

1 2 9 0



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Beatriz Correia Ramos

**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**

Outubro de 2021



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

Beatriz Correia Ramos

A TRIBUTAÇÃO DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS EM SEDE DE IRS

THE NON-HABITUAL RESIDENTS TAXATION WITHIN THE IRS

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito Fiscal, orientada pelo Professor Doutor João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues.

Coimbra, 2021

Agradecimentos

Ao Professor Doutor João Paulo Rodrigues pela disponibilidade em assumir a orientação desta Dissertação,

À minha família que me acompanhou e apoiou em todos os momentos,

A todos aqueles que fizeram parte do meu percurso académico,

E à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra,

Obrigada!

Resumo

Com os mercados cada vez mais competitivos e exigentes, os Estados tiveram a necessidade de se adaptar e criar sistemas fiscais que os tornassem mais atrativos aos sujeitos não residentes no seu território.

O presente estudo propõe-se a analisar o regime fiscal que foi introduzido no ordenamento jurídico português, em 2009, pelo DL n.º 249/2009 de 23 de Setembro: o Regime do Residente Não Habitual, que apresentava uma taxa de tributação reduzida para quem dele beneficiasse. Pretende-se compreender as fragilidades do regime e a sua aplicabilidade, bem como fazer o confronto com regimes fiscais de outros países que, como ele, tinham como finalidade a atração de sujeitos passivos residentes no estrangeiro.

É realizada uma abordagem quanto à relevância do critério da residência no Direito Tributário, sendo este o primeiro requisito para aplicação do regime, e os seus âmbitos de aplicação, bem como aos seus princípios orientadores. Após esta primeira abordagem, fundamental para a análise de todo o regime dos residentes não habituais, será feita a análise do acesso ao regime e da tributação que este prevê, discriminando entre os rendimentos obtidos dentro e fora de Portugal.

Como este é um regime que tem na sua origem a competitividade no âmbito das relações internacionais, principalmente dentro da União Europeia, é fundamental fazer uma análise do regime e das consequências que este pode trazer quando aplicado, bem como analisar a sua admissibilidade à luz do direito europeu e a sua comparação com alguns regimes adotados por países da UE que pretendem alcançar o mesmo objetivo.

A nível de direito interno, cabe aferir a natureza jurídica do regime e fazer um confronto do regime com os princípios constitucionalmente tutelados.

No fundo, pretende-se avaliar o impacto do Regime do Residente Não Habitual e apreciar a sua legalidade e conformidade com o direito interno e o direito comunitário.

Palavras-chave: Residente Não Habitual; Benefício Fiscal; Convenção para Evitar a Dupla Tributação; Dupla não tributação; Discriminação fiscal inversa.

Abstract

With more competitive and demanding markets, States had the need to adapt and create tax systems that would make them more attractive to individuals who do not reside in their territory.

This study aims to analyze the tax regime that was introduced in the Portuguese legal system in 2009 by Decree-Law No. 249/2009 on September 23rd: the Non-Habitual Resident Regime, which presented a reduced tax rate for those who benefited from it. It is intended to understand the weaknesses of the regime and its applicability, as well as to make the comparison with tax regimes of other countries that had the purpose of attracting taxable persons residing abroad, as well.

An approach is made regarding the relevance of the residence criterion in Tax Law, this being the first requirement for the application of the regime, and its scope of application, as well as its guiding principles. After this first approach, fundamental for the analysis of the entire regime for non-habitual residents, the analysis of access to the regime and the taxation it provides will be carried out, discriminating between income obtained within and outside Portugal.

As this is a regime that has its origins in competitiveness in international relations, especially within the European Union, it is essential to analyze the regime and the consequences that it can bring when applied, as well as analyze its admissibility in light of the European law and its comparison with some regimes adopted by EU countries that intend to achieve the same purpose.

At domestic's law level, it is necessary to assess the legal nature of the regime and compare it with the constitutionally protected principles.

Basically, the aim is to assess the impact of the Non-Habitual Resident Regime and assess its legality and compliance with domestic and community law.

Keywords: Non-Habitual Resident; Tax Benefit; Convention to Avoid Double Taxation; Double non-taxation; Reverse tax discrimination.

