



INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

A Tributação dos Residentes Não Habituais: Análise
Comparada

Marina Peyneau Papi

Mestrado em Direito das Empresas e do Trabalho

Orientador(a): Doutor Francisco José Nicolau Domingos,
Professor Auxiliar Convidado do ISCTE - Instituto
Universitário de Lisboa

Co-Orientador(a): Doutor Luís Fernando Pimentel de
Oliveira Vasconcelos Abreu, Professor Auxiliar do ISCTE
- Instituto Universitário de Lisboa

Novembro, 2022



CIÊNCIAS SOCIAIS
E HUMANAS

Departamento de Economia Política

A Tributação dos Residentes Não Habituais: Análise
Comparada

Marina Peyneau Papi

Mestrado em Direito das Empresas e do Trabalho

Orientador(a): Doutor Francisco José Nicolau Domingos,
Professor Auxiliar Convidado do ISCTE - Instituto
Universitário de Lisboa

Co-Orientador(a): Doutor Luís Fernando Pimentel de
Oliveira Vasconcelos Abreu, Professor Auxiliar do ISCTE
- Instituto Universitário de Lisboa

Novembro, 2022

Dedico esse trabalho aos meus pais, Luiz e Rejane, que sempre me impulsionaram a voar mais alto, essa dissertação é a prova de que todo investimento e dedicação valeram a pena. Ao professor Francisco Nicolau Domingos, por sua presença cheia de otimismo, incentivo e por sua atenção, motivação e dedicação que foram essenciais para a conclusão do projeto.

Agradecimento

Agradeço à minha família, especialmente aos meus pais, que me deram asas para voar atrás dos meus sonhos e me fizeram acreditar que era possível. Por todo investimento, não tão somente financeiro, mas emocional e psicológico, por todo suporte, carinho, esforço e pela dedicação sempre cheia de amor, por serem meus melhores e mais fiéis parceiros, que atravessaram o oceano para me visitar durante essa trajetória e fizeram de tudo para que a saudade diminuísse.

À minha avó Maria, por toda sua doçura e orações dedicadas a mim e por todo apoio que sempre deu aos meus estudos.

A minha irmã, Mariana pelo seu amor incondicional.

Aos meus, tão amados, amigos que deixei no Brasil mas que nunca me deixaram e compreenderam meus momentos de ausência, nunca permitindo que a distância fosse óbice à nossa amizade, nomeadamente, Aloyr, Ana Clara, Déborah, Edésio, Évelin, Franciane, Henrique, Isabelle, Janine, Laura, Luana, Luciana, Luiz Guilherme, Maria, Mariana S., Marina S., Matheus, Mirela, Pedro, Rafael, Roberta e Viviane, vocês tiveram o dom de fazer com que a distância entre Portugal e Brasil, simplesmente, não existisse.

Às amigas que o curso me trouxe, especialmente à Nathália, que me recebeu antes mesmo que eu chegasse, que dividiu e compreendeu minhas angústias e felicidades e à Jacqueline por todos momentos de alegria que me proporcionou.

Ao Dr. André Moreira e ao Dr. Rodrigo Duarte, pela oportunidade que me deram, por terem acreditado em mim desde o início, por toda paciência que tiveram e por todo conhecimento e experiência que me transmitem diariamente, que foram imprescindíveis para a realização deste trabalho, em cada detalhe, desde a escolha do tema.

Ao meu orientador, professor Francisco Nicolau Domingos, por ter aceitado com tanta dedicação a tarefa de me orientar e conduzir minha dissertação, por ter sido tão cuidadoso, compreensivo e gentil.

A Deus, por ser tão bom comigo, desde sempre, e ter escolhido a dedo, cada uma dessas pessoas para fazerem parte da minha trajetória. Porque no fim, não importa o que você tem na vida, mas sim, quem você tem.

Resumo

Neste trabalho pretende-se mostrar quais os fatores que foram cruciais para a implementação do benefício fiscal concedido a estrangeiros que alteram sua residência fiscal para Portugal para se beneficiarem do Regime do Residente Não Habitual, criado em 2009 para atrair investimento estrangeiro para Portugal. Analisar-se-ão, também, os requisitos para adesão do regime, com ênfase à diferenciação entre residência e domicílio fiscal. Em sequência, será traçado um estudo comparativo entre países com maior adesão ao regime, bem como, aqueles que possuem regimes fiscais similares, a fim de compreender o fluxo migratório derivado de razões fiscais, principalmente por cidadãos do Reino Unido e concluir se Portugal realmente é, de facto, a melhor opção quando o objetivo é pagar menos impostos.

Palavras-chave: Residente Não Habitual, isenção, tributação.

Abstract

The objective of this essay is to show what factors were crucial for the implementation of the tax benefit granted to foreigners who change their tax residence to Portugal to benefit from the Non Habitual Resident Regime, created in 2009 to attract foreign investment to Portugal. We will also analyze the requirements for joining the regime, with emphasis on the differentiation between residence and tax domicile. In sequence, a comparative study between countries with larger adhesion to the regime, as well as, which have similar tax regimes, will be outlined in order to understand the migratory flow derived from tax reasons, mainly by United Kingdom citizens and to conclude if Portugal really is, in fact, the best option when the objective is to pay less taxes.

Keywords: Non Habitual Resident Regime, exemption, tributation.

LISTA DE SIGLAS

ADT – Acordo Para Evitar a Dupla Tributação

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CIRS – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CMN – Conselho Monetário Nacional

CPP – Classificação Portuguesa das Profissões

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IRN – Investidor Não Residente

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

IVA – Imposto Sobre Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico

PIB – Produto Interno Bruto

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RNH – Residente Não Habitual

TUE – Tratado da União Europeia

Índice

Agradecimento	iii
Resumo	v
Abstract	vii
Introdução	11
Capítulo 1	
1. Residentes Não Habituais	14
1.1. Causas e Criação do Regime do Residente Não Habitual	15
1.1.1. Crise Económica Mundial de 2007 e 2008	15
1.2. O Regime do Residente Não Habitual	17
1.3. Os Objetivos da Criação do Regime do Residente Não Habitual	18
1.4. Requisitos Gerais para se Beneficiar do Regime do Residente Não Habitual	21
1.5. Profissionais Associados à Atividades Com Elevado Valor Acrescentado	24
1.6. Da Residência e do Domicílio Em Território Português	26
1.7. A Tributação dos Rendimentos no Regime do Residente Não Habitual	31
1.8. O Regime do Residente Não Habitual e os Acordos Para Evitar a Dupla Tributação	37
Capítulo 2. Análise Comparativa da Capacidade Atrativa dos Regimes Fiscais Espanhol e Italiano	40
1. O Regime Fiscal do Residente Não Habitual Na Espanha – Lei (De) Beckham	40
2. O Regime Fiscal da Itália	42
i. Impatriati	42
ii. Flax Tax - High Net Worth Individuals (HNWI's)	43
iii . Retirees ou Pensioners Tax Breaks	44
Capítulo 3. Capacidade de Atração Internacional do Regime do Residente Não Habitual em Países que Não Apresentam Regimes Semelhantes	46
1. O Regime Fiscal do Brasil	46
2. O Regime Fiscal da França	50
3. O Regime Fiscal da Irlanda	52

Capítulo 4. O Reino Unido	54
1. O <i>BREXIT</i>	54
2. Os Impactos do <i>Brexit</i> em Portugal	55
3. O Sistema Fiscal do Reino Unido	56
4. O Acordo Para Evitar Dupla Tributação entre Portugal e Reino Unido	57
5. A Tributação do Cidadão Britânico em Portugal	61
Conclusão	67
Referências Bibliográficas	71

Introdução

O Regime do Residente Não Habitual, foi um regime de tributação especial que surgiu em Portugal em 2009, pelo Decreto-Lei 249/2009, de 23 de Setembro¹, ao abrigo do mandato legislativo contido no artigo 126.º da Lei n.º 64 - A/2008, Orçamento do Estado aprovado para 2009, durante o XVII Governo Constitucional de Portugal, por iniciativa do primeiro-ministro, José Sócrates.

Trata-se de um regime de tributação altamente atrativo, a cada ano aumenta o número de adesões, v.g., entre os anos de 2015 e 2016 o número de beneficiários cresceu em 46%, passando de 7.414 para 10.684.

O que surpreende, uma vez que em 2018, o Ministério das Finanças divulgou informações de que à época, 23.767 contribuintes haviam beneficiado deste regime. Isto implica dizer que, em 3 anos, o número de adesões fez mais que dobrar de quantidade.

De acordo com as informações do Ministério das Finanças, as nacionalidades com maior número de aderentes, atualmente, são, franceses, no topo da lista, seguidos dos britânicos, irlandeses, brasileiros e curiosamente, cidadãos de nacionalidade portuguesa, também compõem o “*top 5*”.

Alargando um pouco mais, é possível observar que no *top 10*² de nacionalidades com maior adesão ao RNH, oito são pertencentes a países de dentro da União Europeia, sendo, somente o Brasil e o Reino Unido, nacionalidades extracomunitárias.

O fato interessante é de que Portugal não é o único país dentro da União Europeia que possui benefícios fiscais para residentes não habituais, de modo que, Itália e Espanha, são dois exemplos de países comunitários, inclusive cuja adesão está no *top 10*, que possuem regimes fiscais semelhantes.

Dito isto, alcançamos o objetivo principal deste estudo, que consistirá na análise do novo regime tributário criado e o que o torna tão interessante e atrativo aos estrangeiros, inclusive de países comunitários.

¹ Publicado no Diário da República n.º 185, 1.ª série, de 23-09, pp. 6774 – 6783.

² Francesa, britânica, italiana, brasileira, sueca, portuguesa, espanhola, alemã, belga e holandesa.

Por isso, pretende-se estudar desde as razões para o surgimento do regime, quais elementos tornaram possível e mais do que isso, necessário que o RNH fosse criado, e que ajustes fiscais foram necessários, uma vez que 13 anos após a criação o regime continua ativo e com muitas adesões.

Para enfrentarmos estes problemas estruturaremos o nosso estudo em quatro capítulos.

No primeiro capítulo realizar-se-á uma reflexão sobre o sistema fiscal português e a carga tributária de Portugal. Em seguida, a análise será no sentido de identificar causas, necessidades e a criação do Regime do Residente Não Habitual. Analisaremos a economia de forma global e o quais foram os impactos sofridos na economia portuguesa em razão da crise financeira de 2008, que tornaram necessária a intervenção do Governo na criação de incentivos (incluindo fiscais). Em sequência, abordar-se-ão os requisitos necessários para ser enquadrado no Regime do Residente Não Habitual bem como, as alterações legislativas feitas ao regime, a fim de adequá-lo à realidade e necessidade econômica portuguesa, desde sua criação até os dias atuais.

O segundo capítulo trará a análise comparativa de regimes tributários atrativos de outros Estados Membros da União Europeia que apresentam similaridades com o Regime do Residente Não Habitual, e.g., Espanha e Itália.

Em sequência, no terceiro capítulo, far-se-á a análise do sistema tributário francês, brasileiro e irlandês que, como dito, são os países que, junto ao Reino Unido, têm o maior número de adesões ao regime do Residente Não Habitual, atualmente.

No quarto capítulo, far-se-á a análise do sistema fiscal britânico, uma vez que um dos objetivos deste trabalho é compreender as razões pelas quais os britânicos ocupam o primeiro lugar em número de adesões ao Regime do Residente Não Habitual. Essa etapa é importante para pesquisa, uma vez que através dessa análise comparativa será possível compreender as razões da alteração do domicílio fiscal de seu país de origem para Portugal. Iremos analisar a saída do Reino Unido da União Europeia – BREXIT, tal qual os impactos que essa saída trouxe aos cidadãos britânicos. Daremos seguimento a uma análise criteriosa e comparativa entre as diferenças do ano fiscal britânico e português a fim de compreender a possibilidade e os benefícios um cidadão de nacionalidade britânica ter sua residência fiscal em Portugal, quando o ano fiscal entre ambos é tão distinto. Em relação a este assunto, há uma pergunta específica a que há que dar resposta: como é realizada a equação para que os rendimentos obtidos no Reino Unido sejam corretamente declarados em Portugal?

Desta pergunta, sobrevem outra, igualmente importante: Ante a diferença entre os períodos fiscais, qual a possibilidade de ser apontada divergência na declaração do IRS de um indivíduo que obtenha rendimentos de origem britânica pela Autoridade Tributária e Aduaneira?

E ainda, considerando-se que para declarar o rendimento estrangeiro em Portugal é preciso, primeiro, fazer a conversão para o euro, ainda assim, é realmente interessante um britânico mudar sua residência fiscal para Portugal, ainda que abrangido pelo Regime do Residente Não Habitual, uma vez que os valores aumentam, quando convertidos em euros?

Por último, pretendemos, ao longo da dissertação, reverberar as reais vantagens ou desvantagens do regime fiscal português ante os demais mencionados a fim de verificar se o Regime do Residente Não Habitual é realmente vantajoso para indivíduos que possuam rendimentos obtidos no Brasil, Reino Unido, Irlanda e França que, atualmente, são os países com maior número de aderentes ao regime.

1. RESIDENTES NÃO HABITUAIS

Pode-se dizer que os fatores que determinam como será a estrutura fiscal de um país são: o nível de desenvolvimento e o histórico político e social daquele país.

A princípio, o sistema fiscal português, não se difere muito dos demais, assentando-se em um complexo de impostos estaduais diretos e indiretos que incidem no património, no rendimento e na despesa dos contribuintes.

A nossa análise é especificamente sobre o imposto que incide sobre o rendimento das pessoas singulares, daqui adiante nomeado como IRS.

O IRS entrou em vigor no sistema tributário português em 1º de janeiro de 1989, tendo sido aprovado pelo Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de Novembro e conforme se extrai do preâmbulo do Código do IRS, o sistema fiscal de Portugal já estava defasado ante a realidade económica e evoluiu de forma “ desordenada, com a acentuação de características como a complexidade excessiva, a desigualdade de tratamento entre contribuintes com níveis comparáveis de rendimento, o estreitamento das bases de tributação, o agravamento crescente - só contrariado nos últimos anos - das taxas nominais, com efeitos de desencorajamento do esforço de poupança e da aplicação ao trabalho e de incentivo à evasão, a instabilidade e a falta de coerência interna do regime das diferentes categorias fiscais e a deficiente articulação entre umas e outras.”

Assim, com esta reforma e o advento do Código do IRS, os tipos de rendimentos foram categorizados e divididos em ordem alfabética³, da seguinte forma:

- i. Categoria A: rendimentos de trabalho dependente
- ii. Categoria B: rendimentos empresariais e profissionais de trabalho independente
- iii. Categoria E: rendimentos de capitais
- iv. Categoria F: rendimentos prediais
- v. Categoria G: mais-valias e incrementos patrimoniais
- vi. Categoria H: pensões

³ Respectivamente descritos nos artigos 2º, 3º, 5º, 8º, 9º e 11º do Código do IRS.

A base de cálculo do IRS é o valor da renda global anual⁴, ou seja, a soma dos rendimentos supramencionados, que, após o englobamento permite a aplicação de taxas progressivas, os tais escalões.

O sistema fiscal em Portugal é, portanto, composto por escalões de rendimento coletável, da seguinte forma:

Escalão	Rendimento coletável	Taxa normal	Taxa média
1.º	Até 7 116 €	14,5%	14,50%
2.º	De mais de 7 116 € até 10 736 €	23%	17,37%
3.º	De mais de 10 736 € até 15 216 €	26,5%	20,06%
4.º	De mais de 15 216 € até 19 696 €	28,5	21,98%
5.º	De mais de 19 696 € até 25 076 €	35%	24,77%
6.º	De mais de 25 076 € até 36 757 3	37%	28,66%
7.º	De mais de 36 757 € até 48 033 €	43,5%	32,00%
8.º	De mais de 48 033 € até 75 009 €	45%	36,77%
9.º	Superior a 75 009 €	48%	

1.1 CAUSAS E CRIAÇÃO DO REGIME DO RESIDENTE NÃO HABITUAL

O Regime do Residente Não Habitual, teve origem em uma série de fatores que impulsionaram a criação de incentivos que atraíssem o investimento de estrangeiros em Portugal, conforme se verá a seguir.

1.1.1 CRISE ECONÓMICA MUNDIAL DE 2007 E 2008

Uma grande crise financeira, que teve início nos Estados Unidos da América, mas tomou proporções globais, aconteceu entre os anos de 2007 e 2008. Conhecida como a crise do *subprime* que foi considerada a mais grave após a grande crise de 1929, e foi motivada pela concessão descomedida de empréstimos hipotecários de alto risco.

