

## Do “novo” conceito de residente não habitual limitado ao efeito *Brain Drain: back to basics?*

SÓNIA MARTINS REIS<sup>\*/\*\*/\*\*</sup>

### I.) Introdução

No contexto mundial atual, assiste-se a uma cada vez maior facilidade de deslocação de pessoas, bens, mercadorias e capitais. Tal facto, conjugado

---

\* **Sónia Martins Reis**, Professora Auxiliar Convidada na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Docente Convidada da Universidade Lusíada de Angola. Doutorada em Ciências Jurídico-Económicas com especialidade em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Mestre e Pós-Graduada em Direito Fiscal pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Investigadora Integrada do CIDEFF da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Investigadora Convidada do *Max Planck Institut for Tax Law and Public Finance*. Integra a lista de Árbitros em Matéria Tributária do CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa. Advogada e autora de diversos artigos e publicações na área do Direito Fiscal.

\*\* Este estudo constitui uma nova reflexão *vis-a-vis* do artigo “O Residente Não Habitual em Portugal: Um novo conceito de residência fiscal”, escrito pela autora em co-autoria com LUIZ AUGUSTO TEIXEIRA DE FREITAS, in FÁBIO ULHOA COELHO, GUSTAVO TEPEDINO, SELMA FERREIRA LEMES (Orgs.), *A evolução do Direito no século XXI: seus princípios e valores, (ESG, Liberdade, Regulação, Igualdade e Segurança Jurídica), Estudos em homenagem ao Professor Arnoldo Wald*, Editora IASP, 2022, tendo sido motivado pela alteração de todo o quadro normativo aplicável, nomeadamente a revogação do regime do residente não habitual e a subsequente entrada em vigor de um regime fiscal de incentivo à investigação científica e inovação.

\*\*\* É com enorme gosto e honra que a autora participa nestes Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Eduardo Paz Ferreira com o seu modesto contributo com um artigo jurídico sobre o recente regime fiscal de incentivo à investigação científica e inovação refletindo sobre o mesmo enquanto instrumento fiscal eficaz, ou não, de política e de competitividade fiscal no quadro da atração de quadros intelectuais altamente qualificados.

com uma economia globalizada à escala mundial, tem vindo a permitir uma acrescida mobilidade de profissionais com um grau de qualificação bastante elevado que, no quadro de multinacionais, são frequentemente destacados para exercerem a sua atividade profissional e para residirem em países que não o seu de origem. Assim, os expatriados que transferem a sua residência para outros países são, regra geral, profissionais altamente qualificados ou indivíduos com rendimentos e património avultados que um determinado território pretende captar com o intuito de promover o crescimento e desenvolvimento da respetiva economia, oferecendo, em contrapartida, um regime fiscal com condições francamente vantajosas. Este fenómeno de atração de mão-de-obra especialmente qualificada que imigra de um país para outro é vulgarmente conhecido por efeito *Brain Drain*<sup>1</sup>. *A priori*, os indivíduos mais especializados são também aqueles que normalmente apresentam níveis de rendimento mais elevados, bem como uma considerável capacidade de movimentação. Consequentemente, são também os que se encontram mais propensos para alterarem a sua residência caso exista uma diferença substancial entre a tributação que lhes é aplicável no país onde residem e os países para onde podem vir a transferir-se, que são, nomeadamente, países desenvolvidos. A criação de regimes

---

No âmbito desta singela homenagem é imperativo referir que o Professor Doutor Eduardo Paz Ferreira é uma referência incontornável do Direito Económico, Financeiro e Fiscal Português que influenciou e continuará a influenciar inúmeras gerações de juristas a abraçar estes ramos do Direito, como ocorreu com a presente signatária deste artigo. Por tudo o que me ensinou e continua a ensinar, estou-lhe profundamente grata. Bem-Haja, Senhor Professor.

<sup>1</sup> Esta expressão foi criada pela *British Royal Society* para caracterizar a imigração, a partir de 1950, de mão-de-obra qualificada do Reino Unido para os Estados Unidos e Canadá. Note-se, porém, que o *brain drain* é também caracterizado pela transferência de mão-de-obra de países em vias de desenvolvimento para países desenvolvidos. Para uma perspectiva histórica do efeito *brain drain*, veja-se PIERPAOLO GIANNOCCOLO, “The Brain Drain: A Survey of the Literature”, 2009. Disponível em [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1374329](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1374329) (consultado em 10 de janeiro de 2023). Ainda para uma análise do efeito *brain drain*, veja-se, também, YARIV BRAUNER, “Brain Drain Taxation as Development Policy”, 2010. Disponível em [https://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1240&context=facultypub#:~:text=YARIV%20BRAUNER\\*&text=This%20article%20examines%20the%20potential,of%20the%20new%20development%20agenda](https://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1240&context=facultypub#:~:text=YARIV%20BRAUNER*&text=This%20article%20examines%20the%20potential,of%20the%20new%20development%20agenda) (consultado em 10 de janeiro de 2023).

fiscais favoráveis com o intuito de captar mão-de-obra qualificada, mas também fomentar o retorno de “cérebros” aos respetivos países, tem vindo a generalizar-se, motivada essencialmente por razões de cariz económico. Em Portugal, um regime com estas características foi implementado em 2009 com a aprovação do regime dos residentes não habituais que consagrava um regime fiscal francamente vantajoso não apenas para quadros altamente qualificados, mas também para quaisquer outras pessoas singulares que não tivessem sido residentes em Portugal nos últimos cinco anos prévios à transferência da sua residência para este território. Tinha, portanto, um âmbito de aplicação francamente mais amplo do que o tradicional regime fiscal mais vantajoso limitado ao *brain drain*. Com a revogação deste regime e com a entrada em vigor do regime fiscal de incentivo à investigação científica e inovação podemos afirmar que retornamos a um *back to basics* em que o regime fiscal se restringe ao efeito *brain drain*. Permanece, porém, a necessidade de perceber se o escopo de aplicação deste regime constitui, ou não, um desvio às regras tradicionais de tributação dos residentes fiscais e se estamos perante um instrumento de política fiscal vantajoso já que é assumidamente qualificado como um benefício fiscal ao contrário do que sucedia anteriormente.

## **II.) A Residência Fiscal enquanto Elemento de Conexão para a Determinação do Poder Tributário de um Estado**

### **2.1) Enquadramento Geral**

O conceito de residência assume um papel fundamental em sede do Direito Fiscal, sendo que compete ao direito interno de cada Estado determinar quando é que uma pessoa, singular ou coletiva, se qualifica como residente, para efeitos fiscais, num determinado território, sendo uma manifestação do princípio da sua soberania fiscal.