Lista de siglas e abreviaturas

Ac. – Acórdão

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro da Arbitragem Administrativa

CDT – Convenção para evitar a Dupla Tributação

CFI – Código Fiscal do Investimento

Cfr. - Conforme

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CMOCDE – Convenção Modelo da OCDE

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

HNWI - High Net Worth Individuals

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

N.º - Número

Ob. cit. – Obra citada

OCDE – Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico

P. - Página

PP. - Páginas

RNH – Residente Não Habitual

Ss. - Seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

Vol. - Volume

Índice

Introdução	10
1. Incidência Pessoal no IRS.....	12
1.1. Breve introdução ao modo de tributação	12
1.1.1. Residentes.....	13
1.1.2. Não Residentes	17
1.2. Princípios orientadores.....	17
1.2.1. Princípio da Territorialidade.....	17
1.2.2. Princípios estruturais e princípios operativos.....	19
2. Os Residentes Não Habituais.....	23
2.1. Breve introdução	23
2.2. O conceito e o acesso ao regime	25
2.3. A tributação e o método da isenção	27
i) Rendimentos obtidos em Portugal	28
ii) Rendimentos obtidos fora de Portugal	30
3. As Convenções Sobre a Dupla Tributação (CDT).....	34
3.1. Origem.....	34
3.2. O MOCDE e o Conceito de Residência.....	39
3.3. A Dupla Não Tributação	41
3.4. O impacto do regime do RNH com as CDT portuguesas	43
4. Análise de regimes idênticos	46
4.1. Espanha	46
4.2. Suíça.....	48
4.3. Holanda	49
4.4. França.....	50

5. Natureza Jurídica do RNH.....	51
6. Apreciação legal do regime à luz do Direito Europeu.....	53
6.1. O princípio comunitário da não discriminação	56
6.1.1. A discriminação e o regime do RNH: discriminação inversa	58
6.1.2. A falta de proteção da discriminação inversa na UE.....	59
6.1.3. Metodologia do TJUE	62
6.2. O Regime do RNH: Dumping fiscal?	63
7. Da admissibilidade do regime à luz do direito interno	65
7.1. Princípio da Igualdade Tributária e a Capacidade Contributiva	66
7.2. Princípio do Estado Social	76
7.3. Princípio da Confiança e da Segurança Jurídica	80
Conclusão.....	84
Bibliografia	88
Jurisprudência	95

Introdução

A crise económica e social a que se assistiu em 2008 obrigou a que Portugal sofresse uma alteração da sua perspetiva política da fiscalidade internacional. Portugal sentiu, assim, a necessidade de se reposicionar de forma a concorrer com os países com sistemas fiscais mais atrativos. As liberdades económicas que se verificam na União Europeia foram o fator crucial e decisivo na decisão e ponderação dos regimes de tributação que se faziam aplicar no ordenamento jurídico português.

Um dos grandes motivos que leva a que as pessoas circulem entre os Estados-Membros da UE são as motivações fiscais. Sendo esta uma realidade global, os Estados têm vindo a adotar e construir sistemas fiscais que vão de encontro às necessidades dos sujeitos passivos que pretendem atrair e, assim, fazer com que estes se estabeleçam no seu território.

Assim, criou-se em Portugal um novo regime fiscal, através do Decreto-lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro, denominado de Residente Não Habitual e sobre o qual se irá debruçar o presente estudo que se pretende realizar de forma crítica. Este regime pretendia atrair investimento e pessoas pertencentes aos quadros altamente qualificados em atividades de elevado valor acrescentado, os denominados *High Net Worth Individuals*, através da oferta de condições fiscais mais atrativas e favoráveis comparativamente aos restantes países.

Portugal tenta, com o regime do RNH, captar indivíduos que considera ter rendimentos suficientes para tornar a economia mais competitiva. No entanto, este regime é mais favorável quer em relação aos regimes fiscais dos restantes Estados, quer quanto ao regime fiscal geral aplicado aos residentes que não beneficiam do regime do RNH, tornando-se, então, um alvo de críticas provenientes de fonte internacional e nacional, levando à análise e problemática envolvente.

Face às críticas que surgiram, o regime foi, inclusive, alvo de alteração e houve convenções internacionais de onde Portugal era Estado contratante que foram renegociadas ou mesmo quebradas, após Portugal ter sido acusado de prejudicar os Estados de origem dos sujeitos passivos que fizeram uso da liberdade de circulação enquanto cidadãos da UE e se estabeleceram em território português à procura de regimes fiscais mais favoráveis.