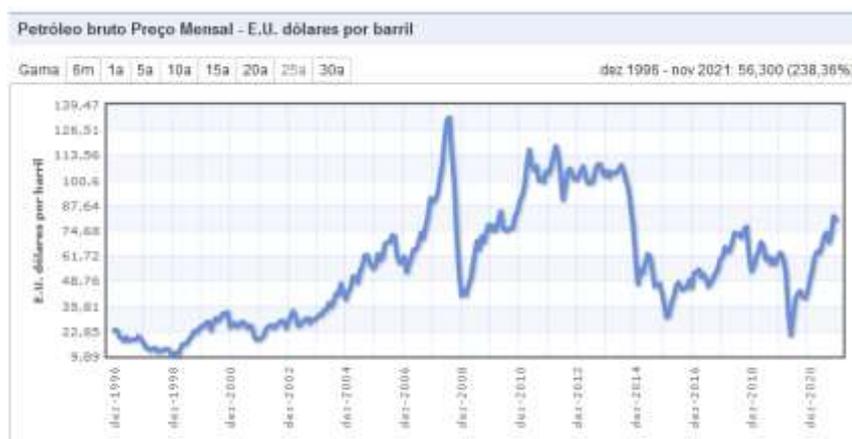
⁴ Importante mencionar os rendimentos não são tributados todos da mesma forma, havendo os casos de englobamento, taxas liberatórias e taxas especiais. No entanto, no momento da declaração é possível optar pelo englobamento e ficar sujeito às taxas gerais como por exemplo, nos rendimentos prediais (categoria F), previstos no art. 8.º do Código do IRS, que são tributados de forma autónoma o que permite a opção pelo englobamento.

O ápice de crise veio com a declaração de falência do gigante *Lehman Brothers*, em 15 de setembro de 2008. O *Lehman Brothers* era um dos maiores bancos de investimentos do mundo, localizado em Nova York, com sede em Londres e Tóquio.

Somado a isto, a alta variação no preço dos barris de petróleo também afetou a economia mundial. Isto pois, em média, à época, o preço do barril de petróleo não ultrapassava a barreira de 100 dólares, quando, de repente, em janeiro, ultrapassou este valor e durante o decorrer do ano de 2008, atingiu valores astronômicos, chegando a 147,50 dólares no mês de julho.

Essa subida repentina movimentou todo o mercado de ações, ante a oferta limitada, a alta demanda e a dificuldade em aceder às reservas petrolíferas. Com isso, estimou-se que um barril de petróleo fecharia o ano custando, em média, 200 dólares.

No entanto, não foi o que ocorreu. Em meados de dezembro, houve uma queda abrupta nos preços, fazendo com que o barril chegasse a 39 dólares. Através do gráfico⁵ obtido no *Index Mundi*, cuja fonte é o *World Bank*, se pode facilmente observar as variações no preço do barril e a discrepância que acontece no ano de 2008:



Por certo que todo esse caos econômico no Estados Unidos iria respingar no resto do mundo, e consequentemente atingir a Europa.

Conforme análise do professor de economia da Universidade do Porto, José Varejão, nesse momento, Portugal já sofria a estagnação do crescimento econômico e o aumento do desemprego.

⁵<https://www.indexmundi.com/pt/pre%27os-de-mercado/?mercadoria=petr%C3%B3leo-bruto&meses=300>.

Os efeitos da crise econômica chegaram rápido e em 2008 o Produto Interno Bruto de Portugal teve uma enorme queda, bem como, o índice de produção industrial.⁶ Como uma das medidas para controlar a crise financeira, foi a nacionalização do Banco Português de Negócios em 11 de novembro de 2008, mas a esta altura a dívida portuguesa já estava 75,6% do PIB.⁷

Com a elevada queda da produção industrial, conseqüentemente, há, também, uma imensa queda nas exportações e o agravamento (do já grande) do índice de desemprego.

Diante de todo este cenário, tornou-se particularmente importante atrair volume de investimento para Portugal e o governo começou a estudar meios de como fazê-lo. Duas das iniciativas mais bem-sucedidas foram a implementação do *Golden Visa* e do Regime do Residente Não Habitual.

1.2 O REGIME DO RESIDENTE NÃO HABITUAL

O novo regime tributário foi criado com a alteração do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), nomeadamente aos artigos 16.º (residência), 22.º (englobamento), 72.º (taxas especiais) e 81.º (eliminação da dupla tributação), derivado do artigo 4.º do Decreto n.º 249/2009, de 23 de Setembro, mas também incorporado no Código Fiscal de Investimento, em anexo ao Decreto.

Foi complementado pela Portaria 12/2010, de 7 de Janeiro que estabeleceu a tabela de atividades de elevado valor acrescentado que posteriormente foi comprimida pela Circular 2/2010, de 6 de Maio, da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Em 30 de Dezembro de 2011, a Lei n.º 64-B/2011, que aprovava o Orçamento do Estado para 2012, juntamente com a Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio, introduziram alterações ao Código do IRS e ao Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, que prevê as regras de retenção.

Conseqüentemente foi necessária a atualização dos procedimentos constantes da Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio, da Direção de Serviços do IRS, pelo que sobreveio a Circular n.º

⁶ Fonte: Eurostat yearbook 2012, pp 303-373, pode ser consultado em: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/5760825/KS-CD-12-001-EN.PDF.pdf/032ab046-5604-42cf-b0a5-7e63e1cda8bb?t=1414777320000>.

⁷ Fonte: INE, DGO/MF | BP | INE, Pordata, pode ser consultado em: <https://www.pordata.pt/portugal/divida+externa+liquida+em+percentagem+do+pib-2950>.

9/2012 em 3 de Agosto, esta última, abordando especificamente sobre os critérios da caracterização de residência e rendimentos da categoria A e B.

Assim, embora tenha sido publicado em 2009 pelo Decreto-Lei 249, de 23 de Setembro, foram necessários 3 anos para que toda burocracia, ajustes e detalhes que envolvem alterações dessa magnitude fosse concluída, para então, em 2012, a lei ser posta em prática.

Em 2012, inclusive, foi o ano em que houve a emissão das primeiras liquidações de IRS de Residentes Não Habituais.

1.3 OS OBJETIVOS DA CRIAÇÃO DO REGIME DO RESIDENTE NÃO HABITUAL

O objetivo da criação deste regime era tornar o país mais competitivo financeiramente, pois este é o meio que o torna atrativo para pessoas físicas e jurídicas, e é motivo de preocupação de países e governos para atrair pessoas que possam usar seus conhecimentos para agregar valor ou investir e gastar no desenvolvimento econômico a fim de recuperar o mercado de Portugal.

Isto, pois, de acordo com a OCDE⁸, o investimento estrangeiro estimularia o crescimento económico através do “capital humano, da integração na economia global, da transferência de inovação tecnológica e *know-how*, pelo desenvolvimento das empresas no país recetor e do aumento da competitividade, defendendo, ainda que o sistema fiscal do país recetor é determinante para atrair o investimento direto estrangeiro”.⁹

Para Ricardo Da Palma Borges e Pedro Ribeiro De Sousa¹⁰, a competitividade fiscal, que era o objetivo central da criação do regime, que se pretende alcançar através deste diploma é prosseguida de duas formas diferentes:

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

⁸ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico.

⁹ Ramos, B. (2021). A TRIBUTAÇÃO DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS EM SEDE DE IRS Dissertação no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Ciências Jurídico- Políticas/Menção em Direito Fiscal, orientada pelo Professor Doutor João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

¹⁰ Borges & Sousa, 2009.

- 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.

Ainda de acordo com os autores, as formas descritas de alcançar uma competitividade fiscal visavam atingir tanto aqueles que pretendem estabelecer em Portugal seu domicílio de forma permanente, como também os trabalhadores dependentes, que são destacados ou expatriados, que estabelecem aqui apenas uma residência temporária.

A necessidade de se buscar investimentos para o país, já vinha desde 2006, quando Portugal foi o país da União Europeia que registou a mais baixa taxa de crescimento, conforme dados do Eurostat. Ainda em 2007, Ludgero Marques¹¹ em entrevista para a Revista Contabilista/TOC, ao ser questionado se Portugal corria o risco de ficar para trás em matéria de competitividade fiscal, pontuou que:

É inevitável que as disparidades fiscais relativamente aos nossos mais directos concorrentes gerem distorções na economia que, para além de prejudiciais às empresas e à atractividade da economia, acabam por se revelar pouco eficazes em termos de cobrança de receita. A política fiscal portuguesa deveria confrontar-se com as práticas que, em cada um dos nossos principais concorrentes, favoreçam mais a atractividade e competitividade da economia, adoptando as que melhor sirvam o fortalecimento concorrencial das nossas empresas e do nosso território para a captação de investimento directo externo.

Em sequência a tudo isto, veio a reforma do governo da política fiscal de Portugal, bem como, a crise que assolou o planeta em 2008 que somados, impactaram diretamente as relações econômicas internacionais, e agravaram a situação de Portugal que já estava em um ambiente macroeconômico desfavorável.

Este período foi caracterizado por uma desaceleração no crescimento das atividades de produção e uma deterioração das condições econômicas e déficits das contas públicas, com consequente aumento do desemprego e recessão de investimento empresarial.

¹¹ Licenciado em Engenharia Mecânica pela Universidade do Porto, está no associativismo empresarial português há mais de três décadas. É um crítico das sistemáticas opções governativas que tendem a acentuar as desigualdades do País.

Assim, o preâmbulo do Decreto-Lei 249/2009, de 23 de Setembro aborda, diretamente, o contexto e a necessidade da implementação deste regime:

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

A presente iniciativa legislativa vem, assim, dar consagração jurídica a um novo espírito de competitividade da economia portuguesa, com o qual se prende estimular a economia nacional e o tecido empresarial português.

A criação deste regime foi a forma que o XVII Governo Constitucional, do Partido Socialista, encontrou para atrair esses investimentos, com a implementação de um regime fiscal mais favorável, concedendo a estes indivíduos benefícios como:

- a) rendimentos do trabalho dependente e os rendimentos empresariais e profissionais sejam submetidos a uma taxa de 20% de retenção na fonte e;
- b) tributação a uma taxa fixa de 10% para pensões, que foi estabelecida apenas em 2020, pois até então este tipo de rendimento estava isento de tributação e, paralelamente, ao abrigo dos acordos para evitar a dupla tributação.

O objetivo era atrair o investimento de profissionais, reformados, pensionistas e estrangeiros que possuem alto património, que pudessem cooperar para o desenvolvimento da economia portuguesa possibilitando elevar a arrecadação estatal de tributos em Portugal.

No que diz respeito às pensões, até o ano de 2019, eram totalmente isentas de tributação, ainda que tais rendimentos não tivessem sido tributados no Estado da fonte.

No entanto, com proposta de alteração ao Orçamento do Estado¹², votada no dia 05 de fevereiro de 2020, a Lei nº 2/2020, de 31 de Março, trouxe consigo uma série de alterações,

¹² Pode ser consultado em:

sendo, uma delas, no artigo 72.º, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, na sua redação atual, adiante designado por Código do IRS, cujo nº12 passou a ter a seguinte redação:

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

Com isso, os rendimentos de oriundos de pensões passaram a ser tributados em 10%, desde então. Assim, o Orçamento de Estado de 2020 criou um regime transitório, permitindo àqueles que fizessem adesão ao RNH até 31 de Março de 2020, pudessem optar pelo método de isenção até o fim dos 10 anos de benefício.¹³

1.4 REQUISITOS GERAIS PARA SE BENEFICIAR DO REGIME DO RESIDENTE NÃO HABITUAL

Ultrapassada a questão sobre a quem o regime pretendia atrair, é importante saber quais são os requisitos para a adesão.

De plano, é preciso que o cidadão seja maior de idade, ou seja, ter 18 anos ou mais e que se inscreva como residente em território português para efeitos fiscais, não tendo sido considerado residente em território português em qualquer dos 5 anos anteriores ao ano relativamente ao qual se pretenda inscrever como Residente não Habitual.

Além disso, é necessário preencher a qualquer um dos critérios¹⁴:

https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2020/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/OE2020_1_Rel-2020.pdf.

¹³ Parecer técnico da Ordem dos Contabilistas Certificados, pode ser consultado em:

<https://www.occ.pt/pt/noticias/residente-nao-habitual-2/>.

¹⁴ Informativo da Autoridade Tributária e Aduaneira sobre o Residente Não Habitual, pode ser consultado em:

- a) Permaneça em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em que se pretende aderir ao Regime;
- b) Caso tenha permanecido por tempo inferior aos 183 dias, é necessário que disponha, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;
- c) Em 31 de dezembro, seja tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;
- d) Desempenhe no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

Conforme n.º10 do artigo 16º do Código do IRS, a solicitação para inscrição como residente não habitual é feita por via eletrónica, através do Portal das Finanças, “*posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território*”.

Ocorre que, em contraposto ao supracitado, o nº 8 do artigo 16º do Código do IRS, entende que “*consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores*”.

E, ainda, o número 9 do mesmo artigo dispõe que “*o sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.*”

Não é difícil concluir que assunto acabou gerando dúvidas aos contribuintes, uma vez que o mesmo artigo do Código do IRS prevê que para ser considerado residente não habitual, o contribuinte, além do preenchimento dos critérios suprarreferidos nas alíneas a) a d), não tenha sido residente em território português em quaisquer cinco anos anteriores, ao mesmo tempo que dispõe sobre inscrever-se no Portal das Finanças como Residente Não Habitual.

Diante disto surge o questionamento sobre a real necessidade da inscrição no Portal das Finanças como Residente Não Habitual. Essa inscrição, reveste-se de natureza constitutiva, ou

https://portaldascomunidades.mne.gov.pt/images/GADG/IRS__Regime_Fiscal_Residente_N%C3%A3o_Habitual.pdf [Data da consulta: 05/09/2022].

seja, é indispensável para o que o contribuinte seja tributado pelos critérios do RNH, ou possui natureza meramente declarativa, no sentido de tão somente declarar a existência do direito?

O assunto foi parar no Centro de Arbitragem Administrativa e a decisão arbitral proferida no processo n.º 188/2020-T¹⁵ resolveu a questão, ao determinar que a inscrição como “residente não habitual” prevista no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS é “*uma mera obrigação declarativa, não sendo, por isso, constitutiva do direito.*” Senão, vejamos:

(...) Sob esta perspectiva, a norma do n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, que disciplina a data limite até à qual os sujeitos passivos que reúnam os pressupostos materiais de que depende a tributação de acordo com o regime dos residentes não habituais podem requerer a inscrição como residente não habitual - até 31 de Março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente em território nacional -, deverá entender-se como uma norma essencialmente procedimental, de organização do sistema operacional de tributação, que visa assegurar sua efectividade e o seu normal funcionamento, sendo, especialmente e desde logo de notar que a norma em causa, não tem subjacentes quaisquer finalidades de evitar a fraude ou a evasão fiscal.

E, nem se diga, como faz a AT, que não tendo o Requerente respeitado o prazo previsto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS para requerer a sua inscrição como residente não habitual, não pode beneficiar desse regime em qualquer um dos dez anos a que teria direito se tivesse apresentado o pedido dentro do prazo. Tratando-se a obrigação de apresentar o pedido de inscrição como residente não habitual, de uma obrigação meramente declarativa e, portanto não constitutiva do direito a beneficiar daquele regime, o atraso na entrega de declarações constitui uma contraordenação tributária prevista e punida nos termos do artigo 116.º do RGIT, e não deverá ter como consequência, sem mais, o não enquadramento no regime do residente não habitual.

¹⁵ Pode ser consultada em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&id=5647
[Data da consulta: 04/10/2022].

(...)

Não tendo, como acima se referiu, o pedido de inscrição como residente não habitual, natureza constitutiva do direito a ser tributado enquanto tal e, cumprindo o Requerente os requisitos materiais de que depende a aplicação daquele regime, sempre deveria o Requerente ser tributado de acordo com aquele regime.

Conclui-se, em suma, que o Requerente cumpre os requisitos previstos nos n.ºs 6 e 7, os quais são os únicos requisitos exigidos pela lei para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime dos “residentes não habituais.”

Posteriormente, a decisão arbitral n.º 777/2020-T¹⁶, de 15 de dezembro de 2021 confirmou esse entendimento e declarou como ilegais os atos de liquidação praticados àqueles contribuintes que foram tributados como residentes habituais.

Isso implica dizer que o fato do contribuinte preencher os critérios necessários para ser considerado um RNH, é suficiente para que seja tributado como tal, de modo que, a inscrição a ser realizada no Portal das Finanças, não pode ser óbice à aplicação dos benefícios que o regime concede ao contribuinte durante o período de 10 anos.

1.5 PROFISSIONAIS ASSOCIADOS À ATIVIDADES COM ELEVADO VALOR ACRESCENTADO

A partir do momento em que o Decreto foi publicado, surgem, então, dúvidas a respeito do tipo de profissional que era abrangido pelo novo regime estabelecido. Se o interesse era atrair investimento e qualificação para o país, ao ponto de torná-lo competitivo, por certo, não é toda e qualquer profissão que se encaixa neste perfil.

¹⁶ Pode ser consultada em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_irs=1&s_processo=&s_data_ini=2020-10-02&s_data_fim=2022-10-04&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Residente+N%C3%A3o+Habitual&id=5951 [Data da consulta: 04/10/2022].

Assim, foi explicitado que quem se pretendia atrair eram profissionais qualificados e associados a atividades com elevado valor acrescentado e para esclarecer de vez o problema, a Portaria° 12/2010 de 7 de Janeiro, do Ministro do Estado e das Finanças, posteriormente alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho (produziu efeitos a partir de 1 de janeiro de 2020), fez uma listagem com essas profissões, a fim de sanar qualquer dúvida interpretativa da Portaria anterior.

A Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho alterou o anexo da Portaria 12/2010, para que passasse a ter relação direta à Classificação Portuguesa de Profissões, aprovando a tabela de atividades de elevador valor acrescentado, que possui rol taxativo:

I - Atividades profissionais (códigos CPP):

112 - Diretor-geral e gestor executivo, de empresas;

12 - Diretores de serviços administrativos e comerciais;

13 - Diretores de produção e de serviços especializados;

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

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

221 - Médicos;

2261 - Médicos dentistas e estomatologistas;

231 - Professor dos ensinos universitário e superior;

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

264 - Autores, jornalistas e linguistas;

265 - Artistas criativos e das artes do espetáculo;

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

35 - Técnicos das tecnologias de informação e comunicação;

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

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

7 - Trabalhadores qualificados da indústria, construção e artífices, incluindo nomeadamente trabalhadores qualificados da metalurgia, da metalomecânica, da transformação de alimentos, da madeira, do vestuário, do artesanato, da impressão, do fabrico de instrumentos de

precisão, joalheiros, artesãos, trabalhadores em eletricidade e em eletrónica;

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

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

II - Outras atividades profissionais:

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

Esta tabela passou a ser válida para aqueles que solicitassem sua inscrição como residente não habitual em Portugal a partir de 1º de Janeiro de 2020, não se aplicando àqueles que já eram inscritos ou que estavam com inscrição pendente anterior a referida data.

No que diz respeito às atividades descritas na tabela, como se pode ver, esses profissionais, são, em suma, de carácter artístico, científico ou técnico, que possuem potencial conhecimento e capacidade criativa, transformando-os em valores de crescimento económico para o país.

1.6 DA RESIDÊNCIA E DO DOMICÍLIO EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS

Como dito, um dos artigos que foi alterado pela reforma no CIRS foi o artigo 16º que diz respeito a residência. Também foi possível notar, pelos conflitos supramencionados, a importância do critério da residência para a adesão do Regime do Residente Não Habitual.

Ainda há quem confunda “residência” com “domicílio” e embora a Secção III do Código Civil, que vai do artigo 82º ao 88º, verse, especificamente, dos diversos tipos de domicílios existentes, quais sejam; voluntário geral, profissional, electivo, legal dos menores e maiores acompanhados, legal da mulher casada, legal dos empregados públicos, legal dos agentes

diplomáticos portugueses, mas, para os fins de aplicação da lei fiscal, é preciso analisar, também, a Lei Geral Tributária.

Para o Professor Doutor Zeno Veloso¹⁷, *residência* é uma situação de fato, enquanto que o *domicílio* uma questão de direito, definindo o domicílio como um instituto jurídico onde, mesmo ausente, é aquele local que será utilizado para fins de direito. Enquanto a residência tem por elemento a habitação e está ligada à vontade de ali permanecer.

Mas qual a diferença para fins fiscais? Alberto Xavier, no Manual de Direito Fiscal¹⁸, reforça o entendimento de Zeno Veloso, ao dizer que o domicílio é o local determinado para o exercício de direitos e cumprimento de deveres e ainda complementa que Direito Fiscal existem dois efeitos da determinação do domicílio:

1. Os efeitos internos: que ocorrem quando a lei fixa competência territorial aos serviços da Administração Fiscal à localização territorial do contribuinte e;
2. Os efeitos externos: em que a competência recai sob o poder tributário que as normas de conflito tenham posto o “domicílio” como um elemento de conexão.

Para Rui Duarte Morais¹⁹, *“a residência é, hoje, geralmente aceite como constituindo o elemento de conexão que expressa a mais íntima ligação económica entre uma pessoa e um Estado. Tal legitima a tributação dos rendimentos dos residentes numa base mundial, i. é., de todos os rendimentos independentemente do local onde os mesmos sejam obtidos (world-wide income principal).”*.

O Tribunal Central Administrativo Norte, em acórdão proferido em 17 de Setembro de 2015 no processo 00546/10.2BEVIS, proferiu o seguinte entendimento:

Desde logo, é ponto assente que o conceito de residência não se confunde com o conceito de domicílio fiscal, definido no artigo 19º da LGT como local da residência habitual, pois que o conceito de domicílio fiscal não tem em vista determinar a lei tributária aplicável a certa situação, mas tão só fixar territorialmente os serviços (locais e

¹⁷ O domicílio. Zeno Veloso. Imprensa: Lisboa, Ordem dos Advogados Portugueses, 1985. Descrição Física: [41] p. Referência: 1985.

¹⁸ Manual de direito fiscal. Alberto Xavier. Imprensa: Lisboa, Almedina, 1981.

¹⁹ Sobre o IRS, 2014, 2.ª edição, Almedina, págs. 17 e 18.

regionais) da administração tributária competentes para lidar com o contribuinte no que se refere à sua situação tributária.

Tal significa que a residência assume a posição de elemento de conexão de maior relevo no âmbito do direito fiscal internacional, e bem assim no direito fiscal interno, além de que é o factor “residência” que determina quais as normas tributárias aplicáveis - de entre as normas de vários Estados (concorrentes) - e que delimita definitivamente o âmbito da incidência do imposto, demarcando também a extensão das obrigações tributárias dos contribuintes.

Por sua vez, Tribunal Central Administrativo Sul, em acórdão proferido em 08 de Julho de 2021 no processo 803/05.0BESNT²⁰, entendeu que “*o conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, enquanto o domicílio fiscal projecta-se em consequências processuais.*”

Não obstante essas decisões, o Supremo Tribunal Administrativo já pontuou que não existe “*grandes diferenças entre o «domicílio fiscal» e a «habitação permanente»: há entre as duas figuras uma relação íntima, que se traduz em ambas pressuporem um lugar com o qual certa pessoa está em ligação, o local onde tem a sua existência organizada e que, como tal, lhe serve de base de vida.*” (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 11/23/2011, proferido no processo 0590/11).²¹

Analisando a Lei Geral Tributária, encontra-se descrito no artigo 19º, n.º 1, que o domicílio fiscal para pessoas singulares é justamente o local da residência habitual. Neste tocante, o acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, supracitado, diz ainda, que “*saber de alguém é ou não residente em Portugal não está dependente do domicílio fiscal, por este não constituir, no plano internacional, qualquer presunção de residência.*”

²⁰ Pode ser consultado em:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/1e2e45e57bbb0be78025870d00446b32?OpenDocument> [Data da consulta: 04/10/2022].

²¹ Ramos, B. (2021). A TRIBUTAÇÃO DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS EM SEDE DE IRS. Dissertação no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Ciências Jurídico- Políticas/Menção em Direito Fiscal, orientada pelo Professor Doutor João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Atente-se ao fato de que, para o julgador, o domicílio nada tem a ver com a residência, tanto é, que ser considerado residente ou não em Portugal, independe do domicílio, uma vez que o indivíduo ser domiciliado em território nacional, não faz prova de residência.

A mais recente decisão arbitral, proferida no processo nº 815/2021-T²², de 29 de agosto de 2022, ao seguir o entendimento das decisões anteriormente proferidas a respeito da inscrição a ser realizada no Portal das Finanças como Residente Não Habitual ser meramente declarativa e, inclusive, anular parcialmente a liquidação de IRS que havia sido feita naquele caso, abordou, ainda, os requisitos necessários para que o indivíduo seja qualificado como residente em território português:

O artigo 16.º, n.º 1, alínea a) do CIRS exige a presença física em Portugal, de modo automático, por um período superior a 183 dias, seguidos ou interpolados. Já a alínea b) do mesmo normativo exige uma ligação física, menos qualificada, isto é, “[i]mpõe uma análise casuística que permita, ainda assim, assegurar que existe uma conexão efetiva com o território. Esta conexão tem-se por verificada através de um elemento subjetivo mediato, a intenção de ser residente (*animus*), que deve ser analisado de uma perspetiva objetiva, ou seja, através de elementos imediatos que permitam a reconstrução da vontade do indivíduo a partir dos indícios por si revelados”

Na decisão proferida no processo nº 214/2017-T²³ em 27 de outubro de 2017, pelo Centro de Arbitragem Administrativa, aborda-se o conceito de residência para fins de tributação, e ainda chama atenção para o fato de que “*a legislação fiscal a nível mundial convoca, em regra, o conceito de residência uma vez que este, assentando numa ligação forte e estável a um território específico, será o critério que permite arrancar para a determinação da tributação universal dos rendimentos.*”

²² Pode ser consultada em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_irs=1&s_processo=&s_data_ini=2020-10-02&s_data_fim=2022-10-04&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Residente+N%C3%A3o+Habitual&id=6589 [Data da consulta: 04/10/2022].

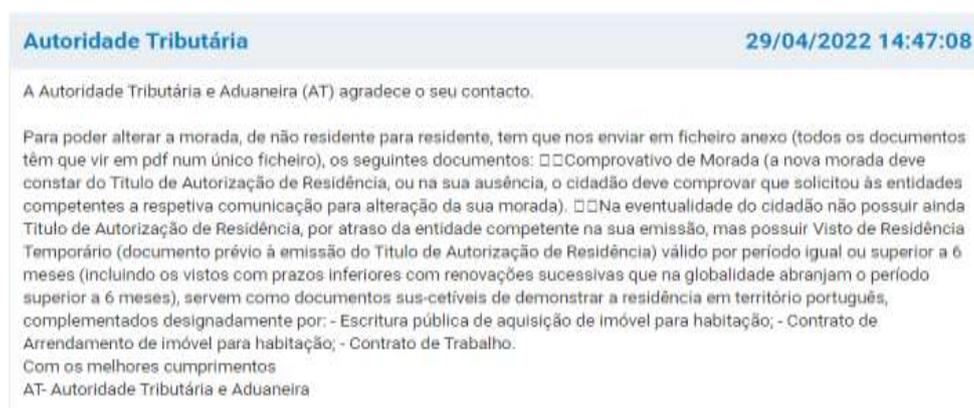
²³ Pode ser consultada em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=30&id=3004#_ftn1 [Data da consulta: 04/10/2022].

A referida decisão entende que o critério previsto no art. 16º, nº 1, a) do CIRS, “*cinge-se à presença física (corpus) num território (in casu o território nacional), para imputar o país de residência fiscal*”, enquanto que a alínea b) do mesmo diploma legal exige uma “*ligação menos qualificada*” que “*serve duas funções essenciais: em primeiro lugar, considerar residente em Portugal um indivíduo que apenas deslocalize a sua residência para o território nacional, no segundo semestre do ano, quando já não é possível cumprir com o critério dos 183 dias; e, em segundo lugar, considerar residentes os indivíduos que, apesar da sua ligação ao território, verificada através de um local onde residem habitualmente, possam intencionalmente contornar a regra da permanência*”.

Interessante mencionar, também, que nas convenções feitas pela República Portuguesa com outros países a fim de evitar a dupla tributação²⁴, o art. 4º, nº 2, a) prevê que “*Será considerada como residente apenas no Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais)*”.

A verdade é que estava sendo muito fácil a mudança da morada fiscal do estrangeiro para território nacional, apenas através de um pedido realizado pela plataforma do *E-balcão* no Portal das Finanças. Com o movimento massivo, a Autoridade Tributária de Aduaneira se viu obrigada a criar requisitos para que a troca fosse efetivada, conforme ocorrido no caso abaixo²⁵:



²⁴ No presente caso, apenas para fins exemplificativos, usar-se-á a Convenção Entre a República Portuguesa e a República Federativa Do Brasil destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria De Impostos Sobre o Rendimento.

²⁵ Trata-se de excerto de solicitação de troca de morada fiscal, realizada pela autora através da plataforma *e-balcão* no Portal das Finanças. As finanças usam como base o Despacho nº 12870-C/2021, de 31 de dezembro, da Presidência do Conselho de Ministros.

Note-se que os documentos atualmente solicitados pelas Finanças são, justamente, documentos que comprovem que “o centro de interesses vitais” do contribuinte encontra-se em Portugal. Essas exigências passaram a ser feitas, para evitar que o sistema fosse defraudado, de modo em que o indivíduo que aqui não residisse, assim o declarasse, para se beneficiar de regimes fiscais mais favoráveis.

1.7 A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS NO REGIME DO RESIDENTE NÃO HABITUAL

Ao contrário do que muitos pensam, o RNH não é uma forma de eximir o contribuinte de suas obrigações junto ao fisco. Para que os rendimentos sejam tributados pelos benefícios concedidos pelo regime, há a obrigação de entrega do anexo L quando da declaração anual de IRS, sob risco do benefício não ser aplicado.

Importante entender como é feito o cálculo da tributação dos rendimentos obtidos por quem esteja no regime do Residente Não Habitual, pois a princípio, pode-se criar a ilusão de que o regime seria tão favorável que deixaria o contribuinte isento, de toda e qualquer tributação, independente do rendimento obtido, o que não corresponde à verdade.

Conforme mencionado no item 1.3, quando da criação do regime do Residente Não Habitual, os benefícios implementados foram que os rendimentos do trabalho dependente e os rendimentos empresariais e profissionais ficariam submetidos a uma taxa de 20% de retenção na fonte, desde que fossem atividades de alto valor acrescentado e não haveria tributação sobre as pensões, o que foi posteriormente alterado, como visto no item 1.2, passando a incidir a taxa fixa de 10% para pensões e todos rendimentos obtidos em Portugal ficarão sujeitos à taxa de fixa de 20% durante 10 anos, e as pensões, à taxa de 10%.

Há ainda, o rol de atividades de alto valor acrescentado que pode isentar os valores recebidos por prestação de serviços fora do país, se forem lá tributados.

Em termos práticos, funcionará da seguinte forma:

Para que o rendimento obtido no estrangeiro seja isento, é preciso que estejam verificadas as condições previstas nos n.ºs 4 e 5 do artigo 81.º do CIRS, quais sejam;

4 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria A aplica-se o método da

isenção, bastando que se verifique qualquer das condições previstas nas alíneas seguintes:

a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou

b) Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

5 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes:

a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou

b) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem

assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

Dividendos, mais-valias e rendimentos de capitais serão tributados a 28% se tiverem sido obtidos em Portugal.²⁶

Se forem rendimentos de trabalho dependente e independente obtidos através de actividades que não são de elevado valor acrescentado, ou ainda, de mais-valias, deve ser obrigatoriamente feito o englobamento desses rendimentos para determinação da taxa que será aplicada.

Para se entender melhor como a taxa é aplicada, é preciso compreender do que se trata exatamente o englobamento, as taxas liberatórias e especiais.

O conceito de englobamento²⁷, é simples, em que, basicamente, todos os rendimentos líquidos obtidos pelo contribuinte se juntam, perfazendo um rendimento coletável global, para que seja possível determinar em qual escalão de tributação o contribuinte cairá.

Ocorre que, ao englobarem-se todos os rendimentos, se englobam, também, os rendimentos tributados à taxas liberatórias e especiais e então nos deparamos com outros dois conceitos que precisam ser analisados.

As taxas liberatórias estão previstas no art, 71º do Código do IRS e nada mais são que aquelas taxas que são aplicadas direta e definitivamente sobre determinados rendimentos, no exato momento em que eles ficam disponíveis, mais conhecida como, retenção na fonte, que pode ser de 25%,28% e 35% e dispensam o sujeito passivo de obrigações acessórias. O artigo 71º do CIRS é categórico ao elencar quais rendimentos estão sujeitos às taxas liberatórias:

1 - Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%:

- a) Os rendimentos de capitais obtidos em território português, por residentes ou não residentes, pagos por ou através de entidades que aqui tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento e que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada;
- b) Os rendimentos de valores mobiliários pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares, residentes em território português, devidos por entidades que não tenham aqui domicílio a que possa

²⁶ Art. 71º do Código do IRS.

²⁷ Art. 22º do Código do IRS.

imputar-se o pagamento, por intermédio de entidades que estejam mandatadas por devedores ou titulares ou ajam por conta de uns ou outros.

3 - Excetuam-se do disposto na alínea b) do n.º 1 os rendimentos pagos ou colocados à disposição de fundos de investimento constituídos de acordo com a legislação nacional, caso em que não há lugar a retenção na fonte.

4 - Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25%, os seguintes rendimentos obtidos em território português por não residentes:

a) Os rendimentos do trabalho dependente e todos os rendimentos empresariais e profissionais, ainda que decorrentes de atos isolados;

b) Os rendimentos de capitais referidos nas alíneas m) e n) do n.º 2 do artigo 5.º;

c) As pensões;

d) Os incrementos patrimoniais previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 9.º.

5 - Aos rendimentos referidos na alínea a) do número anterior mensalmente pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares não é aplicada qualquer retenção na fonte até ao valor da retribuição mínima mensal garantida, quando os mesmos resultem de trabalho ou serviços prestados a uma única entidade, aplicando-se a taxa aí prevista à parte que exceda esse valor.

6 - Para efeitos do número anterior, o titular dos rendimentos deve comunicar à entidade devedora, através de declaração escrita, que não auferiu ou auferir o mesmo tipo de rendimentos de outras entidades residentes em território português ou de estabelecimentos estáveis de entidades não residentes neste território.