De facto, nos termos do princípio da residência, o elemento de conexão relevante que permite fundamentar o poder tributário de um Estado é a residência no seu território do beneficiário dos rendimentos em causa. Através da qualificação de uma pessoa como residente fiscal num Estado determina-se a jurisdição tributária de um Estado, bem como a obrigação

de imposto. Neste sentido, o Estado arroga-se o direito de tributar os rendimentos dos seus residentes associado a um princípio de tributação universal<sup>2</sup>. Isto significa que o Estado da residência reserva para si o direito de tributar os seus residentes de acordo com o princípio da tributação universal<sup>3</sup> ou da chamada tributabilidade ilimitada (*Unbeschränkte Steuerpflicht*), o que implica que os residentes são tributados no Estado da sua residência pela totalidade dos rendimentos que auferem, incluindo os obtidos fora desse território<sup>4</sup>. Por sua vez, as pessoas que se qualificam como não residentes para efeitos fiscais são tributadas de acordo com o princípio da tributabilidade limitada (*Beschränkte Steuerpflicht*), sendo que no Estado da fonte onde obtêm rendimentos são tributados única e exclusivamente pelos rendimentos aí auferidos. Tal ocorre na medida em que neste Estado da fonte não há qualquer conexão individual com o beneficiário dos rendimentos, no sentido em que a pertença económica só se manifesta relativamente aos rendimentos obtidos nesse território, na medida em que o beneficiário dos rendimentos não é residente deste território e como tal o único vínculo que tem com o Estado da fonte é exatamente o da criação do rendimento<sup>5</sup>.

Assim, a tributação de acordo com o princípio da residência, ou da tributabilidade ilimitada, focaliza-se na pessoa do contribuinte e na sua capacidade total para pagar, enquanto a tributação de acordo com o princípio da fonte,

---

<sup>2</sup> PAULA ROSADO PEREIRA, *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, Almedina, Coimbra, 2021, p. 79.

<sup>3</sup> O princípio da tributação universal remonta à Lei Prussiana do imposto sobre o rendimento de 24 de julho de 1891 e ao imposto sobre o rendimento americano de 1913. Quanto conceito de residência aplicável às sociedades, veja-se FRANCISCO SOUSA DA CÂMARA, “A dupla residência das sociedades à luz das convenções de dupla tributação”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 403, julho-setembro de 2001, p. 38.

<sup>4</sup> Ainda relativamente aos regimes de tributação no Estado da residência e no Estado da fonte, veja-se MANUEL PIRES, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Imprensa Nacional, Casa da Moeda, Lisboa, 1984, pp. 260-293; VICTOR UCKMAR, “I trattati internazionali in materia tributaria”, in Victor Uckmar, (Coord.) – *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, 2ª Ed., CEDAM, Pádua, 2002, p. 100 e também KLAUS VOGEL, ““State of residence” may well be “State of source” – There is no Contradiction”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, volume 59, no. 10, 2005, pp. 420-423.

<sup>5</sup> RITA CALÇADA PIRES, *Manual de Direito Fiscal Internacional*, Almedina, Coimbra, 2019, pp. 63-64.

ou da tributabilidade limitada, centra-se no facto do rendimento ser gerado e obtido num determinado território. Mas, em ambos os casos a tributação tem de estar relacionada com uma determinada pessoa, o sujeito passivo.

Assim, o elemento de conexão residência enquanto critério delimitador da tributação a que uma pessoa fica sujeita pressupõe uma relação de estabilidade e de continuidade entre essa pessoa e um determinado território que se materializa no estabelecimento de relações sociais e económicas, pois é nesse território, em princípio, que auferem a maioria dos seus rendimentos e como tal deverá ser aí que está sujeita a tributação pela globalidade dos seus rendimentos. Acresce que é também no Estado da residência que são colocados ao seu dispor um conjunto de bens e serviços (como sejam de educação, saúde, entre outros) de que beneficia e que, por sua vez, financia através do pagamento de impostos<sup>6</sup>.

Contudo, há que fazer a distinção entre a tributação pelo princípio da residência em que o Estado da residência se arroga o direito de tributar a globalidade dos rendimentos, de fonte externa e interna, auferidos pelos seus residentes e o direito de tributação cumulativa que pode assistir ao Estado, que não o da residência, onde os rendimentos são auferidos. E é também por isso que em Direito Fiscal Internacional a definição de residência adquire uma importância fulcral, sendo que o artigo 4.º da Convenção Modelo OCDE remete a definição de residente para o Direito interno de cada Estado. Não obstante e nas palavras de GUSTAVO LOPES COURINHA o n.º 1 do artigo 4.º da Convenção Modelo OCDE acarreta “um reenvio não genérico, mas antes limitado [...] para as regras do Direito Interno (*Lex Fori*): o conceito normativo da residência que vale no plano doméstico

---

<sup>6</sup> Atualmente, a principal fonte de financiamento do Estado são os impostos. Por isso, os modernos Estados democráticos são caracterizados como Estados Fiscais. A este respeito, como refere Ana Paula Dourado, “No Estado Fiscal, como têm sido o nosso e os Estados da OCDE desde o século XX, os limites da carga fiscal estão relacionados com as tarefas estaduais.” Veja-se ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, Almedina, Coimbra, 2022, p. 139. Ainda a este respeito, JOSÉ CASALTA NABAIS refere que a existência de um Estado Fiscal implica “[...] uma cidadania de liberdade cujo preço reside em sermos todos destinatários do dever fundamental de pagar impostos”. Veja-se JOSÉ CASALTA NABAIS, “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”, *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, I, Coimbra Editora, Coimbra, 2003, p. 761.

carece de ser sempre avaliado, quanto aos próprios critérios, no plano convencional, sendo esta necessidade tão mais exigente quanto se esteja diante de situações ontológicas, como sucede com as pessoas singulares.”<sup>7</sup> Apesar desta remissão limitada para o direito interno de cada Estado para a determinação do conceito de residente, em caso de conflitos positivos de residência em que dois Estados consideram como residente uma determinada pessoa à luz da sua legislação fiscal interna, o n.º 2 do artigo 4.º da Convenção Modelo OCDE estabelece *tie break rules*<sup>8</sup> que permitem determinar a prevalência de uma das residências em detrimento da outra, até mesmo porque seja qual for o critério prevaiente uma pessoa só pode ser considerada residente de um Estado.

Aliás, a definição de residente pela legislação interna de um Estado pode assumir um cunho mais objetivo ou mais subjetivo. Quando assume um cunho mais objetivo, a residência num determinado Estado é determinada em função da presença física de uma pessoa nesse território por um determinado período de tempo que é fixado na lei (em regra, é sempre um período igual ou superior a seis meses), quer exista ou não qualquer manifestação de intenção de permanecer nesse território. Já a definição de residente com base num critério subjetivo exige não apenas a presença física num determinado território, mas também a intenção de uma pessoa se tornar residente nesse território. Assim, a aquisição da residência resulta da conjugação do elemento objetivo – o *corpus* – e do elemento subjetivo, da intenção em permanecer num território – o *animus*<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Residência no Direito Internacional Fiscal – Do Abuso Subjetivo de Convenções*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 72.

<sup>8</sup> Para uma análise do n.º 2 do artigo 4.º da Convenção Modelo OCDE, veja-se ED STUART, “Art. 4 (2) of the OECD Model Convention: Practice and Case Law”, in GUGLIELMO MAISTO (Ed.), *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, vol. 6, IBFD Publications BV, The Netherlands, 2010, pp. 181-194. Para um comentário à residência à luz do artigo 4.º do Modelo de Convenção OCDE, veja-se KLAUS VOGEL, *On Double Taxation Conventions – A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital With Particular Reference to Germa Treaty Practice*, 3<sup>rd</sup> edition, London, 1997, pp. 229-234.

<sup>9</sup> ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição actualizada, Almedina, Coimbra, março de 2007, p. 283.