Tornou-se, assim, necessário fazer uma análise ao Regime Fiscal do RNH tocando nos requisitos necessários para que os sujeitos passivos possam dele usufruir e os seus benefícios de tributação, analisando de forma crítica o regime, sempre de encontro às críticas de que ele tem sido alvo, bem como das adaptações e alterações que tiveram que ser implementadas de forma a mitigar a polémica que à sua volta paira.

1. Incidência Pessoal no IRS

1.1. Breve introdução ao modo de tributação

Atualmente, devido aos fenómenos migratórios a longo prazo e às deslocações temporárias por motivos de trabalho, considera-se a residência o fator determinante que define se e como é que um sujeito fica submetido à soberania tributária de um determinado Estado. Criaram-se novos desafios em sede de tributação de Imposto de Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), servindo-se da residência fiscal para aferir do âmbito de sujeição a IRS.

Existe uma barreira temporal no modo de aferição da residência fiscal: o antes e o depois do ano de 2014.

Até ao término de 2014, a residência fiscal era aferida em relação ao total do período de tributação. Ou seja, num determinado ano um contribuinte era considerado residente fiscal ou não residente fiscal. O contribuinte, ao ser considerado residente fiscal, tinha que declarar todo o tipo de rendimento obtido, dentro ou fora de Portugal, mesmo que tais rendimentos tenham sido obtidos após a alteração da residência fiscal para fora do território nacional. Não existia uma aferição de residência fiscal de acordo com a mobilidade do contribuinte, restando-lhe duas opções, ambas com pouca flexibilidade e adaptação às alterações da vida do contribuinte.

De modo a corrigir esse rígido regime, foi publicada a Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, que aprovou a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, dita de “Reforma do IRS”, introduzindo-se grandes alterações no modo de determinação da residência fiscal do contribuinte.

“A determinação da residência para efeitos fiscais terá sido eventualmente a alteração imposta pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro com maior profundidade e impacto na vida prática dos contribuintes, especialmente se atendermos ao cada vez maior fluxo de pessoas ao nível internacional”¹.

¹ TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2015, p. 87.

Sendo essencial fazer então a distinção entre residentes e não residentes de modo a adaptar a residência à liberdade de circulação e, além disso, esta distinção vai ser necessária para o estudo do regime que é proposto aqui desmembrar.

1.1.1. Residentes

Para existir um facto tributário tem que se verificar a existência de uma situação de facto aliada à dimensão temporal, quantitativa e espacial.

É na dimensão espacial que “o conceito de residência assume a natureza de elemento de conexão por excelência”², expressando, por isso, a “mais íntima ligação económica entre uma pessoa e um Estado”³.

Com a Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, procurou-se acompanhar a evolução no que diz respeito à residência fiscal, dado que a deslocação dos residentes fiscais pode ocorrer em qualquer altura do ano fiscal, criando-se muitas dúvidas aquando da determinação da residência fiscal, dado que esta pressupõe, por via da regra, a presença física, real ou presumida, no território do Estado.

De acordo com os comentários do Modelo de Convenção da OCDE (MOCDE), sempre que existe um conflito no apuramento do Estado de residência fiscal, deve-se recorrer à avaliação dos diferentes períodos do ano, pois o estatuto de residente do sujeito passivo pode variar ao longo do ano fiscal. Constatou-se, assim, que existia uma lacuna na legislação portuguesa.

De modo a suprir a dita lacuna, recorreu-se ao conceito de ‘residência fiscal parcial’, sendo esta uma das grandes novidades da Lei de Reforma Fiscal do IRS.

O regime que vigorou até final do ano de 2014, considerava como residentes em Portugal, num determinado ano fiscal, as pessoas que, nesse período:

² RIBEIRO, João Sérgio, «O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno», *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, Porto, 2012, p. 92.

³ MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2014, p.11.

- a) permanecessem mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em território nacional, ou
- b) aquelas que, tendo permanecido menos tempo aqui dispusessem, em 31 de dezembro desse ano, de habitação em condições que fizessem supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual⁴.

De acordo com o artigo 16.º do Código do IRS (CIRS), foram adaptados os dois critérios principais para determinar a residência do sujeito passivo, de modo a que se conseguisse estabelecer uma ligação entre o período de residência efetiva em território nacional e o estatuto de residente fiscal.