7 - As taxas previstas nos números anteriores incidem sobre os rendimentos ilíquidos, exceto no que se refere às pensões, as quais beneficiam da dedução prevista no artigo 53.º, sem prejuízo do que se disponha na lei, designadamente no Estatuto dos Benefícios Fiscais.

8 - Os rendimentos a que se refere o n.º 1 podem ser englobados para efeitos da sua tributação, por opção dos respetivos titulares, residentes em território nacional, desde que obtidos fora do âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais.

9 - Feita a opção a que se refere o número anterior, a retenção que tiver sido efetuada tem a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

10 - Os titulares de rendimentos referidos nas alíneas a) a d), f), m) e o) do n.º 1 do artigo 18.º sujeitos a retenção na fonte nos termos do presente artigo que sejam residentes noutro Estado membro da União

Europeia ou do espaço económico europeu, neste último caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa em matéria fiscal equivalente à estabelecida na União Europeia, podem solicitar a devolução, total ou parcial, do imposto retido e pago na parte em que seja superior ao que resultaria da aplicação da tabela de taxas prevista no n.º 1 do artigo 68.º, tendo em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.

11 - Para os efeitos do disposto no número anterior, são dedutíveis até à concorrência dos rendimentos, os encargos devidamente comprovados necessários para a sua obtenção que estejam direta e exclusivamente relacionados com os rendimentos obtidos em território português ou, no caso dos rendimentos do trabalho dependente, as importâncias previstas no artigo 25.º.

12 - A devolução do imposto retido e pago deve ser requerida aos serviços competentes da Autoridade Tributária e Aduaneira, no prazo de dois anos contados do final do ano civil seguinte em que se verificou o facto tributário, devendo a restituição ser efetuada até ao fim do 3.º mês seguinte ao da apresentação dos elementos e informações indispensáveis à comprovação das condições e requisitos legalmente exigidos, acrescendo, em caso de incumprimento deste prazo, juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.

15 - A apresentação do requerimento referido no n.º 12 implica a comunicação espontânea ao Estado de residência do contribuinte do teor do pedido de devolução formulado e do respetivo montante.

16 - Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 35%:

a) Todos os rendimentos referidos nos números anteriores sempre que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados, exceto quando seja identificado o beneficiário efetivo, termos em que se aplicam as regras gerais;

b) Os rendimentos mencionados na alínea a) do n.º 1, obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças;

c) Os rendimentos mencionados na alínea b) do n.º 1, pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares, residentes em território português, devidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português e que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do

Governo responsável pela área das finanças, por intermédio de entidades que estejam mandatadas por devedores ou titulares ou ajam por conta de uns ou outros.

As taxas especiais, previstas no art. 72º do CIRS, por sua vez e ao contrário das taxas liberatórias, só são aplicadas quando do momento da liquidação anual do IRS, não havendo que se falar em retenção na fonte a título definitivo. Neste caso, os rendimentos irão ser tributados de forma autónoma, ou seja, serão tributados separadamente dos demais rendimentos.

Assim, no momento da declaração anual de IRS, o contribuinte deve verificar cuidadosamente seus rendimentos para concluir se opta pelo englobamento ou pela tributação autónoma. É interessante e recomendável, inclusive, simular, pelo Portal das Finanças, a liquidação com e sem englobamento.

Por último, no entanto, definitivamente, não menos importante, temos as pensões. Quanto às pensões, não existem dúvidas de que nunca serão completamente isentas, pelo menos, não mais, incidindo a taxa de 10% nos termos do n.º 12 do artigo 72.º do CIRS.

Isto porque houve uma alteração legislativa feita pela Lei do Orçamento do Estado para 2020, nº 2/2020, de 31 de março, em que, os Residente Não Habituais passariam a ser tributados à taxa de 10% sobre o rendimento proveniente de pensões, nos seguintes termos:

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

Antes dessa alteração, as pensões eram isentas de tributação e, àqueles contribuintes que, à época, já eram inscritos no Regime do Residente Não Habitual, foi mantida a isenção, que só passou a atingir os novos aderentes.

Essa alteração não foi a única trazida pela Lei 2/2020, de 31 de março, no entanto, certamente foi a que mais causou impacto. No entanto, ainda assim, houve um período transitório, considerando que alteração ocorreu em 31 de março de 2020, os contribuintes que reunissem as condições previstas para fazerem adesão ao regime, poderiam fazê-lo até 31 março de 2021, lhes tendo sido concedida a opção de se manterem com as regras em vigor, ou

adotarem as novas. Na altura, 27.367 contribuintes já beneficiavam do Residente Não Habitual, dos quais 9.589 eram reformados²⁸.

1.8 O REGIME DO RESIDENTE NÃO HABITUAL E OS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

Os Acordos Para Evitar a Dupla Tributação são acordos assinados entre dois ou mais Estados, com objetivo de evitar ou atenuar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal. Atualmente Portugal possui 79²⁹ ADT's, dos quais 2 ainda aguardam entrar em vigor.

A dupla tributação ocorre quando há um conflito de competências entre Estados, de modo que, dois países acabem por tributar um mesmo rendimento.

É muito importante levar em consideração o que dizem os ADT's dos Estados envolvidos e cruzar os dados com os termos do Regime do Residente Não Habitual para conseguir determinar como será feita a tributação do contribuinte.

Isto porque nos Acordos Para Evitar a Dupla Tributação, ficam estabelecidos quais rendimentos devem ou poderão ser tributados no país de origem, e o fato de “poder” ser tributado, em muitos dos casos, faz com que o rendimento não o seja e em virtude do Residente Não Habitual, acaba por, também, não ser tributado em Portugal.

Assim, o rendimento que fica livre de ser tributado em Portugal é aquele que, obtido fora do território nacional, poderia ser lá tributado, no entanto, não foi.

Os rendimentos de trabalho dependente, advindos do estrangeiro, por exemplo, serão isentos em Portugal, desde que tenham sido efetivamente tributados naquele Estado. Seguindo a mesma linha de raciocínio, os rendimentos empresariais e profissionais decorrentes de atividades de alto valor acrescentado que *possam* ser tributados no país da fonte (de acordo com o ADT ou com a Convenção Modelo da OCDE³⁰), desde que não tenham sido obtidos em um paraíso fiscal, também serão isentos.

²⁸ Jornal de Negócios. Análise da OCC. Residentes Não Habituais – Tributação dos rendimentos de pensões, coluna de Bruno Chotas, Consultor da Ordem dos Contabilistas Certificados em 12 de Junho de 2020. Pode ser consultado em:

https://www.occ.pt/fotos/editor2/jnegocios_brunichotas12junho2020.pdf
[Data da consulta: 02/09/2022].

²⁹ Podem ser consultados em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Pages/convencoes.aspx [Data da consulta: 19/09/2022].

³⁰ A Convenção Modelo da OCDE é usada pela maioria dos países da União Europeia em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património de residentes de um ou ambos dos Estados Contratantes, cujo objetivo é “permitir que o maior número de Estados beneficie do novo quadro de

Como mencionado no número 1.7, quando do momento do preenchimento da declaração anual de IRS, é preciso que o contribuinte preencha, também, o anexo L e na altura lhe é dada a faculdade de optar pelo método de crédito de imposto no que diz respeito aos rendimentos obtidos fora do território português e que são isentos de tributação em Portugal, sendo neste caso os rendimentos obrigatoriamente englobados determinar sua tributação, exceto àqueles que são sujeitos às taxas especiais.

Importante mencionar que em 2018, através do Aviso nº 146/2018, de 20 de Dezembro, a Finlândia informou o fim da vigência da Convenção para Evitar a Dupla Tributação com Portugal (que estava em vigor desde 1971) com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2019.

O que causou a denúncia da Convenção, foi que, à época, as pensões ainda eram isentas de tributação em Portugal nos termos do Regime do Residente Não Habitual, conforme supramencionado, e a regra dos Acordos Para Evitar a Dupla Tributação é que os impostos serão cobrados no Estado em que o contribuinte reside. Desta forma, os pensionistas vinham para Portugal, teoricamente deveriam ser aqui tributados pelos rendimentos de pensões oriundos da Finlândia, no entanto, em virtude do benefício do RNH, estavam isentos, ficando no limbo, não sendo tributados em nenhum lugar. A Finlândia quis por fim a essa situação e então, aqueles que não fossem tributados em Portugal, seriam, portanto, tributados na Finlândia.

A Suécia que, também, desde 2018 havia pedido para que o Acordo Para Evitar a Dupla Tributação fosse revisto, fez o mesmo, através do Aviso nº 2/2022, de 1º de Fevereiro.

Mas não é só, além dos ADT que têm por objetivo a eliminação da dupla tributação, há ainda, previsão no Código do IRS, no artigo 81º que versa especificamente sobre a eliminação da dupla tributação e os números 4, e 5 dão ênfase, ainda, à eliminação da dupla tributação dos Residentes Não Habituais, vejamos:

4 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria A aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer das condições previstas nas alíneas seguintes:

a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou

b) Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

cooperação e, ao mesmo tempo, implemente as normas mais abrangentes de cooperação internacional na área fiscal”.

5 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes:

a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou

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

O texto não difere do previsto nos ADT's, sempre considerando o fato do rendimento *poder* ser tributado no outro país e prevendo, ainda, que para àqueles que auferirem rendimentos de categoria A, aplicar-se-á o método de isenção, não o de crédito, ou seja, desde preenchidos os devidos requisitos.

2. ANÁLISE COMPARATIVA DA CAPACIDADE ATRATIVA DOS REGIMES FISCAIS ESPANHOL E ITALIANO

Neste capítulo, inicialmente far-se-á a análise comparativa de dois países que possuem regimes tão atrativos quanto, ou até mesmo, mais, que o Regime do Residente Não Habitual, qual seja, Itália e Espanha.

Em sequência, será feita análise comparativa entre os sistemas fiscais dos países cujas nacionalidades mais fazem adesão ao regime do Residente Não Habitual em Portugal, quais sejam, França, Irlanda e Brasil.

O que se busca é compreender se o regime do Residente Não Habitual é mesmo vantajoso a suficiente para que o contribuinte deixe de ser residente fiscal em seu país e torne-se residente fiscal especificamente em Portugal.

E ainda, verificar se, Portugal, dentre eles, é mesmo a melhor opção de residência fiscal, uma vez que, a Itália e a Espanha, possuem regimes similares e, em para alguns tipos de rendimentos, mais vantajosos do que o Residente Não Habitual Português.

1. O REGIME FISCAL DO RESIDENTE NÃO HABITUAL NA ESPANHA – “LEI (DE) BECKHAM”

Em termos gerais o regime fiscal da Espanha é muito semelhante ao de Portugal, de modo que, para ser considerado residente fiscal, também seja necessário permanecer por mais de 183 dias no país e que o núcleo de interesses ou a base das atividades econômicas esteja localizado, direta ou indiretamente, na Espanha, havendo apenas uma exceção para casos em que o contribuinte seja considerado residente fiscal na Espanha e na China, em virtude do tratado³¹ tributário estabelecido entre ambos países.

No que diz respeito a um regime fiscal mais benéfico, que seja equivalente ao Regime do Residente Não Habitual, na Espanha há a “Lei Beckham”³², que leva este nome, justamente

³¹ Convenio entre el Reino de España y la República Popular China para eliminar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta y prevenir la elusión y evasión fiscales y su Protocolo, hecho en Madrid el 28 de noviembre de 2018. [Data da Consulta: 16/09/2022]

³² Real Decreto 687/2005, de 10 de Junho. [Data da Consulta: 16/09/2022]

porque foi o jogador David Beckham o primeiro indivíduo que beneficiou do regime em território espanhol.

Trata-se de um regime especial aprovado em 2004, e estabelecido pelo artigo 93.º da Lei 35/2006³³, de 28 de Novembro, basicamente sob os mesmos fundamentos do RNH, ou seja, impulsionar a economia espanhola e atrair mão de obra qualificada para o país.

Beckham foi o primeiro a beneficiar do regime pois no intuito de atrair mão de obra qualificada, a Espanha acabou se tornando o paraíso das negociações futebolísticas, motivo pelo qual, em 2015, o regime teve de ser alterado, no sentido de excluir desportistas de elite.

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

- a) Não ter sido residente em Espanha nos 10 anos anteriores;
- b) Esteja na Espanha por motivos de trabalho³⁴;
- c) Se o trabalho exercido for no cargo de administrador de uma sociedade, não pode ter participação superior a 25%;
- d) Não obter rendimentos mediante estabelecimento estável situado em território espanhol.

Enquanto que em Portugal o prazo para adesão ao regime é até 31 de março do ano seguinte, na Espanha, o prazo para o trabalhador, que preencha todos os requisitos supramencionados, é de 6 meses desde a data de início da atividade, não desde a data de consolidação da residência fiscal e o regime tem uma duração somente de 6 anos.

A tributação no regime espanhol é regulada pelas seguintes regras: os rendimentos de trabalho têm uma taxa geral de 24% com um limite de 600 000 euros e os rendimentos superiores a este valor estarão sujeitos a uma taxa de 45%.

Os rendimentos de capitais, mais valias, e dividendos, assim como Portugal, estarão isentos de tributação desde que sejam de fonte estrangeira e haja convenção entre o país de origem que evite a dupla tributação. Caso sejam rendimentos de origem espanhola, até 6000 euros estarão

³³ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

³⁴ Os desportistas profissionais já não podem beneficiar deste regime

sujeitos a uma taxa de 19%, até 44000 euros a taxa de 21% e superiores a 44000 euros estarão sujeitos a taxa de 23%.

Por fim, os rendimentos de trabalho e as pensões serão tributados de forma global, independentemente de onde tiverem sido auferidos.

2. O REGIME FISCAL DA ITÁLIA

Assim como Portugal e a Espanha, a Itália, também sentiu a necessidade de criar um regime fiscal de residentes não domiciliados para atrair contribuintes com alto poder aquisitivo para investir no país.

A Itália, por sua vez, não criou tão somente um regime, mas sim, três.

1. *Impatriati* que surgiu em 2016 e é voltado para contribuintes transferidos para a Itália por razões de trabalho;
2. *Flax Tax*, que foi introduzido em 2017 e é um regime específico para contribuintes que possuem alto património - *High Net Worth Individuals* (HNWI's);
3. *Retirees*, também conhecido como *Pensioners Tax Breaks*, que é um regime especialmente direcionado para os aposentados e pensionistas;

As condições específicas para adesão e o funcionamento de cada um deles é o que veremos a seguir.

i. IMPATRIATI

O regime *Impatriati* é especificamente voltado para os trabalhadores destacados, ou seja, que forem transferidos para a Itália por razões de trabalho, mas também se aplica aos italianos que retornem ao seu país de origem após dois anos de ausência.

Esse regime foi criado com base em uma combinação dos regimes espanhol, holandês e o “*impatriè*” da França.

Os requisitos necessários para que se possa aderir ao regime são:

- a) Não ter sido residente fiscal na Itália durante os 2 anos anteriores;
- b) Permanecer e viver na Itália por pelo menos dois anos;
- c) Trabalhar na Itália por um período mínimo de 183 dias do ano.

Os aderentes ao *Impatriati* beneficiam-se de uma isenção de impostos de 70% nos 5 primeiros anos de chegada à Itália.

Pode ainda ser estendido por mais 5 anos, porém com isenção de 50%, se o contribuinte tiver ao menos um filho e adquirir um imóvel para residir na Itália.³⁵

Se o contribuinte tiver 3 filhos ou mais, se estende por mais 5 anos com isenção de 90%.

Não bastasse isto, os contribuintes que mudarem a residência para regiões do sul da Itália - Abruzzo, Molise, Campania, Apulia, Calabria, Sicília, Sardenha, Basilicata - também recebem uma isenção de 90%.

Para não ter o mesmo problema que a Espanha teve com os desportistas, a Itália criou uma regra especial dentro do regime *Impatriati* para essa categoria, de modo que para eles, o regime não pode ser estendido, ou seja, tem a duração limitada a 5 anos com base tributável de 50% e imposto adicional de 0,5% sobre a renda bruta.

ii. FLAX TAX - High Net Worth Individuals (HNWT's)

O *Flat Tax*³⁶ foi inspirado no regime de tributação suíço e foi introduzido no sistema italiano em 2017. Uma das razões para a criação desse regime, foi porque Malta estava atraindo muitos italianos por ser considerado um paraíso fiscal.

Entrou em vigor no dia 1º de Janeiro de 2017, e faz parte da Lei de Orçamento italiana de 2017, Lei nº 232, de 11 de Dezembro de 2016³⁷, com o mesmo objetivo do regime português, qual seja, alavancar a economia italiana. Os requisitos para adesão, são:

- a) Transferir a sua residência fiscal para a Itália;
- b) Não ter sido residente fiscal em Itália durante 9 dos 10 anos anteriores, anteriores à sua aplicação a este regime fiscal;

³⁵ Decreto legislativo n. 147, del 14 settembre, pode ser consultado em:

https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/280175/Decreto+legislativo+147+del+14+settembre+2015_Decreto+legislativo+del+14_09_2015+n.+147+-.pdf/2a566bca-bdea-b1e6-931e-80d463a637e6 [Data da consulta: 20/09/2022].