Regra geral, as pessoas singulares são consideradas residentes de um Estado, não tendo de corresponder a residência ao seu domicílio civil, caso manifestem a intenção de manter e ocupar uma habitação, com carácter de residência habitual, bem como quando permaneçam num território por um determinado período de tempo. Para além destes critérios, uma pessoa singular também é considerada residente num território onde esteja sediado o seu centro de interesses económicos vitais, ou seja, no local onde desenvolve a sua atividade económica. Consequentemente e, como aufere, em princípio, a maior parte dos seus rendimentos no Estado da residência, tal vai implicar, como já mencionado, a atribuição de um maior número de benefícios que o Estado coloca ao seu dispor, nomeadamente benefícios fiscais, administrativos, políticos, económicos e sociais. Todos estes fatores justificam que uma pessoa seja tributada no Estado da residência pelo seu rendimento mundial.

A residência tributária legitima assim a tributação como troca de utilidades fornecidas pelo Estado da residência, respeitando a capacidade contributiva<sup>10</sup>.

Na generalidade dos Estados, como é o caso de Portugal, a residência é o elemento de conexão que permite estabelecer e delimitar o âmbito do direito de tributação dos rendimentos obtidos por um residente e por um não residente e a própria extensão do imposto<sup>11</sup>.

## **2.2) A Residência Fiscal das Pessoas singulares em Portugal**

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), como o próprio nome indica, incide sobre os rendimentos obtidos por pessoas singulares. A residência<sup>12</sup> enquanto elemento de conexão para a determinação

---

<sup>10</sup> ANA PAULA DOURADO, *A tributação dos rendimentos de capitais: A harmonização na Comunidade Europeia*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 176, 1996, pp. 151-152.

<sup>11</sup> MANUEL FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 7ª ed., Almedina, Coimbra, 2023, p. 265.

<sup>12</sup> Para uma caracterização geral do regime fiscal português no que concerne à residência fiscal, veja-se ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA, “Source and residence: new configuration of their principles”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Buenos Aires Congress, volume 90ª, 2005.

do regime de tributação aplicável às pessoas singulares é essencial em sede de IRS, porque estabelece o âmbito de sujeição do IRS que é distinto consoante esteja em causa um residente ou um não residente em território português<sup>13</sup>.

Assim, o Código do IRS<sup>14</sup> faz depender a tributação das pessoas singulares do seu estatuto fiscal de residente ou de não residente, para efeitos fiscais, determinando, desde logo, no n.º 1 do artigo 15.º que os residentes ficam sujeitos a tributação em Portugal pela globalidade dos rendimentos auferidos. Por sua vez, os não residentes são tributados em Portugal apenas pelos rendimentos auferidos em território nacional<sup>15</sup>.

Como se pode constatar, a lei fiscal portuguesa abandona, assim, qualquer pretensão de tributação de rendimentos que não apresentem nenhuma ligação territorial a Portugal, o que ocorrerá se forem obtidos no estrangeiro por pessoas que não tenham neste território a sua residência. Assim não são tributados em IRS os rendimentos obtidos no estrangeiro por cidadãos portugueses aí residentes<sup>16</sup>, exceto em caso de transferência de residência para um território sujeito a um regime fiscalmente mais favorável como, adiante, veremos.

---

<sup>13</sup> SÓNIA MARTINS REIS / SÉRGIO VARELA ALVES / DANIELA PESSOA TAVARES, *Guia Prático do IRS com questões resolvidas*, 3.ª edição, AAFDL Editora, Lisboa, 2024, p. 12. Na versão inicial do Código do IRS aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro que entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 1989, apenas se consagravam os estatutos de residente e de não residente. Posteriormente, e devido à necessidade de acompanhamento da evolução económica, política e tecnológica procedeu-se à pormenorização do conceito de residência, com ocorreu com os residentes na região autónoma, a mudança de residência fiscal para um território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, os residentes não habituais e ainda os residentes parciais. Neste âmbito, veja-se HELENA GOMES MAGNO, *A Residência Fiscal das Pessoas Singulares (em particular a residência parcial)*, Vida Económica, Porto, 2019, p. 44.

<sup>14</sup> Para uma consulta da legislação portuguesa a este respeito, veja-se SÓNIA MARTINS REIS, *Coletânea de Legislação de Direito Fiscal*, 5.ª edição, AAFDL Editora, Lisboa, 2024.

<sup>15</sup> cfr. artigo 15.º, n.º 2 do Código do IRS. Note-se, porém, que o Artigo 17.º-A do CIRS consagra uma espécie de exceção a esta regra, pois permite que pessoas singulares residentes noutro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu que obtiveram 90% ou mais dos seus rendimentos em Portugal optem por serem tributados em território nacional de acordo com as regras aplicáveis aos residentes.

<sup>16</sup> ANDRÉ SALGADO MATOS, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Revisão de Rodrigo Queiroz e Melo, 1.ª edição, Coimbra, 1999, p. 202.

A noção legal de residência fiscal aplicável às pessoas singulares está prevista nos artigos 16.º e 17.º do Código do IRS, sendo que este último se reporta à residência nas Regiões Autónomas.

O artigo 16.<sup>o17</sup> estabelece um conjunto de critérios que permite qualificar como residentes em território português, as pessoas que no ano a que respeitam os rendimentos cumpram, alternativamente, os seguintes requisitos:

- (i) Nele tenham permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;
- (ii) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;
- (iii) Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efectiva nesse território;
- (iv) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

Consideramos que se pode deduzir dos requisitos elencados que “a condição de residente supõe, por regra, a presença física, real ou presumida, no território de um determinado Estado, a implicar uma ligação económica (mesmo que só ao nível do consumo) e um certo grau de integração social (participação na vida da comunidade e, portanto, o desfrute dos bens e serviços proporcionados por esse Estado)”<sup>18</sup>.

Os dois primeiros requisitos para qualificação como residentes fiscais de pessoas singulares em Portugal, espelham os conceitos clássicos objetivista

---

<sup>17</sup> Relativamente ao regime legal previsto no artigo 16.º do Código do IRS, veja-se PAULA ROSADO PEREIRA, *Manual de IRS*, 5.ª edição, Almedina, Coimbra, 2023, pp. 71-84; JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra, 2007, pp. 339. Ainda relativamente aos artigos 16.º, 17.º e 17.º-A do Código do IRS, veja-se MANUEL PIRES / RITA CALÇADA PIRES, *Direito Fiscal*, 4.ª edição, Coimbra, 2010, pp. 375-383 e CRISTINA BICHO / MARIA HELENA MAGNO, *IRS – Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*, Lisboa, 2007, pp. 103-104.

<sup>18</sup> RUI DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2016, p. 11.

e subjetivista de residência fiscal em que se exige a permanência no território e em que essa permanência, ainda que por período inferior a 183 dias, é acompanhada exatamente de uma vontade de permanência espelhada pela existência de uma habitação que se pretende que seja a habitação permanente.

Por sua vez, as alíneas c) e d) do n.º 1 do artigo 16.º definem como residentes fiscais em Portugal sujeitos passivos que apesar de não estarem fisicamente em Portugal, apresentam uma relação de tal ordem forte, nomeadamente de cariz económico e/ou institucional com o país que faz com que a legislação nacional os classifique como residentes. Estamos, portanto, perante uma ficção de residência, isto é, trata-se de uma residência que não se materializa no território nacional, na medida em que as pessoas singulares a quem é atribuído o estatuto de residentes não se encontram fisicamente presentes em território nacional.

Acresce que os critérios para determinar a residência fiscal são sempre aferidos a título individual, ou seja, o agregado familiar, caso exista, não releva para considerar uma pessoa como residente fiscal em Portugal. É ainda de salientar que o artigo 16.º comporta atualmente novos conceitos de residência fiscal, nomeadamente a residência fiscal parcial, introduzida pela Reforma do IRS, cujo conceito implica que a residência fiscal de uma pessoa singular deixe de ser aferida para todo o ano fiscal e passe também a ser determinada apenas para parte do ano, o que em termos práticos equivalerá no mesmo ano a ser simultaneamente residente e não residente fiscal em Portugal<sup>19</sup>.

Outro conceito de residência que podemos encontrar previsto no artigo 16.º do Código do IRS, mais especificamente no seu n.º 6, é aquele que consagra uma cláusula especial anti-abuso no sentido em que determina que são ainda consideradas residentes as pessoas de nacionalidade portuguesa<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> PAULA ROSADO PEREIRA, *Manual de IRS*, cit., p. 71. Ainda a respeito da residência parcial, veja-se Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – 2014, *Projeto da Reforma do IRS*, setembro de 2014, pp. 49-50 e PEDRO ROMA, *Residência Fiscal Parcial em IRS*, Almedina, Coimbra, 2018.

<sup>20</sup> MANUEL PIRES defendeu que na verdade, o princípio da nacionalidade é um critério de cariz essencialmente histórico e profundamente ligado à cidadania e ao princípio do benefício, na medida em que os nacionais usufruem da proteção do seu país, em todos os locais, como contrapartida da sua obrigação pessoal de pagar impostos. Apresenta, contudo, como grande desvantagem não ser por si só, de modo absoluto, suficiente para demonstrar

que deslocalizem a sua residência para país, território ou região sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável (“paraíso fiscal”)<sup>21</sup> no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, nomeadamente o exercício naquele território de atividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português. A aplicação deste regime cessará logo que o sujeito passivo se torne residente fiscal de um país, território ou região que não se qualifique como um território sujeito a um regime fiscal preferencial à luz da legislação fiscal doméstica.

Resulta do analisado, que os critérios para qualificar uma pessoa singular como residente fiscal em Portugal têm vindo a evoluir também em função da necessidade de adaptação ao mundo globalizado e à necessidade de fazer atrair investimento e desenvolvimento para o país e foi nesse contexto que foi aprovado em 2009 o regime dos residentes não habituais.

---

a existência de um vínculo económico-social e pessoal com um território, tal como se verifica em sede do princípio da residência. A este respeito, veja-se MANUEL PIRES, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas, na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, 1984, pp. 254-291. Ainda quanto ao critério da nacionalidade, veja-se ANA PAULA DOURADO, *A tributação dos rendimentos de capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, cit., pp. 80-81, em que refere que nenhum país da Comunidade Europeia adota o critério da nacionalidade para determinar o poder tributário dos Estados, sendo este princípio utilizado para definir o alcance das normas fiscais que recorrem a outros critérios ou para fundamentar regimes derogatórios, em que os Estados reservam determinados regimes ou concedem benefícios fiscais aos seus nacionais. Veja-se ainda MANUEL FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, cit., p. 265 que considera que este critério é utilizado como uma forma de combate à evasão fiscal através do estabelecimento de cláusulas especiais anti-abuso como é o caso da disposição legal em questão.

<sup>21</sup> O elenco destas jurisdições consta da Portaria n.º 150/2004 de 13 de fevereiro, na sua redação atual (com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 309-A/2020, de 31 de dezembro de 2020). Consideram-se ainda, nos termos do artigo 63.º-D, n.º 5 da Lei Geral Tributária (“LGT”) paraísos fiscais os países ou jurisdições que não disponham de um imposto de natureza idêntica ou similar ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) ou, existindo, a taxa aplicável seja inferior a 60 % da taxa de imposto prevista no n.º 1 do artigo 87.º do CIRC, sempre que, cumulativamente: (i) seja feita remissão expressa nos códigos e leis tributárias para o Artigo 63.º-D, n. 5 da LGT; e (ii) existam relações especiais, nos termos das alíneas a) a g) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC.

### III.) O Regime Fiscal do Residente Não Habitual e a sua revogação pelo Orçamento do Estado para 2024

#### 3.1) Enquadramento Geral

O Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro<sup>22</sup>, na sequência da autorização legislativa prevista no Orçamento do Estado para 2009<sup>23</sup>, aprovou o regime fiscal dos residentes não habituais que foi posteriormente vertido no Código do IRS.

A criação deste novo conceito de residência do residente não habitual e do respetivo regime teve como finalidade atrair para Portugal mão-de-obra altamente qualificada, bem como pessoas de elevados rendimentos e ainda pensionistas que beneficiariam de um regime fiscal mais favorável em sede de IRS, procurando assim dar-se um novo impulso à economia portuguesa, fomentando o respetivo crescimento.

A transferência de residência destas pessoas para Portugal se, por um lado, permitia que beneficiassem de um regime fiscal mais favorável em sede de IRS, em contrapartida, transferindo a sua residência para Portugal procederiam à aquisição de imóveis e haveria lugar a um aumento do consumo, o que conseqüentemente, iria gerar o aumento de receita fiscal, nomeadamente ao nível do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e dos impostos sobre o património, como é o caso do Imposto Municipal

---

<sup>22</sup> Este Código Fiscal do Investimento foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que veio aprovar o novo Código Fiscal do Investimento que se encontra atualmente em vigor.

<sup>23</sup> A autorização legislativa prevista no Orçamento do Estado para 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro) para criação de um regime de IRS aplicável a residentes não habituais estava prevista nos artigos 106.º e 126.º do referido diploma. Por sua vez, o Código Fiscal do Investimento que aprovou o regime fiscal dos residentes não habituais veio aditar os n.ºs 6, 7, 8 e 9 ao artigo 16.º do Código do IRS. Relativamente ao regime fiscal aplicável em IRS aos residentes não habituais, veja-se RICARDO DA PALMA BORGES / PEDRO RIBEIRO DE SOUSA, “Portugal – New Tax regime for non-habitual residents”, *Tax Planning International Review*, Outubro de 2009, volume 36, n.º 10, pp. 41-42, bem como MANUEL FAUSTINO, “Os Residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português”, *Ciência e Técnica Fiscal*, Julho/Dezembro de 2009, n.º 424, pp. 139-143.

sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (“IMT”) e do Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”).

Este regime era aplicável às pessoas singulares que nos últimos cinco anos não tivessem sido residentes fiscais em Portugal e que se tornassem residentes fiscais em Portugal pelo critério da permanência em Portugal por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, num ano ou no caso de, em um ano, permanecerem menos tempo em Portugal terem uma habitação em Portugal em 31 de dezembro que tivessem intenção de manter como a sua residência permanente.