Assim, a partir do início do ano de 2015, são considerados residentes em território português quem, no ano a que respeitem os rendimentos:

- a) aqui tenham permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período do ano fiscal em questão (n.º 1 alínea a)) ou,
- b) permanecendo menos tempos, aqui disponham, em qualquer altura do ano fiscal, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residente habitual (n.º 1 alínea b)),
- c) quem, a 31 de dezembro do ano em questão, seja tripulante de um navio ou aeronave, em serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território (alínea c)),
- d) quem exerça funções ou comissões de carácter público no estrangeiro, ao serviço de Portugal (alínea d)).

De referir que, para além das atividades de elevado valor elencadas pela Portaria n.º 12/2010⁵, a Reforma do IRS veio acrescentar os pilos de aviação civil e os atuários, por existirem razões objetivas para a criação de estímulos à fixação destes profissionais em Portugal’’⁶.

⁴ MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob. cit., p.13.

⁵ Alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho.

⁶ MORAIS, Rui Duarte, *A Reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão*, disponibilizado aos alunos no sítio da disciplina de Direito Fiscal (2014/2015), no campus online da Escola do Porto da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, p.34.

O sujeito passivo considera-se residente em Portugal desde o primeiro dia⁷ do período em que permaneça em Portugal (n.º 4).

Por outro lado, a qualidade de residente perde-se a partir do último dia de permanência no território nacional, ao contrário do que acontecia com o regime que vigorou até final de 2014, que impunha que o contribuinte fosse tributado sobre a totalidade do rendimento auferido, independentemente do Estado de origem, desde 1 de janeiro até 31 de dezembro do ano em causa, a partir do momento em que foi considerado residente fiscal em Portugal.

Gustavo Lopes Courinha⁸ já tinha criticado a falta de previsão da possibilidade de residência “fracionada” no período anual. Este autor tem a opinião de que o plano temporal comprova a predileção do legislador pela autoreferência, entendendo que a “qualidade de residente é, por vezes, juridicamente formulada como critério do seu próprio reconhecimento, como uma pura auto – referência”⁹. Sendo que, até à entrada da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, não se admitia “o fracionamento intra-anual da residência para efeitos fiscais, com a consequente não diferenciação dos rendimentos de residente e dos rendimentos de não residente”.

O autor entende que o facto de o legislador estabelecer “uma unidade temporal da residência de âmbito anual, embora fosse compreensível em atenção às exigências de simplificação jurídica do sistema fiscal, revelava-se injustificada e prejudicial quanto à consideração da justiça do caso concreto”¹⁰.

No que diz respeito ao conceito de residência fiscal, com a entrada da nova Lei, foi eliminado o regime da residência por atração segundo o qual era suficiente a residência em território nacional de um dos elementos a quem pertence a direção do agregado familiar para se presumirem em Portugal todos os membros do mesmo. Este regime estava previsto no anterior artigo 16.º n.º 2 do CIRS: “São sempre havidas como residentes em território

⁷ De acordo com o estipulado no número 2 do artigo 16.º do CIRS, define-se o conceito de dia de presença em território português como qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida neste território.

⁸ COURINHA, Gustavo Lopes, *A Residência no Direito Internacional Fiscal do Abuso Subjectivo de Convenções*, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 98-109

⁹ COURINHA, Gustavo Lopes, *A Residência no Direito Internacional Fiscal do Abuso Subjectivo de Convenções*, ob. cit., p. 84.

¹⁰ COURINHA, Gustavo Lopes, *A Residência no Direito Internacional Fiscal do Abuso Subjectivo de Convenções*, ob. cit., pp. 98-99.

português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo”.

Ou seja, se um dos cônjuges fosse residente num país estrangeiro, segundo o critério de permanência, mas o outro cônjuge fosse residente em Portugal, seria o primeiro considerado como residente em Portugal e, portanto, sujeito aqui a tributação¹¹, gerando assim conflitos internacionais de residência¹².

Com a Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, passou-se a aferir a residência fiscal em relação a cada um dos sujeitos passivos do agregado, de forma individual, de acordo com o artigo 16.º n.º 5 do CIRS, indo de encontro ao regime regra de tributação separada dos cônjuges.