³⁶ A Lei Orçamentária de 2017 (Lei, 11 de dezembro de 2016 nº 232, O.G. 21 de dezembro de 2016) introduz um novo parágrafo 24-bis no Código Tributário Italiano (Decreto Presidencial 917/1986) e a Circular 17/E de 23 de Maio de 2017 define os requisitos.

³⁷ Agencia delle Entrate. Pode ser consultado em:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/Schede/Agevolazioni/Opzione+per+i+neo+residenti/InfoGen+Opzionale+neo+residenti/?page=schedeagevolazioni> [Data da consulta: 20/09/2022].

c) Aprovação formal das autoridades fiscais italianas.

O prazo máximo de duração deste regime fiscal é de 15 anos, podendo ser revogado a qualquer tempo, pelo contribuinte e caso o faça, não pode ser aderido novamente em momento posterior.

Este regime concede aos contribuintes que obtiverem rendimentos estrangeiros o pagamento único de imposto em uma alíquota fixa de 100.000 euros por ano, sendo possível, ainda, incluir outros membros da família por 25.000 euros cada.

Os contribuintes podem, ainda, excluir do regime a renda obtida de certos países, de acordo com o chamado “*cherry picking principle*”, e essa renda estará sujeita à tributação italiana ordinária. Qualquer renda proveniente de “países não escolhidos” é excluída do regime de imposto fixo (assim como qualquer renda de origem italiana) e, portanto, está sujeita à tributação italiana comum, através dos escalões, podendo chegar a 43%³⁸.

iii. RETIREES OU PENSIONERS TAX BREAKS

O programa específico para os aposentados surgiu com a Lei Orçamentária de 2019, e prevê um requisito peculiar, de que, para adesão, é obrigatório estabelecer-se em cidades que tenham menos de 20 mil habitantes e no sul da Itália.

A ideia era mesmo movimentar a economia do sul do país e repovoar regiões como Sicília, Calábria, Sardenha, Puglia, Abruzzo, Molise, Basilicata. Os demais requisitos para adesão ao regime são:

- a) Não ter sido residente fiscal na Itália nos últimos 5 anos.
- b) O país de cidadania do contribuinte deve ter um acordo de eliminação da dupla tributação ou um TIEA (acordo de intercâmbio de informações fiscais) em vigor com a Itália.³⁹

É um programa especialmente voltando para pensionistas, aposentados e, por não ter um valor mínimo estabelecido, também engloba rendimentos similares, como seguros de vida, desde que se comprove o rendimento recebido mensalmente até o fim da vida, advindo de entidades públicas ou privadas no exterior.

³⁸ Standard Bank. Itália: Ambiente de Negócios. Pode ser consultado em: <https://www.tradeclub.standardbank.com/portal/pt/market-potential/italia/taxes> [Data da consulta: 20/09/2022].

³⁹ Portugal tem a Lei n.º 10/82 Convenção entre a República Portuguesa e a República Italiana para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre Rendimento.

O que este regime propõe é uma taxa fixa de 7% que inclui rendas não somente provenientes da aposentadoria/pensão, mas também de dividendos, juros, rendimentos prediais e ganhos de capital de fonte estrangeira.

3. CAPACIDADE DE ATRAÇÃO INTERNACIONAL DO REGIME DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS EM PAÍSES QUE NÃO APRESENTAM REGIMES SEMELHANTES

Após analisar os regimes existentes na Espanha e na Itália que apresentam benefícios similares ao regime do Residente Não Habitual, passa-se à análise dos regimes fiscais de países que têm grande número de aderentes ao RNH e que não têm regimes semelhantes. Os países a serem analisados serão Brasil, França, Irlanda e Reino Unido.

O que se busca entender é se o RNH comparado ao regime fiscal desses países é, de facto, mais vantajoso a ponto de ser interessante o suficiente a troca de morada fiscal para Portugal. Isto, pois não é segredo que Portugal é um dos destinos mais procurados na atualidade por imigrantes oriundos dos países supramencionados.

Brasileiros muitas vezes justificam o movimento migratório pela facilidade do idioma e de adaptação, uma vez que o estilo de vida é muito semelhante. Quanto aos nacionais de países da União Europeia e do Reino Unido, muito justifica-se pelo clima agradável e excelente qualidade de vida ofertada por Portugal.

No entanto, a busca pela melhor qualidade de vida e segurança, faz com que o imigrante salte uma das etapas de extrema importância do processo migratório é o planejamento fiscal o que pode lhe causar futuros problemas.

Diante disto e considerando que o Brasil, França, Irlanda e Reino Unido têm sido países de grande destaque no número de adesões ao RNH, cabe entender o regime fiscal de cada um desses países.

1. O REGIME FISCAL DO BRASIL

No Brasil, termo utilizado para definir o regime fiscal é “sistema tributário”. Para que a importância paga ao governo por um cidadão seja considerada tributo, de acordo com a previsão legal do artigo 3º do Código Tributário Nacional⁴⁰, é preciso que três características sejam preenchidas:

- a) Compulsoriedade;

⁴⁰ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

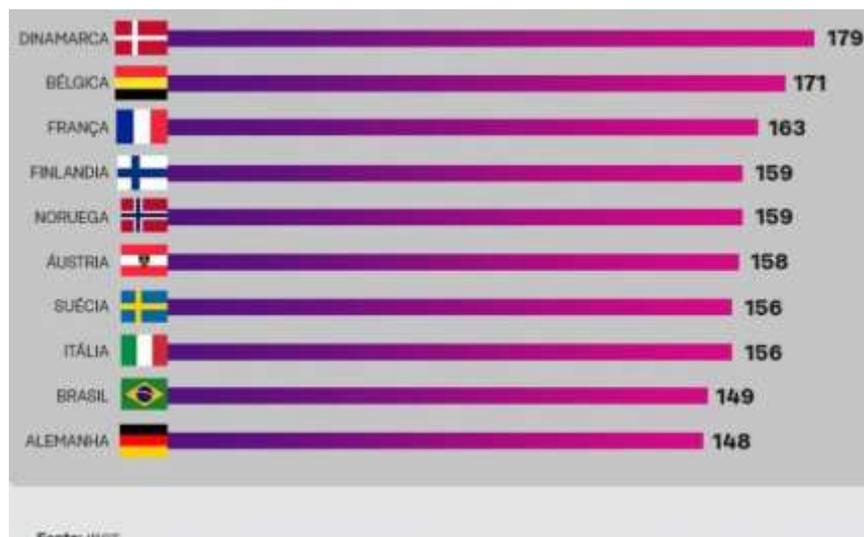
- b) Natureza Pecuniária;
- c) Não constituir punição pela prática de acto ilícito.

Em suma, o tributo é uma prestação em dinheiro, obrigatória e não derivada de penalidade.

Diferente dos países europeus, o sistema tributário brasileiro é um pouco mais complexo e o um grande exemplo disso é o IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado – que é um imposto único que incide sobre a despesa e o consumo, no Brasil existem cinco impostos sobre o consumo⁴¹ e dois deles ainda são diferentes em cada estado⁴².

Ainda, segundo um estudo feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, com base em dados obtidos junto à Receita Federal, existem 66 tributos no país atualmente e, para conseguir pagar todos tributos devidos, um contribuinte deve trabalhar, em média, 149 dias por ano – 4 meses e 29 dias.

Neste mesmo estudo há, ainda, o comparativo entre países, de quantos dias de trabalho são preciso para que o contribuinte consiga pagar seus impostos:



⁴¹ Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços (ISS), Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

⁴² O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) variam de um estado para outro. Lembrando que o Brasil é composto de 26 estados e do Distrito Federal.

Não bastasse a imensa complexidade do sistema tributário brasileiro e a alta carga tributária, que no país atualmente é de 33,90%⁴³, o Brasil não possui um regime tributário especial para residentes não habituais ou não residentes.

O que a legislação tributária brasileira prevê, atualmente, é um regime especial para investimentos realizados por não residentes no mercado financeiro e de capitais desde que atendidas as condições fixadas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) e que os recursos não sejam oriundos dos famosos “paraísos fiscais”.⁴⁴

O Investidor Não Residente – IRN – pode ser pessoa física, jurídica, fundo de investimento ou entidade de investimento colectivo que possua domicílio fora do Brasil.

A Resolução nº 4.373/2014 dispõe sobre aplicações de investidor não residente no Brasil nos mercados financeiro e de capitais no Brasil, determina que as aplicações pelo Investidor Não Residente devem estar registadas no sistema do Banco Central do Brasil, ter inscrição no cadastro nacional de pessoa física ou no cadastro nacional de pessoa jurídica e, ainda de acordo com o art. 2º do Anexo II do mesmo diploma legal:

Art. 2º Previamente ao início de suas operações, o investidor não residente deve:

I - constituir um ou mais representantes no País;

II - obter registro na Comissão de Valores Mobiliários; e

III - constituir um ou mais custodiantes autorizados pela Comissão de Valores Mobiliários.

Embora no Brasil não exista o um regime fiscal que confira benefícios ao Residente Não Habitual, para o “Investidor Não Residente” foi criado um regime de tributação diferenciado, bem como, para os investidores não residentes que residem em paraísos fiscais.

Atualmente a alíquota normal de tributação para um residente fiscal no Brasil é de 27,5%, com algumas exceções, que ficam melhor explicitadas na tabela abaixo:

⁴³ Este foi o maior patamar atingido desde 2010 – quando o Tesouro Nacional começou a contabilizar – e esse aumento foi justificado pelo governo brasileiro como consequente da pandemia do covid-19.

⁴⁴ De acordo com o artigo 24 da Lei Brasileira n. 9.430/1996 – que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências -considera-se paraíso fiscal, aquele país que não tributa a renda ou que a tributa a alíquota máxima inferior a 20%, ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade. A Instrução Normativa nº 1037/2010 da Receita Federal do Brasil lista esses países.

trabalho, com ou sem vínculo empregatício, ou prestação de serviços em geral	27,50%
aposentadoria ou pensão (previdência pública)	27,50%
pensão alimentícia	27,50%
Arrendamento	27,50%
Juros	22,5% a 15% - a depender do prazo
operações em bolsa	15% (operações comuns) ou 20% (<i>day-trade</i>)
rendimento de capital	15% a 22,5% a depender do ganho
Dividendos	Isento
<i>Royalties</i>	27,50%
previdência privada	0%-27,5% (tradicional) ou de 35% a 10% (regressivo)

Já para o Investidor Não Residente – que também não resida em um dos países listados como paraísos fiscais – a tributação funcionará da seguinte maneira:

trabalho, com ou sem vínculo empregatício, ou prestação de serviços em geral	25,00%
aposentadoria ou pensão (previdência pública)	25,00%
pensão alimentícia	15,00%
Arrendamento	15,00%
Juros	Depende
operações em bolsa	Depende
rendimento de capital	15% a 22% a depende do ganho
Dividendos	Isento
<i>Royalties</i>	15,00%
previdência privada	25% de PGBL ou 15% se VGBL

Em ambos os casos, a tributação dos rendimentos de capital está condicionada a renda obtida, de modo que, até 5 milhões de reais a alíquota é de 15%, de 5 a 10 milhões a alíquota é de 17,5%, de 10 a 30 milhões a alíquota será de 20% e acima de 30 milhões de reais será de 22,5%.

Para os investidores não residentes que residem em um dos paraísos fiscais, a regra será a tributação em 25%.

Interessante chamar atenção aos dividendos, que atualmente, no Brasil, são isentos de tributação, conforme aprovação da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, ao passo que em Portugal a tributação nesta categoria de rendimentos é de 28%.

Como supramencionado, o Brasil não possui um regime tributário especial para residentes não habituais ou não residentes e, inclusive, as agências bancárias não fazem, sequer, abertura de contas para não residentes fiscais no Brasil, bem como, não é possível ante o sistema brasileiro que o sócio-gerente não tenha seu domicílio fiscal no Brasil, fatores que são vistos como grandes problemas.

2. O REGIME FISCAL DA FRANÇA

Atualmente a tributação da França está entre as mais altas da União Europeia, sendo que, no ano de 2018, de acordo com o *Institut Économique Molinari*, a França teve, de facto, a tributação mais alta da União Europeia, de modo que 56,73% do salário dos franceses foi para pagamento de impostos.

A tributação na França também segue um padrão progressivo, como em Portugal, sendo:

Montante de renda anual tributável	Taxa de imposto
< 10.084 €	0%
> 10.084 €	11%
> 25.710 €	30%
> 73 516 €	41%
> 158.122 €	45%

Duas curiosidades a respeito da tributação francesa é que, assim como no Brasil, a França também possui o imposto sobre a propriedade⁴⁵, no entanto, mesmo se o imóvel estiver arrendado, o referido imposto deve ser pago e o valor varia de cidade para cidade.

Esse imposto é calculado pela autoridade local, mas em média corresponde a 50% do valor anual que poderia ser obtido caso o imóvel estivesse arrendado.⁴⁶

Além desse, outro imposto no mínimo interessante e que foi abolido a partir de 2022 é a *Contribution À L'audiovisuel Public*, que nada mais era que um imposto pago a quem tivesse aparelho de televisão em casa.

Com tantos impostos, a alta carga tributária, e ainda sem ter um regime que conceda benefícios fiscais a seus contribuintes, não é de se surpreender que os franceses estejam no *top 5* de adesões ao RNH.

Ocorre que o Regime do Residente Não Habitual de Portugal começou a gerar certo desconforto em outros Estados Membros⁴⁷ e a França foi um deles, que começou a enxergar Portugal como um “*el dorado*”⁴⁸ fiscal para os reformados.

Por certo que o clima agradável e as belas praias do Algarve não eram os únicos atrativos para os franceses, que optam vir para a Portugal, especialmente pelos benefícios fiscais concedidos pelo RNH.

Mas isso não é de agora. No estudo realizado pelo jornal *Les Echos*, que aborda a economia francesa, já em 2013 o movimento migratório de contribuintes franceses para Portugal, fez com que a França perdesse em torno de 4 milhões de euros em receita.

⁴⁵ *Taxe Foncière sur les Propriétés Bâties*, é um imposto que se assemelha ao Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) no Brasil. É pago anualmente para fins de arrecadação municipal, ou seja, para custear despesas do município em que o imóvel se localiza, motivo pelo qual, o valor a ser pago varia de cidade para cidade.

⁴⁶ Ainda que o proprietário resida no local, é obrigatório o pagamento desse imposto.

⁴⁷ Finlândia e Suécia já teceram duras críticas ao Regime. A Suécia, inclusive, recentemente, formalizou a denúncia da Convenção celebrada com Portugal para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

⁴⁸ O jornal francês *La Voix du Nord* fez uma pesquisa que levou o título de “*Comment les citoyens du Nord sont charmés par cet eldorado fiscal, climatique et sécuritaire: première partie de notre recherche en Algarve*” sobre o movimento de mudança dos franceses reformados para Portugal.

Consequentemente o Regime do Residente Não Habitual virou, até mesmo, pauta jurídica na França. Isto porque o sistema de saúde português, infelizmente, deixa a desejar se comparado ao sistema de saúde francês.

Então o que estava ocorrendo eram que os expatriados faziam de Portugal seu domicílio fiscal a fim de beneficiarem-se do RNH, mas quando precisassem de atendimento e tratamentos médicos, iam fazê-los na França, gratuitamente.

Não obstante isto, o tratado de não dupla tributação⁴⁹ assinado entre os dois países e as isenções previstas no RNH, acabava por criar uma dupla isenção a esses contribuintes, vista por muitos como nada mais nada menos que evasão fiscal.

Assim, a França começou a considerar tributar os rendimentos obtidos, uma vez que em virtude do RNH, os contribuintes expatriados estariam isentos da tributação em Portugal. O caso foi para tribunal por duas vezes, primeiro no Tribunal Administrativo de Bordeaux⁵⁰ e segundo no Tribunal Administrativo de Lille⁵¹.

No primeiro julgamento, foi considerado que o RNH não apresentava nenhum obstáculo, permitindo apenas que houvesse um imposto “particular sobre o rendimento.” Já no Tribunal Administrativo de Lille, questões referentes ao requisito da residência surgiram, de modo que o julgador entendeu que o mero certificado emitido pelo presidente da Câmara Municipal (atestado de residência fiscal), informando que o indivíduo reside naquele endereço, não pode ser suficientemente fator determinante para que o indivíduo seja considerado residente em Portugal e consequentemente sujeitar-se às regras de tributação do país.

Em suma, conclui-se que a França não impõe problemas à aplicação do regime do Residente Não Habitual, no entanto, estará observando o devido preenchimento dos requisitos no que diz respeito à residência.

3. O REGIME FISCAL DA IRLANDA

A Irlanda compor o *top 5* de nacionalidades que mais fazem adesão ao RNH é um pouco curioso, uma vez que em fevereiro de 2021 a jornalista Bárbara Reis, do Público, escreveu uma série de

⁴⁹ Decreto-Lei n.º 105/71 Convenção entre Portugal e a França para Evitar a Dupla Tributação e Estabelecer Regras de Assistência Administrativa Recíproca em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Paris em 14 de Janeiro de 1971.

