

## O NOVO REGIME FISCAL DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS

*RICARDO DA PALMA BORGES / PEDRO RIBEIRO DE SOUSA\* \*\**

***In Memoriam Professor Doutor José Luís Saldanha Sanches***

***Que em nós resida o superior exemplo de uma vida não habitual***

O presente artigo pretende analisar, de forma exaustiva, o novo regime fiscal dos residentes não habituais, introduzido no Código Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro, que aprovou o Código Fiscal do Investimento, o qual representa uma ruptura com a política fiscal internacional tradicionalmente adoptada por Portugal, essencialmente baseada numa perspectiva de Estado importador de capitais, que pretende salvaguardar a tributação na fonte dos rendimentos.

Neste texto descrevem-se, numa óptica comparativa, os regimes estrangeiros mais próximos do agora introduzido em Portugal. Seguidamente, escrutinam-se as características do novo regime português, a sua inserção sistemática e a sua articulação com as restantes regras aplicáveis à tributação do rendimento das pessoas singulares. São também expostos exemplos da sua aplicação prática, indicadas algumas das suas insuficiências, incompletudes e inconsistências, bem como feita referência à sua densificação por Portaria e Circular, e a certas ilegalidades derivadas desta última. Dá-se, ainda, nota do respectivo enquadramento constitucional, interacção com as Convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal e conformidade ao Direito Comunitário. Conclui-se com uma breve análise dos factores complementares de atractividade de Portugal como jurisdição de residência para as pessoas singulares.

This article aims to analyse, in an exhaustive way, the new tax regime for non-habitual residents, introduced in the Personal Income Tax Code by Decree-Law nr. 249/2009, of 23 September that approved the Tax Code of Investment, which departs from the traditional international tax policy adopted by Portugal, essentially based on a capital-importing State perspective, aiming to safeguard the source taxation of income. In this text we describe, in a comparative view, the foreign regimes akin to the one now introduced in Portugal. Subsequently, we deal with the features of the new Portuguese regime, its systematic integration and its interaction with the remaining rules on the taxation of income of individuals in Portugal. Examples of its practical application will also be presented, some of its

shortcomings, incompleteness and inconsistencies will be pointed out and reference will be made to its development by Ministerial Order and Administrative Ruling, as well as to some illegalities derived from the latter. A note will also be given on its constitutional framework, interaction with the conventions to avoid double taxation concluded by Portugal and conformity with Community Law. The article concludes with a brief analysis of the complementary factors of attractiveness of Portugal as a residence jurisdiction for individuals.

## ÍNDICE

1. - *Introdução.* 2. - *A medida e os objectivos subjacentes.* 3. - *Regimes similares no Direito comparado.* 3.1. - *O regime britânico.* 3.2. - *O regime suíço.* 3.3. - *O regime francês.* 3.4. - *O regime holandês.* 3.5. - *O regime espanhol.* 3.6. - *O regime de Gibraltar* 4. - *Aspectos sistemáticos.* 5. - *A residência não habitual prevista no artigo 16.º do CIRS.* 6. - *A tributação dos rendimentos. Razão de ordem.* 7. - *A tributação dos rendimentos de fonte estrangeira.* 7.1. - *Rendimentos da Categoria A.* 7.2. - *Rendimentos da Categoria B.* 7.3. - *Rendimentos das Categorias E, F e G.* 7.4. - *Rendimentos da Categoria H.* 7.5. - *Isenção com progressividade.* 7.6. - *Opção pelo método do crédito de imposto.* 8. - *A tributação dos rendimentos de fonte portuguesa.* 8.1. - *Rendimentos da Categoria A e B.* 8.2. - *Opção pelo englobamento.* 9. - *Articulação entre o regime aplicável aos rendimentos de fonte estrangeira e de fonte portuguesa das Categorias A e B.* 10. - *A tributação conjunta do agregado familiar.* 11. - *Alguns exemplos práticos de aplicação do regime.* 12. - *Insuficiências, incompletudes, inconsistências e ilegalidades na aplicação do regime.* 12.1. - *As tabelas de retenção na fonte.* 12.2. - *A transparência fiscal internacional.* 12.3. - *A tabela de actividades aprovada pela Portaria n.º 12/2010.* 12.4. - *As posições administrativas assumidas na Circular n.º 2/2010.* 13. - *Algumas questões constitucionais.* 13.1. - *A configuração legal do regime pelo Decreto-Lei n.º 249/2009.* 13.2. - *A densificação administrativa pela Portaria n.º 12/2010.* 14. - *Algumas questões quanto à interacção com as Convenções para evitar a Dupla Tributação celebradas por Portugal.* 14.1. - *Da perda pretérita, por tie-break das Convenções, da residência fiscal portuguesa.* 14.2. - *Da perda actual, por tie-break das Convenções, da residência fiscal portuguesa por parte de residentes não habituais.* 14.3. - *Da qualidade de residente para efeitos das Convenções.* 15. - *Breve apontamento de Direito Comunitário.* 16. -

*Factores complementares de atractividade de Portugal como jurisdição de residência para as pessoas singulares. 17. – Conclusão.*



## Introdução

O Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro,<sup>1</sup> aprovou o Código Fiscal do Investimento (CFI). Entre as medidas nele incluídas encontra-se o “*Regime fiscal do investidor residente não habitual*”. O presente artigo debruça-se sobre este novo regime fiscal, analisando o impacto das alterações introduzidas no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e a sua articulação com as restantes regras aplicáveis à tributação de pessoas singulares em Portugal.

## A medida e os objectivos subjacentes

Julga-se indispensável à correcta compreensão deste novo regime uma referência aos objectivos que lhe subjazem. Apesar da redacção lacónica do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 249/2009, o legislador não deixou de aí apontar as bases deste diploma. O primeiro parágrafo afirma que “*A crescente projecção de Portugal no cenário mundial obriga a uma reflexão profunda sobre as orientações negociais nas relações económicas internacionais, sendo, nesta perspectiva, imperioso que seja delineada uma estratégia fiscal global assente nos actuais paradigmas da competitividade. Esta circunstância conduz a que os instrumentos de política fiscal internacional do nosso país devam funcionar como factor de atracção da localização dos factores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português.*”

---

\* Ricardo da Palma Borges & Associados - Sociedade de Advogados, R.L. / [geral@ricardodapalmaborges.com](mailto:geral@ricardodapalmaborges.com) / [www.rpba.pt](http://www.rpba.pt). Os autores agradecem a revisão atenta, a crítica pertinente e os comentários perspicazes e amigos do Dr. Gustavo Lopes Courinha, colega de sociedade, e do Dr. Manuel Lopes Faustino, a quem, contudo, não são imputáveis quaisquer imperfeições deste estudo.

\*\* O presente estudo foi finalizado em Maio de 2010, salvo uma ou outra consulta subsequente. Posteriormente a esta data apenas foram consideradas as alterações inseridas no Código do IRS pela Lei n.º 11/2010, de 15 de Junho, pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, e pela Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2011, tal como apresentada pelo Governo à Assembleia da República em 15 de Outubro de 2010, e que deixaram incólume o regime que aqui se analisa. Assim, não foi possível considerar o excelente estudo sobre as questões genéricas da residência em sede de IRS do Dr. Manuel Lopes Faustino “Os Residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português” in *Cadernos de Ciência e de Técnica Fiscal*, N.º 424, 2009, pp. 99-147, em virtude de esta revista apenas ter sido distribuída posteriormente a Maio de 2010.

<sup>1</sup> Publicado no *Diário da República*, 1.ª Série, n.º 185, de 23 de Setembro de 2009.

Estes objectivos, expressamente assumidos no diploma preambular do CFI, representam uma ruptura com a política fiscal internacional tradicionalmente adoptada por Portugal, essencialmente baseada numa perspectiva de Estado importador de capitais, que pretende salvaguardar a tributação na fonte dos rendimentos,<sup>2</sup> o que é também afirmado pelo Professor Doutor Carlos Lobo, Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais em funções à altura da aprovação e publicação deste Código em artigo recente.<sup>3</sup>

Os indivíduos que se pretende atrair com o regime, nomeadamente os designados por *High Net Worth Individuals* (HNWI) - indivíduos com rendimento ou património líquido muito elevado -, caracterizam-se pela mobilidade internacional, sendo em grande medida sensíveis aos estímulos fiscais nas suas decisões de localização.<sup>4</sup>

Este facto aconselhava que se tentassem superar os constrangimentos decorrentes da tributação universal e progressiva dos residentes em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), ademais com um escalão máximo de 45,88% - e que se irá elevar, brevemente, a 46,50% - atingível por rendimentos relativamente moderados, introduzindo factores de incentivo fiscal à atracção deste segmento móvel da população mundial. Foi precisamente isto que o novo regime pretendeu.

O objectivo central de aumentar a competitividade fiscal do IRS é, na opinião dos autores, prosseguido de duas formas distintas pelo regime ora criado:

- i. através da introdução do método da isenção na eliminação da dupla tributação internacional dos rendimentos de fonte estrangeira obtidos pelos residentes não habituais; e

---

<sup>2</sup> A este respeito cfr. PIRES, Manuel – *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, 1984, pp. 584-589 e BORGES, Ricardo Henriques da Palma - «Em torno do investimento estrangeiro e contratos fiscais» In *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89 - Jornadas em Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*, Coimbra: Edições Almedina, 2005, pp. 399-400.

<sup>3</sup> LOBO, Carlos - «Política fiscal em tempo de recessão» In *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, N.º 3, Ano 2 (2009), pp. 25-26 e 28.

<sup>4</sup> Segundo estudo conjunto realizado em 2008 pelo Citi Private Bank e pela consultora imobiliária Knight Frank que estima que a tributação é o factor mais relevante na escolha da residência principal ou primária dos HNWI, *apud* o estudo da OCDE – *Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance*, Paris: OECD Publishing, 2009, p. 21.

- ii. por meio de uma tributação mitigada e proporcional de certos rendimentos do trabalho dependente e independente (incluindo os obtidos em Portugal) auferidos pelos sujeitos passivos de IRS a quem seja reconhecida esta qualidade.

Estes dois traços fundamentais indiciam que o regime visa atingir outros tantos tipos, distintos, de destinatários não residentes: por um lado, os que se dispõem a estabelecer domicílio em Portugal de forma permanente (por exemplo, profissionais independentes, reformados e pensionistas) e, por outro, sobretudo ao nível dos trabalhadores dependentes ou membros dos órgãos sociais de pessoas colectivas, os que aqui apenas pretendem estabelecer uma residência temporária, decorrente de relações de destacamento ou de expatriação.

O primeiro conjunto é, naturalmente, mais susceptível de obter rendimentos de fonte estrangeira; inversamente, o segundo auferirá predominantemente rendimentos de fonte portuguesa e, em especial, rendimentos do trabalho dependente. Tal explica a configuração particular dos dois mecanismos essenciais deste regime.

Podemos, assim, concluir que o novo regime fiscal da residência não habitual em sede de IRS possui uma natureza dual.

### **Regimes similares no Direito comparado**

O novo regime português não é experiência isolada ou pioneira no domínio da tributação do rendimento dos HNWI ou dos expatriados.<sup>5</sup>

Com efeito, inúmeros Estados adoptam formas de tributação privilegiada ou mitigada das pessoas com as quais estabelecem laços não permanentes.

De entre as jurisdições europeias, por serem aquelas que mais afinidades apresentam com Portugal, por razões geográficas (pertença ao mesmo continente), políticas [inserção na União Europeia (UE) ou no Espaço Económico Europeu (EEE)], económicas (uma população com livre acesso ao

---

<sup>5</sup> As questões que rodeiam estes regimes foram discutidas no seminário E (intitulado “*Special measures for temporary residents*”) do 63.º Congresso Anual da Associação Fiscal Internacional, que teve lugar em Vancouver, Canadá, de 30 de Agosto a 4 de Setembro, e que se encontra resumido em INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, *Yearbook 2009*, Holanda: Verweij Printing, 2010, p. 64 *et seq.*

espaço Schengen, ao qual a própria Suíça aderiu recentemente<sup>6</sup>), e tributárias (sistemas fiscais semelhantes ao Português, nomeadamente quanto à existência de impostos universais e progressivos sobre o rendimento individual), assinalam-se de seguida as características fundamentais dos regimes vigentes no Reino Unido, Suíça, França, Holanda e Espanha. Em virtude da sua proximidade geográfica far-se-á igualmente uma breve referência ao regime vigente em Gibraltar.

Antes, convirá referir que também estes regimes se podem agrupar pelo tipo de destinatários que procuram atrair, destringendo-se aqueles que prevêm uma tributação mitigada do rendimento de fonte estrangeira e os que estabelecem tributações favoráveis do de fonte doméstica, sendo, como tais, respectivamente dirigidos a quem adquira uma residência permanente, por um lado, e aos expatriados (*rectius* impatriados) e residentes temporários, por outro.

Assim, os regimes fiscais do Reino Unido e Suíça, bem como o de Gibraltar, são predominantemente dirigidos aos indivíduos que passam a aí residir permanentemente (e que verificam pressupostos, normalmente pretéritos à aquisição de residência fiscal, que os isolam do regime fiscal aplicável aos residentes plenos), ao passo que o vigente em França é principalmente apontado a residentes temporários. Os regimes espanhol e holandês dirigem-se a ambos os tipos de sujeitos, apresentando-se como duais ou completos, tal como o português.<sup>7</sup>

Pela sua notoriedade e ancestralidade começamos por descrever o vigente no Reino Unido.

### **O regime britânico**

O regime britânico cinde *domicile* e *residence* (e, dentro desta, os *ordinary* e os *non-ordinary residents*).<sup>8</sup> Aquele primeiro conceito apela a diversas subdistinções (actualmente apenas os *domicile*

---

<sup>6</sup> Cfr. Acordo entre a União Europeia, a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça relativo à associação da Confederação Suíça à execução, à aplicação e ao desenvolvimento do acervo de Schengen, aprovado, em nome da Comunidade, pela Decisão do Conselho n.º 2008/146/CE, de 28 de Janeiro, publicado no *Jornal Oficial*, Série L, de 27 de Fevereiro de 2008.

<sup>7</sup> Existem Estados que, nos seus esforços de atracção de HNWI, utilizam instrumentos não fiscais, chegando mesmo a conceder a nacionalidade na base de um investimento realizado no país (*citizenship by investment*), caso da Áustria.

<sup>8</sup> Para mais informações sobre este regime cfr., por todos, a obra de KESSLER, James - *The Taxation of Foreign Domiciliaries*, 8.ª Edição, Oxford: Key Haven Publications PLC, 2009. Variada bibliografia adicional, nomeadamente sobre os desenvolvimentos recentes, e os receios que eles geraram, está disponível *on-line*, designadamente HM TREASURY - A summary of responses to paying a fairer share: a consultation on residence and domicile [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.hm-treasury.gov.uk/4968.htm>; HM TREASURY - Paying a fairer share: a consultation on residence and domicile [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.hm->

*of origin e domicile of choice*, mas mais remotamente o *domicile of chattel*, que a mulher obtinha por inerência do domicílio do marido) que radicam no estabelecimento de laços permanentes com a jurisdição; este último tem por base uma contagem de dias de presença física, em moldes tradicionais.

Não equivalendo embora à nacionalidade, o *domicile* apresenta com ela naturais zonas de sobreposição, sendo que os nacionais ingleses, p.e. os que nasçam em Inglaterra, têm *domicile of origin* neste país. No entanto, a simples circunstância de se ser filho de pai inglês é suficiente para atribuir, pelo menos num primeiro momento, um *domicile of dependency* ao descendente.

O *domicile* está igualmente próximo da noção de “centro de interesses vitais” presente no Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE (MCOCDE), embora pareça atribuir uma relevância maior à “estreiteza” das relações pessoais do que à das relações económicas.

---

[treasury.gov.uk/4968.htm](http://treasury.gov.uk/4968.htm); HM TREASURY - Chancellor of the Exchequer's Budget statement [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.hm-treasury.gov.uk/2708.htm>; HM TREASURY - Costing the Shadow Chancellor's proposal for a new levy of £ 25,000 per annum for non-domiciles [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: [www.hm-treasury.gov.uk/d/foi\\_costingtemplate031007.pdf](http://www.hm-treasury.gov.uk/d/foi_costingtemplate031007.pdf); HM TREASURY - Reviewing the residence and domicile rules as they affect the taxation of individuals: a background paper [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: [www.hm-treasury.gov.uk/d/adres273kb03.pdf](http://www.hm-treasury.gov.uk/d/adres273kb03.pdf); HM REVENUE & CUSTOMS - Residents and non-residents: liability to tax in the United Kingdom [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: [www.hmrc.gov.uk/pdfs/ir20.pdf](http://www.hmrc.gov.uk/pdfs/ir20.pdf); DIXCART INTERNATIONAL LIMITED - Changes in the way that individuals will be taxed in the United Kingdom [Consultado em Outubro de 2009]; DIXCART INTERNATIONAL LIMITED - Changes in the way that non domiciled resident individuals will be taxed in the United Kingdom [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.dixcart.com/article/IN161.htm>; DIXCART INTERNATIONAL LIMITED - United Kingdom Jurisdiction Note [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.dixcart.com/article/JNF.htm>; DIXCART INTERNATIONAL LIMITED - Letter from the Acting Chairman of HM Revenue & Customs regarding the tax changes relating to United Kingdom non-domiciles due to come into effect on 6th April 2008 [Consultado em Outubro de 2009], disponível em: <http://www.dixcart.com/article/HN8.htm>; BAUMAN, Bob - Going, going, gone: why Brits are bound for greener tax pastures [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.sovereignsociety.com/>; WIKIPEDIA, Income in the United Kingdom [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: [http://en.wikipedia.org/wiki/Income\\_in\\_the\\_United\\_Kingdom](http://en.wikipedia.org/wiki/Income_in_the_United_Kingdom); APARNA, Nathan - The United Kingdom as an offshore centre [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: [http://www.taxbar.com/documents/The\\_United\\_Kingdom\\_as\\_an\\_Offshore\\_Centre\\_AN.pdf](http://www.taxbar.com/documents/The_United_Kingdom_as_an_Offshore_Centre_AN.pdf); THE DAILY TELEGRAPH - Non doms: the nom-dom who will soon be on his bike. [Consultado em 31 DE Maio de 2010], disponível em: <http://www.telegraph.co.uk/>; COLMAN, Elizabeth / ROZENBERG, Gabriel - Wealthy non-doms face new crackdown on tax liability [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.timesonline.co.uk/>; BBC NEWS - Q&A: taxing non-doms.", [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://news.bbc.co.uk/>; FINANCEJOBS.IE - The United Kingdom 'non doms' move [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.financejobs.ie>; THE INDEPENDANT - Fears of brain drain as EMI owner moves to tax haven, disponível em <http://www.independent.co.uk/news/business/news/fears-of-brain-drain-as-emi-owner-moves-to-tax-haven-1682708.html>. [Consultado em 31 de Maio de 2010]; LOWTAX.NET - United Kingdom: individual non-resident taxation [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.lowtax.net/>; LOWTAX.NET - United Kingdom: special expatriate fiscal regime [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.lowtax.net/>; FAITH, Joanna - WPP quits UK over foreign profits debate, [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.internationaltaxreview.com/>; e TOMMO'S PERSPECTIVES - Feeding the rich [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://mammjtommo.wordpress.com/>.