Caso a deslocação de residência fiscal do sujeito passivo seja para um país sujeito a um regime fiscal mais favorável, com a Reforma do IRS passou-se a prever que a condição de residente só subsiste enquanto se mantiver a deslocação da residência fiscal para país, território ou região com idênticas características, nos termos do artigo 16.º n.ºs 6 e 7 do CIRS. No entanto, o país, território ou região de destino tem que fazer parte da lista aprovada por Portaria n.º 345-A/2016 de 30 de dezembro, no ano da mudança e nos quatro anos seguintes, por se presumir que a mudança se deve a razões de natureza fiscal. Esta presunção é ilidível.

O artigo 15.º n.º 1 do CIRS prevê a tributação dos rendimentos dos contribuintes em Portugal: “Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território”.

A tributação obedece assim ao princípio da universalidade, segundo o qual as pessoas singulares ficam sujeitas a uma obrigação tributária ilimitada, sendo tributáveis relativamente a todos os seus rendimentos independentemente do local onde os mesmos sejam obtidos - worldwide income principle. “Ocorre, assim, uma extensão “extraterritorial” da lei interna”¹³.

¹¹ FAUSTINO, Manuel, *Os Residentes no Imposto Sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 424, Julho-Dezembro, 2009, p. 131.

¹² MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob. cit., p. 14.

¹³ PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 89.

1.1.2. Não Residentes

A contrario, se o contribuinte não preenche os requisitos do artigo 16.º do CIRS, não pode usufruir do estatuto de residente em Portugal, passando a ser considerado não residente. No entanto, e apesar de o contribuinte ser não residente, continua a ser alvo de tributação.

De acordo com o artigo 15.º n.º 2 do CIRS, a tributação em sede de IRS apenas incide sobre os rendimentos obtidos em território português, estabelecendo o artigo 18.º do CIRS os rendimentos que são considerados obtidos em Portugal.

Os sujeitos passivos considerados não residentes são tributados “segundo o princípio da territorialidade (em sentido estrito ou da fonte, isto é, segundo o *source principle*) ou da obrigação tributária limitada”¹⁴.

De acordo com Rui Morais¹⁵, por vezes a localização da fonte do rendimento tem que ser apurada através da entidade devedora do rendimento (critério da fonte financeira), supondo-se que o rendimento teve origem no local onde está sita a sede ou o estabelecimento da entidade remuneradora, por nem sempre ser fácil determinar onde for exercida a atividade ou o local do bem que gerou o rendimento¹⁶.

1.2. Princípios orientadores

1.2.1. Princípio da Territorialidade

No seu entendimento clássico, o princípio da territorialidade pressupõe que as normas tributárias apenas se aplicam aos factos, situações ocorridas ou localizadas no

¹⁴ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11.ª Edição, Almedina, 2019, p. 498.

¹⁵ MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob. cit., p. 23.

¹⁶ Nos termos do n.º 1 do artigo 130.º do CIRS, os não residentes que obtenham rendimentos sujeitos a IRS em Portugal, devem, para efeitos tributários, designar um representante fiscal para os representar perante a AT. Caso tal não se verifique, para além de eventuais sanções, não há lugar às notificações previstas no Código.

território da ordem jurídica a que pertencem. Ou seja, cada Estado só tem soberania sobre os fenómenos do seu território, “independentemente de outras características que eventualmente possam ocorrer na situação em causa, como a nacionalidade, o domicílio ou a residência do sujeito passivo”¹⁷. A cada Estado compete exercer a sua soberania apenas sobre as situações fiscais que tenham ocorrência dentro do seu território.

Este princípio tem uma vertente positiva e uma vertente negativa. Quanto à vertente positiva, o princípio pressupõe que as leis estrangeiras não se aplicam no território do país em questão. A vertente negativa entende que aos factos ocorridos num Estado apenas se aplica a lei desse Estado, quer as pessoas sejam ou não nacionais do mesmo.

Este princípio conecta, objetivamente, o facto gerador do exercício de uma atividade (como o local da prestação de bens, de serviços e de trabalho ou o local de pagamento de um rendimento) e o território, rejeitando a conexão do território com elementos de carácter subjetivo ou pessoal.

O elemento de conexão é o elemento da norma que fixa a localização de um facto num determinado ordenamento tributário e que pretende determinar o âmbito de aplicação das normas desse ordenamento a esse facto¹⁸.