O regime foi estabelecido por um período de dez anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição da pessoa singular como residente em território português, sendo que caso fosse interrompido por um ano, no seguinte o sujeito passivo poderia continuar a beneficiar do regime até ao término dos dez anos.

Este regime quando comparado com outros regimes europeus<sup>24</sup> revelou-se um instrumento de política fiscal extremamente eficaz, não só pelo seu período de duração, bem como por não exigir a existência de um contrato de trabalho com entidades portuguesas e ainda por oferecer um regime de isenção quanto aos rendimentos auferidos no estrangeiro.

### **3.2) Da Tributação dos rendimentos obtidos em Portugal e no exterior**

Os residentes não habituais na sua qualidade de residentes fiscais em Portugal estão sujeitos a tributação em Portugal pelos rendimentos que obtenham em Portugal e no estrangeiro. Contudo, os residentes não habituais beneficiam de um regime fiscal mais favorável comparativamente com os demais residentes fiscais em sede dos rendimentos da categoria A e da categoria B desde que os mesmos sejam derivados do exercício de atividades de elevado acrescentado<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> A este respeito, veja-se TIAGO CASSIANO NEVES, “Apontamentos sobre o Tratamento Fiscal de Expatriados em Portugal e na Europa”, *Fiscalidade*, n.º 39, 2009, pp. 13-49.

<sup>25</sup> Atualmente, a listagem das atividades consideradas como de elevado valor acrescentado está prevista na Portaria 230/2019, de 29 de julho que veio alterar a Portaria 12/2010, de

Assim, os residentes não habituais que exerçam estas atividades em Portugal ficam sujeitos a uma retenção na fonte mensal de 20% quer para rendimentos do trabalho dependente<sup>26</sup>, quer para rendimentos empresariais ou profissionais<sup>27</sup>. Esta taxa é francamente mais benéfica quando comparada com os rendimentos auferidos pelos demais residentes fiscais. Acresce que quando se procede ao apuramento do IRS é aplicada uma taxa autónoma de IRS de 20% sobre os rendimentos líquidos, com possibilidade de opção pelo englobamento, enquanto a generalidade dos demais residentes fiscais fica sujeita a uma carga tributária francamente mais elevada devido à aplicação das taxas progressivas de IRS.

No que concerne aos remanescentes rendimentos do trabalho obtidos em Portugal que não se qualifiquem como atividades de elevado valor acrescentado de carácter científico, técnico ou artístico são aplicáveis as taxas de imposto aplicáveis aos demais residentes fiscais. Já os rendimentos das restantes categorias são tributados nos termos do regime geral aplicável aos residentes fiscais em Portugal.

---

7 de janeiro. Esta Portaria entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2020. Assim, qualificam-se como atividades de elevado valor acrescentado as atividades com carácter científico, artístico ou técnico, como sejam as seguintes: (i) Diretores gerais e gestores executivos de empresas; (ii) Diretores de serviços administrativos e comerciais; (iii) Diretores de produção e de serviços especializados; (iv) Diretores de hotelaria, restauração, comércio e de outros serviços; (v) Médicos, médicos dentistas e estomatologistas; (vi) Professores do ensino universitário e superior; (vii) Especialistas das ciências físicas, matemáticas, engenharias, tecnologias de informação e comunicação (TIC), entre outros; (viii) Autores, jornalistas e linguistas; (ix) Artistas criativos e das artes do espetáculo; (x) Técnicos e profissões das ciências e engenharia (de nível intermédio), e das tecnologias de informação e comunicação; (xi) Agricultores e trabalhadores qualificados da agricultura e produção animal, da floresta, pesca e caça, orientada para o mercado; (xii) Trabalhadores qualificados da indústria, construção e artífices, incluindo 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 eletridade e em eletrónica; (xiii) Operadores de instalações e máquinas e trabalhadores da montagem. São ainda qualificadas como atividades de elevado valor acrescentado as atividades exercidas por administradores e gestores de empresas promotoras de investimento produtivo, desde que se encontrem conexas com projetos elegíveis e com contratos de concessão de benefícios fiscais celebrados em sede do Código Fiscal do Investimento.

<sup>26</sup> Cf. artigo 99.º, n.º 8 do Código do IRS.

<sup>27</sup> Cf. artigo 101.º, n.º 1, alínea d) do Código do IRS.

Entendemos que a grande mais-valia do regime do residente não habitual em Portugal é o regime de isenção de tributação em Portugal aplicável aos rendimentos auferidos no estrangeiro. Contudo, para que esta isenção seja aplicável, é necessário que estejam reunidos determinados requisitos, nomeadamente no caso dos rendimentos do trabalho que os mesmos tenham sido efetivamente tributados no Estado onde são obtidos. No que concerne aos demais rendimentos, a isenção é aplicável desde que os rendimentos possam estar sujeitos a tributação no Estado onde são obtidos, ou seja, não se exige uma tributação efetiva, mas sim uma mera possibilidade de o rendimento ser objeto de tributação nesse Estado de acordo com uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação (“CDT”) celebrada entre esse Estado e Portugal ou possam ser tributados no Estado da fonte em conformidade com o Modelo de Convenção OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, quando não exista CDT com Portugal, desde que o Estado da fonte não seja um paraíso fiscal e que os rendimentos em causa não se considerem obtidos em território português<sup>28</sup>.

### **3.3) Da revogação do regime do residente não habitual e do regime transitório como uma solução legislativa salutar**

O Orçamento do Estado para 2024, aprovado pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, procedeu à revogação do regime fiscal do residente não habitual. Esta revogação produziu efeitos a 1 de janeiro de 2024, o que significa que este regime que permitiu um aumento considerável da receita fiscal ao Estado português deixaria de estar acessível a quem nos últimos cinco anos não tivesse sido residente em Portugal e quisesse aderir ao regime.

Contudo, a revogação de regimes fiscais, do qual o regime dos residentes não habituais não é exceção, suscita com frequência questões de aplicação

---

<sup>28</sup> Os casos em que os rendimentos se consideram obtidos em território português estão elencados no artigo 18.º do Código do IRS, sendo que o critério mais relevante é o da fonte pagadora estar localizada em Portugal.

da lei no tempo, nomeadamente quando não são estabelecidas normas de cariz transitório<sup>29</sup>. Entendemos que as normas de cariz transitório devem ser consideradas como uma solução para efeitos de potenciais conflitos de aplicação da lei no tempo, sendo, para nós, em si mesmas uma expressão de segurança jurídica e uma garantia de que o princípio da proteção da confiança dos contribuintes no sistema fiscal é devidamente acautelado, pois não viola as legítimas expectativas quanto a um determinado regime fiscal<sup>30</sup>.

Nesse sentido, e apesar de considerarmos que em termos de política fiscal e de arrecadação de receita fiscal, a revogação deste regime não foi benéfica, entendemos ser salutar a introdução de um regime transitório.

Nos termos deste regime transitório previsto no OE para 2024<sup>31</sup>, o regime dos residentes não habituais continua a ser aplicável pelo prazo de dez anos, a partir do ano da respetiva inscrição como residente não habitual, desde que se encontrem preenchidos determinados requisitos.

Assim, no caso de pessoas que se tornem residentes fiscais em Portugal até 31 de dezembro de 2024, podem as mesmas solicitar a inscrição como residente não habitual até 31 de março de 2025, desde que preencham algum dos seguintes requisitos<sup>32</sup>:

- a) Ter uma promessa ou um contrato de trabalho ou também uma promessa ou acordo de destacamento celebrado até 31 de dezembro

---

<sup>29</sup> De acordo com MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA “O direito transitório pode ser material ou formal. O direito transitório material fixa um regime específico para determinados factos ou efeitos jurídicos, isto é, institui um regime jurídico que não coincide nem com o da LA, nem com o da LN. [...] O direito transitório formal escolhe, de entre a LA e a LN, qual é a lei aplicável a um certo facto ou a um determinado efeito jurídico”. Veja-se MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *Introdução ao Direito*, Almedina, Coimbra, 2012 (reimpresso em 2023) cit., pp. 283-284. Quanto às normas transitórias, veja-se também ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, “Da aplicação da lei no tempo e das disposições transitórias”, *Cadernos de Ciência de Legislação*, n.º 7, abril-junho, 1993, pp. 7-28.

<sup>30</sup> Neste âmbito, veja-se SÓNIA MARTINS REIS, *O Princípio da Proibição da Retroatividade Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2025, pp. 125; 359-360; 403-407.

<sup>31</sup> O regime transitório encontra-se previsto nos n.ºs 3, 4 e 5 do artigo 236.º do OE para 2024.

<sup>32</sup> Veja-se Ofício Circulado n.º 90068 de 16 de fevereiro de 2024 da Autoridade Tributária e Aduaneira.

- de 2023, cujo exercício das funções deva ocorrer em território nacional;
- b) Ter um contrato de arrendamento ou outro contrato que conceda o uso ou a posse de imóvel em território português celebrado até 10 de outubro de 2023;
  - c) Ter um contrato de reserva ou contrato-promessa de aquisição de direito real sobre imóvel em território português celebrado até 10 de outubro de 2023;
  - d) Ter efetuado uma matrícula ou inscrição para os dependentes, em estabelecimento de ensino domiciliado em território português, completada até 10 de outubro de 2023;
  - e) Ter um visto de residência ou autorização de residência válidos até 31 de dezembro de 2023;
  - f) Ter iniciado até 31 de dezembro de 2023 um procedimento de concessão de visto de residência ou de autorização de residência, junto das entidades competentes, de acordo com a legislação em vigor aplicável em matéria de imigração, designadamente através do pedido de agendamento ou efetivo agendamento para submissão do pedido de concessão do visto de residência ou autorização de residência ou, ainda, através da submissão do pedido para a concessão do visto de residência ou autorização de residência.

A concessão do regime de residente não habitual está dependente da apresentação de prova de que se encontra preenchido algum dos requisitos acima referidos. Estas condições dependentes de prova previstas neste regime transitório, ainda que não seja totalmente claro se apenas são aplicáveis no caso em que o processo de intenção de transferência de residência se tenha iniciado em 2023, estão, como já referimos em consonância com o princípio da segurança jurídica que o Estado deve garantir aos contribuintes, nomeadamente na sua faceta da previsibilidade, pois os contribuintes ao planearem a sua atividade e ao fazerem as suas opções fiscais carecem de confiar na lei tributária e nas orientações da administração<sup>33</sup>. Ora, com

---

<sup>33</sup> SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 340.

a existência deste regime transitório e com as condições explanadas para acesso ao regime, os sujeitos passivos que se pretendam tornar residentes não habituais têm um conhecimento prévio das condições aplicáveis, podendo assim livremente planear as suas opções fiscais.

#### **IV.) O Regime de Incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação**

##### **4.1) Enquadramento Geral e Requisitos de acesso ao regime de Incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação**

Na sequência da revogação do regime dos residentes não habituais pelo Orçamento do Estado para 2024 foi aprovado um regime de incentivo fiscal à investigação científica e inovação com características muito semelhantes ao regime dos residentes não habituais, mas com um âmbito de aplicação mais restrito, na medida em que se destina quase exclusivamente à captação de quadros altamente qualificados, indo de encontro à génese da criação deste tipo de regimes: o efeito *brain drain*.

As pessoas singulares que pretendam aceder a este regime não podem ter sido residentes fiscais em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores à transferência da residência fiscal para Portugal e devem tornar-se residentes fiscais por (i) via da permanência em Portugal por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa ou (ii) caso tenham permanecido menos tempo em Portugal, aí disponham, num qualquer dia do período de 12 meses, de uma habitação que faça supor a intenção efetiva de manter e ocupar essa habitação como a sua residência habitual.

Portanto, as pessoas singulares que venham a beneficiar deste regime de incentivo fiscal à investigação científica e inovação têm de se qualificar como residentes fiscais em Portugal. Em consequência, ficam sujeitas a tributação pelo seu rendimento mundial, ainda que possam beneficiar de condições preferenciais de tributação como, em seguida, veremos.

Na medida em que se trata de um regime que pretende atrair quadros altamente qualificados são apenas elegíveis para aceder a este regime as pessoas que desempenhem as seguintes atividades:

- (i) Docência no ensino superior e investigação científica, incluindo emprego científico em entidades, estruturas e redes dedicadas à produção, difusão e transmissão de conhecimento, integradas no sistema nacional de ciência e tecnologia, bem como postos de trabalho e membros de órgãos sociais em entidades reconhecidas como centros de tecnologia e inovação;
- (ii) Postos de trabalho qualificados e membros de órgãos sociais no âmbito dos benefícios contratuais ao investimento produtivo, nos termos do Código Fiscal do Investimento;
- (iii) Profissões altamente qualificadas, definidas em portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia, desenvolvidas em:
  - a) Empresas com aplicações relevantes, no exercício do início de funções ou nos cinco exercícios anteriores, que beneficiem ou tenham beneficiado do regime fiscal de apoio ao investimento; ou,
  - b) Empresas industriais e de serviços, cuja atividade principal corresponda a código CAE definido em portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia e que exportem pelo menos 50 % do seu volume de negócios, no exercício do início de funções ou em qualquer dos dois exercícios anteriores;
- (iv) Outros postos de trabalho qualificados e membros de órgãos sociais, em entidades que exerçam atividades económicas reconhecidas pela AICEP, E. P. E., ou pelo IAPMEI, I. P., como relevantes para a economia nacional, designadamente de atração de investimento produtivo e de redução das assimetrias regionais<sup>34</sup>;

---

<sup>34</sup> Foram publicados em 25 de fevereiro de 2025 em Diário da República os avisos n.º 4812/2025/2 (IAPMEI, I.P.) e n.º 5309/2025/2 (AICEP, E.P.E) que vieram determinar que os seguintes postos de trabalho qualificados (código da Classificação Portuguesa de Profissões): 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; 231 –

- (v) Investigação e desenvolvimento de pessoal cujos custos sejam elegíveis para efeitos do sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial;
- (vi) Postos de trabalho e membros de órgãos sociais em entidades certificadas como *startups*<sup>35</sup>; ou
- (vii) Postos de trabalho ou outras atividades desenvolvidas por residentes fiscais nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, nos termos a definir por decreto legislativo regional.

## 4.2) Da Tributação dos Rendimentos obtidos em Portugal e no exterior

Em termos do regime fiscal aplicável, no que concerne aos rendimentos auferidos em Portugal, estabelece-se um regime fiscal preferencial para os rendimentos líquidos do trabalho dependente (categoria A) e do trabalho independente (categoria B) auferidos no âmbito das atividades referidas que

---

Professor dos ensinos universitário e superior ; 241 – Especialistas em finanças e contabilidade (exceto, 2411); 25 – Especialistas em tecnologias de informação e comunicação (TIC); 2654 – Realizadores, encenadores, produtores e diretores relacionados, de cinema, teatro, televisão e rádio;. 31 – Técnicos e profissões das ciências e engenharia, de nível intermédio. Estes avisos determinaram também a seguinte lista de atividades económicas com relevância para a economia nacional (Classificação Portuguesa de Atividades Económicas): a) Indústrias extrativas – divisões 05 a 09; b) Indústrias transformadoras – divisões 10 a 33; c) Eletricidade, gás, vapor, água quente e fria e ar frio – divisão 35; d) Construção – divisão 42; e) Alojamento, restauração e similares – classes 5511 e 5512; f) Atividades de informação e de comunicação – divisões 58 a 63; g) Atividades financeiras e de seguros – classes 6420 e 6630; h) Atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares – classe 7010 e divisões 71 a 72; i) Atividades administrativas e dos serviços de apoio – classe 8211; j) Educação – classe 8542; k) Atividades de saúde humana e apoio social – divisão 86 (exceto subclasses 86905 e 86906); l) Outras atividades económicas desenvolvidas no âmbito de projetos de investimento reconhecidos como de Potencial Interesse Nacional (PIN); m) Outras atividades económicas desenvolvidas no âmbito de projetos reconhecidos como Projetos de Investimento para o Interior (PII). Verifica-se um alargamento do âmbito de aplicação do regime nomeadamente considerando a que há várias atividades que se qualificam como relevantes para a economia nacional.

<sup>35</sup> A Lei n.º 21/2023, de 25 de maio, veio introduzir um novo quadro regulatório e fiscal aplicável às *startups* e *scaleups*. O novo regime foi criado com o intuito de incentivar a criação deste tipo de empresas em Portugal oferecendo um regime fiscal vantajoso.

são tributados em IRS à taxa especial de 20%. Esta taxa é aplicável por um período de dez anos consecutivos a partir do ano da sua inscrição como residente em território português, sem prejuízo da opção pelo englobamento.

Quanto aos rendimentos das restantes categorias obtidos em Portugal estão sujeitos ao mesmo regime de tributação aplicável aos demais residentes fiscais em Portugal, ou seja, ao regime geral de tributação.

No que concerne aos rendimentos auferidos no estrangeiro, com exceção das pensões e dos rendimentos provenientes de paraísos fiscais, estão isentos de tributação em Portugal, o que pode configurar-se como uma vantagem face ao anterior regime dos residentes não habituais pois em sede deste regime as mais-valias mobiliárias auferidas no estrangeiro não estavam isentas de tributação em Portugal, pois à luz da generalidade das CDT's celebradas por Portugal com outros Estados, o direito exclusivo de tributação das mais-valias mobiliárias é do Estado da residência.

Apesar das pessoas que beneficiam deste regime se qualificarem como residentes fiscais em Portugal e como tal estarem neste território sujeitas a tributação pelo seu rendimento mundial beneficiam do regime de eliminação da dupla tributação internacional aplicável aos residentes fiscais em Portugal<sup>36</sup>. Assim, e de modo a evitar-se uma dupla tributação do mesmo rendimento de fonte estrangeira, a legislação fiscal portuguesa consagra dois métodos de eliminação da dupla tributação: o método do crédito de imposto e o método da isenção.

O método do crédito de imposto estabelece que quer o Estado da fonte onde o rendimento é obtido, quer o Estado da residência tributam o rendimento, mas neste caso um dos Estados (regra geral o da Estado da Residência) deduz ao seu imposto o imposto pago ou pagável no outro Estado. Já o método da isenção determina que apenas o Estado da fonte

---

<sup>36</sup> Considera-se como dupla tributação jurídica internacional “a incidência, em mais do que um Estado, (i) de impostos equiparáveis, relativamente (ii) ao mesmo sujeito passivo, (iii) ao mesmo facto gerador de imposto, e (iv) ao mesmo período de tributação do rendimento. Entende-se que são impostos equiparáveis os impostos vigentes em vários Estados que, embora podendo ter denominações distintas tenham uma natureza semelhante”. A este respeito, veja-se PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, Coimbra, 2010 (reimpressão de 2016), p. 24.

pode tributar o rendimento, sendo que a isenção concedida pelo Estado da residência pode ser uma isenção com progressividade ou total, consoante se considera ou não a matéria coletável estrangeira para determinar a taxa de imposto aplicável à matéria coletável nacional, única a ser tributada, sendo a distinção relevante apenas a taxas não proporcionais<sup>37</sup>.

Apesar de o artigo 81.º do Código do IRS estabelecer como método regra o método do crédito de imposto, às pessoas que beneficiam deste regime é-lhes aplicável o método da isenção com progressividade, o que se revela extremamente benéfico, na medida em que os rendimentos auferidos no estrangeiro estão sempre isentos de tributação em Portugal, sendo, ainda assim, obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos.

Acresce que ao contrário do que ocorria com o regime do residente não habitual, este regime está expressamente previsto no Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), tendo o legislador tido a firme intenção de determinar que se trata de um benefício fiscal. Correspondendo os benefícios fiscais a desagravamentos fiscais que consagram exceções à incidência tributária, os mesmos prosseguem finalidades que não de arrecadação de receita, mas sim de natureza extrafiscal<sup>38</sup>. Assim, neste caso, podemos considerar que a finalidade extrafiscal que se pretende prosseguir estará conexas com o bem-estar social no sentido do desenvolvimento do país por via da garantia do bem-estar social. Acresce que também por se tratar de um benefício fiscal só pode ser utilizado uma vez, não sendo este regime cumulável com outros benefícios, nomeadamente sob um prisma subjetivo não podem beneficiar deste regime as pessoas singulares que já tenham beneficiado do regime dos residentes não habituais ou que tenham aderido ao Programa Regressar<sup>39</sup>. Já sob um prisma objetivo o presente regime não

---

<sup>37</sup> RITA CALÇADA PIRES, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, cit., pp. 127-128.

<sup>38</sup> ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, Almedina, Coimbra, 2022, p. 92.

<sup>39</sup> O “Programa Regressar” previsto no artigo 12.º-A do Código do IRS aplica-se a pessoas singulares que não tenham sido residentes em Portugal nos cinco anos anteriores à transferência de residência para Portugal. É estabelecida uma limitação na exclusão de tributação de 50% dos rendimentos das categorias A e B, pelo período de cinco anos, até €250.000.

é aplicável aos rendimentos auferidos relativamente a postos de trabalho abrangidos pela alínea c) do n.º 2 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento<sup>40</sup>.

### **4.3) Da Compatibilidade da isenção dos rendimentos auferidos no exterior por residentes fiscais beneficiários do regime de incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação com as CDT's**

Os beneficiários do regime de incentivo fiscal à investigação científica e inovação qualificam-se como residentes fiscais em Portugal, desde que estejam reunidos os requisitos já referidos, sendo que os rendimentos auferidos fora de Portugal estão isentos de tributação neste território por via da aplicação do método da isenção com progressividade como método de eliminação da dupla tributação internacional.

Pelo que, pode colocar-se a questão de saber se o método da isenção previsto no artigo 81.º do Código do IRS como método para eliminação da dupla tributação é um método compatível com as CDT's. Em si mesma, e em termos meramente formais, essa afigura-se-nos como uma falsa questão, na medida em que o próprio Modelo de Convenção OCDE estabelece que as CDT's existentes seguem dois princípios diretores com vista à eliminação da dupla tributação pelo Estado de que o contribuinte é residente: o método do crédito de imposto e o método da isenção.

Como tal, o método da isenção aplicável aos residentes fiscais que beneficiam do incentivo fiscal à investigação científica e à inovação parece não entrar em conflito com as normas previstas nas CDT's, baseadas no Modelo de Convenção OCDE, celebradas por Portugal com outros Estados.

Contudo, questão diferente é a de saber se a aplicação de um método de isenção interno a estes sujeitos passivos pode conduzir a um fenómeno de dupla não tributação. As CDT's são instrumentos de repartição do poder tributário que na verdade o que vão fazer é apenas comprimir as normas

---

<sup>40</sup> Para uma análise aos regimes previstos no Código Fiscal do Investimento, veja-se RUI MARQUES / SÓNIA MARTINS REIS, *Código Fiscal do Investimento Anotado e Comentado*, Almedina, Coimbra, 2022.

fiscais de direito interno já existentes<sup>41</sup> e se por um lado, as CDT's pretendem evitar uma dupla tributação, por outro lado também pretendem evitar uma dupla não tributação.

Portanto, a questão que se coloca é se a aplicação do método da isenção pode ou não vir a configurar uma situação de dupla não tributação à luz das CDT's celebradas por Portugal com outros Estados.

A resposta é afirmativa, na medida em que se um rendimento obtido no exterior não for aí sujeito a tributação e no Estado de residência do beneficiário do rendimento, este rendimento beneficiar igualmente de uma isenção de tributação, tal acarretará uma dupla não tributação do rendimento.

Em conclusão, o método da isenção é também aceite à luz das CDT's como método alternativo de eliminação da dupla tributação internacional, mas há que ter em atenção que a aplicação deste método poderá vir a originar situações de dupla não tributação, conflituando com o objetivo inerentes às CDT's que é exatamente o de repartir o poder tributário entre os Estados, evitando situações quer de dupla tributação, quer de dupla não tributação.

## V.) CONCLUSÕES

- (i) Compete ao Direito interno de cada Estado determinar o conceito de residência fiscal que assume uma importância fulcral enquanto elemento de conexão que permite determinar como um sujeito passivo é tributado;
- (ii) De acordo com o princípio da residência, os residentes fiscais são tributados no Estado da Residência pelos rendimentos que aí auferirem e pelos rendimentos que auferirem no estrangeiro. Já os não residentes são tributados apenas pelos rendimentos que auferirem num Estado que não o da sua residência;
- (iii) Em Portugal, a residência fiscal é o elemento de conexão para aplicação da lei fiscal, exigindo-se um critério de permanência em território nacional (mais de 183 dias seguidos ou interpolados) e/ou

---

<sup>41</sup> JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Direito Fiscal da União Europeia – Tributação Direta*, 2.ª edição, Almedina, 2019, pp. 116-117.

- a intenção de manter uma habitação que faça supor a intenção de a manter como a sua residência habitual, entre outros requisitos;
- (iv) Para além destes elementos clássicos para qualificar um sujeito passivo como residente fiscal, o Código do IRS tem vindo a acolher novos conceitos de residência como foi o caso do regime dos residentes não habituais que se configuram como residentes fiscais sujeitos a uma tributação universal em Portugal, mas que beneficiam de um regime fiscal preferencial face à generalidade dos demais residentes fiscais, nomeadamente em virtude da isenção de tributação aplicável aos rendimentos auferidos no exterior;
- (v) O regime transitório estabelecido para os residentes não habituais na sequência da revogação deste regime pelo Orçamento do Estado para 2024 está em conformidade com o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança que o Estado deve assegurar aos contribuintes, na medida em que os sujeitos passivos que pretendam ainda beneficiar deste regime e inscrever-se como residentes fiscais no decurso do ano de 2024, e aceder ao regime do residente não habitual, têm um conhecimento prévio das condições aplicáveis para acesso ao regime. Tal permite-lhes planear livremente as suas opções fiscais;
- (vi) O regime de incentivo fiscal à investigação científica e à inovação, que foi aprovado na sequência da revogação do regime do residente não habitual e se configura como um benefício fiscal, tem um âmbito de aplicação mais restrito, sendo essencialmente dirigido à atração de quadros altamente qualificados, num efeito típico de *brain drain*;
- (vii) Enquanto instrumento de política fiscal, entendemos que este benefício fiscal é francamente interessante para as pessoas que cumpram os requisitos de acesso ao regime e que obtenham rendimentos do trabalho dependente e independente que são sujeitos a tributação a uma taxa fixa de 20%;
- (viii) Ademais, a grande mais-valia deste benefício fiscal é para nós a aplicação do método da isenção com progressividade para os rendimentos auferidos no estrangeiro, apenas com exceção das

pensões que ficam sujeitas ao regime de tributação geral aplicável aos residentes. Por outro lado, as mais-valias mobiliárias auferidas no exterior beneficiam de isenção de tributação, o que não ocorria em sede do regime do residente não habitual;

- (ix) Acresce que este instrumento de política fiscal ao isentar de tributação os rendimentos auferidos no estrangeiro não desvirtua o previsto nas CDT's que estabelecem exatamente o método da isenção e o método do crédito de imposto como métodos para eliminação da dupla tributação;
- (x) Notamos, contudo, que o recurso ao método da isenção como método de eliminação da dupla tributação poderá conduzir a situação de dupla não tributação caso o rendimento auferido pelas pessoas que beneficiam do regime do incentivo à investigação científica e inovação não seja tributado no Estado onde é obtido;
- (xi) Concluimos que este regime de incentivo fiscal à investigação científica e à inovação consagra um instrumento de política fiscal eficaz, mas cujo âmbito de aplicação é claramente mais restrito, pois ao contrário do que ocorria com o regime do residente não habitual não permite atrair tantas pessoas com rendimentos mais elevados que possam investir em Portugal, consequentemente propiciando o aumento da receita fiscal em sede de IVA, IMT e IMI, pois é essencialmente aplicável às pessoas singulares que desenvolvam atividades relativas à investigação científica e inovação;
- (xii) Não obstante, assinalamos que com a publicação em Diário da República dos postos de trabalho elegíveis conjuntamente com um amplo conjunto de atividades consideradas como economicamente relevantes para a economia nacional pelo IAPMEI, I.P., e pela AICEP, E.P.E., este regime torna-se mais atrativo e abrangente para não residentes que pretendam vir a fixar a sua residência fiscal em Portugal. Ainda assim, o espírito deste regime de incentivo fiscal à investigação científica e inovação consubstancia um *back to basics*, isto é, um retorno à lógica inicial subjacente à criação deste tipo de regimes em que releva o efeito *brain drain*.