Enquanto os *domiciled residents* são tributados na base do princípio da universalidade, pelos seus rendimentos mundiais, os *non-domiciled residents* são tributados segundo o princípio da territorialidade, pelos rendimentos de fonte local britânica. Como excepção, os *non-domiciled residents* são igualmente tributados pelos rendimentos de fonte estrangeira que sejam remetidos para o Reino Unido (*remittance basis*).

A remessa de rendimentos para o Reino Unido considera-se realizada no momento em que ocorra a sua transferência financeira ou a sua utilização no Estado, um critério que apresenta enormes dificuldades de controlo. É também de referir que os conceitos de *domicile* e de *remittance* não se encontram, no seu essencial, positivados, decorrendo antes de construções jurisprudenciais, o que contribui para aumentar as incertezas que rodeiam a aplicação deste regime.<sup>9</sup>

Recentes alterações legislativas pretenderam eliminar algumas lacunas ou práticas anómalas, densificando diversas zonas, como a noção de *remittance*, e introduzindo para os *non-domiciled* com mais de sete anos de residência no Reino Unido num período de dez uma tributação mundial em sede de *Capital Gains Tax* ou, em alternativa, uma tributação forfetária anual de £30,000, que acresceria à *remittance basis*.

Os *non-domiciled residents* são genericamente abrangidos pelas Convenções de Dupla Tributação (CDT) celebradas pelo Reino Unido.

### **O regime suíço**

Os nacionais estrangeiros que pretendam residir na Suíça, nunca aí tenham desenvolvido actividades económicas substanciais e não pretendam vir a desenvolvê-las, têm à sua disposição o denominado *fiscal deal* em que a tributação pessoal é feita numa base de *lump sum assessment*.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Sobre as múltiplas formas de repatriar rendimentos para o Reino Unido sem que a noção de *remittance* se encontre preenchida veja-se o interessante artigo de GRUNDY, Milton - «The Principessa» in *GITC Review*, Vol. 8, N.º 2, 2009 [Consultado em 31 de Maio de 2010]. Disponível em: [http://www.taxbar.com/The\\_Principessa\\_MG.pdf.pdf](http://www.taxbar.com/The_Principessa_MG.pdf.pdf).

<sup>10</sup> Sobre os aspectos essenciais deste regime ver MERHAI, Joseph - «Clarification of lump-sum taxation in Switzerland» in *Bulletin for International Taxation*, Vol. 57, N.º 7, 2003, p. 289 *et seq.* Ver também a este respeito BAUMAN, Bob - Just how tough is it to get your Swiss citizenship? [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.sovereignsociety.com/>; e LOWTAX.NET - Switzerland: personal taxation [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.lowtax.net>.

Tal envolve uma certificação de que o património líquido do nacional estrangeiro não é inferior a 2 milhões de francos suíços e uma negociação com o Cantão onde se pretende estabelecer a residência, sendo o rendimento da pessoa singular determinado, por exemplo, por referência a um múltiplo da sua despesa em itens como alimentação ou alojamento, sendo que o resultado não pode ser inferior a uma cifra determinada por recurso a uma fórmula relativa ao rendimento de fonte suíça. O rendimento assim apurado é sujeito às taxas de tributação normais.

Os residentes que sejam beneficiários do *fiscal deal* são genericamente abrangidos pelas CDT celebradas pela Suíça, ainda que com limitações em alguns tratados.

Este regime, apesar de abranger também o rendimento de fonte suíça, é claramente destinado a indivíduos que pretendam aí estabelecer uma residência permanente e ao seu rendimento de fonte estrangeira, uma vez que pressupõe a ausência de rendimentos significativos de fonte doméstica.

### **O regime francês**

Em 10 de Junho de 2008 foi aprovado na Assembleia Nacional Francesa um novo regime fiscal para “impatriados”, pessoas singulares destacadas para França ou directamente contratadas por um empregador francês e que não tenham sido residentes naquele território nos cinco anos anteriores ao seu destacamento ou contratação.<sup>11</sup>

O regime aplicar-se-á até ao dia 31 de Dezembro do 5.º ano subsequente ao da chegada a França. Ele permite às pessoas singulares destacadas em França por um empregador estrangeiro excluir do seu rendimento tributável os elementos do mesmo que se encontrem directamente relacionados com o destacamento. Se as pessoas singulares forem contratadas por um empregador nacional podem excluir da base tributável os elementos do rendimento que apresentem tal relação ou, em alternativa, beneficiar de uma dedução forfetária de 30% do respectivo montante.

---

<sup>11</sup> Sobre as características gerais deste regime ver JACQUOT, Nicolas - France: A more attractive tax regime for impatriates [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.internationaltaxreview.com/>. Ver também OCRA WORLDWIDE LIMITED - France to introduce new impatriate regime [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.ocra.com/newsletter/>; LOMAS, Ulrika - France to Introduce new impatriate regime [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.lawandtax-news.com/>; e THE FOUNDATION SOCIETY - France: New Impatriate Tax Regime [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.foundationssociety.com/>.

No entanto, se o montante do rendimento que permanece tributável em França, depois de aplicar estes benefícios, for inferior à remuneração ali paga a uma pessoa singular num posto de trabalho semelhante, a diferença é adicionada ao rendimento tributável, assim se assegurando que os contribuintes declaram pelo menos o mesmo montante de rendimento tributável que um trabalhador local na mesma situação.

Existe ainda uma isenção, sujeita a um limite, para o rendimento residual que seja tributável após a exclusão dos elementos directamente conexos com o destacamento ou a dedução mencionada.

Não obstante ser maioritariamente dirigido aos rendimentos de fonte doméstica, o regime apresenta também vantagens fiscais para alguns rendimentos de fonte estrangeira auferidos pelos indivíduos abrangidos – *v.g.*, os rendimentos de partes sociais e de direitos de autor recebidos de um devedor residente num Estado com o qual a França tenha celebrado uma CDT (que inclua uma cláusula de assistência mútua em matéria de cobrança de impostos) apenas são tributados em metade do seu montante. A isto acresce uma faceta que extravasa o âmbito dos impostos sobre o rendimento: os sujeitos beneficiários são isentos do imposto francês sobre o património quanto aos seus bens situados fora do território nacional.

O regime abrange ainda os trabalhadores independentes, mas de forma muito limitada. Neste caso, a sua aplicação deixa de ser automática para passar a encontrar-se dependente de autorização da Administração Fiscal, que apenas a concederá nos casos em que: *i)* sejam desempenhadas certas actividades, previstas na legislação francesa; *ii)* o indivíduo efectue uma contribuição económica excepcional para a França; ou *iii)* invista mais de € 770.000 em pequenas e médias empresas localizadas na UE ou na Noruega e Islândia - Estados do Espaço Económico Europeu, não se prevendo, contudo, o investimento no Liechtenstein, que também é parte deste Acordo.

No entanto, estas particularidades não invalidam o essencial do sistema. Ele foi criado para os impatriados e dirige-se ao rendimento de fonte francesa por estes obtido.

## **O regime holandês**

A Holanda possui um regime especial de tributação de rendimentos de fonte estrangeira obtidos por residentes temporários desde a década de 50 do século passado.<sup>12</sup>

O regime foi revisto em 2001 e prevê actualmente que os estrangeiros que tenham uma relação temporária de trabalho dependente com uma sociedade ou organização não lucrativa sediada na Holanda (impatriados ou *inward expatriates*) são tributados como os residentes normais no que se refere aos rendimentos do trabalho dependente e imobiliários, mas beneficiam de uma dedução de 30% sobre o montante dos seus salários, que se presume corresponder aos custos suportados pelo empregador com a expatriação.

Tal significa que apenas 70% dos rendimentos do trabalho dependente auferidos pelos sujeitos passivos abrangidos por este regime é objecto de tributação, sendo o regime igualmente aplicável aos rendimentos do trabalho dependente auferidos fora da Holanda mas sobre os quais esta possua competência tributária ao abrigo de uma CDT. Os sujeitos abrangidos podem ainda receber certos subsídios não tributados, p.e. para a educação de descendentes em escolas internacionais.

Os benefícios do regime são concedidos por um período de dez anos a todos os estrangeiros que “possuam um *know-how* raro na Holanda” (conceito definido em função do grau de educação, experiência funcional e salário auferido), sendo que decorridos os primeiros 5 anos as autoridades fiscais holandesas geralmente requerem a comprovação de que esse *know-how* continua a existir.

Por sua vez, o rendimento decorrente de participações relevantes no capital de sociedades e da poupança e investimento é tributado de acordo com o regime aplicável aos não residentes.

O regime holandês é também aplicável a expatriados ou *outward expatriates*, trabalhadores contratados por um empregador residente na Holanda que sejam destacados para países asiáticos, africanos, da América Latina e para certos Estados europeus por mais de 45 dias num período de 12 meses. A estes é aplicado o mesmo regime de exclusão de tributação de 30% do rendimento do trabalho dependente auferido.

O regime não confere qualquer tratamento especial ao restante rendimento de fonte estrangeira dos sujeitos passivos por ele abrangidos, sendo essencialmente direccionado ao rendimento de fonte

---

<sup>12</sup> Sobre os aspectos essenciais deste regime ver de VRIES, H. - «New tax regime for expatriates: 30% allowance» in *European Taxation*, Vol. 41, N.º 5, 2001, pp. 172-176; JOL, Don T.J e PIETERSZ, Martin H. - «Netherlands: Tax Treatment of a Statutory Director in a Dual Role» in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 59, N.º 12, 2005, pp. 534-541.

holandesa e, em particular, aos rendimentos do trabalho dependente, partilhando assim características com o regime francês.

### **O regime espanhol**

O regime espanhol, em vigor desde 1 de Janeiro de 2004, mas regulado com detalhe apenas a partir de 10 de Junho de 2005,<sup>13</sup> faculta a trabalhadores dependentes e membros de órgãos estatutários que se expatriem para desenvolver actividade em Espanha, e que adquiram residência neste último Estado, a opção de serem tributados como não residentes no ano em que se dá a aquisição da residência e nos cinco anos subsequentes.

Esta opção traduz-se na não tributação dos seus rendimentos de fonte estrangeira e na tributação da totalidade dos seus rendimentos de fonte espanhola como se de não residentes se tratassem. Avulta em particular a circunstância de a esmagadora maioria dos rendimentos de fonte espanhola se encontrarem sujeitos a uma taxa única de 24%, e de os juros, dividendos e royalties de fonte doméstica serem tributados a uma taxa de 19%.

Como condições de acesso ao regime prevê-se que as pessoas singulares não podem ter sido residentes em Espanha em qualquer um dos dez exercícios anteriores ao “impatriamento”, que este pode derivar quer de um destacamento por entidade empregadora ou estatutária ou por início de uma nova relação desse tipo, que o trabalho seja efectivamente exercido em Espanha (admitindo-se, todavia, o exercício de actividades secundárias no exterior), que a actividade seja desenvolvida para uma entidade residente ou para um estabelecimento estável de entidade não residente, exigindo-se ainda que os correspondentes rendimentos não estejam isentos.

---

<sup>13</sup> Este regime encontra-se previsto no Real Decreto n.º 687/2005, de 10 de Junho, que modifica o *Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, aprovado pelo Real Decreto n.º 1775/2004, de 30 de Julho - disponível em: <http://www.aeat.es>. A respeito deste regime ver EZQUERRO, Teodoro Cordón - «Regímen fiscal especial para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de los trabajadores en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» in AAVV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Vol. III., 3.ª Edição, Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela Hazienda Publica, 2008, e também WIKIPEDIA - Beckham law [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: [http://en.wikipedia.org/wiki/Beckham\\_law](http://en.wikipedia.org/wiki/Beckham_law); e SIMMONS & SIMMONS - Implementation of new tax regime for expatriates in Spain [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: [www.simmons-simmons.com/docs/implementation\\_of\\_new\\_tax\\_regime\\_for\\_expatriates\\_in\\_spain.pdf](http://www.simmons-simmons.com/docs/implementation_of_new_tax_regime_for_expatriates_in_spain.pdf).

A opção pelo regime implica uma comunicação específica pelo trabalhador e uma acreditação pela Administração Tributária, sendo ele renunciável no seu decurso e dele podem ser excluídos os contribuintes que incumpram posteriormente à referida opção alguns dos seus requisitos.

Aos contribuintes que sejam tributados de acordo com esta opção é-lhes emitido um certificado de residência fiscal por imposição do próprio regime legal, sendo que quando se trate de beneficiar de uma CDT Espanha apenas revelará os pressupostos em que o mesmo certificado foi emitido sob condição de reciprocidade.<sup>14</sup> No entanto, a doutrina admite que a Administração Tributária pode recusar-se a emitir um certificado de residência por força do artigo 4.º do MCOEDE.<sup>15</sup>

Este regime é, de todos os aqui descritos, o que mais semelhanças apresenta com o português, ainda que este seja mais abrangente, uma vez que a sua aplicação não se encontra dependente de qualquer tipo de vínculo laboral ou económico com o país ou com entidades aqui residentes, dependendo única e exclusivamente da não residência fiscal pretérita e da residência fiscal actual dos sujeitos passivos que dele pretendam beneficiar.

Por fim, assinala-se que a revogação ou limitação do regime espanhol foi recentemente matéria de aceso debate político, na sequência do qual se estabeleceu um tecto de € 600.000 para os rendimentos por ele abrangidos, através de alteração legislativa com efeitos a 1 de Janeiro de 2010. Na ocasião de tais debates não faltou quem apontasse Portugal como destino provável não só dos estrangeiros negativamente afectados pela medida, como também dos espanhóis que deixem de estar dispostos a pagar impostos às taxas progressivas actualmente vigentes em Espanha (sendo a máxima de 43%).<sup>16 17</sup>

## **O regime de Gibraltar**

<sup>14</sup> Cfr. artigo 118.º do *Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*.

<sup>15</sup> EZQUERRO, Teodoro Córdón, *Op. Cit*, p. 1647.

<sup>16</sup> ARTERO, Alberto - *¿Quieren pagar un 20% de IRPF? Portugal les espera* [Consultado em Novembro de 2009], disponível em: <http://www.cotizalia.com/valor-anadido/quieren-pagar-20-IRPF-portugal-espera-20091104.html>.

<sup>17</sup> Esta taxa de 43% mantém-se, ao que sabemos, actualmente inalterada, não obstante vigorar desde 1 de Janeiro de 2010 uma taxa de 21% para os rendimentos da poupança que excedam os € 6.000. Os rendimentos da poupança de valor inferior continuam a ser tributados à taxa de 19%, a aplicável durante o ano de 2009 a todos os rendimentos deste tipo – cfr. DELOITTE, “*Spain – Highlights 2010*”, *International Tax and Business Guides*, disponível para download em <http://www.deloitte.com/>.

O regime de Gibraltar foi introduzido em 1992 e criou uma residência fiscal de “categoria 2”.<sup>18</sup> Os contribuintes abrangidos por este regime são tributados com base nos seus rendimentos de fonte mundial, mas a matéria colectável e o imposto anualmente devido encontram-se limitados a montantes pré-determinados (sendo o do último de £ 25,880, para o ano de 2009).

O acesso ao regime encontra-se dependente de várias condições, designadamente: (i) não existência de residência fiscal pretérita ou de um vínculo laboral remunerado em Gibraltar no período de 5 anos antecedente à obtenção deste estatuto; (ii) comprovação de que o património pessoal ascende a um mínimo de £ 2.000.000 e de que esta condição se manterá em anos futuros (não sendo incluído para efeitos do cálculo o valor da habitação principal do contribuinte); e (iii) estabelecimento de uma habitação em Gibraltar (por aquisição ou arrendamento), “elegível” para os efeitos deste regime (de acordo com critérios de zonamento, em função do valor patrimonial), devendo a mesma ser afectada ao uso exclusivo do contribuinte.

Os benefícios do regime podem ser usufruídos sem qualquer presença física em Gibraltar, embora seja necessário evitar a aquisição de residência fiscal estrangeira para assegurar a eficácia do mesmo, uma vez que até hoje este território não celebrou quaisquer CDT.

### **Aspectos sistemáticos**

Perante o panorama acima assinalado, Portugal decidiu trilhar um caminho já encetado por outros Estados e dotar-se de um regime de tributação dos residentes que não possuam laços permanentes com o território nacional.

O novo regime fiscal português foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, na sequência de uma autorização legislativa constante do artigo 126.º da Lei n.º 64-A/2008, que aprovou o Orçamento do Estado para 2009.

---

<sup>18</sup> Sobre os aspectos essenciais deste regime ver Le Breton, Ian - *Gibraltar: High Net Worth Residents in Gibraltar: How do you become one and are they good for us?* [Consultado em 31 de Julho de 2010], disponível em [http://www.mondaq.com/article.asp?articleid=105348&email\\_access=on](http://www.mondaq.com/article.asp?articleid=105348&email_access=on) e PricewaterhouseCoopers - *Tax-Efficient Residence in Gibraltar* [Consultado em 31 de Maio de 2010], e disponível em: [http://www.pwc.com/en\\_GI/gi/publications/assets/TaxBulResiGibJul2010.pdf](http://www.pwc.com/en_GI/gi/publications/assets/TaxBulResiGibJul2010.pdf).