Tem-se abandonado os sistemas fiscais que predominantemente recorrem a elementos reais ou objetivos, dando-se preferência aos sistemas fiscais que adotam uma desmaterialização dos pressupostos de tributação e à personalização do imposto, criando-se prevalência aos elementos pessoais ou subjetivos. Assim, os elementos de conexão com o território, para além de objetivos, passaram a incluir os elementos subjetivos ou pessoais, como o domicílio, sede ou a residência do contribuinte¹⁹.

De acordo com o artigo 13.º n.º1 da Lei Geral Tributária (LGT), “Sem prejuízo de convenções internacionais de que Portugal seja parte e salvo disposição legal em sentido contrário as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram no território nacional”, estando aqui previsto o princípio da territorialidade objetiva ou real e a vertente modelar do princípio do seu sentido estrito. Já o n.º 2 diz que “A tributação pessoal abrange

¹⁷ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 223.

¹⁸ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, Coimbra, 2020, p. 224.

¹⁹ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 224.

ainda todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direcção efectiva em território português, independentemente do local onde sejam obtidos”, estando aqui previsto o princípio da territorialidade subjetiva ou pessoal, onde se centra a lei fiscal nacional e prevendo a residência como elemento fundamental de conexão.

Assim, são a fonte do rendimento e a residência do beneficiário do rendimento os elementos de conexão que importam no que respeita aos impostos sobre o rendimento. Os residentes passam então a estar sujeitos a imposto por obrigação pessoal ou ilimitada, passando o Estado a ter o poder de tributar os seus residentes pela totalidade dos seus rendimentos, não sendo relevante se foram obtidos no respetivo território nacional ou no estrangeiro (*worldwide income principle*).

Segundo Paula Rosado Pereira, os elementos de conexão “permitem chegar aos dois grandes princípios actualmente aceites no que toca à fundamentação do poder tributário dos Estados: o princípio da fonte e o princípio da residência (...) podemos mesmo classificá-los como uma das traves-mestras ou bases da construção de um sistema fiscal internacional”²⁰.

1.2.2. Princípios estruturais e princípios operativos

Segundo Paula Rosado Pereira, existem dois tipos de princípios fundamentais na tributação do rendimento: Princípios estruturais e Princípios operativos. Os dois tipos de princípios referidos diferem pelas suas características e pelo papel que desempenham.

Os princípios estruturais dizem respeito aos valores que orientam a coordenação entre os Estados no que refere “ao poder de tributar situações internacionais e à prossecução do objectivo de prevenir ou eliminar a dupla tributação internacional”²¹: princípio da soberania, princípio da equidade e princípio da neutralidade.

Os princípios operativos “referem-se a aspectos substanciais da repartição entre os Estados do poder de tributar e da eliminação da dupla tributação”²². A autora considera que

²⁰ PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, ob. cit., p. 87.

²¹ PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, ob. cit., p. 51.

²²PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, ob. cit., 2010, p. 51.

estes princípios são menos abstratos, mas têm que estar em consonância com os princípios estruturais. São exemplos destes princípios o princípio da fonte e o princípio da residência.

1.2.2.1. Princípio da Residência

Este princípio estabelece a residência como o critério de atribuição da competência a um Estado. “O princípio da residência ampara-se na ideia de que o estado em que uma pessoa singular ou colectiva reside é aquele com o qual são mais intensos os vínculos de solidariedade que fundamentam o dever de pagar impostos”²³.

O princípio da residência estabelece ainda a extensão do poder tributário do Estado, devendo ser objeto de tributação todo o rendimento do sujeito independentemente do local de origem, adotando assim um sistema de tributação universal ou ilimitada. No entanto, este princípio não se aplica a todo o tipo de rendimentos obtidos pelo sujeito passivo, devendo ser conjugado com o poder cumulativo de tributar atribuído ao Estado da fonte.

São os Estados, através da criação de legislação, que definem em que circunstâncias pode um sujeito ser considerado residente no seu território, sendo necessário “ separar as legislações que acolhem uma concepção subjectivista, das que optaram por uma concepção objectivista da residência”²⁴.

A concepção de residência, na sua vertente subjectivista, associa a presença física ou permanência num território através de um local de residência (*corpus*) à intenção ou vontade do sujeito de manter e ocupar essa residência como habitual (*animus*)²⁵. Sendo a intenção de carácter subjectivo, torna-se difícil a sua aferição, sendo uma teoria mais exigente. Deve-se, por isso, recorrer a aspetos da vida pessoal e familiar do sujeito passivo, procurando

²³ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2013, p. 98.

²⁴ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, ob. cit., p. 283.

²⁵ O Supremo Tribunal Administrativo já sustentou que residência habitual é “o local onde a pessoa normalmente vive e tem o seu centro de vida”, e 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).

indicadores da intenção de permanência no Estado e que determinem a residência. Esta vertente está também prevista na lei portuguesa no artigo 16.º n.º 1 alínea b) do CIRS.

Por outro lado, a conceção de residência, na sua vertente objetiva, basta-se pela presença física ou permanência no território de um Estado por parte do sujeito, durante um período mínimo estabelecido (*corpus*), não sendo relevante a intenção do sujeito em permanecer no Estado. Portugal adotou, no seu artigo 16.º n.º 1 alínea a) do CIRS, a conceção de residência na sua vertente objetivista.

No que diz respeito ao *corpus*, não é exigível que o sujeito passivo detenha a propriedade da residência, bastando-lhe um título que torna legítima a sua utilização, como um contrato de arrendamento, usufruto ou comodato. Afastam-se, assim, dos casos em que o sujeito detém uma residência secundária ou de férias, desde que não se cumpra o requisito da artigo 16.º n.º 1 alínea a) do CIRS.

No entanto, o artigo 16.º n.º 1 alínea b) do CIRS pode levar a erros de avaliação, como é o caso dos emigrantes pois não é pelo facto de estes serem detentores de um imóvel em Portugal que mostram ter intenção de aqui residir. Este preceito “implica uma análise casuística que permita (...) assegurar que existe uma conexão efetiva com o território” “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”²⁶. Ainda segundo Manuel Faustino, “desde logo se excluem da condição de residentes (...) aqueles que, nomeadamente os emigrantes, dispendo aqui de uma habitação que poderão vir a ocupar como sua residência habitual quando, em definitivo, regressarem a Portugal, apenas a ocupam por ocasião das suas férias ou em deslocações pontuais e fortuitas.” e “Não parece, pois, lícito considerar que um emigrante é residente em território português pelo simples facto de ele, em 31 de Dezembro de cada ano, dispor em Portugal de uma casa de habitação, retirando daí, e da sua condição de emigrante – a intenção “de a vir a ocupar” como sua residência habitual. A intenção que a lei exige não é uma intenção para o futuro, é, desde logo, uma intenção imediatista, para o presente”²⁷.

²⁶ Decisão Arbitral do CAAD, de 10 de outubro de 2018, P. 82/2018-T.

²⁷ FAUSTINO, Manuel, *Os residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português*, ob. cit., pp. 124-125.

É importante ter concretizados os modos de aferir a intenção do sujeito em ocupar e manter a residência como habitual. Não nos podemos cingir às condições objetivas que possam indiciar essa intenção. É necessário existir condições subjetivas²⁸ que façam supor essa intenção.

O conceito de residência tem-se vindo a transformar devido à facilidade de deslocação e de transposição de fronteiras, seja por motivos económicos ou profissionais, limitando a possibilidade do Estado em apurar quais as situações tributárias dos seus residentes que ocorrem fora ou dentro do seu território.

Rui Morais²⁹ refere que seria ideal dar a primazia da tributação ao país de origem dos rendimentos, ou seja ao país da fonte, devido à facilidade, cada vez maior, que os contribuintes têm em se sediar nos ditos paraísos fiscais. No entanto, a regra é a tributação cumulativa, ou seja, a partilha do direito de tributar entre o Estado da fonte e o Estado da residência, sendo tarefa do Estado da residência eliminar a dupla tributação internacional.

Atualmente, o sentido é atribuir o direito exclusivo de tributação ao país da residência³⁰.

O autor refere ainda que “à medida que os países se desenvolvem, ganha maior importância o aspecto internacional das economias, parte significativa daquilo que os Estados entendem ser a sua «base de tributação» desloca-se para o estrangeiro”³¹., sendo os países menos desenvolvidos influenciados pelos países mais desenvolvidos na direção da adoção da residência como indicador da competência para tributar.

1.2.2.2. Princípio da fonte

Este princípio define o local de origem dos rendimentos do contribuinte como critério de atribuição de competência ao Estado para tributar. Assim, e independentemente do sujeito passivo ser nacional ou estrangeiro e residente ou não no Estado em questão, os

²⁸ Para mais desenvolvimentos sobre a teoria subjetivista da residência, XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, ob. cit., p. 283.

²⁹ MORAIS, Rui Duarte, *Os impostos no Século XXI*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, pp. 373-374.

³⁰ Rui Morais dá como exemplo para sustentar o referido a Diretiva 2003/48/CE, de 3 de junho de 2003 e a Diretiva 2003/49/CE, de 3 de junho de 2003.

³¹ MORAIS, Rui Duarte, *Os impostos no Século XXI*, ob. cit., pp. 373-374.

seus rendimentos são tributados no Estado em que tenham origem. “O princípio da fonte ampara-se na ideia de que o estado em que um concreto rendimento tem origem é aquele cuja acção mais contribui para a respectiva formação”³². O princípio da fonte adota assim um sistema de tributação limitada, pois só os rendimentos que têm fonte nesse Estado é que podem ser tributados.

No entanto, tal como foi já referido, não é fácil determinar a localização de origem de certos tipos de rendimento, sendo necessário diferenciar entre fonte de rendimento e fonte de pagamento³³. O primeiro conceito é económico, dizendo respeito à produção do rendimento. Trata-se aqui da fonte de rendimento propriamente dita, ou seja, ao lugar do exercício da atividade. Já o segundo conceito é financeiro, dizendo respeito à realização do rendimento. “o Estado da fonte é aquele onde o rendimento é disponibilizado ou pago”³⁴.

2. Os Residentes Não Habituais

2.1. Breve introdução

Este regime foi criado com a publicação do Decreto-Lei (DL) n.º 249/2009, de 23 de setembro de 2009, onde se aprovou o Código Fiscal do Investimento (CFI)³⁵ e se previu o regime fiscal dos residentes não habituais em sede de IRS. Este DL derivou da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2009 e autorizou o Governo, no seu artigo 126.º, a “criar um regime fiscal para residentes não habituais em IRS”.

Este regime fiscal surgiu, portanto, num contexto de uma reforma governativa portuguesa e pretendeu uma alteração política fiscal que fizesse face à nova realidade económico-financeira internacional que teve a sua origem na crise financeira que limitou o

³² VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, ob. cit., p. 99.

³³ PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, ob. cit., pp. 106-107; XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, ob. cit., pp. 297-298.

³⁴ PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, ob. cit., p. 106.

³⁵ Revogado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que aprovou a redação original do atual CFI.

crescimento da atividade económica portuguesa. Assim, surgiu a necessidade de atrair investimento estrangeiro de forma a solucionar estes problemas.

Segundo a OCDE, o investimento estrangeiro potenciaria o crescimento económico através da formação 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 competitividade³⁶. A OCDE defende ainda que o sistema fiscal do país recetor é determinante para atrair o investimento direto estrangeiro³⁷. José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva alertam que “ao contrário do que sucedeu até ao fim do século XX, em que o problema fiscal se encontrava concentrado na questão do excessivo peso dos impostos, [...], actualmente este problema não é o fundamental, pois a ele acresce um outro mais preocupante: o da eventual insuficiência das receitas fiscais para o Estado poder desempenhar as suas funções”³⁸.

O regime do Residente Não Habitual veio estimular a competitividade da economia nacional, pois “conduz a que os instrumentos de política 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”³⁹, dando “consagração jurídica a um novo espírito de competitividade da economia portuguesa”, e, assim, “estimular a economia nacional e o tecido empresarial português”⁴⁰, tornando, pela via tributária, o nosso território mais atrativo⁴¹.

Portugal pretende, através deste regime, atrair os sujeitos com elevados rendimentos ou patrimónios e que têm mais facilidade de deslocação entre os Estados por mais facilmente escolherem a sua residência fiscal com base em estímulos fiscais. Estes

³⁶ OECD, “*Foreign direct investment for development: maximising benefits, minimising costs*”, Paris, 2002, disponível em <https://www.oecd.org/investment/investmentfordevelopment/1959815.pdf>.

³⁷ Para desenvolvimentos vide OECD, “*Tax Effects on Foreign Direct Investment*”, Fevereiro 2008, disponível em <https://www.oecd.org/investment/investment-policy/40152903.pdf>.

³⁸ NABAIS, José Casalta / SILVA, Suzana Tavares da, *O Estado pós-moderno e a figura dos tributos*, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, (org. Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama), