Suíça. Em I. Vlase & B. Voicu (Eds.), *Gênero, família e adaptação dos migrantes na Europa* (pp. 67-89). *Palgrave Macmillan*.
https://doi.org/10.1007/978-3-319-76657-7_4.
- Borges, R. P., & Sousa, P. R. (2009). O Novo Regime Fiscal dos Residentes não Habituais. *Fiscalidade. Instituto Superior de Gestão, n.º 40 - out./nov.2009, Lisboa*, pp. 5-57, 24-25, 52, 709-772.
- Borges, R. P., & Sousa, P. R. (2011). *O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais*. In F. Araújo, P. Otero, & J. T. Gama, *Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches - Volume V* (pp. 709-772. Lisboa: Coimbra.

- Borges, R. P., & Sousa, P. R. (2011). O novo Regime Fiscal dos Residentes não Habitual, in Estudos em Memória do Professo Doutor J. L. Saldanha Sanches. *Coordenação Araújo, F., Otero, P., & Gama, J.T., Coimbra Editora, Volume V*, pp. 6-723-724.
- Catarino, J. R., & Guimarães, V. B. (2018). *Princípios Gerais e Fiscalidade Interna - Lições de Fiscalidade* (Revisada e atualizada - 6ª ed., Vol. 1). Coimbra: Almedina, p. 245. doi:978-97-240-8211-0.
- Circulaire du directeur des contributions L.I.R. – n° 95/2 du 27 janvier 2014. Le Gouvernement Du Grand -Duché de Luxembourg. Administration des Contributions Directes. (2014). Disponível em : https://impotsdirects.public.lu/dam-assets/fr/legislation/legi14/Circulaire_95-2_27012014.pdf.
- Circulaire n.º Ci.RH.624/325.294 (1983). Service public federal finances. Belgique. Disponível em: <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/558b4842-0486-4e25-b38e-9574d36d9fd8>. (1983).
- Circular n.º 2/2010 de 6 de maio de 2010. Direcção-Geral dos Impostos, Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circ_2_2010.pdf. (2010).
- Circular n.º 4/2019, de 01 de agosto. Portal das Finanças. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circular_4_2019.pdf. (2019).
- Circular n.º 9/2012, de 03 de agosto de 2012. Atualização dos procedimentos constantes da Circular n.º 02/2010, de 6 de maio, da Direcção de Serviços do IRS. (2012). Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circular_9_2012_res_n_habituais.pdf.
- Code général des impôts. Article 155 B. <https://www.legifrance.gouv.fr/>. (2018). Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037985788/.
- Código sobre o Imposto das Pessoas Singulares – IRS.Autoridade Tributária e Aduaneira.Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Cod_do_wnload/Documents/CIRS.pdf. (2022).
- Constituição da República Portuguesa – CRP. Diário da República n.º 86/1976, Série I de 1976-04-10.* Disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-aprovacao-constituicao/1976-34520775>. (2022).
- Décret n° 2009-389 du 7 avril 2009. République Française. Direction générale des finances publiques (DGFIP). Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000020496091>. (2009).
- Decreto-Lei n.º 249/2009 de 23 de setembro. Diário da República n.º 185/2009 – Série I. Ministério das Finanças e da Administração Pública. (s.d.).
- Decreto-Lei n.º 41/2016. Diário da República n.º 146/2016, Série I de 2016-08-01. Disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2016-105703328>. (2016).
- Decreto-Lei n.º 494/70. Convenção entre Portugal e a Finlândia para Evitar a Dupla Tributação

- em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital, assinada em Helsínquia em 27 de Abril de 1970. (1070). Disponível em: <https://gddc.ministeriopublico.pt/sites/default/files/documentos/instrumentos/dl494-1970.pdf>.
- Despacho n.º 4222/2018, de 26 de abril. Diário da República n.º 81/2018, Série II de 2018-04-26, páginas 11959 – 11960. Finanças - Gabinete do Ministro. Governo e Administração direta e indireta do Estado. (2018). *Constituição do «Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais» («GT EBF»)*. Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/4222-2018-115167044>.
- Diretiva (UE) 2017/1852 do Conselho, de 10 de outubro de 2017. Relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia. (2017). Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L1852&from=PT>.
- Dourado, A. P. (2015). *Direito Fiscal: Lições* (1ª ed.). Coimbra: Almedina, p. 20. doi:978-97-240-6328-7. Expatriate incentive in the Netherlands - The 30% regulation. 15 August 2022. Site consultado em: 25 de agosto de 2022 Disponível em: <https://www.tax-consultants-international.com/publications/expatriate-incentive-in-the-netherlands-the-30-regulation>. (2022).
- Faria, M. T. (1995). *Estatuto dos Benefícios Fiscais - Notas Explicativas* (3ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros, p. 17. doi:978-97-251-0804-8.
- Fernandes, J. A. (2016). *A interpretação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação: Desafios da interação entre normas fiscais convencionais e domésticas*, in *E-book do Centro de Estudos Jurídicos – CEJ, Direito Fiscal Internacional e Europeu*. p. 14.
- Flamant, E., Godar, S., & Richard., G. (2021). November, REPORT No.3. New Forms of Tax Competition in the European Union: an Empirical Investigation. <https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2022/05/EU-Tax-Observatory-Report-3-Tax-Competition-November-2021-2.pdf>.
- Fonseca, J. J. (2002). *Metodologia da Pesquisa Científica: Apostila*. Fortaleza - Brasil: UEC - Universidade Federal do Ceará, p. 32.
- Governo da Holanda. Ministério de Assuntos Gerais. Site consultado em: 20 de abril de 2022. Disponível em: <https://www.government.nl/topics/income-tax/shortening-30-percent-ruling>. (2022).
- Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais. (2019). *Os Benefícios Fiscais em Portugal – Conceitos, metodologia e prática*. Obtido de <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAB%2BLCAAAAAAABACzMDQwAgCG5%2BmBAAAA%3D%3D>.
- Holzmann, R. (Agosto de 2013). “A optimistic perspective on population aging and old-age financial protection”. *published in: Malaysian Journal of Economic Studies*. 50 (2): 107-137.
- Instruction n° 5 F-13-09, du 7 août. République Française. Direction générale des finances publiques (DGFIP). Disponível em: <https://bofip-archives.impots.gouv.fr/bofip/19049-AIDA.html/identifiant%3D5F-13-09-20090807>. (2009).
- Instruction n° 5 K-2-09, du 4 août. République Française. Direction générale des finances

- publiques (DGFIP).Disponível em: <https://bofip-archives.impots.gouv.fr/bofip/20512-AIDA.html/identifiant=5K-2-09-20090804>. (s.d.). 2009.
- King, R. W. (1998). International retirement migration in Europe. *International Journal of Population Geography*, 4(2), 91-111. [https://doi.org/10.1002/\(SICI\)1099-1220\(199806\)4:2<91::AID-IJPG97>3.0.CO;2-S](https://doi.org/10.1002/(SICI)1099-1220(199806)4:2<91::AID-IJPG97>3.0.CO;2-S).
- Lei n.º 2/2020, de 31 de março de 2022. Diário da República n.º 64/2020, Série I de 2020-03-31, páginas 2 – 336. Orçamento do Estado para 2020. <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/2-2020-130893436>. Disponível em: <https://files.dre.pt/1s/2020/03/06400/000020033>. (2020).
- Lei n.º 20/2012, de 14 de maio de 2012. Diário da República n.º 93/2012, Série I de 2012-05-14, páginas 2481 – 2516. Primeira alteração à Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (Orçamento do Estado para 2012). (2012). *No âmbito da iniciativa para o reforço da estabilidade financeira. Disponível em: https://data.dre.pt/eli/lei/20/2012/05/14/p/dre/pt/html*.
- Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro de 2008. Publicação: Diário da República n.º 252/2008, 1º Suplemento, Série I de 2008-12-31, páginas 2 – 389. Assembleia da República. Orçamento do Estado para 2009. <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/64-a-2008-243747>. Disp. (2022). Obtido de Disponível em: <https://files.dre.pt/1s/2008/12/25201/0000200389.pdf>.
- Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro de 2011. Diário da República n.º 250/2011, 1º Suplemento, Série I de 2011-12-30, páginas 48 – 244. Orçamento do Estado para 2012. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/lei/64-b/2011/12/30/p/dre/pt/html>. (2011).
- Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro. Orçamento do Estado para 2013. Diário da República n.º 252/2012, 1º Suplemento, Série I de 2012-12-31, páginas 42 – 240. Assembleia da República. (2012). Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/lei/66-b/2012/12/31/p/dre/pt/html>.
- Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro. Diário da República n.º 252/2014, 2º Suplemento, Série I de 2014-12-31, páginas 339 – 418. Assembleia da República. Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/82-e-2014-66022085>. (2014).
- Lemos, M. d. (2016). *A Aplicação de Incentivos Fiscais pelas Empresas Portuguesas*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro – Universidade de Aveiro, pp. 46-49.
- Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. (2014). <https://www.boe.es/boe/dias/2014/11/28/pdfs/BOE-A-2014-12327.pdf>.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2006/BOE-A-2006-20764-consolidado.pdf>. (2006).
- Ley 62/2003, de 30 de diciembre. Gobierno de España. Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática. de medidas fiscales, administrativas y del orden social. (2003). Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23936>.
- Lobo, C. B. (2009). Política Fiscal em Tempo de Recessão., in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3, ano 2. Coimbra: Almedina., pp. 25-28.
- Lourenço, P. A. (2011). *O regime de eliminação da dupla tributação económica: um contributo*

- para a limitação da aplicação do requisito relativo à tributação efetiva.* Lisboa: Universidade Católica Portuguesa. p. 19.
- Lymer, A., & Hasseldine, J. (2002). *The International Taxation System. 2002.* Massachusetts: Kluwer Academic Publishers, p.48-54. doi:1-4020-7157-4.
- Machado, J. E., & Costa, P. N. (2009). *Curso de Direito Tributário.* Coimbra Editora, pp. 80-81.
- Martins, G. O. (2006). Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime. *Cadernos do Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal - IDEFF, n.º 6, Almedina, 2006, pág. 15.*
- Mendes, M. R. (2011). O regime fiscal do residente não habitual: análise à luz do princípio da não discriminação do Direito Europeu. Tese de Mestrado em Direito – Universidade de Direito do Porto. p. 35.
- Mendes, V. N. (2015). Incentivos ao Investimento Estrangeiro: O Regime Fiscal do Residente Não Habitual e a Autorização de Residência para Atividade de Investimento – Vistos Dourados (Golden Visa). *Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto - Instituto Politécnico do Porto. pp. 8-9.*
- Mesquita, M. M. (1998). As Convenções sobre Dupla Tributação. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 179, Centro de Estudos Fiscais - Direção Geral dos Impostos - Ministério das Finanças, Lisboa. pp. 15-16.*
- Nabais, J. C. (2004). *A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas, Revista Direito Público, n.º – Out-Nov-Dez/2004 – Doutrina Estrangeira.* doi:10.11117/22361766.06.01.06. p. 72.
- Nabais, J. C. (2014). *Direito Fiscal* (5ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Nascimento, R., Graça, T. M., & Ramos, M. (2010). O Novo Regime Fiscal do Residente Não Habitual: O Contribuinte Volátil e o Headhunting Fiscal na Captação de Investimento. *Texto publicado na obra Os Dez Anos de Investigação do CIJE – Estudos Jurídico-Económicos, pp. 855-858-857-880.*
- Negócios, J. d. (07 de abril de 2019, às 10:38). *Franceses chamam a Portugal "eldorado-fiscal".* Obtido de <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/detalhe/franceses-chamam-a-portugal-eldorado-fiscal>.
- Nykänen, M. G. . (2016). *Régimen tributario de los trabajadores desplazados desde/a España, Tese de Mestrado de Direito, Facultad de Derecho da Universidad de La Laguna, Espanha.*
- Ofício-Circulado nº 90015, de 08 de junho de 2010. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OficCirc_90015.pdf. (s.d.).
- Pereira, P. R. (2009). Convenções sobre Dupla Tributação e Direito Comunitário Tributário. *Tese de Doutoramento em Direito pela Universidade de Lisboa – Faculdade de Direito, p. 21.*
- Pereira, P. R. (2010). *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu.* Coimbra: Almedina. doi:978-97-240-4379-1. pp. 28, 33, 51-53, 87, 216, 222-226.

- Pires, M. P. (1984). *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento. Dissertação de doutoramento em Ciências Jurídicas-Económicas*. Publicado por: Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças. pp. 75-76.
- Pires, M., & Pires, R. C. (2012). *Direito Fiscal* (5ª ed.). - corrigida e aumentada - Coimbra: Almedina. doi:978-972-40-4792-8. pp. 345-346.
- Pires, R. C. (2017). *Manual de Direito Internacional Fiscal*. Coimbra, Almedina. doi:978-97-240-7456-6. p.16.
- Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro de 2010. Diário da República n.º 4/2010, Série I de 2010-01-07, páginas 40 – 40. Ministério das Finanças e da Administração Pública. (2010). *Aprova a tabela de atividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 6 do artigo 72.º e no n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRS*. Obtido de <https://files.dre.pt/1s/2010/01/00400/0004000040.pdf>.
- Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho. Alteração da Portaria n.º 12/2010, de 17 de janeiro - Tabela de atividades IRS. Diário da República n.º 139/2019, Série I de 2019-07-23, páginas 20 – 22. (2019). *Disponível em:* <https://files.dre.pt/1s/2019/07/13900/0002000022.pdf>.
- Quadros, F. (1991). *Direito das Comunidades Europeias e Direito Internacional Público: Contributo para o Estudo da Natureza Jurídica do Direito Comunitário Europeu*. Lisboa: Almedina, p. 181, pp. 377-379.
- Resolução da Assembleia da República n.º 20/2003, de 11 de março. Diário da República n.º 59/2003, Série I-A de 2003-03-11, páginas 1687 – 1713. Assembleia da República. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/resolassrep/20/2003/03/11/p/dre/pt/html>. (2003).
- Rodrigues, N. C., Terra, N. L., & Rauth, J. (2006). *Gerontologia Social para Leigos*. Porto Alegre: EDIPUCRS. p. 94.
- Rohatgi, R. (2002). *Basic International Taxation, Kluwer Law International*. Holanda. doi:90-411-9852-0. p. 2.
- Schoueri, L. E. (2017). *Direito Tributário*. (7ª ed.). São Paulo: Saraiva. p 295. doi:978-85-472-1569-9.
- Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia – TFUE. (Versão consolidada 2016) <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=pt>. (2016).
- Trautvetter, C., & Winkler, E. (2019). Competing for the rich. Tax exemptions and special schemes for the rich. *Report commissioned by the Greens/EFA group in the European parliament*. <http://extranet.greens-efa-service.eu/public/media/file/1/5920>.
- Vergara, S. C. (2016). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração* (16ª ed.). São Paulo: Atlas, S.A., p. 47. doi:978-85-970-0675-9.
- VOGEL, K. L. (1999). Double Taxation Conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German Treaty Practice, 3ª ed. - Londres. pp. 16-17.

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

Xavier, A. (2009). *Direito Tributário Internacional*. Lisboa: 2ª edição atualizada - Almedida. doi:978-97-240-3048-7. pp. 31, 743, 747, 748.

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

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