A sua integração 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.

Com efeito, não há qualquer relação sistemática entre os novos regimes de benefícios fiscais contratuais ao investimento e à internacionalização das empresas nacionais em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), Impostos Municipais sobre Imóveis e sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis e Imposto do Selo, e o regime fiscal da residência não habitual em sede de IRS.

O novo regime fiscal foi construído através de alterações ao CIRS, em concreto aos seus artigos 16.º (residência), 22.º (englobamento), 72.º (taxas especiais) e 81.º (que tinha anteriormente por epígrafe “*crédito de imposto por dupla tributação internacional*” e que passa a referir-se apenas à “*eliminação da dupla tributação internacional*”), resultantes do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 29/2009, mas foi simultaneamente alvo de integração no CFI (constituindo a sua Parte III), publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 29/2009.

Esta dupla consagração do regime levanta a dúvida de saber se o regime será apenas aplicável a “investidores” residentes não habituais, como parece poder resultar de uma interpretação sistemática da epígrafe da Parte III do CFI (“*regime fiscal do investidor residente não habitual*”) e do artigo 1.º deste diploma, que dispõe que “*O presente Código Fiscal do Investimento, [...], estabelecendo ainda o estatuto do investidor no caso de este ser um residente não habitual em território português.*”

Em nossa opinião, esta não será a interpretação correcta, porquanto os elementos assinalados não apresentam qualquer conexão com o regime decorrente das alterações ao CIRS produzidas pelo Decreto-Lei n.º 29/2009, que se apresenta como genericamente aplicável a todos os sujeitos passivos de IRS que preencham os requisitos doravante aí estabelecidos, sem supor a respectiva qualificação como “investidores”. Com efeito, à margem do CFI, o regime tem plena vigência, por via das novas disposições do CIRS.

Estamos conscientes que esta posição esvazia a autonomia do regime fiscal dos residentes não habituais, publicado como integrante do CFI, em relação ao CIRS. Não obstante, não se vislumbra qualquer razão que pudesse ter conduzido o legislador à alteração expressa dos preceitos relevantes do CIRS no caso de pretender atribuir ao regime um carácter autónomo.

A isto acresce que a boa hermenêutica aconselha a que eventuais elementos sistemáticos – se alguns se conseguem extrair do atípico Decreto-Lei n.º 29/2009 –, devendo ser ponderados, não preponderem sobre as opções assumidas no texto.<sup>19</sup>

Por fim, razões de ordem prática desaconselham que se faça depender a aplicação do regime de uma densificação interpretativa do conceito indeterminado de “investidor”, o que implicaria uma enorme insegurança, replicando em Portugal os criticados aspectos do regime britânico, e prejudicaria os objectivos àquele inerentes, na medida em que seria difícil motivar qualquer não residente a passar a residir em Portugal sob tamanha incerteza.

Esta questão foi, de certo modo, clarificada com a publicação da Portaria do Ministro de Estado e das Finanças n.º 12/2010, de 7 de Janeiro, que aprova a tabela de actividades de elevado valor acrescentado para os efeitos dos artigos 72.º, n.º 6, e 81.º, n.º 4, do CIRS, na sua nova redacção (e que serão adiante melhor descritos).

Esta tabela encontra-se construída de forma similar à de actividades prevista na parte final do artigo 151.º do CIRS, sendo que a dos “*investidores, administradores e gestores*” é apenas uma das muitas aí previstas, não se exigindo quanto às restantes que assumam qualquer carácter de “investimento”.

Ora, se se admite que sujeitos que não exercem uma actividade de investimento acedam aos regimes dos referidos artigos 72.º, n.º 6, e 81.º, n.º 4, do Código, e sendo estes apenas aplicáveis aos “residentes não habituais em território português”, é porque, em momento logicamente anterior, se entendeu que o regime era aplicável a todos os indivíduos que cumpram com o critério de não residência fiscal pretérita do artigo 16.º, n.º 6, sejam ou não “investidores”.

### **A residência não habitual prevista no artigo 16.º do CIRS**

O artigo 16.º do CIRS passou a dispor, no seu novo n.º 6: “*Considera -se que não têm residência habitual em território português os sujeitos passivos que, tornando--se fiscalmente residentes, nomeadamente ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1, não tenham em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como tal em sede de IRS.*”

---

<sup>19</sup> Cfr. ASCENSÃO, José de Oliveira - *O Direito - Introdução e Teoria Geral*, 11.ª Edição, Coimbra: Editora Almedina, 2001, pp. 394.

Faz-se assim apelo a uma não residência fiscal pretérita num período de 5 anos para definir o conjunto de beneficiários do regime.

Os sujeitos passivos devem tornar-se residentes fiscais em Portugal ao abrigo de qualquer das regras constantes dos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º, sendo a referência do n.º 6 à al. b) do n.º 1 (o caso dos sujeitos passivos que, tendo permanecido em território nacional por um período inferior a 183 dias, seguidos ou interpolados, num dado ano, aqui disponham, em 31 de Dezembro desse mesmo ano, de uma habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual) meramente exemplificativa.

Presume-se que o legislador a tenha consagrado por, efectivamente, ser esta a via mais expedita para adquirir a residência fiscal nacional.

O direito ao regime de tributação dos residentes não habituais adquire-se, nos termos do n.º 7, “com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da DGCP”, e vigora por um prazo de dez anos, “renovável” nas palavras da lei.

Esta referência à possibilidade de renovação do estatuto de residente não habitual decorrido o primeiro período de dez anos não pode, em nossa opinião, ser interpretada de forma contrária aos requisitos de acesso ao regime. Assim, para que haja “renovação” e, deste modo, volte a surgir na esfera de um sujeito passivo o direito a ser tributado como residente não habitual, será necessário um hiato de 5 anos de ausência de residência fiscal em Portugal. “Renovável”, na nossa leitura, equivale a “Usufruível mais do que uma vez, verificados os requisitos de acesso ao regime”, e não a “Extensível automaticamente no final do prazo, à margem dos requisitos de acesso ao regime”. A referência expressa a este carácter do regime apresenta-se aliás, a nosso ver, como redundante.

Os novos n.ºs 8 e 9 do artigo 16.º do CIRS definem como critério indispensável ao gozo do direito a ser tributado como residente não habitual a manutenção de residência fiscal em Portugal em cada um dos dez anos relevantes, permitindo, contudo, que os residentes não habituais não percam duradouramente os benefícios do regime pelo facto de num ou mais anos deste período não cumprirem com esse requisito. Deste modo, é possível retomar o gozo do regime com o reatar da residência fiscal portuguesa em qualquer dos anos deste período.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> A este respeito, aponta-se um efeito curioso, resultante da conjugação dos novos n.ºs 8 e 9 do artigo 16.º do Código do IRS com o seu já existente n.º 5 (“São ainda havidas como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique aquela

Resta referir que o Decreto-Lei n.º 249/2009 foi aprovado com efeitos retrospectivos a 1 de Janeiro de 2009, nos termos do seu artigo 9.º. Em nossa opinião, qualquer indivíduo que tenha adquirido residência fiscal portuguesa no ano de 2009 e cumpra com o requisito de não ter mantido, num período pretérito de 5 anos, residência fiscal em Portugal, poderá dele beneficiar nos anos fiscais de 2009 a 2018 (inclusive, em ambos os casos). E tal sucede, a nosso ver, mesmo que a condição referida na al. a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS (permanência por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em território nacional) se tenha integralmente verificado antes da publicação daquele diploma - o que é perfeitamente possível tendo em conta que ela ocorreu em 23 de Setembro, e que se essa permanência for contada ininterruptamente a partir de 1 de Janeiro de 2009 se terá por verificada a residência no dia 4 de Julho. Não é este, contudo, o entendimento administrativo da DGCI, conforme se verá adiante no ponto 12.4.

Na opinião dos autores, o que não será já possível é que alguém que adquiriu residência fiscal em ano anterior ao de 2009 beneficie do regime pelo período de dez anos estabelecido no n.º 7 deste artigo, descontando a este o número de anos passados em Portugal no período que mediou entre a aquisição de residência fiscal portuguesa, sem a ter mantido nos cinco anos antecedentes, e o ano fiscal de 2009.

Esta interpretação não violaria a regra geral de aplicação das leis do tempo constante do n.º 1 do artigo 12.º do Código Civil, nos termos do qual a lei só dispõe para o futuro. Tutelar os efeitos possíveis das situações verificadas antes de 2009 equivaleria apenas a aplicar o novo regime, na medida do possível, às situações já constituídas mas ainda existentes, adquirindo tais sujeitos passivos o direito a beneficiar da tributação como residentes não habituais pelos períodos remanescentes com a inscrição em 2009 dessa qualidade no cadastro de contribuintes. Seria ainda totalmente conforme às disposições da Lei Geral Tributária (LGT) sobre a aplicação no tempo da lei fiscal, uma vez que o artigo 12.º, n.º 1, deste diploma estatui exactamente o mesmo que a parte inicial do artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil – *“As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor [...]”*.

Considera-se, no entanto, que esta interpretação não se adequa ao n.º 2 deste último artigo, o qual determina *“Quando a lei dispõe sobre as condições de validade substancial ou formal de quaisquer factos ou sobre os seus efeitos, entende-se, em caso de dúvida, que só visa os factos novos; mas, quando*

---

*mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de actividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português”*): deslocalizando a residência fiscal para um destes territórios, por via da regra de “residência alargada”, continuar-se-á a residir em Portugal, para efeitos de IRS, e portanto a beneficiar do regime da residência fiscal não habitual – ainda que alguns dos seus benefícios se encontrem vedados a rendimentos com fonte em tais territórios de tributação privilegiada, conforme se verá no ponto 7. *infra*.

*dispuser directamente sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, abstraindo dos factos que lhes deram origem, entender-se-á que a lei abrange as próprias relações já constituídas, que subsistam à data da sua entrada em vigor.”*

Ora, o registo no cadastro de contribuintes da DGCI enquanto residente não habitual, exigido pelo n.º 7 do artigo 16.º do CIRS, constitui um caso em que a lei dispõe sobre o conteúdo de uma relação jurídica – a tributária – sem abstrair dos factos que lhe deram origem. O acto formal do registo assume-se, assim, como um facto constitutivo desta relação, sendo impossível, por isso, abranger as situações constituídas anteriormente à sua data em vigor.<sup>21</sup>

Assim, as alterações operadas pelo artigo 16.º têm efeitos retrospectivos ou de retroconexão<sup>22</sup> limitados ao dia 1 de Janeiro de 2009, que se erige assim em data-barreira.

Conforme já mencionado, a Administração Fiscal discorda desta posição, tendo erigido antes como data-barreira o dia 23 de Setembro de 2009 na Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio de 2010,<sup>23</sup> o que é manifestamente ilegal, por violação do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 249/2009.

Questão conexa é a de saber se alguém que adquira residência fiscal portuguesa em 2009, não a tenha mantido nos cinco anos antecedentes e não obtenha o registo dessa qualidade no cadastro de contribuintes neste mesmo ano poderá beneficiar do estatuto.

A condição de entrada no regime, tal como se encontra redigida no n.º 6 do artigo 16.º do CIRS, implica que qualquer não residente que se torne residente, para efeitos fiscais, em Portugal, em 2009 ou em qualquer ano fiscal subsequente, e que não tenha sido tributado como tal nos cinco anos anteriores àquele, deverá ver a sua qualidade de residente não habitual automaticamente reconhecida no momento da sua inscrição no cadastro de contribuintes.

Tal implica: *i)* que quaisquer erros ocorridos ao nível do cadastro de contribuintes no ano de 2009, resultantes da sua falta de adaptação ao novo regime, não tenham efeitos prejudiciais para os

---

<sup>21</sup> Cfr. ASCENSÃO, José de Oliveira – *Op. Cit.*, p. 545, em que se afirma que a “*A lei pode regular os efeitos como expressão de uma valoração dos factos que lhes deram origem: neste caso aplica-se só aos novos factos.*” MACHADO, João Baptista – *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 15.ª Reimpressão, Coimbra: Editora Almedina, 2006, pp. 234-237, apela à distinção entre âmbito de competência e âmbito de aplicação da lei nova, afirmando que os factos que regulam a primeira são apenas os factos constitutivos. Assim, a lei nova não se aplica a factos constitutivos (modificativos ou extintivos), por ela própria assumidos como tal, verificados antes da sua entrada em vigor. A lei nova pode fazer apelo a factos passados anteriormente à data da sua entrada em vigor para definir os seus efeitos (entre os quais o seu âmbito de aplicação), mas não pode já regular situações jurídicas não existentes anteriormente à data da sua entrada em vigor.

<sup>22</sup> Na expressão de MACHADO, João Baptista, *Op. Cit.*, p. 236-237.

<sup>23</sup> E disponível para download em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/>.

sujeitos passivos que se encontrem nas condições exigidas; e *ii*) que a estes não é conferida qualquer opção pelo enquadramento ou não no regime.

Mais uma vez, a posição assumida pela Administração Fiscal na mencionada Circular é contrária, afirmando-se aí que os benefícios do regime apenas serão concedidos aos sujeitos passivos que se tenham inscrito no cadastro “*no pressuposto que poderiam ser abrangidos pelo regime de tributação estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, [...]*”. Também este entendimento administrativo é manifestamente ilegal, por desconsiderar o efeito automático legalmente previsto.

### **A tributação dos rendimentos. Razão de ordem**

Conforme mencionado, o regime nacional segue um modelo dual, prosseguindo simultaneamente objectivos típicos quer dos regimes de tributação de *non-domiciled*, quer de impatriados.

No entanto, a forma particular como se encontra redigido permite, de um ponto de vista sistemático, distinguir dois subregimes: um de tributação atenuada dos rendimentos do trabalho dependente e independente auferidos por impatriados, residentes não habituais (com uma componente para o rendimento de fonte doméstica e outra para o rendimento de fonte estrangeira), e outro de isenção para os rendimentos de fonte estrangeira dos *non-domiciled*.

Por isso, o critério expositivo seguido abaixo, operando uma distinção entre a tributação dos rendimentos *de fonte estrangeira* e a dos *de fonte doméstica* funda-se exclusivamente em razões pedagógicas e não em quaisquer outras.

### **A tributação dos rendimentos de fonte estrangeira**

Uma das grandes novidades deste regime consiste na adopção, pela primeira vez em Portugal, do método da isenção como forma de eliminação da dupla tributação (jurídica) internacional.

Genericamente, pode afirmar-se que se estabeleceram três condicionalismos para a sua aplicação: tributação no Estado da Fonte (Categoria A), possibilidade de tributação nesse Estado (Categorias B, E, F e G) e tributação ou não obtenção em Portugal (Categoria H).

Vejamos, pois, em detalhe, em que termos foi este método consagrado.

### **Rendimentos da Categoria A**

Os rendimentos da Categoria A (rendimentos do trabalho dependente - cfr. artigo 2.º do CIRS) auferidos de uma fonte estrangeira por residentes não habituais encontram-se isentos de imposto em Portugal, nos termos do artigo 81.º, n.º 3, do CIRS, desde que, alternativamente:

- i. sejam tributados no Estado da fonte, em conformidade com uma CDT celebrada entre Portugal e esse Estado; ou
- ii. sejam tributados no Estado da fonte, nos casos em que não exista uma CDT celebrada entre Portugal e esse Estado, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do CIRS, não se considerem obtidos em território português.

### **Rendimentos da Categoria B**

Os rendimentos da Categoria B (rendimentos empresariais e profissionais - cfr. artigo 3.º do CIRS) auferidos de uma fonte estrangeira por residentes não habituais encontram-se isentos de imposto em Portugal, nos termos do artigo 81.º, n.º 4, do CIRS, desde que, alternativamente:

- i. possam ser tributados no Estado da fonte, em conformidade com uma CDT celebrada entre Portugal e esse Estado; ou
- ii. nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, possam ser tributados no Estado da fonte, em conformidade com o MCOCDE, tal como interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, e desde que: *i*) o Estado da fonte não seja considerado um país, território ou região com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável, nos termos da Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro,

do Ministro das Finanças;<sup>24</sup> e *ii*) os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do CIRS, não se considerem obtidos em território português.

Esta isenção exige apenas uma tributação potencial no Estado da fonte.

Salienta-se, contudo, que a mesma é limitada aos rendimentos auferidos em actividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado de carácter científico, artístico ou técnico (cfr. al. b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS), tal como definidas na Portaria n.º 12/2010, aos rendimentos decorrentes da propriedade intelectual ou industrial e aos rendimentos resultantes da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico (cfr. al. c) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS).

### **Rendimentos das Categorias E, F e G**

Os rendimentos das Categorias E, F e G (rendimentos de capitais, rendimentos prediais e incrementos patrimoniais - cfr. artigos 5.º, 8.º e 9.º, respectivamente, do CIRS) auferidos de uma fonte estrangeira por residentes não habituais encontram-se isentos de imposto em Portugal, nos termos do artigo 81.º, n.º 4, do CIRS e nas mesmas condições que os rendimentos da Categoria B, com excepção da relativa ao elevado valor acrescentado das actividades geradoras de rendimento.

Assim, estes rendimentos encontram-se isentos desde que, alternativamente:

- i. possam ser tributados no Estado da fonte, em conformidade com uma CDT celebrada entre Portugal e esse Estado; ou
- ii. nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, possam ser tributados no Estado da fonte, em conformidade com o MCOCDE, tal como interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, e desde que: *i*) o Estado da fonte não seja considerado um país, território ou região com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável, nos termos da Portaria

---

<sup>24</sup> Na redacção resultante da Declaração de rectificação n.º 31/2004, de 23 de Março.

n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, do Ministro das Finanças; e *ii*) os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do CIRS, não se considerem obtidos em território português.

Também neste caso não se exige a existência de tributação, sendo suficiente a mera tributação potencial no Estado da fonte para que o método da isenção seja aplicável.

### **Rendimentos da Categoria H**

Os rendimentos da Categoria H (pensões - cfr. artigo 11.º do CIRS) auferidos de uma fonte estrangeira por residentes não habituais encontram-se isentos de imposto em Portugal, nos termos do artigo 81.º, n.º 5, do CIRS, desde que, alternativamente:

- i. sejam tributados no Estado da fonte, em conformidade com uma CDT celebrada entre Portugal e esse Estado; ou
- ii. não se considerem obtidos em território português, nos termos do artigo 18.º do CIRS.

Neste caso, exige-se na al. a) do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS que o Estado da fonte tribute as pensões auferidas por residentes não habituais para que estas se encontrem isentas em Portugal. No entanto, o facto de a condição para a aplicação da isenção se encontrar formulada de forma alternativa, tal como nos números 3 e 4 deste artigo do Código, implica que mesmo nos casos em Portugal tenha celebrado uma CDT com o Estado da fonte o método da isenção será ainda aplicável desde que se verifique a condição da al. b) do n.º 5 – que não se tratem de rendimentos de fonte portuguesa.

Este número do artigo 81.º apresenta, por este motivo, exigências aligeiradas face às constantes do n.º 4, uma vez que nem sequer se exige que os rendimentos possam ser tributados no Estado da fonte.

Esta diferença de redacção implica que não é necessária qualquer sujeição a imposto das pensões no Estado da fonte, ao passo que as isenções previstas no n.º 3 do artigo 81.º exigem tributação no Estado da fonte e as previstas no seu n.º 4 reclamam uma tributação potencial naquele Estado, seja nos termos de uma CDT celebrada por Portugal, seja nos termos do MCOCDE.

Poderá eventualmente questionar-se a razão de ser da formulação do n.º 5, uma vez que não existe qualquer relação aparente entre os critérios das suas als. a) e b), contrariamente ao que sucede

entre os das als. dos n.ºs 3 e 4 do artigo 81.º. Nestes (n.ºs 3 e 4), o facto diferenciador é a existência ou não de uma CDT, havendo uma relação de substituição de um critério por outro em função de tal facto. Naquele (n.º 5), existe uma pura alternatividade de critérios. Crê-se que o aligeiramento dos requisitos de aplicação da isenção aos rendimentos da categoria H foi intencional, com o intuito de incentivar a deslocalização para Portugal de um universo populacional que o país pode, na base da sua vocação natural, facilmente atrair: os pensionistas e reformados.

### **Isenção com progressividade**

Nos termos do n.º 6 do artigo 81.º do CIRS os rendimentos auferidos por residentes não habituais e abrangidos pelo método da isenção são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes.

Esta solução compatibiliza-se com o já anteriormente disposto no n.º 4 do artigo 22.º do CIRS, que aponta para uma preferência do legislador pelas isenções com progressividade, ao invés das isenções plenas. Convém, todavia, recordar que, perante a já assumida semi-dualização do IRS, os efeitos desta isenção com progressividade serão reduzidos, atingindo essencialmente os demais rendimentos das Categorias A, B e H em que não se verifiquem as condições para beneficiar deste regime.

### **Opção pelo método do crédito de imposto**

Segundo o n.º 7 do artigo 81.º do CIRS os residentes não habituais que auferiram rendimentos isentos podem optar pela aplicação do método do crédito de imposto previsto nos n.ºs 1 e 2 deste artigo.

O exercício desta opção implica, de acordo com o referido n.º 7 do artigo 81.º, a obrigatoriedade de englobar os rendimentos em questão. Trata-se, porém, de um englobamento peculiar, uma vez que se mantém a exclusão de englobamento dos rendimentos que, mesmo quando auferidos por residentes “ordinários” em Portugal (i.e., não abrangidos pelo regime de tributação dos residentes não habituais), sejam tributados a taxas especiais, nos termos dos n.ºs 3, 4 e 5 do artigo 72.º do CIRS, diferentemente do que sucede nos casos genericamente previstos no artigo 22.º, n.º 5, do Código e, conforme se verá

adiante, da opção pelo englobamento concedida aos residentes não habituais titulares de rendimentos das Categorias A e B, quando estes se encontrem abrangidos pela taxa especial do artigo 72.º, n.º 6.

## **A tributação dos rendimentos de fonte portuguesa**

### **Rendimentos da Categoria A e B**

Os rendimentos das categorias A e B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico, tal como definidas na Portaria n.º 12/2010, encontram-se sujeitos a IRS a uma taxa especial de 20%, nos termos do n.º 6 do artigo 72.º do CIRS,<sup>25</sup> e não às taxas gerais e progressivas previstas no n.º 1 do artigo 68.º.

Salienta-se, adicionalmente, que o rendimento sujeito a esta taxa especial é apenas o rendimento líquido, o que implica que os residentes não habituais têm, em relação a ele, acesso às deduções específicas previstas no artigo 25.º (deduções aos rendimentos do trabalho dependente), no caso da Categoria A, e nos artigos 30.º (deduções de despesas suportadas para a prática de actos isolados), 31.º (deduções dos sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado de tributação) e 32.º (deduções dos sujeitos passivos enquadrados no regime geral de tributação) do CIRS, no caso dos rendimentos da Categoria B. Trata-se de um caso, relativamente raro no nosso ordenamento, de consideração do rendimento líquido para efeitos de tributação a taxas especiais e na ausência de englobamento.

### **Opção pelo englobamento**

Nos termos da nova redacção conferida ao n.º 7 do artigo 72.º do CIRS, os residentes não habituais podem optar pelo englobamento dos rendimentos abrangidos pela taxa especial prevista no seu n.º 6, o que comporta, além da aplicação das taxas progressivas constantes do artigo 68.º do CIRS, a possibilidade de realização de deduções à colecta.

---

<sup>25</sup> Taxa esta que permanece inalterada, mesmo de acordo com a Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2011.

No entanto, e por força dos n.ºs 3 e 5 do artigo 22.º, a opção pelo englobamento abrangerá a totalidade dos rendimentos previstos no n.º 7 do artigo 72.º, não sendo possível o exercício da opção de forma individual.

### **Articulação entre o regime aplicável aos rendimentos de fonte estrangeira e de fonte portuguesa das Categorias A e B**

Uma faceta porventura menos clara deste regime consiste na articulação entre a tributação à taxa especial de 20% prevista no artigo 72.º do CIRS e o método da isenção previsto no seu artigo 81.º, no caso dos rendimentos das Categorias A e B.

Com efeito, o n.º 6 do artigo 72.º não opera qualquer distinção entre os rendimentos de fonte portuguesa e os rendimentos de fonte estrangeira, pelo que se deve considerar indistintamente aplicável a todos os rendimentos das Categorias A e B que cumpram com os requisitos aí estabelecidos (enquadramento das actividades que lhes dão origem na Portaria n.º 12/2010).

Os rendimentos de fonte estrangeira das Categorias A e B auferidos por residentes não habituais aos quais não se aplique o método da isenção, nos termos dos n.ºs 3 e 4 do artigo 81.º do CIRS, respectivamente, encontrar-se-iam, à partida, sujeitos a tributação nos termos gerais. Não se encontrariam excluídos do englobamento, por força do n.º 1 do artigo 22.º do Código e ser-lhes-iam aplicáveis as taxas progressivas de imposto estabelecidas no n.º 1 do artigo 68.º do mesmo Código.

No entanto, a circunstância de o n.º 6 do artigo 72.º ser aplicável tanto aos rendimentos de fonte portuguesa, como aos rendimentos de fonte estrangeira, implica que os das categorias A e B auferidos por residentes não habituais em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico se encontram, ao invés, sujeitos a tributação à taxa especial de 20% aí prevista e não às taxas gerais do artigo 68.º do CIRS.

Assim, de entre os rendimentos da Categoria A e B auferidos por residentes não habituais, apenas os que não cumpram com os requisitos para a aplicação do método da isenção nem para a aplicação da taxa especial de 20% ficarão sujeitos às taxas gerais e progressivas do IRS, o que permite concluir pela existência (quanto aos rendimentos de fonte estrangeira) de um triplo regime:

- i. regime de isenção;

- ii. tributação à taxa especial de 20%;
- iii. tributação às taxas progressivas do artigo 68.º do CIRS.

Há ainda um segundo aspecto a assinalar na articulação destas duas componentes do regime de tributação dos residentes não habituais. Verificada a opção pelo englobamento dos rendimentos sujeitos à taxa especial de 20%, prevista no n.º 6 do artigo 72.º do CIRS, tal implica não só o de todos os rendimentos abrangidos por esta taxa, conforme acima referido, mas também, e por força do n.º 5 do artigo 22.º do Código:

- i. o de todos os rendimentos abrangidos pelo artigo 71.º, n.º 6 (uma parte significativa dos rendimentos de capitais de fonte portuguesa, tipificados no artigo 5.º do Código e sujeitos à taxa liberatória de 21,5% das als. *a)*, *b)* e *c)* do n.º 3 do artigo 71.º, bem como os rendimentos de valores mobiliários devidos por entidades não residentes e pagos ou colocados à disposição por um agente pagador em Portugal, sujeitos à mesma taxa liberatória de 21,5% por força da remissão da al. *b)* do n.º 2 do artigo 101.º do Código);
- ii. da diferença anual positiva entre as mais e menos-valias mobiliárias e dos juros e dividendos devidos por entidades não residentes (previstos, respectivamente, nos n.ºs 4 e 5 do artigo 72.º); e
- iii. de todos os rendimentos de fonte estrangeira isentos nos termos dos n.ºs 3, 4 e 5 do artigo 81.º.

Deste modo, a opção pelo englobamento dos rendimentos das categorias A e B auferidos por residentes não habituais em actividades de elevado valor acrescentado tem efeitos potencialmente muito penalizadores em sede doutros rendimentos, em termos que não se verificam necessariamente, pelo menos quanto aos rendimentos sujeitos a taxas especiais, com a simples opção pela aplicação do método do crédito de imposto.

### **A tributação conjunta do agregado familiar**

O novo regime, sendo diferenciado, necessita, naturalmente, de ser compatibilizado com o regime-regra vigente. Ainda que de forma automática e sem qualquer intervenção específica do legislador, o novo regime articula-se perfeitamente com a tributação do agregado familiar em sede de IRS.

Um agregado familiar que integre um sujeito passivo residente não habitual deve ser tributado conjuntamente em sede de IRS, nos termos gerais do n.ºs 2 a 7 do artigo 13.º do CIRS, não sendo imposta uma tributação separada dos residentes não habituais, por exemplo nos moldes previstos no artigo 59.º, n.º 2, para os casos de tributação de cônjuges separados de facto.

Salienta-se que, mesmo tendo em conta o disposto no artigo 16.º, n.º 2, do CIRS, nos termos do qual são sempre considerados residentes em território português os membros de um agregado familiar em que um dos cônjuges tenha residência fiscal portuguesa, é possível que sujeitos passivos que tenham sido abrangidos por esta disposição em anos anteriores venham a adquirir o estatuto de residente não habitual em Portugal, tal como o mesmo foi acima definido, em virtude: *i)* de a residência fiscal prevalecente nos 5 anos anteriores, por força da cláusula de *tie-break* do artigo 4.º do MCOCDE, ter sido a de um Estado com o qual Portugal tenha celebrado uma CDT (cfr. ponto 14.1 *infra*); ou *ii)* por ter sido sempre exercida no referido período a opção prevista no n.º 3 do artigo 16.º do CIRS, que permite a tributação como não residente de cônjuge cuja maior parte das actividades económicas não apresente ligação com o território português e que não permaneça aqui por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, num dado ano fiscal.

Uma vez que a taxa aplicável aos rendimentos do agregado, nos termos dos artigos 68.º e 69.º do CIRS, é determinada em função do rendimento global, nele se incluindo os rendimentos isentos, tal como resulta dos artigos 22.º, n.º 4, e 81.º, n.º 6, do Código, do facto de os residentes não habituais auferirem rendimentos deste tipo (os rendimentos de fonte estrangeira enquadráveis nos n.ºs 3, 4, e 5 do artigo 81.º), não resultam igualmente problemas particulares de compatibilização com o regime de tributação do agregado familiar.

Este é, aliás, o regime já aplicado às situações de isenção com progressividade decorrentes dos artigos 37.º, n.º 3, 38.º, n.º 2, 39.º, n.º 4, e 40.º, n.º 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

A circunstância de os residentes não habituais auferirem rendimentos sujeitos a tributação a taxas especiais (os da categoria A e B resultantes de actividades de elevado valor acrescentado enquadráveis nos n.ºs 3 e 4 do artigo 71.º do CIRS) não afecta, do mesmo modo, a tributação do agregado familiar.

Ao determinar que, no caso da existência de agregado familiar, “[...] o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem [...]”, o artigo 13.º, n.º 2, do Código permite que tais rendimentos sejam tributados através de taxas especiais na esfera dos sujeitos passivos a quem incumbe a sua direcção.

Assinale-se também que o novo regime é compatível com o da residência em Região Autónoma previsto no artigo 17.º do CIRS, não se vislumbrando quaisquer obstáculos a que ambos sejam aplicados em simultâneo – i.e., um residente que qualifique como não habitual, nos termos do artigo 16.º, n.º 6, poderá ser simultaneamente residente, para efeitos fiscais, na Região Autónoma da Madeira ou na Região Autónoma dos Açores, beneficiando das reduções de taxa de imposto aí aplicáveis, nos termos da legislação regional emitida ao abrigo da Lei de Finanças das Regiões Autónomas.<sup>26</sup>

### **Alguns exemplos práticos de aplicação do regime**

Ilustra-se seguidamente a aplicação regime com alguns exemplos, na forma de pequenos casos práticos resolvidos.

#### **i. Exemplos sobre o âmbito subjectivo do regime**

##### **Exemplo 1**

***O Sr. A, residente em França entre 2000 e 2008, encontra-se em Portugal durante 7 meses durante o ano de 2009, tendo também nesse ano adquirido um apartamento em Lisboa.***

---

<sup>26</sup> Lei Orgânica n.º 1/2007, de 19 de Fevereiro. A este respeito, e em conformidade com o referido no ponto 4. acima quanto à desnecessidade de articulação do regime da residência fiscal não-habitual com as disposições do CFI, assinala-se ainda que a aplicação do primeiro nas Regiões Autónomas dispensa qualquer exercício adicional de adaptação do regime fiscal nacional às especificidades regionais, contrariamente ao que se verificaria se houvesse dependência daquele Código.

Com efeito, quer a Região Autónoma da Madeira, quer a Região Autónoma dos Açores, através do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2009/M, de 22 de Janeiro, e do artigo 9.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, respectivamente, adaptaram o regime de benefícios fiscais de carácter contratual actualmente previsto no artigo 41.º do Código do IRC, que o CFI veio regulamentar (e alterar).

A autonomia da residência fiscal não-habitual face ao CFI dispensa, pois, adaptação por parte dos referidos diplomas regionais.

***Torna-se residente, para efeitos fiscais, em Portugal? Sendo residente, é residente não habitual?***

Nos termos da al. a) e da al. b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, por permanecer durante mais de 183 dias durante um ano em território nacional e por nele dispor de uma habitação habitual, respectivamente, o Sr. A torna-se residente em Portugal, para efeitos fiscais, no ano de 2009.

Nos termos do n.º 6 do artigo 16.º do CIRS, o Sr. A terá, contudo, a qualidade de residente não habitual em Portugal, uma vez que não foi tributado como residente, em sede de IRS, em nenhum dos cinco anos anteriores a 2009, ano em que adquiriu a residência fiscal nacional.

Tornando-se residente não habitual em Portugal, adquire acesso ao regime de isenção para a eliminação da dupla tributação internacional de rendimentos de fonte estrangeira das Categorias B, E, F, G e H, bem como ao regime de tributação a taxas especiais dos rendimentos das Categorias A e B.

De acordo com o n.º 7 do artigo 16.º do CIRS, o Sr. A adquirirá o direito a ser tributado como residente não habitual pelo período de dez anos, o que no seu caso concreto lhe conferirá os benefícios do regime até ao ano de 2018.

**Exemplo 2 (continua o Exemplo 1)**

***Em 2012, o Sr. A, sem nunca ter constituído família, permanece em Portugal apenas durante o mês de Janeiro, tendo durante o mesmo alienado o seu apartamento em Lisboa. No entanto, aufere nesse ano rendimentos do trabalho dependente em Portugal, pretendendo beneficiar relativamente aos mesmos do direito a ser tributado como residente não habitual. É aceitável tal pretensão?***

***Em 2013, regressa a Portugal, permanecendo por dez meses em território nacional e adquirindo novamente um apartamento em Lisboa. Pode voltar a beneficiar do regime?***

De acordo com o n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, o regime da residência não habitual exige que o sujeito passivo seja residente, para efeitos fiscais, em Portugal em cada ano em que pretenda usufruir do mesmo.

No caso do Sr. A, tal requisito não se encontrará verificado em 2012, uma vez que nele não estarão preenchidos os critérios de residência do artigo 16.º do CIRS. Efectivamente, o Sr. A permanece

menos de 183 dias em Portugal nesse ano, e nele não possuiu, a 31 de Dezembro, uma habitação permanente. Como tal, o Sr. A passará a ser tributado como não residente relativamente a todos os seus rendimentos de fonte nacional.

Regressando a Portugal em 2013, o Sr. A poderá voltar a beneficiar do regime até 2018, de acordo com o n.º 9 do artigo 16.º do CIRS, contando que em todos esses anos mantenha a residência fiscal portuguesa.

## **ii. Exemplos sobre o âmbito objectivo do regime de isenção para a eliminação da dupla tributação internacional de rendimentos de fonte estrangeira da Categoria A**

### **Exemplo 3**

*O Sr. A, durante o ano de 2016, deslocou-se à Mongólia, auferindo € 1.000 por trabalho dependente como cirurgião cardíaco de um hospital aí localizado. Portugal não celebrou qualquer CDT com esse Estado.*

*Qual o regime fiscal aplicável a estes rendimentos auferidos pelo Sr. A, supondo que: i) ele foi tributado na Mongólia; ii) ele não foi tributado na Mongólia?*

O Sr. A, enquanto residente em Portugal, encontra-se sujeito a este imposto pelos seus rendimentos de fonte mundial, nos termos do artigo 15.º, n.º 1, do CIRS.

Sendo durante o ano de 2016 residente não habitual em Portugal, o Sr. A poderá, nos termos do n.º 3 do artigo 81.º do CIRS, vir a beneficiar do método da isenção para a eliminação da dupla tributação internacional sobre rendimentos da Categoria A de fonte estrangeira, desde que cumpra os requisitos aí estabelecidos.

Tais requisitos são os da existência de tributação no Estado da fonte, em conformidade com CDT celebrada entre Portugal e esse Estado ou, na falta deste instrumento, a tributação nesse Estado, sem que os rendimentos sejam considerados obtidos em território português, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, do CIRS, sendo que se encontra verificada esta última situação.

Na primeira hipótese, tendo o Sr. A sido tributado na Mongólia, os rendimentos aí obtidos encontrar-se-ão isentos de IRS, de acordo com a al. b) do n.º 4 do artigo 81.º, devendo os mesmos, no entanto, ser englobados para efeitos de determinação da taxa geral de IRS a aplicar aos seus restantes rendimentos, de acordo com o artigo 68.º, n.º 1, do CIRS, nos termos do n.º 6 do artigo 81.º e do n.º 4 do artigo 22.º do mesmo Código.

Contudo, o Sr. A pode optar pela aplicação do método do crédito de imposto a estes rendimentos, caso em que deverá proceder ao seu englobamento, nos termos do n.º 7 do artigo 81.º do CIRS.

No segundo caso, em que tais rendimentos não tenham sido tributados na Mongólia, a isenção de IRS da al. b) do n.º 4 deste artigo 81.º do CIRS não será já aplicável aos rendimentos auferidos pelo Sr. A. No entanto, este beneficiará (salvo opção em contrário) do regime de exclusão do englobamento para os rendimentos do trabalho dependente auferidos por residentes não habituais em Portugal, nos termos do n.º 6 do artigo 72.º do CIRS, sendo tal rendimento sujeito a tributação especial à taxa de 20%, incidindo esta sobre o seu montante líquido (i.e., sendo aplicáveis as deduções específicas da Categoria A, v.g. 72% de doze vezes o salário mínimo nacional mais elevado), uma vez que exerce uma actividade que se reveste de elevado valor acrescentado e de carácter técnico (código 403 da Portaria).

Ao invés, caso o Sr. A o deseje, poderá também, relativamente aos rendimentos auferidos na Mongólia, e caso tal lhe seja mais favorável, optar pelo englobamento nos termos do n.º 7 do artigo 72.º do CIRS, caso em que voltam a ser aplicáveis as taxas gerais previstas no artigo 68.º, n.º 1, do mesmo Código.

#### **Exemplo 4**

***O Sr. A auferir também € 1.000 por trabalho dependente como porteiro num hospital localizado na Mongólia.***

***Qual o regime fiscal aplicável a estes rendimentos auferidos pelo Sr. A, supondo que: i) ele foi tributado na Mongólia; ii) ele não foi tributado na Mongólia?***

No primeiro caso, o Sr. A, enquanto residente não habitual em Portugal durante o ano de 2016, continua a beneficiar da isenção de IRS prevista na al. b) do n.º 4 do artigo 81.º do CIRS, uma vez que se encontram reunidos os requisitos de tributação no Estado da fonte sem que os rendimentos sejam considerados obtidos em território português, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, do mesmo Código.

Tais rendimentos devem ser englobados para efeitos de determinação da taxa geral de IRS a aplicar aos seus restantes rendimentos, de acordo com o artigo 68.º, n.º 1 do CIRS, nos termos da referida al. b) do n.º 4 do artigo 81.º e do n.º 4 do artigo 22.º do mesmo Código.

No entanto, o Sr. A pode optar pela aplicação do método do crédito de imposto a estes rendimentos isentos, caso em que deverá proceder ao seu englobamento, nos termos do n.º 7 do artigo 81.º do Código do IRS.

No segundo caso, em que tais rendimentos não tenham sido tributados na Mongólia, o Sr. A não beneficiará quer do método da isenção, nos termos da al. b) do n.º 4 do artigo 81.º do CIRS - dado que tais rendimentos não foram objecto de tributação no Estado da fonte -, quer do regime de tributação à taxa especial de 20% dos rendimentos do trabalho dependente auferidos por residentes não habituais em Portugal, prevista no n.º 6 do artigo 72.º do CIRS, uma vez que a sua actividade não assume carácter científico, artístico ou técnico.

Assim, os rendimentos auferidos pelo Sr. A terão que ser englobados, nos termos do artigo 22.º, n.º 1, do CIRS, sendo sujeitos às taxas gerais previstas no artigo 68.º, n.º 1, do mesmo Código.

### **iii. Exemplos sobre o âmbito objectivo do regime de isenção para a eliminação da dupla tributação internacional de rendimentos de fonte estrangeira das Categorias B, E, F e G**

#### **Exemplo 5**

*O Sr. A, durante o ano de 2010, desloca-se durante dez dias à Áustria e aí aufere € 100 decorrentes da sua prestação de serviços profissionais como cantor de ópera, pagos pela Ópera Estatal de Viena. Portugal celebrou uma CDT com a Áustria.*

*Qual o regime fiscal aplicável a estes rendimentos auferidos pelo Sr. A, supondo que: i) ele foi tributado na Áustria; ii) ele não foi tributado na Áustria?*

O Sr. A, enquanto residente em Portugal durante o ano de 2010, nos termos do artigo 16.º do CIRS, encontra-se sujeito a este imposto pelos seus rendimentos de fonte mundial, de acordo com o respectivo artigo 15.º, n.º 1.

No entanto, sendo o Sr. A no ano de 2010 considerado residente não habitual em Portugal, em virtude de aqui ter adquirido a residência em 2009 sem ter sido tributado como residente nos cinco anos anteriores, os seus rendimentos encontrar-se-ão isentos de IRS, por força da n.º 4 do artigo 81.º do respectivo Código, uma vez que:

- na primeira hipótese, o Sr. A foi tributado na Áustria, em conformidade com a CDT; ou
- na segunda hipótese, o Sr. A, poderia ter aí sido tributado de acordo com a CDT, designadamente de acordo com o seu artigo 17.º;

e, em qualquer caso, a actividade de cantor de ópera se reveste de elevado valor acrescentado e de carácter artístico (código 202 da Portaria).

Apesar de se encontrarem isentos de IRS, tais rendimentos são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa geral a aplicar aos restantes, de acordo com o artigo 68.º, n.º 1, e nos termos do n.º 6 do artigo 81.º e do n.º 4 do artigo 22.º do Código.

No entanto, o Sr. A pode optar pela aplicação do método do crédito de imposto a estes rendimentos isentos, caso em que deverá proceder ao seu englobamento, nos termos do n.º 7 do artigo 81.º do Código do IRC.

### **Exemplo 6**

*O Sr. A, durante o ano de 2011, desloca-se várias vezes à Nova Zelândia, onde estabelece, a título individual, um laboratório no qual desenvolve experiências científicas na área da biotecnologia, a pedido de um hospital aí localizado. Através dessa actividade aufere naquele Estado € 500 decorrentes da sua prestação de serviços profissionais como cientista. Portugal não celebrou qualquer CDT com a Nova Zelândia.*

***Qual o regime fiscal aplicável a estes rendimentos auferidos pelo Sr. A, tendo em conta que: i) ele foi tributado na Nova Zelândia; ii) ele não foi tributado na Nova Zelândia?***

Conforme já referido, o Sr. A, enquanto residente em Portugal, encontra-se sujeito a IRS pelos seus rendimentos de fonte mundial.

Sendo durante o ano de 2011 residente não habitual em Portugal, os rendimentos auferidos pelo Sr. A encontrar-se-ão isentos de IRS nos termos do n.º 4 do artigo 81.º do CIRS, uma vez que:

- os serviços por ele prestados são de elevado valor acrescentado e revestem natureza científica, nos termos do código 715 da Portaria; e
- os seus rendimentos não são de considerar obtidos em território português, de acordo com o artigo 18.º do CIRS (designadamente nos termos da al. f) do seu n.º 1 e do seu n.º 3); e
- na primeira hipótese, o Sr. A foi tributado na Nova Zelândia, em conformidade com o MCOCDE, designadamente de acordo com os seus artigos 5.º e 7.º; ou
- na segunda hipótese, o Sr. A poderia ter aí sido tributado em conformidade com o MCOCDE, designadamente de acordo com os seus artigos 5.º e 7.º.

Apesar de isentos, tais rendimentos devem ser obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa geral de IRS a aplicar aos restantes, de acordo com o artigo 68.º, n.º 1, do CIRS e nos termos do n.º 6 do artigo 81.º e do n.º 4 do artigo 22.º do mesmo Código.

No entanto, o Sr. A pode optar pela aplicação do método do crédito de imposto a estes rendimentos isentos, caso em que deverá proceder ao seu englobamento, nos termos do n.º 7 do artigo 81.º do Código do IRC.

### **Exemplo 7 (continua o exemplo 6)**

***O Sr. A encontra-se nas mesmas circunstâncias, mas ao invés de estabelecer na Nova Zelândia um laboratório, estabelece aí, também a título individual, uma geladaria.***

***Qual o regime fiscal aplicável a estes rendimentos auferidos pelo Sr. A?***

Neste caso, ainda que o Sr. A continue a beneficiar subjectivamente do regime da residência fiscal não habitual em Portugal, a actividade exercida na Nova Zelândia não permite o acesso ao regime de isenção de acordo com o n.º 4 do artigo 81.º do CIRS, uma vez que não reveste carácter científico, artístico ou técnico.

Assim, os rendimentos auferidos pelo Sr. A terão que ser englobados, nos termos do artigo 22.º, n.º 1, do CIRS, sendo sujeitos às taxas gerais previstas no artigo 68.º, n.º 1, do mesmo Código.

Caso estes rendimentos tenham sido tributados na Nova Zelândia, haverá lugar à aplicação de crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos do n.º 1 do artigo 81.º do CIRS.

**Exemplo 8 (continua o exemplo 6)**

***O Sr. A encontra-se nas mesmas circunstâncias do exemplo 6, mas o laboratório é estabelecido, também a título individual, na Costa Rica, e não já na Nova Zelândia.***

***Qual o regime fiscal aplicável a estes rendimentos auferidos pelo Sr. A?***

Também neste caso o Sr. A continua a beneficiar subjectivamente do regime da residência fiscal não habitual em Portugal.

No entanto, o facto de o laboratório se encontrar estabelecido na Costa Rica – Estado com o qual Portugal não celebrou qualquer CDT e que se encontra incluído na lista de países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis (de acordo com número 19 da lista aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro) –, impede que aos rendimentos do Sr. A seja aplicável a isenção prevista no artigo 81.º, n.º 4, do CIRS.

Assim, os rendimentos auferidos pelo Sr. A terão que ser englobados, nos termos do artigo 22.º, n.º 1, do CIRS, sendo sujeitos às taxas gerais previstas no artigo 68.º, n.º 1, do mesmo Código.

Caso estes rendimentos tenham sido tributados na Costa Rica, haverá lugar à aplicação de crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos do n.º 1 do artigo 81.º do CIRS.

## Exemplo 9

*O Sr. A, durante o ano de 2013, auferiu € 500 em juros de uma conta de depósito a prazo aberta junto de um banco residente na Alemanha, Estado com o qual Portugal celebrou uma CDT.*

*Qual o regime fiscal aplicável a estes rendimentos auferidos pelo Sr. A, supondo que: i) ele foi tributado na Alemanha; ii) ele não foi tributado na Alemanha?*

O Sr. A, enquanto residente em Portugal, encontra-se sujeito a IRS pelos seus rendimentos de fonte mundial.

Sendo durante o ano de 2013 residente não habitual em Portugal, os seus rendimentos encontrar-se-ão isentos de IRS, de acordo com as als. a) e b) do n.º 4 do artigo 81.º do CIRS, uma vez que:

- na primeira hipótese, o Sr. A foi tributado na Alemanha, em conformidade com a CDT; ou
- na segunda hipótese, o Sr. A poderia ter aí sido tributado de acordo com a CDT celebrada entre Portugal e a Alemanha, designadamente de acordo com o seu artigo 11.º.

Contudo, não há lugar ao englobamento de rendimentos isentos de IRS para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes (não isentos), de acordo com o n.º 6 do artigo 81.º do mesmo Código, nas situações em que, caso a isenção não fosse aplicável, aqueles se encontrariam sujeitos a tributação especial nos termos dos n.ºs 4, 5 e 6 do artigo 72.º do CIRS.

Este é o caso dos juros devidos por entidades não residentes sem agente pagador em Portugal, nos termos do n.º 5 do artigo 72.º do CIRS, pelo que a isenção que beneficia os juros não daria lugar a qualquer englobamento dos rendimentos isentos.

No entanto, o Sr. A pode optar pela aplicação do método do crédito de imposto a estes rendimentos isentos. Em tal eventualidade, e excepcionalmente, não existe a obrigação de englobamento para benefício do crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos casos em que os rendimentos se encontram sujeitos a tributação especial nos termos dos n.ºs 3, 4, 5 e 6 do artigo 72.º do CIRS, à semelhança do acima referido relativamente ao englobamento para efeitos de determinação de taxa.

## Exemplo 10

*O Sr. A, durante o ano de 2014, realizou uma mais-valia de € 200 na alienação de acções da sociedade X, S.A., entidade residente em El Salvador e dedicada à comercialização de flores tropicais. Portugal não celebrou qualquer CDT com El Salvador.*

*Qual o regime fiscal aplicável a estes rendimentos auferidos pelo Sr. A, supondo que: i) ele foi tributado em El Salvador; ii) ele não foi tributado em El Salvador?*

Mais uma vez, o Sr. A, enquanto residente em Portugal, encontra-se sujeito a IRS pelos seus rendimentos de fonte mundial.

No entanto, apesar de durante o ano de 2014 ser residente não habitual em Portugal, não beneficiará do regime de isenção relativamente a estes rendimentos, de acordo com o n.º 4 do artigo 81.º do CIRS, uma vez que:

- na primeira hipótese, ainda que estes rendimentos tenham sido tributados em El Salvador, não o poderiam ter sido de acordo com o MCOCDE, designadamente de acordo com o n.º 5 do seu artigo 13.º; e
- na segunda hipótese, o Sr. A não poderia ter aí sido tributado em conformidade com o MCOCDE, designadamente de acordo com o n.º 5 do seu artigo 13.º.

Assim, os rendimentos auferidos pelo Sr. A ficarão sujeitos a tributação especial à taxa de 20%, nos termos do n.º 4 do artigo 72.º do CIRS.

No primeiro caso, em que estes rendimentos foram tributados na Costa Rica, suscitam-se contudo dúvidas quanto à possibilidade de o Sr. A poder vir a beneficiar do crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos do n.º 1 do artigo 81.º do CIRS, na medida em que a Administração Fiscal aparentemente entende que o crédito de imposto por dupla tributação internacional não pode ser concedido relativamente a rendimentos que, em Portugal, sejam objecto de tributação ao abrigo de taxas especiais. Esta posição é claramente violadora das CDT portuguesas, uma vez que o artigo 23.º do

MCOCDE não prevê qualquer exclusão do dever de eliminação da dupla tributação, que constitui uma obrigação incondicional, em função das formas de tributação dos rendimentos previstas pelo Direito interno.<sup>27</sup>

Por fim, o Sr. A pode optar pelo englobamento destes rendimentos segundo o n.º 7 do artigo 72.º do CIRS, caso em que se lhes passarão a aplicar as taxas gerais previstas no n.º 1 do artigo 68.º.

#### **iv. Exemplos sobre o âmbito objectivo do regime de isenção para a eliminação da dupla tributação internacional de rendimentos de fonte estrangeira da Categoria H**

##### **Exemplo 11**

*O Sr. A, durante o ano de 2015, auferir € 1.000 de uma pensão de reforma que lhe é paga por um fundo de pensões localizado na Dinamarca, em resultado de 30 anos de contribuições decorrentes do exercício de actividade profissional como operário numa indústria petrolífera localizada nesse Estado. Portugal celebrou uma CDT com a Dinamarca.*

---

<sup>27</sup> Adicionalmente, nos casos em que não exista uma CDT, pode-se discutir se esta posição não viola também o próprio regime unilateral de crédito de imposto consagrado no artigo 81.º, n.º 1, do CIRS, pelo menos no que se refere às situações abrangidas por taxas especiais. Desta norma apenas se retira um argumento literal favorável à admissibilidade legal da tese da Administração Fiscal: o facto de aí se exigir que os rendimentos objecto do crédito sejam “[...] considerados nos termos da alínea b) do n.º 6 do artigo 22.º [...]”, ou seja, que os mesmos sejam considerados, para efeitos da sua tributação, pelas respectivas importâncias brutas, i.e., ilíquidas do imposto sofrido no Estado da fonte. Não se vislumbra em que medida a sujeição de tais rendimentos a uma tributação a taxa especial possa contrariar esta obrigação. O mesmo é defendido por AA.VV., «Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal - Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal» in *Cadernos de Ciência e de Técnica Fiscal*. Lisboa, N.º 209, 2009, p. 297, onde se afirma “A Administração Fiscal parece vir entendendo, em decorrência implícita das regras de liquidação do imposto, que o crédito por dupla tributação internacional está condicionado ao englobamento dos rendimentos. Assim, cremos que não concede tal crédito nos casos de tributação a taxa especial previstos nos n.ºs 3, 4 e 5 do artigo 72.º do Código do IRS. Parece que a não atribuição do crédito de imposto por dupla tributação internacional, verificada na prática, resulta de uma deficiente programação do sistema informático de liquidação do IRS – uma vez que em parte alguma o Código distingue entre a colecta resultante da aplicação das taxas gerais e das especiais, não se afigurando legítimo que por «colecta» se entenda apenas o resultado da aplicação das primeiras ao rendimento englobado. A concessão do crédito de imposto por dupla tributação internacional não pode depender do modo como o rendimento é tributado em Portugal.”

O mesmo vale para as situações abrangidas por taxas liberatórias, ainda que se conceda que a mecânica da cobrança do imposto (por substituição tributária, ao contrário do que sucede com os rendimentos sujeitos a taxas especiais, que são tributados através da declaração mas excluídos do englobamento) não é favorável à possibilidade de operar o mecanismo do crédito. Esta dificuldade poderia, não obstante, ser muito facilmente ultrapassada através de uma alteração na Declaração Modelo 3 de IRS especificamente destinada a permitir a recuperação dos créditos relativos a estes rendimentos.

***Qual o regime fiscal aplicável a estes rendimentos auferidos pelo Sr. A, supondo que: i) ele foi tributado na Dinamarca; ii) ele não foi tributado na Dinamarca?***

O Sr. A, enquanto residente em Portugal durante o ano de 2015, nos termos do artigo 16.º do CIRS, encontra-se sujeito a este imposto pelos seus rendimentos de fonte mundial, de acordo com o respectivo artigo 15.º, n.º 1.

Sendo o Sr. A no ano de 2015 considerado residente não habitual em Portugal os rendimentos em apreço encontrar-se-ão isentos de IRS nos termos do n.º 5 do artigo 81.º do respectivo Código, uma vez que:

- na primeira hipótese, o Sr. A foi tributado na Dinamarca, em conformidade com o artigo 18.º da CDT (apesar de não ser esta a regra habitualmente encontrada nas CDT celebradas por Portugal, na linha do MCOCDE, a negociada com a Dinamarca prevê a possibilidade de as pensões privadas serem, em algumas circunstâncias, tributadas no Estado da fonte), o que permite que os rendimentos se encontrem isentos nos termos da al. a) do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS; ou
- na segunda hipótese, em que o Sr. A não foi tributado na Dinamarca, os rendimentos não se consideram obtidos em território português de acordo com os critérios do artigo 18.º, n.º 1, do CIRS (uma vez que não têm fonte de pagamento em Portugal, nos termos da al. l) deste número do artigo 18.º) e, tendo origem em contribuições, as mesmas não deram anteriormente lugar a uma dedução específica nos termos do n.º 2 do artigo 25.º do IRS, o que permite que os rendimentos se encontrem isentos nos termos da al. b) do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS.

No entanto, o Sr. A pode optar pela aplicação do método do crédito de imposto a estes rendimentos isentos, caso em que deverá proceder ao seu englobamento, nos termos do n.º 7 do artigo 81.º do Código do IRC.

### **Exemplo 12 (continua o exemplo 11)**

***O Sr. A encontra-se nas mesmas circunstâncias, mas a sua pensão de reforma é auferida em virtude não só de 30 anos de contribuições decorrentes do exercício de actividade profissional como operário***

*numa indústria petrolífera localizada na Argentina (e não já na Dinamarca), como também de um ano de contribuições resultante de trabalho dependente como taxista em Portugal, durante o qual o Sr. A teve residência fiscal portuguesa. Estes factos ocorreram em 1995 e Portugal não celebrou qualquer CDT com a Argentina.*

*Qual o regime fiscal aplicável a estes rendimentos auferidos pelo Sr. A, supondo que: i) ele foi tributado na Dinamarca; ii) ele não foi tributado na Dinamarca?*

O Sr. A, enquanto residente em Portugal durante o ano de 2015, nos termos do artigo 16.º do CIRS, encontra-se sujeito a este imposto pelos seus rendimentos de fonte mundial, de acordo com o respectivo artigo 15.º, n.º 1, beneficiando, no entanto, da qualidade de residente não habitual, nos termos dos n.ºs 6, 7 e 9 do artigo 16.º do CIRS).

Em primeiro lugar, não havendo qualquer CDT celebrada entre Portugal e a Argentina, não haverá lugar à aplicação da al. a) do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS.

Depois, em ambas as hipóteses os rendimentos não se considerarão obtidos em território português de acordo com os critérios do artigo 18.º, n.º 1, do CIRS (uma vez que não têm fonte de pagamento em Portugal, nos termos da al. l) deste número do artigo 18.º). No entanto, os mesmos têm origem parcial em contribuições que poderão ter dado azo a deduções específicas nos termos do n.º 2 do artigo 25.º do CIRS, o que conduzirá à aplicação de regimes diferenciados em função da proporção dos rendimentos que se considerem decorrer das contribuições que tenham dado lugar às referidas deduções, nos termos da al. b) do n.º 5 artigo 81.º do CIRS.

De facto, apenas a proporção dos rendimentos auferidos na Dinamarca que não decorra das contribuições que deram azo às referidas deduções específicas se encontrará isenta nos termos daquela norma, ainda que seja obrigatoriamente englobada para efeitos de determinação da taxa geral de IRS a aplicar aos seus restantes rendimentos, de acordo com o artigo 68.º, n.º 1, com o n.º 6 do artigo 81.º e o n.º 4 do artigo 22.º do respectivo Código.

No entanto, o Sr. A pode optar pela aplicação do método do crédito de imposto a estes rendimentos isentos, caso em que deverá proceder ao seu englobamento, nos termos do n.º 7 do artigo 81.º do Código do IRC.

Ao invés, de acordo com a al. b) do n.º 5 artigo 81.º do CIRS, não se encontrará isenta a proporção dos rendimentos que decorra de contribuições que tenham dado origem a deduções específicas nos termos do n.º 2 do artigo 25.º do CIRS, devendo a mesma ser englobada para efeitos da sua tributação nos termos gerais do n.º 1 do artigo 22.º do CIRS. Caso esta proporção dos rendimentos tenha sido objecto de tributação na Argentina, pode aplicar-se à mesma o crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos do n.º 1 do artigo 81.º do CIRS.

**v. Exemplos sobre o âmbito objectivo do regime de tributação especial de rendimentos da Categoria A e B**

**Exemplo 13**

*O Sr. A, durante o ano de 2017, auferir em Portugal rendimentos por trabalho dependente como médico ortopedista de um hospital situado em Lisboa, no montante de € 1.000.*

*Qual o regime fiscal aplicável a estes rendimentos auferidos pelo Sr. A?*

O Sr. A, enquanto residente em Portugal, encontra-se sujeito a IRS pelos seus rendimentos de fonte mundial, o que inclui os rendimentos de fonte portuguesa, caso de um salário decorrente de uma actividade exercida em território nacional e pago por uma entidade aqui residente.

Enquanto residente não habitual em Portugal durante o ano de 2017, o Sr. A beneficiará da tributação do rendimentos líquidos (i.e., sendo aplicáveis as deduções específicas da Categoria A, v.g. 72% de doze vezes o salário mínimo nacional mais elevado) à taxa especial de 20%, nos termos do n.º 6 do artigo 72.º do mesmo Código, uma vez que estes decorrem do exercício de uma actividade de elevado valor acrescentado e que assume carácter técnico, de acordo com o código 411 da Portaria.

Por fim, o Sr. A pode optar pelo englobamento destes rendimentos segundo o n.º 7 do artigo 72.º do CIRS, caso em que se lhes passarão a aplicar as taxas gerais previstas no n.º 1 do artigo 68.º.

**Exemplo 14 (continua o exemplo 13)**

***O Sr. A encontra-se nas mesmas circunstâncias, auferindo também € 1.000 por trabalho dependente, mas desta feita como porteiro de um hospital localizado em Lisboa.***

Neste caso, ainda que o Sr. A continue a beneficiar subjectivamente do regime da residência fiscal não habitual em Portugal, a actividade aqui exercida não lhe permite o acesso ao regime de exclusão do englobamento para os rendimentos do trabalho dependente auferidos, nos termos do sugerido n.º 6 do artigo 72.º do CIRS, uma vez que ela não assume carácter científico, artístico ou técnico.

Assim, os rendimentos auferidos pelo Sr. A terão que ser englobados, nos termos do artigo 22.º, n.º 1, do CIRS, sendo sujeitos às taxas gerais previstas no artigo 68.º, n.º 1, do mesmo Código.

**vi. Exemplos sobre a articulação do regime de isenção previsto no artigo 81.º do CIRS com o regime de tributação especial previsto no artigo 72.º**

**Exemplo 15**

***O Sr. A auferir € 1.000 como trabalhador dependente de uma empresa situada em Hong Kong, pelo exercício das funções de médico estomatologista. Os rendimentos do Sr. A não são aí objecto de qualquer tributação.***

Neste caso, o Sr. A, embora aufera um rendimento da Categoria A de fonte estrangeira não poderá beneficiar, relativamente a este, do regime de isenção previsto no n.º 3 do artigo 81.º do CIRS, uma vez que o rendimento não é objecto de qualquer tributação no seu Estado da fonte.

No entanto, e uma vez que a actividade de médico estomatologista se reveste de elevado valor acrescentado e carácter técnico, nos termos do código 407 da Portaria, o Sr. A beneficiará, quanto ao respectivo rendimento, da taxa especial do n.º 6 do artigo 72.º do CIRS, que não estabelece qualquer restrição quanto à fonte, nacional ou estrangeira, dos rendimentos por ela abrangidos.

Por fim, o Sr. A pode optar pelo englobamento destes rendimentos segundo o n.º 7 do artigo 72.º do CIRS, caso em que se lhes passarão a aplicar as taxas gerais previstas no n.º 1 do artigo 68.º.

### **Exemplo 16 (continua o exemplo 15)**

***O Sr. A encontra-se nas mesmas circunstâncias e exerce a opção pelo englobamento. Quais são as consequências?***

Caso exerça a opção pelo englobamento prevista no n.º 7 do artigo 72.º do CIRS, o rendimento de € 1.000 do Sr. A será tributado às taxas gerais e progressivas do artigo 68.º, n.º 1, do mesmo Código.

Contudo, e adicionalmente, o Sr. A ficará não só obrigado a englobar todos os rendimentos abrangidos por qualquer uma das taxas especiais previstas nos n.ºs 4 a 6 do artigo 72.º do CIRS, como perderá a possibilidade de, nesse ano fiscal, beneficiar de qualquer das isenções previstas nos n.ºs 3 a 5 do artigo 81.º caso aufera rendimentos adicionais de fonte estrangeira, por força do n.º 5 do artigo 22.º do mesmo Código.

### **Insuficiências, incompletudes, inconsistências e ilegalidades na aplicação do regime**

#### **As tabelas de retenção na fonte**

As taxas de retenção na fonte de IRS sobre rendimentos do trabalho dependente constantes das tabelas publicadas anualmente em obediência ao disposto no n.º 5 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro (diploma que estabelece o regime de retenção na fonte em sede deste imposto)<sup>28</sup> não foram (ainda?) ajustadas às circunstâncias específicas dos residentes não habituais que auferam rendimentos da categoria A enquadráveis no n.º 6 do artigo 72.º do CIRS tributáveis, como tal, em apenas 20% do seu montante líquido.

Assim, o facto de tais tabelas se encontrarem construídas em função da situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos, mas sempre por referência às taxas gerais progressivas do artigo 68.º, implica que as entidades devedoras de tais rendimentos, caso sejam residentes ou estejam estabelecidas, para efeitos fiscais, em Portugal, tenham de reter na fonte IRS às taxas daí decorrentes, nos termos do artigo 99.º do respectivo Código e dos artigos 2.º-A e 3.º do Decreto-Lei n.º 42/91.

---

<sup>28</sup> Sendo as aplicáveis no ano de 2009 as aprovadas pelo Despacho do Ministro de Estado e das Finanças n.º 2563/2009, de 14 de Janeiro.

Daqui resultarão frequentemente retenções que excedem o imposto anualmente devido por estes sujeitos passivos, com a inerente desvantagem financeira de elas apenas serem recuperáveis aquando da entrega da declaração anual de rendimentos, nos termos do artigo 78.º, n.º 2, do CIRS.<sup>29</sup>

Admite-se, contudo, que esta desvantagem poderá ser minimizada através do regime de remuneração por excesso de imposto antecipadamente pago (ou “retenção-poupança”) previsto nos artigos 14.º a 17.º do Decreto-Lei n.º 42/91, em que se determina que sempre que se verifique, na liquidação anual de IRS, uma diferença, por excesso, entre o imposto retido na fonte (e/ou pago antecipadamente por conta) e o imposto liquidado, os sujeitos passivos têm o direito a uma remuneração sobre tal diferença, a fixar anualmente e nos termos aí previstos.

### **A transparência fiscal internacional**

Outro aspecto, talvez menos óbvio, em que o regime de tributação dos residentes não habituais não foi completamente harmonizado com o regime geral é o facto de, podendo aqueles auferir rendimentos isentos de fonte estrangeira, nos termos dos n.ºs 3 a 5 do artigo 81.º do CIRS, continuarem abrangidos pela obrigação de imputação prevista nos n.ºs 3 e 4 do artigo 20.º do CIRS, sendo aplicável às pessoas singulares, com as necessárias adaptações, o vulgarmente designado regime de “transparência fiscal internacional” previsto no artigo 60.º do Código do IRC.

É certo que as isenções previstas nos n.ºs 3 a 5 do artigo 81.º do CIRS não serão, em princípio, aplicáveis a rendimentos provenientes dos Estados, territórios ou regiões incluídos na Portaria n.º 150/2004, uma vez que:

- i. no que se refere aos rendimentos da Categoria A, se exige que os mesmos sejam tributados no Estado da fonte;

---

<sup>29</sup> Esta situação, ao que sabemos, tem paralelo com a já vivida pelos trabalhadores dos casinos, cujas gratificações não atribuídas pela entidade patronal são tributadas à taxa especial de 10%, nos termos do artigo 72.º, n.º 3, do Código do IRS, mas, caso o trabalhador solicite a retenção, têm que ser objecto das taxas aplicáveis aos rendimentos da categoria A (cfr. artigo 2.º, n.º 3, al. g) do Código do IRS; artigo 3.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 42/91), muitas vezes superiores. A situação dos trabalhadores dos casinos e bingos é um caso isolado no panorama fiscal nacional, em que as gratificações não atribuídas pela entidade patronal permanecem, na sua esmagadora maioria, por declarar. Sobre este tema, cfr. VASQUES, Sérgio / FERREIRA, Rogério Manuel Fernandes - «A tributação das gratificações em sede de IRS: a propósito do Acórdão n.º 497/97, do Tribunal Constitucional», in *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrales*, Coimbra: Coimbra Editora, 2000, pp. 973-2010.

- ii. quanto aos rendimentos das Categorias B, E, F e G, a isenção prevista no n.º 4 do artigo 81.º não se aplica de todo a rendimentos com esse tipo de fonte – ainda que os mesmos sejam aí tributados, o que, sendo improvável, não é de todo impossível;<sup>30</sup> e
- iii. por fim, no caso dos rendimentos da Categoria H, apesar de a isenção prevista no n.º 5 do artigo 81.º se bastar com o carácter estrangeiro da respectiva fonte, é também pouco provável que os Estados abrangidos pela Portaria paguem pensões aos residentes não habituais, por genericamente disporem de sistemas de previdência social pouco desenvolvidos.

É todavia possível que um residente não habitual aufera rendimentos de fonte estrangeira isentos nos termos do artigo 81.º e simultaneamente se encontre obrigado a imputar, na sua esfera, lucros não distribuídos por sociedades estrangeiras que suportem um imposto igual ou inferior a 60% do IRC que seria devido se a sociedade fosse residente em território português, nos termos do n.º 1 do artigo 60.º do Código do IRC.<sup>31</sup>

Existe uma contradição sistemática e valorativa em aparentemente isentar os lucros de fonte estrangeira distribuídos a esta categoria de sujeitos passivos de IRS e tributar os não distribuídos por sociedades estrangeiras de que sejam sócios. Se a distribuição ocorre no ano em que seria devida a imputação é óbvio que prevalece a isenção e o rendimento não é tributado. Mas se a imputação precede a distribuição existe um grave problema: o rendimento imputado é tributado e no ano da distribuição, havendo isenção, poderá não haver colecta que permita reverter o resultado da prévia imputação (cfr. a este respeito, o artigo 66.º, n.ºs 5 e 6, do CIRC).

---

<sup>30</sup> A título de exemplo o Panamá, jurisdição prevista no ponto 56) da Portaria n.º 150/2004 e conhecida por adoptar um sistema de tributação de base predominantemente territorial, adoptou recentemente legislação que impõe a retenção na fonte sobre os dividendos pagos a entidades não residentes, à taxa de 10% no caso de estes serem decorrentes de lucros de fonte panamiana e à taxa de 5% no caso de decorrerem de lucros de fonte estrangeira, de acordo com DELOITTE – *World Tax Advisor*, 2 de Abril de 2010 [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.deloitte.com/>.

<sup>31</sup> Opção distinta e mais generosa foi a adoptada por Israel que, a respeito de um regime com características semelhantes, expressamente excluiu os respectivos beneficiários, que para aí deslocalizem a sua residência, da aplicação das regras de transparência fiscal internacional aí vigentes, sendo que essa deslocalização não implicará nunca uma alteração da residência fiscal das sociedades por estes controladas (ao abrigo do critério da direcção efectiva), de acordo com DELOITTE – *World Tax Advisor*, 7 de Novembro de 2008 [Consultado em 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.deloitte.com/>.

A circunstância de os residentes não habituais não se encontrarem excluídos desta obrigação de imputação demonstra bem que, apesar de abrangidos por regras diferenciadas, eles são verdadeiros residentes e sujeitos passivos plenos do regime geral do IRS.

### **A tabela de actividades aprovada pela Portaria n.º 12/2010**

A possibilidade de beneficiar da tributação dos rendimentos das Categorias A e B de fonte portuguesa à taxa especial de 20%, nos termos do n.º 6 do artigo 72.º do Código, e a aplicação do método da isenção aos rendimentos de fonte estrangeira da categoria B, nos termos do n.º 4 do artigo 81.º, encontram-se dependentes da circunstância de os rendimentos auferidos por residentes não habituais decorrerem de “*actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico*”.

Conforme já referido, a Portaria n.º 12/2010 veio listar estas actividades, em termos similares aos da tabela de actividades prevista na parte final do artigo 151.º do CIRS.

No entanto, veio também gerar alguns problemas adicionais, como o da interpretação das actividades listadas, sendo o caso mais emblemático o da “802 – *Quadros superiores de empresas*”.

Por um lado, e ao contrário da actividade “801 - *Investidores, administradores e gestores*”, restrita àqueles que invistam ou exerçam funções em “*empresas promotoras de investimento produtivo, desde que afectos a projectos elegíveis e com contratos de concessão de benefícios fiscais celebrados ao abrigo do Código Fiscal do Investimento*”, parece que se encontram abrangidos pela actividade 802 os quadros superiores de qualquer empresa, independentemente do respectivo sector de actividade. Por outro, o conceito de “quadro superior” é vago e indeterminado, suscitando, designadamente, a questão de saber se o mesmo abrange também administradores e gerentes de uma empresa ou, ao invés, apenas os seus trabalhadores, e qual a sua relação com a (maior ou menor) dimensão de cada empresa.

Na opinião dos autores, esta actividade alarga injustificadamente o regime, uma vez que, *prima facie*, se permite que quadros de empresas com actividades sem carácter científico, artístico ou técnico (e que, tendencialmente, não terão também eles próprios actividades desta natureza) beneficiem de medidas fiscais que se pretendem apenas dirigidas a actividades das referidas naturezas<sup>32</sup>. Para além

---

<sup>32</sup> Assinala-se, a este respeito, que as empresas com contratos de concessão de benefícios fiscais celebrados ao abrigo do CFI terão tendencialmente - ainda que nem sempre - actividades deste tipo, atenta a lista constante do respectivo artigo

disso, é indutora de abusos, uma vez que a simples circunstância de se criar uma sociedade, celebrando-se depois com esta um contrato de trabalho, parece ser suficiente para o aproveitamento do regime.

Por outro lado, a Portaria apresenta inconsistência legística, uma vez que se refere indistintamente a “profissões” (veja-se o caso do código “7 – *Profissões liberais, técnicos e assimilados*”) e a “actividades” (a maioria dos restantes códigos).

Finalmente, a Portaria encerra questões de política fiscal, na medida em que todas as inclusões ou exclusões da tabela de actividades comportam uma escolha das actividades económicas em que, por meio dos benefícios previstos no artigos 72.º, n.º 6, e 81.º, n.º 4, do CIRS, se pretende atrair para o país trabalhadores e prestadores de serviços.

Parece questionável a exclusão de qualquer actividade desportiva, seja por comparação com as actividades artísticas (incluídas), seja quando Portugal se afirma crescentemente nos grandes eventos e competições desportivas, sendo potencial candidato à organização do campeonato mundial de futebol de 2018, seja ainda pela necessidade de rentabilizar infra-estruturas disponíveis (estádios de futebol, centros de treino, campos de golfe, hotéis vocacionados para receber equipas desportivas, etc.).

Mesmo especificamente em relação ao futebol, a capacidade de atracção de futebolistas estrangeiros com base no regime poderia aumentar em muito o valor da liga portuguesa (vide o efeito dos regimes fiscais de *non-domiciled* do Reino Unido e da Lei Beckham de Espanha na capacidade de atracção de bons futebolistas estrangeiros para as respectivas ligas). Tal aumentaria o valor dos direitos televisivos, nomeadamente para efeitos de venda internacional, do *merchandising*, das receitas de bilheteira, etc.. Uma eventual e parcialmente teórica perda de receita fiscal ao nível dos desportistas – porquanto muitos não se tornariam residentes em Portugal na ausência dos benefícios do regime - poderia ser mais do que compensada pelos acréscimos de tributação em IRC na venda dos direitos televisivos e outros.

Deste modo, e conforme é reconhecido pelo Ministro das Finanças no próprio preâmbulo da Portaria, os autores consideram que o catálogo de actividades agora aprovado necessita de alguns aperfeiçoamentos, alargando-se a actividades ainda não previstas, nomeadamente a desportiva, e excluindo as que se consideram desajustadas, designadamente, nos termos latos em que está formulada, a dos “quadros superiores de empresas”.

## **As posições administrativas assumidas na Circular n.º 2/2010**

Um dos efeitos desta Circular - o da limitação ilegal da vigência do regime - foi já acima assinalado no ponto 5. No entanto, vários outros dela emergem.

De entre eles, o mais nefasto é, certamente, o da exigência de comprovação, por parte de quem pretenda beneficiar do regime, de que foi tributado no Estado da sua residência fiscal pretérita, através de certificado de residência com esta menção.

Várias críticas podem ser apontadas nesta sede. A primeira, e mais óbvia, é a de que se trata de uma exigência manifestamente inválida uma vez que, de acordo com a sua consagração legal, o regime fiscal da residência não habitual apenas depende da não residência fiscal em Portugal por um período de cinco anos consecutivos, sendo quaisquer outros elementos da situação passada dos potenciais beneficiários totalmente irrelevantes.

Assim, não só a exigência de demonstração de anterior tributação como também o requisito de comprovação de residência fiscal anterior são desprovidos de base legal. Na opinião dos autores basta a constatação, pela própria Administração Fiscal portuguesa, por recurso aos elementos cadastrais, da ausência de residência fiscal em Portugal nos últimos cinco anos, sendo irrelevante a existência ou localização da residência fiscal neste período. Aliás, são já bem conhecidos entre nós os problemas da exigência de certificados de residência na ausência de previsão legal expressa, solução que tem merecido reprovação jurisprudencial.<sup>33</sup>

Não se vislumbra, igualmente, a que título poderá Portugal escrutinar os pressupostos de atribuição de residência fiscal por parte de outros Estados ao exigir o cumprimento de um requisito de tributação. A este problema, associa-se um outro, de ordem prática: a generalidade dos certificados de residência não se refere à existência ou não de tributação no Estado de residência, pelo que Portugal teria também que impor a utilização de modelos de certificados específicos aos restantes Estados.<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> Veja-se, a este respeito, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul no processo n.º 01846/07, datado de 4 de Junho de 2007 (disponível em <http://www.dgsi.pt>), e a jurisprudência aí citada.

<sup>34</sup> A propósito de problemas resultantes dos modelos de certificados de residência v. BORGES, Ricardo Henriques da Palma, *Op. Cit.*, pp. 427-429.

Criticável é, do mesmo modo, o facto de a Circular aparentemente confessar que não serão emitidas tabelas de retenções na fonte para os rendimentos das categorias A e H especificamente dirigidas aos residentes não habituais, que adaptem as taxas aplicáveis à taxa especial de 20% de que estes beneficiam quanto a certos rendimentos destas categorias.

A Circular faz ainda uma interpretação demasiadamente restritiva do conceito de “quadros superiores de empresas” constante da Portaria, limitando-o ao universo dos que detenham “cargo de direcção e poderes de vinculação de pessoas colectivas”, poderes estes, aliás, que são típicos dos gerentes e administrados e não propriamente dos directores. Com efeito, “quadro superior” e “quadro directivo” não são conceitos idênticos. Muitos dos que exercem actividades de qualificada assessoria ou consultoria técnica nas organizações são “quadros superiores”, não se limitando estes aos directores (de marketing, de recursos humanos, financeiro, etc.). Por outro lado, por via de regra, mesmo os directores não têm poderes de vinculação das pessoas colectivas em que se inserem.

Finalmente, ao afirmar que o regime se aplica apenas de forma parcial no ano de 2009 (em tudo o que não se encontrasse dependente da publicação da Portaria, i.e., quanto às isenções para o rendimento de fonte estrangeira das categorias A, E, F, G e H), veio gerar uma dúvida prática – a de saber se o prazo de dez anos de gozo do regime, previsto no artigo 16.º, n.º 9, do CIRS, se aplica, para alguns efeitos, a partir de 2009, e para outros (os dependentes da Portaria) a partir de 2010.

Lamenta-se, por isso, que a Circular tenha vindo levantar obstáculos ilegais e desnecessários à aplicação do regime e gerar novas zonas de dúvida e incerteza.

### **Algumas questões constitucionais**

#### **A configuração legal do regime pelo Decreto-Lei n.º 249/2009**

Este novo regime convoca indagações constitucionais, onde avulta a de saber se as suas características são suficientemente distintas do regime geral para constituir uma violação do imperativo de igualdade tributária do IRS decorrente dos artigos 12.º, n.º 1, 13.º, n.º 1, e 103.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa (CRP). Como se assinalou, as diferenças face ao regime-regra do IRS situam-se essencialmente na tributação de alguns rendimentos das categorias A e B a uma taxa especial de 20%, incidente sobre o seu montante líquido, e na aplicação do método da isenção a certos rendimentos de

fonte estrangeira, sendo que ambas estas possibilidades se encontram vedadas aos residentes habituais. Para além do problema da igualdade, outra questão conexa emerge quanto ao cumprimento das exigências de unicidade e progressividade do IRS, constantes do n.º 1 do artigo 104.º da CRP.

A conformidade constitucional do regime foi abordada em parecer elaborado pelo Professor José Casalta Nabais, a pedido do Ministério das Finanças.<sup>35</sup>

O primeiro aspecto salientado pelo ilustre Professor é o de que a aplicação destes princípios constitucionais é independente da nacionalidade dos seus destinatários, uma vez que, nos termos do artigo 15.º, n.º 1, da CRP, os estrangeiros e apátridas que se encontrem ou residam em território nacional gozam dos direitos e ficam sujeitos aos deveres conferidos aos cidadãos nacionais. Acresce que o regime se encontra definido em função de um critério de residência (passada), pelo que os princípios constitucionais acima enunciados são de aplicação plena ao conjunto dos destinatários do novo regime.

Não obstante, e apesar de sobre residentes e residentes não habituais incidir um igual conjunto de direitos e deveres, o Professor Casalta Nabais pronuncia-se pela compatibilidade do regime com o normativo constitucional, por vários motivos.

Em seu entender, os princípios da unicidade e progressividade do IRS não devem ser entendidos de forma irrestrita, sendo o seu âmbito de aplicação limitado ao rendimento pessoal das pessoas singulares, não se estendendo ao seu rendimento empresarial, abrangido pelo n.º 2 do artigo 104.º da CRP, que determina que “*a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.*”

Também quanto ao rendimento “pessoal” dos residentes não habituais os princípios da unicidade e progressividade do imposto são respeitados na conformação do novo regime, porquanto os mesmos não são de aplicação irrestrita, sendo antes condicionados por considerações de diversas ordens.

Notam-se as exigências de praticabilidade que se impõem ao legislador, em particular a circunstância de os residentes não habituais se encontrarem, à partida, excluídos da tributação pelo rendimento mundial decorrente do artigo 15.º, n.º 1, do CIRS, sendo que o novo regime visa, exactamente, atraí-los para uma tributação plena em Portugal (ainda que apenas a prazo, findo o período de dez anos previsto no artigo 16.º, n.º 7, do Código), devendo ser suficientemente atractivo para que possa cumprir cabalmente o seu objectivo. Com efeito, este regime é um instrumento de política

---

<sup>35</sup> NABAIS, José Casalta – *Parecer*, Inédito, Dezembro de 2008. Agradece-se a gentil autorização do Professor Casalta Nabais para a consulta e citação do seu Parecer.

económica e de política fiscal externa, não devendo o legislador considerar-se aqui coarctado na sua liberdade de conformação. Depois, certos rendimentos do actual IRS, designadamente todos os sujeitos a taxas liberatórias, onde avultam os de capitais, são já excluídos do princípio da unicidade. É actualmente posição consolidada que o modelo parcialmente dualista de tributação do rendimento daí decorrente é compatível com os imperativos constitucionais,<sup>36</sup> até pelos constrangimentos da globalização, que condenam ao insucesso os sistemas tributários que sobretaxam o capital.

É também relevante o facto de a taxa adoptada para a tributação especial dos rendimentos das categorias A e B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado ser de 20%, o que permite estabelecer um paralelo de comparação com uma grande parte dos restantes rendimentos tributados a taxas liberatórias, relativamente aos quais o legislador se encontra sujeito a condicionantes de ordem prática similares.

Para finalizar, e admitindo que os residentes não habituais se encontram efectivamente em circunstâncias comparáveis às dos residentes a partir do momento em que adquirem residência fiscal portuguesa (lembrando-se que, quanto às circunstâncias passadas, não é exactamente assim, na medida em que não se encontrará verificado na esfera dos restantes residentes o requisito da não residência fiscal pretérita num período de 5 anos), o Professor Casalta Nabais considera que os imperativos constitucionais de igualdade se encontrarão respeitados sempre que os critérios de distinção estabelecidos pelo legislador não sejam arbitrários e apresentem fundamentação suficiente.

### **A densificação administrativa pela Portaria n.º 12/2010**

A Portaria levanta também uma importante questão em sede de aplicação do princípio da igualdade fiscal, na medida em que todas as profissões e actividades dela excluídas têm um tratamento fiscal desigual face ao conferido às profissões e actividades incluídas, uma vez que a estas últimas é conferido acesso à tributação do rendimento líquido das Categorias A e B à taxa especial de 20% e ao método da isenção quanto ao rendimento de fonte estrangeira das categorias A e B - e àquelas não o é.

---

<sup>36</sup> Conforme é descrito no Parecer, a pp. 14, citando-se o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 57/95, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950057.html>.

Qualquer sujeito passivo que considere ter uma actividade de “elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico” poderá invocar fundamentadamente uma violação do princípio constitucional da igualdade?

A este respeito, cumpre assinalar que a remissão de certos aspectos do regime para concretização por diploma regulamentar, tal como prevista nos novos artigos 72.º, n.º 6, e 81.º, n.º 4, do CIRS, é admitida pela jurisprudência constitucional portuguesa, não implicando uma violação do princípio da legalidade fiscal decorrente do artigo 103.º, n.º 2, da CRP, designadamente, e mais uma vez, por decorrer de exigências de praticabilidade.<sup>37</sup> Nestes termos, as considerações de igualdade fiscal maximamente relevantes serão as decorrentes das características gerais do regime, já acima descritas e aplacadas.

Todavia, o Governo não deixa de se encontrar também ele vinculado à Constituição e às suas exigências de igualdade fiscal na concretização do regime, pelo que a opção pelo método da lista não pode estar liminarmente excluída de escrutínio judicial.

## **Algumas questões quanto à interacção com as Convenções para evitar a Dupla Tributação celebradas por Portugal**

### **Da perda pretérita, por *tie-break* das Convenções, da residência fiscal portuguesa**

Uma primeira questão é a de saber se a determinação da não residência fiscal pretérita dos residentes não habituais, condição de entrada no regime, de acordo com o disposto no n.º 6 do artigo 16.º do CIRS, entrará em linha de conta com os efeitos das CDT) celebradas por Portugal ou apenas com as condições determinantes da existência de residência fiscal em território nacional para efeitos de IRS.

A formulação “[...] *que nos últimos cinco anos não tenham sido tributados como tal em sede de IRS [...]*” parece-nos inequívoca: a condição de acesso está cumprida sempre não se verifique a tributação como residente, o que sucederá tanto nos casos em que um sujeito passivo não se deva considerar residente, para efeitos fiscais, em cada um dos anos desse período pelo facto de não ser abrangido pelos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º, como naqueles em que, estando preenchido um dos critérios aí

---

<sup>37</sup> Veja-se a este respeito DOURADO, Ana Paula – *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra: Editora Almedina, 2007, pp. 151-158.

previstos, a residência fiscal decorrente da lei interna seja afastada pela aplicação das regras de resolução de conflitos positivos de residência (*tie-break*) de uma CDT.

### **Da perda actual, por *tie-break* das Convenções, da residência fiscal portuguesa por parte de residentes não habituais**

Deve-se entender que as normas das CDT são relevantes também ao nível da exigência de residência fiscal portuguesa em cada um dos anos fiscais do período de dez em que se mantém o estatuto de residente não habitual, prevista no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS. Assim, um residente não habitual que, por força da cláusula de *tie-break* de uma CDT, seja considerado residente fiscal, num dado ano, no outro Estado contratante, perde a residência fiscal portuguesa adquirida através do preenchimento de um dos critérios previstos no CIRS e, como tal, o direito a beneficiar do regime, devendo ser tributado em Portugal como um não residente.

Tal implicará que Portugal perderá o direito a tributar qualquer rendimento de fonte estrangeira auferido por esse sujeito passivo, passando a aplicar-se aos rendimentos de fonte doméstica da Categoria A uma retenção na fonte de 21,5% (nos termos dos artigos 71.º, n.º 3, al. e) e 99.º, n.º 1, do CIRS) e deixando os rendimentos da categoria B de poder ser aqui tributados na ausência de um estabelecimento estável.

### **Da qualidade de residente para efeitos das Convenções**

A terceira questão, igualmente relevante, é saber se os residentes não habituais poderão invocar a qualidade de residentes em Portugal para efeitos das CDT celebradas com outros Estados.

A este respeito, o primeiro aspecto a assinalar é que os residentes não habituais, para poderem beneficiar deste novo regime, devem ser considerados residentes fiscais em Portugal em cada um dos anos do período relevante de dez, nos termos do n.º 8 do artigo 16.º do CIRS.

Cumprirão os residentes não habituais a condição constante do artigo 4.º, n.º 1, 2.ª parte, do MCOUDE, nos termos da qual não são considerados residentes, para efeitos das CDT, os sujeitos passivos que apenas se encontrem sujeitos a imposto nesse Estado relativamente ao rendimento de fontes aí localizadas ou ao património aí situado?

A este respeito, os Comentários ao artigo 4.º do MCOCDE, nos seus pontos 8. e 8.3, indicam que a residência fiscal atribuída por um Estado ao abrigo do seu direito interno apenas deve ser desconsiderada, para efeitos convencionais e ao abrigo da 2.ª parte do n.º 1 do artigo 4.º do Modelo, quando a mesma não seja acompanhada de uma abrangente sujeição a imposto dos sujeitos passivos a quem é conferida.

Para este efeito, considera-se que a sujeição a imposto dos rendimentos de fonte mundial (tributação de acordo com o princípio da universalidade ou *world wide income principle*) ocorrerá no âmbito deste regime, uma vez que nos termos gerais do artigo 15.º, n.º 1, do CIRS, aplicável também aos residentes não habituais, se encontram sujeitos a imposto todos os rendimentos obtidos, incluindo os obtidos fora do território português, e que os rendimentos abrangidos pelos n.ºs 3 a 5 do artigo 81.º não deixam de estar abrangidos por uma obrigação de englobamento (ainda que apenas para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos), de acordo com o n.º 6 deste artigo.

Com efeito, a circunstância de alguns rendimentos de fonte estrangeira auferidos por residentes não habituais serem objecto de uma isenção em nada obsta a que os mesmos se considerem sujeitos a imposto em Portugal.

Para esta questão é importante convocar a distinção entre benefício fiscal e desagravamento estrutural.

Benefícios fiscais, de acordo com a definição constante do artigo 2.º, n.º 1 do EBF, são “[...] *medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.*”

Por sua vez, os desagravamentos estruturais são definidos, nos termos do artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, do EBF, como “[...] *situações de não sujeição tributária [...]*” decorrentes de “[...] *medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência.*”

Sucedo, no entanto, que a ideia de desagravamento estrutural se encontra associada não só às situações de expressa delimitação negativa da incidência, como também a todos os outros desagravamentos constantes dos Códigos que, genericamente, se considerem concedidos por motivos fiscais ligados à determinação do rendimento económico tributável, ainda que não se encontrem tecnicamente construídos sob a forma de uma delimitação negativa da incidência.

Tal foi reconhecido no Relatório do Grupo de Trabalho para a Reavaliação dos Benefícios Fiscais, criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e das Finanças,<sup>38</sup> e é o caso das isenções concedidas pelos n.ºs 3, 4, e 5 do artigo 81.º do CIRS, que não devem ser consideradas benefícios fiscais, mas sim desagregamentos estruturais destinados a eliminar a dupla tributação internacional incidente sobre rendimentos de fonte estrangeira – os quais, nos termos do artigo 15.º do Código, se encontram sujeitos a imposto em Portugal.

A opção do legislador pela integração do regime no seio do CIRS (ao invés de uma inclusão no EBF, por exemplo) não é desprovida de efeitos.

Relembre-se, aliás, que as situações de isenção com progressividade decorrentes dos artigos 37.º, n.º 3, 38.º, n.º 2, 39.º, n.º 4, e 40.º, n.º 2, do EBF nunca levantaram questões desta ordem.

Por seu turno, a tributação a uma taxa especial de alguns rendimentos das categorias A e B em nada afecta a qualidade de residentes plenos, para efeito das CDTs, dos residentes não habituais, uma vez que não constitui qualquer forma territorial de tributação – é apenas uma forma distinta (face à tributação a taxas progressivas) de tributar rendimentos e onde se incluem também rendimentos de fonte estrangeira, conforme foi acima assinalado.

A isto acresce que o próprio MCOCDE permite aos Estados que escolham entre o método da isenção e o método do crédito de imposto para efeitos da eliminação da dupla tributação internacional (embora, na redacção mais actual, excluindo o método da isenção para certos rendimentos passivos), referindo mesmo o ponto 31. dos Comentários aos artigos 23.º A e 23.º B do Modelo que nada obsta à adopção combinada de ambos os métodos. Se tal é permitido ao nível convencional, não se vê porque deva ser considerado proibido ao nível do Direito interno de cada Estado.

A única questão remanescente é o facto de Portugal se ter obrigado, em todas as convenções por si celebradas, a eliminar a dupla tributação de acordo com o método do crédito de imposto. Tendo em conta que o método da isenção não se encontra previsto nas CDTs, será possível aos outros Estados invocar a sua violação por Portugal?

Estabelecendo uma comparação com o IRC, pode dizer-se que nunca se levantaram questões desta índole no que se refere às sociedades instaladas na Zona Franca da Madeira, em resultado do regime de isenção dos rendimentos de fonte estrangeira que lhes é aplicável.

---

<sup>38</sup> AA.VV., «Relatório do Grupo de Trabalho para a Reavaliação dos Benefícios Fiscais, criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e das Finanças » in *Cadernos de Ciência e de Técnica Fiscal*, N.º 198, 2005, pp. 93-97.

Com efeito, a existência de tributação mais favorável no Estado da residência, em resultado da legislação interna que a permita (por exemplo, ao não fazer incidir imposto, ao conceder uma isenção, mesmo que não direccionada ao rendimento de fonte estrangeira, como é o caso do regime previsto no artigo 32.º do EBF, ou ao prever um método de eliminação da dupla tributação mais generoso do que o convencionalmente previsto) é uma opção que radica na soberania fiscal deste Estado, neste aspecto não restringida pelas CDT.

Esta posição é também a mais consentânea com a tradicional doutrina do efeito negativo dos tratados, de acordo com a qual as CDTs apenas podem ter o efeito de mitigar a tributação pré-existente,<sup>39</sup> dependendo a sua aplicação de solicitação do contribuinte.

Ainda que improvável, admite-se a existência de eventuais interessados em fazer prevalecer o método do crédito previsto nas CDTs, mesmo num cenário como este, designadamente em resultado da existência de normativos internos de carácter anti-elisivo ou cláusulas convencionais de *switch over*, que conduza a uma perda de vantagens no Estado da fonte no caso de o rendimento ser tributado em termos muito favoráveis no Estado da residência, que determinassem, no conjunto dos dois Estados, uma tributação globalmente superior. Nestes casos, a qualquer residente não habitual que invoque a CDT celebrada entre Portugal e um outro Estado no que se refere à obrigação de eliminar a dupla tributação deverá ser aplicado o método dela resultante, nos termos aí previstos.

### Breve apontamento de Direito Comunitário

Foi já colocada entre nós a questão de saber se este novo regime fiscal não poderá ser considerado violador das regras dos artigos 87.º a 89.º do Tratado da Comunidade Europeia (TCE),<sup>40</sup> que proíbem os auxílios estatais destinados a favorecer certas empresas ou produções.<sup>41</sup>

Antes de mais, convém lembrar, também a este respeito, o que foi já dito quanto à qualificação do regime, na parte em que consagra a aplicação do método da isenção a certos rendimentos de fonte estrangeira como um desagravamento estrutural do IRS, e não como um benefício fiscal.

Independentemente desse facto, a questão não é líquida.

<sup>39</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição, Coimbra: Editora Almedina, 2007, pp. 121-122.

<sup>40</sup> Actualmente artigos 107.º a 109.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

<sup>41</sup> FERREIRA, Rogério M. Fernandes e GONÇALVES, Mónica Respício - Os Não Residentes Temporários e os Não Habituais [Consultado em: 31 de Maio de 2010], disponível em: <http://www.plmj.com/>.

Para começar, o artigo 87.º TCE refere-se a auxílios que “favoreçam certas empresas ou certas produções”.<sup>42</sup> Em língua portuguesa, a expressão “empresa” é polissémica, podendo referir-se tanto a actividades económicas desenvolvidas por pessoas colectivas como por pessoas singulares. As expressões usadas nas versões em língua inglesa e alemã (“*undertakings*” e “*Unternehmen*”, respectivamente) têm, ao que sabemos, idêntico significado, embora tal não seja já o caso da expressão em língua francesa “*entreprises*”, que, segundo julgamos saber, se refere apenas às empresas sob a titularidade de pessoas colectivas.

Apesar desta questão linguística, a referência ao favorecimento de certas produções, que julgamos de conteúdo inequívoco em cada uma destas línguas, permite que a norma abranja no seu escopo as desenvolvidas por pessoas singulares, pelo menos de um ponto de vista literal.

Do ponto de vista doutrinal, as escassas referências que encontrámos pronunciam-se no sentido de a norma englobar as “empresas” pessoas singulares.<sup>43</sup>

Na sua jurisprudência, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE)<sup>44</sup> tem abordado a questão na perspectiva de saber se um auxílio concedido a indivíduos poderia constituir um auxílio de Estado a certas empresas (não havendo referência ao carácter de pessoas colectivas ou de pessoas singulares destas últimas). O TJCE afirmou, numa primeira linha de casos, que um auxílio a pessoas singulares pode constituir um auxílio indirecto às empresas, quando:

- i. as empresas sejam empregadoras dos indivíduos beneficiados, no caso de um auxílio que consistia numa menor tributação dos salários e, logo, de uma redução dos custos empresariais com o trabalho para a manutenção ou aumento das remunerações líquidas;<sup>45</sup>

<sup>42</sup> Na sua versão portuguesa. Na versão em língua inglesa é feita referência a “*certain undertakings or the production of certain goods*”, na versão em língua francesa a “*certaines entreprises ou certaines productions*” e na versão alemã a “*bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige*”.

<sup>43</sup> De acordo com Wilhelm Harmann, tal como citado em INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, *Yearbook 2009*, Holanda: Verweij Printing, 2010, p. 67 e com FERREIRA, Rogério M. Fernandes e GONÇALVES, Mónica Respício, *idem*.

<sup>44</sup> Hoje Tribunal de Justiça da União Europeia.

<sup>45</sup> Acórdão de 23 de Fevereiro de 1961 no Caso n.º C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contra Alta Autoridade da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço*, em que se discutia a questão de saber se a República Federal Alemã se encontraria a conceder um auxílio de Estado ao isentar de impostos sobre um rendimento um “bónus de turno”, a ser pago pela indústria mineira aos seus trabalhadores. Existe um elemento curioso neste caso, na medida em que a criação do bónus por acordo com as associações patronais alemãs e a sua isenção de impostos, prevista em lei, foi acompanhada da extinção de um outro benefício concedido a esta indústria, que consistia na isenção de contribuições para o seguro de pensões dos mineiros, na parte correspondente ao encargo do empregador.

- ii. as empresas sejam beneficiárias de empréstimos de um fundo que reúne capital através de depósitos de pessoas singulares, no caso de os juros de tais depósitos se encontrarem isentos de impostos na esfera do depositante;<sup>46</sup>
- iii. sejam atribuídos benefícios fiscais aos indivíduos que nelas decidam investir;<sup>47</sup>
- iv. as empresas beneficiem indirectamente de um subsídio aos consumidores.<sup>48</sup>

Esta jurisprudência não responde, no entanto, à questão de saber se as pessoas singulares são destinatárias directas destas normas do Tratado.

Mais recentemente, o Tribunal de Primeira Instância<sup>49</sup> afirmou expressamente em acórdão que *“Assim, a jurisprudência admitiu que uma vantagem directamente concedida a certas pessoas singulares ou colectivas que não são necessariamente empresas pode constituir uma vantagem indirecta e, portanto, um auxílio de Estado para outras pessoas singulares ou colectivas que são empresas (v., neste sentido, acórdãos do Tribunal de Justiça de 19 de Setembro de 2000, Alemanha/Comissão, C 156/98, Colect., p. I 6857, n.os 22 a 35, e de 13 de Junho de 2002, Países Baixos/Comissão, C 382/99, Colect., p. I 5163, n.os 38 e 60 a 66)”* (sublinhado nosso),<sup>50</sup> interpretando assim a jurisprudência acima referida do TJCE.

O caso é relativo a auxílios concedidos sob a forma de taxas de imposto reduzidas aos investidores em certos instrumentos de investimento especializado (que podem ou não revestir a forma societária) e que indirectamente beneficiam: *i)* os próprios instrumentos de investimento e *ii)* as sociedades por estes participadas (neste casos apenas pequenas e médias empresas admitidas à cotação

<sup>46</sup> Acórdão de 13 de Julho de 1988 no Caso n.º C-30/59, *República Francesa contra Comissão das Comunidades Europeias*, em que se discutia a questão de saber se a concessão de empréstimos à indústria pelo *Fonds Industrial de Modernisation (FIM)*, provenientes de depósitos de pessoas singulares que o Estado havia isentado de impostos, constituía um auxílio de Estado proibido pelo Tratado.

<sup>47</sup> Acórdão de 19 de Setembro de 2000 no Caso n.º C-156/98, *República Federal da Alemanha contra Comissão das Comunidades Europeias*, em que estava em causa saber se a possibilidade de a suspensão de tributação de certas mais-valias realizadas por pessoas singulares residentes na Alemanha na venda de participações em empresas, no caso de estas serem reinvestidas nos novos *Länder* (os resultantes da reunificação de 1990) ou em Berlim, constituía um auxílio de Estado proibido pelo Tratado, por beneficiar indirectamente as empresas beneficiárias do reinvestimento.

<sup>48</sup> Acórdão de 13 de Julho de 1988 no Caso n.º C-382/99, *Reino dos Países Baixos contra Comissão das Comunidades Europeias*, onde se determinou que a redução do imposto especial sobre os produtos petrolíferos em certas estações de serviço localizadas na Holanda, mas junto da fronteira com a Alemanha, constituía uma auxílio de Estado ilegal, por beneficiar indirectamente as companhias petrolíferas proprietárias de tais estações de serviço.

<sup>49</sup> Hoje Tribunal Geral.

<sup>50</sup> Para. 127 do Acórdão de 4 de Março de 2009 no Caso n.º T-445/05, *Associazione italiana del risparmio gestito e Fineco Asset Management SpA contra Comissão das Comunidades Europeias*.

bolsista), na medida em que incentivam o aumento da procura das acções destas últimas e da respectiva liquidez.

Contudo, não conseguimos acompanhar a interpretação aparentemente directa e incontestável sustentada no acórdão do Tribunal de Primeira Instância, pelo simples facto de que não conseguimos descortinar nos acórdãos citados qualquer referência expressa às pessoas singulares. Para mais, acresce que em ambos os casos se trata (expressa ou implicitamente) de auxílios que têm por destinatário indirecto as pessoas colectivas – o caso alemão lida com um benefício fiscal à constituição ou reforço de capital de sociedades; o caso holandês lida com um benefício indirecto a estações de serviço, independentemente da natureza legal dos seus proprietários, mas em que se encontra de certa forma implícito que os mesmos são pessoas colectivas.

O Tribunal de Primeira Instância vem assim interpretar a jurisprudência do TJCE, que aparentemente não se pronunciou ainda sobre esta questão, de forma totalmente inovadora, o que em nossa opinião é despropositado e desaconselhável, na medida em que as suas decisões são passíveis de recurso para o próprio TJCE.<sup>51</sup>

As dificuldades que rodeiam o problema são agravadas pelo facto de a Comissão Europeia considerar que as regras do TCE relativas à tributação das empresas não são aplicáveis a pessoas singulares.<sup>52</sup>

Há também autores que defendem que o Código de Conduta no domínio da Fiscalidade das Empresas adoptado no Conselho ECOFIN de 1 de Dezembro de 2007<sup>53</sup> apenas se aplica aos rendimentos auferidos por pessoas colectivas, não abrangendo as pessoas singulares.<sup>54</sup>

À luz destes elementos, parece que se devem ter por afastados, pelo menos no estado actual do Direito Comunitário, os receios de que as pessoas singulares possam constituir “empresas” para efeitos das regras do TCE que proíbem os auxílios estatais.<sup>55</sup>

---

<sup>51</sup> Cfr. art. 225.º do TCE, actual artigo 256.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

<sup>52</sup> Aviso da Comissão n.º 98/C 384/03, publicado no *Jornal Oficial*, Série C, de 10 de Dezembro de 1998.

<sup>53</sup> Publicado no *Jornal Oficial*, Série C, de 6 de Janeiro de 1998.

<sup>54</sup> Aparentemente neste sentido PALMA, Clotilde Celorico, «O controlo da concorrência fiscal prejudicial na União Europeia», in *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 146.

<sup>55</sup> Mesmo que assim não fosse, sempre se poderia argumentar que os rendimentos abrangidos pela tabela de actividades da Portaria n.º 12/2010 abrangem essencialmente as actividades de carácter profissional, e não tanto as de carácter empresarial, sendo estas últimas as visadas primordialmente nas regras do TCE.

A questão coloca-se de forma distinta quanto a saber se o regime dos residentes não habituais poderá constituir um auxílio de Estado indirecto às empresas portuguesas que contratem (no caso das regras aplicáveis aos rendimentos da Categoria A) ou que solicitem os serviços (no caso das regras aplicáveis aos rendimentos da Categoria B) dos respectivos beneficiários. Contudo, a Comissão Europeia tem entendido que a concessão destes auxílios indirectos não é contrária ao TCE desde que os mesmos se encontrem disponíveis para todos os sectores de actividade (ou seja, deste que todos estes sectores possam contratar ou solicitar serviços dos profissionais qualificados) porquanto, nessa medida, os auxílios não serão selectivos.<sup>56</sup> Será também este o caso do regime português.

### **Factores complementares de atractividade de Portugal como jurisdição de residência para as pessoas singulares**

Uma miríade de factores não fiscais podem motivar os não residentes a estabelecer domicílio em Portugal (clima, diversidade de património cultural, baixa – embora crescente - criminalidade, reduzido custo relativo do imobiliário, incremento de valências na área da saúde privada, residências assistidas e serviços conexos, aumento da oferta de qualidade em matéria de turismo residencial, etc.).

No plano fiscal, a circunstância de Portugal isentar em Imposto do Selo a tributação sucessória entre cônjuges e entre ascendentes e descendentes em linha recta (cfr. artigo 6.º, al. e), do respectivo Código), tributando moderadamente, em 10%, apenas numa base territorial (cfr. artigo 4.º, n.ºs 3, 4 e 5, do respectivo Código) e com numerosas exclusões as restantes situações, apresenta interessantes sinergias com o novo regime fiscal, na perspectiva dos *non-domiciled*, fornecendo bases muito favoráveis ao estabelecimento de uma residência fiscal.<sup>57</sup>

### **Conclusão**

---

<sup>56</sup> Casos de auxílio de Estado n.º N41/1999 e n.º N672/1999 relativos à Dinamarca e Suécia, respectivamente, e onde esteve em causa um regime de tributação mitigada para “peritos estrangeiros”.

<sup>57</sup> A muito atractiva exclusão de tributação em sede de IRS das mais-valias realizadas em acções detidas pelo seu titular por mais de 12 meses foi revogada pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho,

O regime da residência fiscal não habitual em IRS representa uma ruptura com a tradição tributária nacional, na medida em que abandona, ainda que apenas neste aspecto muito particular, a concepção de Portugal como Estado da fonte e, numa postura de concorrência fiscal internacional, se adopta a posição de Estado da residência, que tentar atrair indivíduos especialmente qualificados.

Espera-se, agora, que as boas intenções legislativas, plasmadas na criação de um regime abrangente e generoso, com soluções destinadas tanto ao rendimento de fonte estrangeira como ao rendimento de fonte nacional, e cujos benefícios podem ser gozados durante um período bastante alargado, não venham a ser traídas pela má vontade administrativa, de que a Circular n.º 2/2010 é já um sinal.

Os autores crêem que o sucesso deste regime apenas poderá ser obtida com a sua articulação com certos aspectos não fiscais, como a política de concessão de vistos e autorizações de residência constante na Lei n.º 23/2007, de 4 de Julho, que prevê o regime jurídico de entrada, permanência, saída e afastamento de estrangeiros do território nacional, e com a sua adequada divulgação internacional, seja através dos mecanismos da diplomacia económica, com o aproveitamento da rede de embaixadas e consulados no exterior, seja pelas entidades do sector privado com potencial de divulgação alargada, como as sociedades de auditoria e consultoria, empresas de recursos humanos e sociedades de advogados, em especial as integradas em redes internacionais.