⁵⁰ Decisão n.º 1604316, proferida em 28 de novembro de 2017.

⁵¹ Decisão n.º 1609765 proferida em 31 de dezembro de 2018.

artigos a respeito da Irlanda ser considerado um paraíso fiscal o que acabou gerando um interessante debate com o deputado Carlos Guimarães Pinto.

Isto porque a Irlanda possuía a taxa de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas de 12,5%, o que é bem inferior da média geral dos países⁵², mas não só. Há ainda uma série de deduções que podem ser feitas fazendo com que a taxa seja ainda mais reduzida.

No entanto, o presente trabalho tem foco no IRS, motivo pelo qual é necessário entender se, para os singulares, a Irlanda é tão interessante quanto para os coletivos.

O sistema fiscal irlandês é conhecido como *Revenue* e a tributação é proporcional ao percentual de ganhos, ou seja, o percentual de tributação depende de quanto o contribuinte auferiu no ano fiscal correspondente.

O imposto sobre o rendimento auferido com o emprego é deduzido do salário pelo empregador e essa forma de retenção é conhecida como *Pay As You Earn*⁵³. Esse imposto é pago sobre todos os tipos de rendimentos que provenientes do vínculo empregatício, inclusive, gorjetas, horas extraordinárias e bônus de Natal.

A Irlanda tem uma particularidade que permite que o contribuinte retroaja quatro declarações, ou seja, é possível fazer a declaração de renda, não somente do ano fiscal anterior, como dos quatro anos anteriores, sendo permitido fazê-lo desde o primeiro dia do ano⁵⁴, sem que haja coima.

A tributação funciona de modo que, até certo valor⁵⁵, é tributada em 20% que é considerada a taxa padrão de imposto e ao restante será aplicada a taxa de 40%.

Assim, embora os irlandeses aleguem que o movimento migratório para Portugal se deve, em maioria, ao clima e belas praias, por certo que os benefícios concedidos pelo Regime do Residente Não Habitual também é uma grande justificativa.

⁵² A taxa normal do IRC é de 21% em Portugal.

⁵³ *Dax Duty Manual, Part 42-04-65*. Pode ser consultado em <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-42/42-04-65.pdf> [Data da consulta: 02/10/2022].

⁵⁴ *Irish Tax and Customs*. Pode ser consultado em: <https://www.revenue.ie/en/personal-tax-credits-reliefs-and-exemptions/four-year-rule/index.aspx> [Data da consulta: 02/10/2022].

⁵⁵ Varia de acordo com o agregado familiar do contribuinte, de modo que, para um indivíduo solteiro, o valor é de 36.800,00€. Se casado com uma única fonte de renda é de 45.800,00€. Se casado e com duas fontes de renda é de 73.600,00€. Se for família monoparental é de 40.800,00€.

4. O REINO UNIDO

O Reino Unido, um dos principais pontos desse trabalho, tem alguns aspetos que precisam ser analisadas mais detalhadamente, como BREXIT, os impactos causados por essa saída da União Europeia, por isso será tratado em um capítulo diferente.

Não obstante isto, importante analisar, também, o regime fiscal vigente, destacando as diferenças entre o ano fiscal de Portugal e do Reino Unido e identificar se e quais problemas podem surgir diante disso, a começar pela conversão de moeda e em sequência, o cálculo feito quando da entrega da declaração de rendimentos.

1. O BREXIT

Tudo começou em 29 de Março de 2017, quando o Reino Unido manifestou seu interesse de deixar de fazer parte da União Europeia, nos termos do art. 50º do Tratado da União Europeia:

Artigo 50.º do Tratado da União Europeia (TUE).

1. Qualquer Estado-Membro pode decidir, em conformidade com as respetivas normas constitucionais, retirar-se da União.
2. Qualquer Estado-Membro que decida retirar-se da União notifica a sua intenção ao Conselho Europeu. Em função das orientações do Conselho Europeu, a União negocia e celebra com esse Estado um acordo que estabeleça as condições da sua saída, tendo em conta o quadro das suas futuras relações com a União. Esse acordo é negociado nos termos do n.º 3 do artigo 218.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. O acordo é celebrado em nome da União pelo Conselho, deliberando por maioria qualificada, após aprovação do Parlamento Europeu.
3. Os Tratados deixam de ser aplicáveis ao Estado em causa a partir da data de entrada em vigor do acordo de saída ou, na falta deste, dois anos após a notificação referida no n.º 2, a menos que o Conselho Europeu, com o acordo do Estado-Membro em causa, decida, por unanimidade, prorrogar esse prazo.
4. Para efeitos dos n.ºs 2 e 3, o membro do Conselho Europeu e do Conselho que representa o Estado-Membro que pretende retirar-se da União não participa nas deliberações nem nas decisões do Conselho Europeu e do Conselho que lhe digam respeito. A maioria qualificada é definida nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 238.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.
5. Se um Estado que se tenha retirado da União voltar a pedir a adesão, é aplicável a esse pedido o processo referido no artigo 49.º.

Tudo ocorreu na época e em razão da crise migratória na Europa, que atingiu níveis relevantes em 2015, quando milhares de refugiados oriundos de países do Oriente Médio e da África buscaram

asilo na Europa, para fugir de seus países em meio de guerras e suas consequências, além de intolerância religiosa, graves episódios de violência e opressão inclusive contra mulheres.

O Reino Unido queria não só autonomia, como também, impulsionar a economia do país, uma vez que esse grande fluxo migratório de refugiados, dificultavam o fluxo de entrada de estrangeiros com capital para investimento.

Em 25 de Novembro de 2018 o texto do Acordo de Saída foi aprovado pelo Conselho Europeu, mas rejeitado pela Câmara do Comuns⁵⁶, o que fez com que o Reino Unido pedisse uma prorrogação de prazo, nos moldes do n.º 3 do art. 50 do Tratado da União Europeia, para não sair desprotegido, sem nenhum acordo.

Assim, o *BREXIT*, como ficou conhecido o processo de saída do Reino Unido da União Europeia, teve início em 31 de janeiro de 2020, com uma saída ordenada, momento em que entrou o vigor o “Acordo de Saída”(A designação veio da junção das palavras “*British*” e “*exit*”).

O período transitório foi até 31 de dezembro de 2020, mas desde 17 de janeiro de 2018 o Governo português já havia aprovado o Plano de Preparação e Contingência do Governo português para a Saída do Reino Unido da União Europeia, que foi atualizado conforme a aprovação do Acordo de Saída de 17 de Outubro 2019 e do Acordo de Comércio e Cooperação de 24 de Dezembro de 2020.

2. OS IMPACTOS DO BREXIT EM PORTUGAL

De acordo com dados do SEF, processados em 22 de Junho de 2022, 41.932 britânicos vivem Portugal atualmente, sendo que, na época do Plano de Preparação e Contingência do Governo português, havia 22.431 britânicos em território nacional.

Importante notar que desde o Plano de Preparação e Contingência foi elaborado, justamente à época em que o Reino Unido anunciou sua intenção de deixar de fazer parte da União Europeia, o número de britânicos em Portugal praticamente dobrou.

Com o fim do período de transição em 31 de Dezembro de 2020, conseqüentemente, a circulação entre os países da União Europeia e o Reino Unido, acabou. Não tão somente de

⁵⁶ A Câmara dos Comuns no Reino Unido, é conhecida como câmara baixa do parlamento, composta por 650 membros que tem a função de representar “os comuns”, ou seja, a classe daqueles que não são a elite, que por sua vez, é representada pela Câmara dos Lordes.

cidadãos, mas também de capitais e bens, o que, por certo, causou impacto na economia de ambos.

Sem contar que o fim do período transitório coincidiu com um dos ápices da pandemia do covid-19, que por si só, já havia causado impactos relevantes em toda economia mundial.

Embora Jacob Rees-Mogg, Ministro de Estado no Reino Unido, tenha declarado que Portugal é o aliado mais antigo do Reino Unido, mencionando o Tratado de Windsor⁵⁷ de 1386, em fevereiro de 2022, o Ministro da Economia, Pedro Siza Vieira, reconheceu o impacto sofrido por Portugal pelo *Brexit*, em entrevista concedida ao *The Times*, dizendo ter sido um “impacto adverso” e ainda que “algumas importações foram muito afetadas negativamente.”

Não bastasse isto, o Reino Unido, no ano de 2018, havia sido o maior investidor estrangeiro em Portugal, tendo um fluxo transacional de 896 milhões de euros⁵⁸.

No entanto, em efeito adverso, o número de britânicos a entrar em Portugal para fins de residência, desde o anúncio do *Brexit* aumentou consideravelmente, em torno de 35% entre 2019 e 2020, e conforme supramencionado, praticamente dobrou, desde quando o Reino Unido manifestou seu interesse em deixar a União Europeia.

Não só o estilo de vida e o clima agradável foram fatores interessantes para estimular a migração de britânicos para território nacional, como também, o livre acesso à União Europeia, uma vez que, atualmente, para residir em Portugal, é preciso solicitar, previamente, o visto de residência, como os demais países terceiros que não compõem a UE.

Dentre os britânicos a opção de vistos mais procurada é a categoria D7, destino àqueles que objetivam a residência e possuem renda própria e suficiente para manter-se em Portugal.

Além disso, por certo, os benefícios fiscais também tornam Portugal um destino atrativo aos britânicos, em especial, o Regime do Residente Não Habitual.

3. O SISTEMA FISCAL DO REINO UNIDO

O primeiro ponto que merece destaque quando se discute o sistema fiscal do Reino Unido, é o fato de o ano fiscal ser diferente dos demais países que abordamos neste trabalho, de modo que, enquanto

⁵⁷ O Tratado de Windsor é a aliança diplomática mais antiga do mundo, assinado após as tropas de ambos países batalharem juntas na Batalha de Aljubarrota, e ainda vigente.

⁵⁸ Informações obtidas no Plano de Preparação e Contingência.

os outros países têm seu ano fiscal de 1º de janeiro a 31 de dezembro, no Reino Unido o ano fiscal tem início em 6 de abril de um ano até 5 de abril do ano seguinte, o que pode parecer um pouco confuso.

No Reino Unido, assim como em Portugal, também há um sistema de tributação dos rendimentos por escalões, que funciona da seguinte maneira:

- i. Rendimentos inferiores a £12.570,00, é considerado subsídio pessoal e não sofrem tributação;
- ii. Rendimentos entre £12.571,00 e £50.270,00 são tributados à taxa básica de 20%;
- iii. Rendimentos de £50.271,00 a £150.000,00 são tributados à taxa elevada de 40%;
- iv. Rendimentos superiores à £150.000,00 serão tributados à taxa adicional superior de 45%.

Os juros provenientes de poupança e dividendos em caso de o contribuinte ser proprietário de ações da empresa podem ser isentos de tributação que funcionará na seguinte maneira: basicamente, a depender do escalão em que o contribuinte se encontra há um subsídio de poupança pessoa, sendo a taxa básica £1000, a alta £500 e a adicional não tem subsídio.

Para os dividendos, no exercício fiscal de 2022 (6 de abril de 2022 a 5 de abril de 2023) a provisão é de £2000, ou seja, não são pagos impostos referente aos ganhos obtidos de dividendos até o limite de duas mil libras, valores auferidos que ultrapassem o subsídio, serão tributados às taxas básica (8,75%), mais alta (33,75%) e adicional (39,35%).

Para saber em qual escalão de imposto o contribuinte estará, é preciso fazer a soma de todos valores. Pode parecer confuso, mas na verdade a fórmula é simples, vejamos:

- Em uma situação hipotética, o contribuinte auferir £5.000,00 de dividendos e £37.570 de verba salarial, o que lhe dá uma renda global de £42.570,00.

Conforme supramencionado o subsídio pessoal é de £12.570,00, portanto, deve ser subtraído desse valor, de modo que a renda tributável será de £35.000,00.

Este valor encontra-se no escalão de taxa básica, desta forma, dos £35.000,00 extrai-se os £5.000,00 referentes a dividendos e £30.000,00 (provenientes da verba salarial) serão tributados à alíquota de 20%.

Dos £5.000,00 de dividendos, sobre £2.000,00 não incidirá nenhum imposto.

Sobre os £3.000,00 aplicar-se-á a alíquota básica de 8,75%.

Não são apenas os dividendos e juros que seguem esses termos, as rendas decorrentes de alugueis de imóveis e trabalhos realizados por trabalhadores independentes observam a mesma linha de raciocínio, no entanto o subsídio será de £1.000,00, ou seja, do valor auferido, subtraí-se £1.000,00 que estarão isentas de tributação.

O documento a ser entregue no Reino Unido a título de declaração, chama-se *Tax Return*, e deve ser entregue até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao ano que se referem os rendimentos.

4. O ACORDO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO ENTRE PORTUGAL E REINO UNIDO

Em 27 de Março de 1968 foi assinado, em Lisboa, o Decreto-Lei n.º 48497 que aprovou a Convenção entre a República Portuguesa e o Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

A Convenção se mantém vigente e no artigo 2º estão descritos os impostos dos Estados Contratantes, quais sejam:

- i. No Reino Unido: imposto de rendimento e respectivo adicionamento, conhecidos como *income-tax* e *surtax*; mais valias (*capital gains*) e imposto de sociedades (*corporation tax*).
- ii. Em Portugal: contribuição predial, imposto sobre a indústria agrícola, contribuição industrial, capitais, profissional, complementar, defesa e valorização do ultramar, mais-valias, adicionais dos impostos mencionados.

Não obstante pontuar sobre quais impostos, especificamente o Acordo versa, o artigo 4º determina as regras de residência, de modo que, entende-se por residente, aquele que “por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ou local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar e as expressões”.

E ainda, destaca que quando o indivíduo for residente em ambos Estados, o critério para determinar onde será feita a tributação, o Estado contratante em que o contribuinte mantenha seu centro de interesses vitais, já visto neste trabalho.

Para chegarmos ao entendimento que como será a tributação do Residente Não Habitual, é preciso, antes verificar o que diz o ADT, justamente para que se identifique, primeiramente, qual Estado terá o encargo de tributar àquele rendimento. Eis aqui, a importância da definição dos critérios de residência e domicílio fiscal.

A partir do artigo 10º começam os artigos que mencionam a forma e em qual Estado contratante a tributação irá ocorrer. O texto por si só, pode parecer um pouco confuso, senão vejamos:

2) Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante, que está sujeito a imposto nesse outro Estado por tais dividendos, podem ser tributados no Estado primeiramente mencionado e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não excederá:

a) 10 por cento do montante bruto dos dividendos se:

i) O beneficiário for uma sociedade residente de Portugal que controle directamente pelo menos 25 por cento do poder de voto na sociedade que paga os dividendos, ou

ii) O beneficiário for uma sociedade residente do Reino Unido que tenha directamente pelo menos 25 por cento do capital da sociedade que paga os dividendos;

b) 15 por cento do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

Em termos práticos e para facilitar o entendimento, a tributação ocorrerá da seguinte maneira: os dividendos que forem oriundos de uma sociedade britânica, por um contribuinte que reside em Portugal, e que estão sujeitos a serem tributados em Portugal, poderão ser tributados no Reino Unido, conforme a legislação britânica determine, desde que não exceda os montantes descritos nas alíneas a) e b).

Novamente no artigo 11º, que fala sobre a tributação dos juros, surge a palavra “podem”, porém, seguida de uma observação importante:

[...] esses juros podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado; mas, quando o residente do outro Estado Contratante está nele sujeito a imposto por esses juros, o imposto assim estabelecido no Estado primeiramente mencionado não excederá 10 por cento do montante dos juros.

Em suma, se o contribuinte recebe juros provenientes do Reino Unido, eles poderão ser lá tributados, caso a legislação assim preveja, no entanto, caso o contribuinte seja residente em

Portugal e o país aplique imposto sobre os juros, o imposto a ser pago no Reino Unido, não poderá ultrapassar 10% da quantia recebida a título de juros.

O artigo 12º, sobre *royalties*, tem a mesma linha de raciocínio, no entanto, o imposto não poderá ultrapassar 5% do montante bruto.

No artigo 13º, sobre as mais-valias, também temos a palavra “podem”, sobre como ocorrerá a tributação, dispondo que “podem ser tributados no Estado Contratante em que tais bens estiverem situados”.

Os rendimentos obtidos pelos profissionais independentes, têm uma peculiaridade, em que, o artigo 14º diz que, os rendimentos pelo indivíduo que reside em um dos Estados, só poderão ser tributados neste Estado em que o contribuinte reside, exceto se o indivíduo mantiver no outro Estado uma instalação para exercer suas atividades. Caso o tenha, poderá ser tributado também no outro Estado, porém, somente no montante que diz respeito ao rendimento obtido naquela instalação.

Já para os trabalhadores dependentes, previsto no artigo 15º, o rendimento por eles obtidos, serão tributados no país em que ele reside, desde que sejam, também, lá obtidos. Ou seja, se o britânico reside e trabalha em Portugal, ele será somente em Portugal tributado. No entanto, caso o emprego seja exercido no outro país, poderão ser lá tributados.

Ocorre que, para que os rendimentos de um residente em país, mas que sejam oriundos do trabalho prestado em outro país, sejam tributados neste outro país, é preciso preencher os seguintes requisitos:

- a) O beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que, no ano fiscal em causa, não excedam, no total, 183 dias;
- b) As remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado;
- c) As remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

Para melhor compreensão, caso o britânico resida em Portugal, mas trabalhe em empresa sita no Reino Unido, ele poderá ser tributado no Reino Unido, desde que preencha os requisitos supramencionados.

O artigo 15º dispõe, ainda, que para àqueles que trabalham a bordo de embarcações ou aeronaves, o contribuinte poderá ser tributado no local em que está situada a direcção efetiva da empresa.

Por último, mas não menos importante, as pensões e rendimentos similares, previstos no artigo 17º, que são recebidos por um contribuinte residente em um dos Estados, só poderão ser tributados nesse Estado.

O artigo das pensões, conforme os demais, faz o uso da palavra “podem”, para determinar em qual dos Estados será feita a tributação.

O ponto mais importante dos artigos, não são os montantes previstos, embora pareça. O maior ponto de atenção é especificamente a palavra “pode”, ou seja, os rendimentos poderão ser tributados, isso não quer dizer que irão ser. Este é um detalhe importante pois entre poder e, efetivamente, ser tributado, há um grande vão.

Inclusive, o motivo pelo qual a Finlândia e a Suécia puseram fim aos seus Acordos, foi justamente este, o vão existente entre ser e poder ser tributado, somado aos benefícios atribuídos pelo Regime do Residente Não Habitual, faziam com que muitos de seus contribuintes, ficassem no limbo, totalmente isentos de impostos, o que, para as autoridades fiscais, torna-se um prejuízo, enquanto para o contribuinte é altamente benéfico.

5. A TRIBUTAÇÃO DO CIDADÃO BRITÂNICO EM PORTUGAL

Conforme já mencionado, uma das particularidades do Reino Unido, é o período fiscal, que vai de 6 de abril de um ano a 5 de abril do ano seguinte. Não bastasse isto há, ainda, a diferença na moeda, uma vez que o Reino Unido usa a libra como moeda oficial e Portugal usa o euro.

Assim, como é feita a tributação de um cidadão britânico, que auferir rendimentos britânicos, mas reside em Portugal?

De início é preciso entender a forma que é feita a conversão de moeda, que se aplica, não somente para os cidadãos do Reino Unido, mas também, para qualquer outro país cuja moeda seja diferente do euro.

Nos termos do artigo 23º do Código do IRS:

Artigo 23.º

Valores fixados em moeda sem curso legal em Portugal

1 - A equivalência de rendimentos ou encargos expressos em moeda sem curso legal em Portugal é determinada pela cotação oficial da respetiva divisa, de acordo com as seguintes regras:
a) Tratando-se de rendimentos transferidos para o exterior, aplica-se o câmbio de venda da data da efetiva transferência ou da retenção na fonte, se a ela houver lugar;

b) Tratando-se de rendimentos provenientes do exterior, aplica-se o câmbio de compra da data em que aqueles foram pagos ou postos à disposição do sujeito passivo em Portugal;

c) Tratando-se de rendimentos obtidos e pagos no estrangeiro que não sejam transferidos para Portugal até ao fim do ano, aplica-se o câmbio de compra da data em que aqueles forem pagos ou postos à disposição do sujeito passivo;

d) Tratando-se de encargos, aplica-se a regra da alínea a).

2 - Não sendo possível comprovar qualquer das datas referidas no número anterior, aplica-se o câmbio de 31 de dezembro do ano a que os rendimentos ou encargos respeitem.

3 - Não existindo câmbio nas datas referidas no n.º 1, aplica-se o da última cotação anterior a essas datas.

4 - Quando a determinação do rendimento coletável se faça com base na contabilidade, seguem-se as regras legais a esta aplicáveis.

A regra é que se deva aplicar a conversão de valores no base na cotação do dia em que a transação foi feita, portanto, se o valor foi recebido, a título exemplificado, em 9 de Junho de 2022, a taxa de conversão a ser aplicada será com base na cotação desta data, específica.

Quando não for possível determinar qual a data da transação, aplica-se a conversão com base na cotação do dia 31 de dezembro do ano cujos rendimentos foram obtidos, assim, seguindo o exemplo acima, caso não fosse possível determinar que o valor foi recebido no dia 9 de junho, deveria ser aplicado, portanto, o câmbio do dia 31 de Dezembro de 2022.

Não obstante saber como é feita a conversão é preciso, também, saber onde se encontram os valores para que a conversão seja feita. Em outras palavras, onde o contribuinte deve buscar a cotação daquela data para fazer o cálculo.

Para isso, utiliza-se o “*Euro foreign exchange reference rates*”, que nada mais é que o sistema do Banco Central Europeu que se baseia em um processo de concertação diário regular entre bancos centrais de toda a Europa, que normalmente tem lugar às 14:15 CET.

Ultrapassada a questão da conversão de moeda, chegamos no segundo obstáculo que é como é feito o ajuste do ano fiscal britânico ao ano fiscal português.

A situação é um pouco mais complicada do que parece, isto pois, imagine-se que com o ano fiscal iniciando a 6 de Abril e terminando a 5 de Abril do ano seguinte, para determinar o rendimento auferido por aquele contribuinte no período que corresponderia de 1º de Janeiro a 31 de Dezembro é preciso fazer a parcial de cada ano.

Ou seja, é preciso destacar do rendimento global anual britânico, o percentual correspondente ao ano em questão. Para clarificar a questão, façamos uma situação hipotética:

Ex.: Charles, cidadão britânico, contratado por empresa britânica, residente em Portugal, auferiu rendimentos de trabalho dependente. Como irá funcionar a apresentação da declaração de IRS do Sr. Charles?

Bem, de plano, é importante destacar que, embora seja residente em Portugal, Charles deve apresentar seu “*Tax Return*” (correspondente à declaração de IRS) no Reino Unido, da mesma maneira.

O prazo para apresentar o *tax return* é até o dia 31 de Janeiro do ano seguinte, ou seja, se estamos falando dos rendimentos auferidos por Charles no ano de 2020, ele terá até 31 de Janeiro de 2021 para proceder a entrega de sua declaração no Reino Unido.

Eis aqui o primeiro ponto controverso, pois o ideal é que Charles já tenha seu *tax return* pronto quando for apresentar sua declaração de IRS em Portugal, desta forma, o prazo encurta-se um pouco, uma vez que o prazo para entrega de declaração de IRS em Portugal inicia-se em Abril, geralmente no primeiro dia e termina em Junho, geralmente no último dia do mês.

Outro ponto de atenção que teremos aqui é que, como o ano fiscal do Reino Unido pega parcialmente 2 anos fiscais diferentes, é preciso que Charles disponibilize seu *tax return* tanto do ano de 2019 quanto do ano de 2020.

A importância desse documento é que através dele, será possível determinar não tão somente os rendimentos auferidos, como também se e quanto foi o imposto pago no Reino Unido, para fins de aplicação do ADT em Portugal.

Com isso, será possível extrair a parcial correspondente a cada período, de modo a perfazer o rendimento correspondente a 1º de Janeiro a 31 de Dezembro.

Para alcançar o valor correto, é preciso dividir o ano em dias e em sequência multiplicar a quantidade de dias entre o dia 5 de Abril até o dia 31 de dezembro daquele mesmo ano e depois até o dia 06 de Abril do ano seguinte (início do ano fiscal britânico).

Portanto, se queremos saber como serão tributados os rendimentos de Charles do ano de 2020, é preciso contabilizar os rendimentos dele dos

anos de 2019-2020 e 2020-2021, sendo que, para o período fiscal de 2019-2020, teremos de 06 de Abril a 31 de Dezembro de 2019 e para o ano fiscal de 2020-2021 teremos de 1º de Janeiro a 5 de Abril de 2020. De 01-01-2019 a 31-12-2019 temos 364 dias, que correspondem a 100% do ano.

De 06-04-2019 a 31-12-2019 temos 269 dias, que correspondem a 73,90% do ano.

De 01-01-2020 a 31-12-2020 temos 365 dias, que correspondem a 100% do ano.

De 01-01-2020 a 05-04-2020 temos 95 dias, que correspondem a 26,1% do ano.

Note que $73,90 + 26,1 = 100$. Ou seja, diante das parciais conseguimos obter o percentual exato de quanto o rendimento de cada ano irá corresponder ao rendimento global do ano de 2020.

Com isso, será possível chegar aos valores em libras e em sequência, convertê-los para euros, nos moldes supramencionados.

Por fim, basta verificar qual a categoria de rendimento auferido, o que diz o ADT sobre a tributação deste rendimento, aplicar os benefícios do Residente Não Habitual.

Atentando-se sempre ao detalhe de poder ser tributado em um dos Estados contratantes e efetivamente ter sido tributado. A análise da ADT é de suma importância, até mesmo para evitar a ocorrência de divergências no sistema das Finanças. Nesse sentido, a jurisprudência tem se posicionado exatamente conforme dita a lei. Senão vejamos trecho da decisão proferida pelo CAAD no processo nº 401/2020-T⁵⁹, em 12 de Maio de 2021:

Quanto aos juros de fonte britânica, sobre os quais não incidiu qualquer retenção na fonte, existe a possibilidade da sua tributação no Estado da fonte (artigo 11.º, n.º 2, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e o Reino Unido, aprovada para ratificação pelo Decreto-Lei n.º 48 497, de 24 de julho de 1968), bastando tal possibilidade para que fiquem isentos de tributação em Portugal .

Nos termos da Convenção entre Portugal e a França para Evitar a Dupla Tributação (adiante Convenção), aprovada para ratificação pelo

⁵⁹ Pode ser consultado em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&id=5413
[Data da consulta: 09/10/2022].

Decreto-Lei n.º 105/71, de 26 de março, não estando expressamente previsto o tratamento dos rendimentos provenientes do resgate de seguros do ramo vida, caem estes na previsão do artigo 23.º, da Convenção, podendo ser tributados em Portugal, nos termos do artigo 5.º, n.º 3, do Código do IRS. Não esclarecendo os Requerentes se o montante dos prémios pagos na primeira metade da vigência do contrato de seguro de vida representam, pelo menos, 35 % da respetiva totalidade, presume-se que o rendimento de € 4 127,00 seja tributado em Portugal pela sua totalidade.

No que respeita aos rendimentos prediais, determina o artigo 6.º da Convenção que estes podem ser tributados no Estado em que se localizem os bens imóveis a que respeitam. Assim, independentemente do seu valor, sempre os mesmos estariam isentos no Estado da residência, por força do mencionado artigo 81.º, n.º 5, alínea a), ainda que tivessem sido colocados à disposição dos Requerentes após a aquisição do estatuto de residente não habitual, o que se verifica não ter ocorrido.

Como dito, atualmente mais de 41 mil britânicos residam em Portugal e a dupla tributação, embora seja um problema mais recorrente e que acaba tendo mais atenção, não é o único, como ocorreu no caso do processo 99/2018-T⁶⁰, cuja decisão proferida pelo CAAD em 22 de Outubro de 2018 enfatizou a divergência quanto à conversão realizada:

Aliás, o valor de declarado pela Requerente a título de rendimentos é superior àquele que a própria AT consideraria correcto, pela aplicação da taxa de conversão da libra esterlina para o euro que indica (0,8337): a Requerida refere que o valor em euros seriam 19 934,81 euros, mas a Requerente declarou 20 110,16 euros. Não há, pois, qualquer reparo a fazer à taxa de conversão da moeda inglesa para a moeda portuguesa, utilizada pela Requerente.

Constata-se, pois, que ocorreu erro na quantificação dos rendimentos, uma vez que os valores declarados pela Requerente, quanto aos rendimentos e ao imposto retido no Reino Unido, na declaração de Modelo 3 de 2013, foram expressos em euros e não em libras esterlinas.

E ainda, no processo n.º 340/2021-T⁶¹, cuja decisão de 8 de Dezembro de 2021, referente à diferença do ano fiscal entre os países:

⁶⁰ Pode ser consultado em:

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=17&id=3617> [Data da consulta: 09/10/2022].

⁶¹ Pode ser consultado em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?id=5944> [Data da consulta: 09/10/2022].

Sumário

À notificação de uma liquidação adicional de IRS que altere a matéria colectável e que seja precedida de procedimento de divergências em que ocorra a audição prévia do contribuinte, aplica-se o regime do nº 3 do artigo 38º do CPPT (carta registada simples);

O ano fiscal do Reino Unido, para as pessoas singulares, inicia a 6 de Abril e termina em 5 de Abril do próximo ano;

Muito embora a informação prestada pela HMRC no âmbito da troca automática de informações fiscais internacionais, vertida na Directiva 2011/16/EU de 15.02 do Conselho da EU, possa ser facultada em função do ano fiscal do Reino Unido, compete à AT considerar apenas, em termos informativos, os rendimentos em função do ano fiscal português.

Não restam dúvidas de que a tributação do cidadão que auferir rendimentos no Reino Unido, mas reside em Portugal, merece um pouco mais de reparo ao serem feitas, ante os vários pontos de atenção existentes, a fim de evitar a ocorrência de divergências com a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Conclusões

Essa dissertação declarou como objetivo compreender o sistema tributário de Portugal, o benefício fiscal do Residente Não Habitual, criado em 2009 perante a crise económica do país e a análise de sistemas tributários europeus que têm benefícios similares, como a Itália e a Espanha, bem como o sistema tributário de países com maior número de adesões ao Regime do Residente Não Habitual, como Brasil, Irlanda, França e Reino Unido.

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

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

Este é um detalhe importante e justamente em razão disto, foi necessário detalhar, um pouco mais, sobre a diferença entre residência, domicílio e o que o legislador quis dizer com “fazer supor a intenção de manter como residência”.

Ainda sobre a importância deste critério, a França, que teve o Regime do Residente Não Habitual julgado em seus tribunais fiscais por duas vezes, também está atenta ao preenchimento do requisito, de modo que, o RNH não é visto como um problema para as autoridades fiscais francesas, no entanto, não é qualquer simples documento emitido em Portugal a dizer que o indivíduo resida naquele endereço, que irá ser suficiente a enquadrar àquele contribuinte às regras fiscais portuguesas.

Não obstante isto, o trabalho deu ênfase ao sistema tributário da Espanha e da Itália, por apresentarem regimes igualmente atrativos onde se é possível concluir que o regime espanhol

comparado ao português, é menos vantajoso, não tão somente pelo período de tempo que o contribuinte possa se beneficiar, como também, por ser um regime mais restrito, com requisitos que abrangem um número menor de contribuintes, pelos percentuais de tributação que prevê e pela ausência de tributação diferenciada aos rendimentos obtidos em fontes estrangeiras.

A Itália, por sua vez, aparece com três regimes atrativos de diferentes formas, o *Impatriati*, o *Flax Tax* e o *Retirees*. Embora as taxas de tributação aplicadas sejam, consideravelmente, mais vantajosas que as taxas do RNH, como acontece no caso dos pensionistas, cuja tributação em Portugal é de 10% aos aderentes do RNH e na Itália é de 7% para os aderentes ao *Retirees*, os três regimes italianos têm uma peculiaridade que, para alguns, pode ser considerada um empecilho. Para que o maior benefício seja alcançado, é preciso residir, especificamente, ao sul da Itália. O RNH, no entanto, não restringe, dentro do território português, o local de residência do contribuinte aderente.

Em sequência, passou-se à análise ao Reino Unido e como funciona a tributação de um cidadão que auferir rendimentos em território britânico e reside em Portugal uma vez que existem certas particularidades no sistema britânico, que tornam o assunto passível de discussão a começar pela diferença entre o ano fiscal.

É preciso, sempre, atentar-se ao que dispõe os Acordos para Evitar a Dupla Tributação, bem como, as regras de aplicação do Regime do Residente Não Habitual, para que a declaração de IRS e, conseqüente liquidação sejam feitas corretamente.

A aplicação dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação é algo extremamente vantajoso, como visto, uma vez que, na maioria dos casos, a simples hipótese de poder haver a tributação em um dos Estados contratantes, já isenta de tributação no outro (o que por muitas vezes leva à isenção total de tributos naquele rendimento).

No mais, ante a análise realizada dentre os demais sistemas tributários, outra questão que se buscava responder era se Portugal, de facto, é a melhor opção a esses contribuintes para estabelecerem sua residência fiscal.

A princípio, o Regime do Residente Não Habitual pode parecer uma excelente opção, beneficiando seus aderentes de uma série de isenções, no entanto, ao contrário do que alguns pensam, o regime não pretende isentar o contribuinte 100% de suas obrigações e funcionar como uma ferramenta de evasão fiscal.

O Regime é, na verdade, um atrativo a investidores, uma vez que objetiva trazer para Portugal investimento estrangeiro a fim de impulsionar a economia do país, embora o grande problema tem sido que o benefício tem duração de 10 anos.

De início, parece ser muito tempo, mas não o é, muitos dos imigrantes brasileiros, atualmente, ao fazerem seu planeamento fiscal, têm optado por manterem suas residências fiscais no Brasil, por entenderem que, ainda que o Regime do Residente Não Habitual ofereça bons benefícios, estes têm um prazo curto de validade, sem contar ainda, que no Brasil, como supramencionado, os dividendos não são tributados, uma vez que em Portugal são. Para os pensionistas, então, Portugal deixou de ser um destino tão interessante, para fins fiscais, uma vez que, não obstante os 10% de tributação que o RNH aplica, no Brasil há, ainda, a retenção na fonte de 25% para pensionistas que residem no estrangeiro.

No mais, a Itália tem se mostrado uma excelente opção ao estrangeiro para estabelecer sua residência fiscal, com regimes tão competitivos quanto o Residente Não Habitual, o que pode passar a ser uma alternativa à Portugal, futuramente.

Principalmente porque, no momento, Portugal tem estado sob observação dos demais países da União Europeia, ante os benefícios fiscais ofertados que, como supracitado, por muitas vezes fazem com que o contribuinte tenha um rendimento totalmente isento de tributação, o que tem causado certo incômodo, motivo pelo qual a Finlândia e a Suécia já puseram fim ao Acordo existente.

Mas pode-se concluir, nos dias de hoje, os benefícios fiscais não são, de facto, os único motivos que fazem o imigrante escolher Portugal para residir, a qualidade de vida, o clima agradável, as belas paisagens, a segurança ofertada pelo país, o livre acesso à União Europeia, são, no geral, os fatores mais atrativos.

Isto porque, durante a realização deste trabalho, foi possível concluir, também que, infelizmente, poucos são os que fazem o planeamento fiscal, sendo esta uma preocupação que acaba por ficar em segundo plano e ainda, poucos são os que sabem do que se trata o Regime do Residente Não Habitual, os benefícios existentes e até mesmo, como ocorre a tributação em Portugal.

E por fim, foi possível concluir, também, que para determinar se é realmente interessante e vantajoso para o contribuinte mudar sua residência fiscal para Portugal, é preciso primeiramente determinar quais são os rendimentos obtidos por esse contribuinte para uma posterior análise ao Acordo Para Evitar a Dupla Tributação com o país de origem do rendimento, se houver, e as regras de tributação deste rendimento em Portugal, bem como, no país de origem, ante a saída fiscal do contribuinte.

Referências Bibliográficas

Ampudia De Haro, F. and Gaspar, S. (2021). *Racionalidade política neoliberal e regime fiscal: o caso dos Residentes Não Habituais Neoliberal Political Rationality and Tax Regime: The Case of Non-Habitual Residents Rationalité politique néolibérale et régime fiscale: le cas des résidents non habituels.*

Associação Nacional das Empresas Metalúrgicas e Electromecânicas, A. (2016). *SIMPLEX +2016.*

BORGES, R.D.P.B. and SOUSA, P.R.D. (n.d.). *O NOVO REGIME FISCAL DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS RICARDO DA PALMA BORGES / PEDRO RIBEIRO DE SOUSA* **.*

Aduaneira, A.T. (2021). *RESIDENTE NÃO HABITUAL -RNH Inscrição nas Finanças.*

ECONÓMICOS PORTUGUESES, C.D.D.D.C. (2008). *Recessão de 2008:T1 – 2009:T1.*

FERREIRA, DR.D.S. (2011). *A nacionalização do Banco Português de Negócios -Análise da Lei n.º62-A/2008, de 11 de Novembro.*

Inês, M. and Ramos, F. (2017). *Tributação do Residente não Habitual em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – Análise Comparativa entre Portugal, Espanha e Reino Unido.*

Lopes, J. (n.d.). *Competitividade Fiscal na União Europeia: Análise comparativa do imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO.*

Messias, F. (n.d.). *Residentes Não Habituais em Portugal Enquadramento e Condições.*

Minas e Energias, M. de (2008). *Contexto Mundial e Preço do Petróleo: Uma Visão de Longo Prazo.*

ACS (2020). *Le guide pour s'expatrier au Portugal*. [online] ACS - Conseils pour voyageurs et expatriés. Available at: <https://www.acs-ami.com/fr/blog/conseils-expatriation/s-expatrier-au-portugal/> [Accessed 8 Mar. 2022].

Aguilar, M. (2022). *Englobamento: o que deve saber para pagar menos IRS*. [online] Associação Mutualista Montepio. Available at: <https://www.montepio.org/ei/pessoal/impostos/englobamento-o-que-deve-saber-para-pagar-menos-irs/> [Accessed 8 Mar. 2022].

Anon, (n.d.). *O estatuto RNH e o juiz fiscal francês – MCL Avocats*. [online] Available at: <http://mclavocats.fr/pt-pt/o-estatuto-rnh-e-o-juiz-fiscal-frances/> [Accessed 8 Mar. 2022].

Anon, (2022). *Saída definitiva e a Tributação do Não Residente no Brasil*. [online] Available at: <https://tersi.adv.br/saida-definitiva-tributacao-do-nao-residente/> [Accessed 9 Mar. 2022].

Bueno, V. (2020). *Entenda o regime fiscal do Residente Não Habitual - RNH*. [online] O Direito Sem Fronteiras. Available at: <https://odireitosemfronteiras.com/2020/04/16/residente-nao-habitual/> [Accessed 9 Mar. 2022].

Central de ajuda da Shopify. (n.d.). *Tributos do Reino Unido e Brexit*. [online] Available at: <https://help.shopify.com/pt-BR/manual/taxes/uk/uk-brexit> [Accessed 9 Mar. 2022].

Clabon, C. (2019). *Tributação individual no Reino Unido*. [online] Dixcart. Available at: <https://www.dixcart.com/pt/individual-taxation-in-the-uk/> [Accessed 17 Mar. 2022].

Departamentolatino.com. (2022). [online] Available at: <http://departamentolatino.com/guia-sobre-las-normas-de-residencia-fiscal-en-espana/?lang=pt-br> [Accessed 17 Mar. 2022].

Dinheiro Vivo. (2021). *Regime fiscal para estrangeiros com quebra de 22% nas adesões*. [online] Available at: <https://www.dinheirovivo.pt/economia/nacional/regime-fiscal-para-estrangeiros-com-quebra-de-22-nas-adesoes-13478965.html> [Accessed 18 Mar. 2022].

Dre.pt. (2022a). *Domicílio Fiscal*. [online] Available at: <https://dre.pt/dre/lexionario/termo/domicilio-fiscal> [Accessed 18 Mar. 2022].

Dre.pt. (2022b). [online] Available at: <https://dre.pt/home/-/dre/130893436/details/maximized> [Accessed 20 Mar. 2022].

ECO (2021a). *De novo, o doping fiscal irlandês e a nossa boa consciência*. [online] ECO. Available at: <https://eco.sapo.pt/opiniao/de-novo-o-doping-fiscal-irlandes-e-a-nossa-boa-consciencia/> [Accessed 20 Jun. 2022].

ECO (2021b). *Feliz como a Bárbara*. [online] ECO. Available at: <https://eco.sapo.pt/opiniao/feliz-como-a-barbara/> [Accessed 20 Jun. 2022].

Edicom.pt. (2022). *Como funciona o novo sistema de e-Reporting em França*/ EDICOM. [online] Available at: <https://edicom.pt/blog/como-funciona-o-novo-sistema-de-e-reporting-em-franca> [Accessed 20 Jun. 2022].

edublin - Intercâmbio no Exterior. (2020). *Quais as principais taxas e impostos na Irlanda?* [online] Available at: <https://www.edublin.com.br/entenda-os-impostos-que-pagamos-na-irlanda/> [Accessed 28 Jun. 2022].

Fundação Francisco Manuel dos Santos. (2001). *Filha da crise financeira internacional*. [online] Available at: <https://www.ffms.pt/crises-na-economia-portuguesa/5046/filha-da-crise-financeira-internacional>. [Accessed 13 Jul. 2022].

Gouv.fr. (2022). [online] Available at: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/2022-09-17 [Accessed 14 Jul. 2022].

GOV.UK (2022). *Income Tax rates and Personal Allowances*. [online] GOV.UK. Available at: <https://www.gov.uk/income-tax-rates>. [Accessed 14 Jul. 2022].

Haro, F.A. de and Gaspar, S. (2021). Racionalidade política neoliberal e regime fiscal: o caso dos Residentes Não Habituais. *Revista Crítica de Ciências Sociais*, (125), pp.5–28. doi:10.4000/rccs.11878. [Accessed 14 Jul. 2022].

<https://traust.it> (2021). *Crise do subprime: como surgiu, por que aconteceu e quais lições deixou*. [online] Warren Magazine. Available at: <https://warren.com.br/magazine/crise-do-subprime/>. [Accessed 14 Jul. 2022].

Institut économique Molinari. (n.d.). *Archives des Politique fiscale*. [online] Available at: <https://www.institutmolinari.org/tag/politique-fiscale/> [Accessed 14 Jul. 2022].

Le Grand Débat National. (2019). *Le Grand Débat National*. [online] Available at: <https://granddebat.fr/>. [Accessed 14 Jul. 2022].

Lenzi, T. (2021). *Regime Fiscal do Residente Não Habitual (RNH) em Portugal: entenda*. [online] Euro Dicas. Available at: <https://www.eurodicas.com.br/regime-fiscal-dos-residentes-nao-habituais/> [Accessed 19 Jul. 2022].

Les Echos. (2015). *Le Portugal, nouvelle terre d'exil fiscal pour les retraités*. [online] Available at: <https://www.lesechos.fr/2015/08/le-portugal-nouvelle-terre-dexil-fiscal-pour-les-retraites-269100> [Accessed 20 Jul. 2022].

Lexia Avvocati. (n.d.). *Italian Company Formations | Italy's resident non-domiciled program*. [online] Available at: <https://www.italiancompanyformations.com/accounting-and-tax-services/italys-resident-non-domiciled-program/> [Accessed 20 Jul. 2022].

Lusa, A. (n.d.). *Regime fiscal para estrangeiros teve 14.344 novas adesões desde o início de 2019*. [online] Observador. Available at: <https://observador.pt/2020/07/03/regime-fiscal-para-estrangeiros-teve-14-344-novas-adesoes-desde-o-inicio-de-2019/> [Accessed 27 Jul. 2022].

Migalhas. (2019). *Itália cria regimes fiscais de incentivo para novos residentes*. [online] Available at: <https://www.migalhas.com.br/depeso/316090/italia-cria-regimes-fiscais-de-incentivo-para-novos-residentes> [Accessed 8 Ago. 2022].

PricewaterhouseCoopers (n.d.). *IRS*. [online] PwC. Available at: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinformaco/guia-fiscal/2020/irs.html> [Accessed 8 Ago. 2022].

Ramos, M.I.F. (2017). *Tributação do residente não habitual em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares: análise comparativa entre Portugal, Espanha e Reino Unido*. *comum.rcaap.pt*. [online] Available at: <https://comum.rcaap.pt/handle/10400.26/21099> [Accessed 8 Ago. 2022].

RESIDENTE NÃO HABITUAL (RNH) Regime fiscal e anexo L do IRS. (n.d.). [online] Available at:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Folhetos_informativos/Documents/IRS_RNH_PT.pdf [Accessed 8 Ago. 2022].

Rigor, M. (2019). *O Residente Não Habitual e as atividades de elevado valor acrescentado*. [online] Mais Rigor. Available at: <https://maisrigor.com/impostos/irs/residente-nao-habitual-a-nova-tabela-de-atividades-de-elevado-valor-acrescentado> [Accessed 8 Ago. 2022].

SAPO (n.d.). *De Wall Street a Lisboa. Como a crise de 2008 atravessou o Atlântico*. [online] SAPO 24. Available at: <https://24.sapo.pt/economia/artigos/de-wall-street-a-lisboa-como-a-crise-de-2008-atravessou-o-atlantico>. [Accessed 12 Ago. 2022].

Sistema Tributário Sistema Tributário Espanhol Espanhol apresentam. (n.d.). [online] Available at: <https://www.apotec.pt/fotos/editor2/sist%20espanhol.pdf> [Accessed 12 Ago. 2022].

Sónia Peres Pinto (2021). *Competitividade fiscal. Portugal é o quarto pior país da OCDE*. [online] ionline. Available at: https://ionline.sapo.pt/artigo/749911/competitividade-fiscal-portugal-e-o-quarto-pior-pais-da-ocde-?seccao=Dinheiro_i [Accessed 13 Ago. 2022].

TA33, S. informatique- (2022). *Recherche - fiscale - Jurisprudence du Tribunal Administratif de Bordeaux*. [online] jurista33.fr. Available at: <http://jurista33.fr/dotclear/index.php/?q=fiscale> [Accessed 18 Ago. 2022].

Talkin go money. (n.d.). *Por que a Irlanda às vezes é referida como um paraíso fiscal? - Negociação 2022*. [online] Available at: <https://pt.talkingofmoney.com/why-is-ireland-sometimes-referred-to-as-tax-haven> [Accessed 20 Ago. 2022].

taxcalc.eu. (n.d.). *Irish PRSI PAYE Tax Calculator Ireland Budget 2023 2024 2025 Tax Refund karl grabe taxback*. [online] Available at: <http://taxcalc.eu/> [Accessed 20 Ago. 2022].

Vida Económica. (n.d.). *É a Irlanda um paraíso fiscal?* [online] Available at: <https://www.vidaeconomica.pt/vida-economica-1/publicacoes/edicao-num-1881-do-vida-economica-de-07052021/opiniao/e-irlanda-um-paraiso-fiscal> [Accessed 24 Ago. 2022].

Visão. (2014). *Visão | Portugal: o eldorado fiscal para... estrangeiros*. [online] Available at: <https://visao.sapo.pt/atualidade/economia/2014-06-06-portugal-o-eldorado-fiscal-para-estrangeirosf782835/#&gid=0&pid=1> [Accessed 25 Ago. 2022].

www.belzuz.net. (n.d.). *Regime Fiscal para Residentes Não Habituais*. [online] Available at: <https://www.belzuz.net/es/publicaciones/en-portugues/item/1015-advogados-especialistas-golden-visa-residentes-nao-habituais-portugal.html> [Accessed 7 Set. 2022].

www.dgsi.pt. (n.d.). *Biblioteca do Tribunal Central Administrativo Norte*. [online] Available at: <http://www.dgsi.pt/btcn/btcn.nsf/305fde3cddf188ab802569660044179b/48e3a67cb65257f680257872003c9b33?OpenDocument> [Accessed 7 Set. 2022].

www.dn.pt. (n.d.). *Benefícios fiscais atraíram mais dez mil estrangeiros em 2016*. [online] Available at: <https://www.dn.pt/dinheiro/beneficios-fiscais-atrairam-mais-dez-mil-estrangeiros-em-2016-5678753.html> [Accessed 7 Set. 2022].

www.dn.pt. (n.d.). *Portugal melhora, mas não sai da cauda da competitividade fiscal*. [online] Available at: <https://www.dn.pt/edicao-do-dia/03-out-2019/portugal-melhora-mas-nao-sai-da-cauda-da-competitividade-fiscal-11364227.html> [Accessed 8 Oct. 2022].

www.dn.pt. (n.d.). *Quase duplicou o número de estrangeiros a escolher viver em Portugal*. [online] Available at: <https://www.dn.pt/edicao-do-dia/24-set-2018/quase-duplicou-o-numero-de-estrangeiros-a-escolher-viver-em-portugal-9895536.html> [Accessed 8 Oct. 2022].

www.lassuranceretraite.fr. (n.d.). *Prélèvement à la source - L'Assurance retraite*. [online] Available at: <https://www.lassuranceretraite.fr/portail-info/home/retraite/modalites-retraite/prelevement-source-retraite.html> [Accessed 8 Oct. 2022].

www.newco.pro. (n.d.). *NEWCO - Corporate Services Provider Portugal, Madeira e Malta*. [online] Available at: <https://www.newco.pro/pt/blog/portugal-ou-espanha-dois-regimes-fiscais-para-residentes-nao-habituais-a-ter-em-conta-na-u> [Accessed 8 Oct. 2022].

www.newco.pro. (n.d.). *Portugal ou Espanha? Dois regimes fiscais para RNH na UE | NEWCO Blog*. [online] Available at: <https://www.newco.pro/pt/blog/portugal-ou-espanha-dois-regimes-fiscais-para-residentes-nao-habituais-a-ter-em-conta-na-ue> [Accessed 8 Oct. 2022].

www.revenue.ie. (n.d.). *Revenue Commissioners*. [online] Available at:

<https://www.revenue.ie/en/Home.aspx>. [Accessed 9 Oct. 2022].

www.settee.io. (n.d.). *Chipre: O Melhor Paraíso Fiscal para Evitar Impostos na União Europeia* - Settee. [online] Available at: <https://www.settee.io/article/porque-o-chipre-pode-ser-sua-melhor-opcao-para-evitar-impostos-na-uniao-europeia> [Accessed 9 Oct. 2022].

www.settee.io. (n.d.). *Morar na Itália: 3 Regimes Fiscais Especiais Para Atrair Estrangeiros* - Settee. [online] Available at: <https://www.settee.io/article/residencia-na-italia-3-regimes-fiscais-especiais-para-atrair-estrangeiros> [Accessed 9 Oct. 2022].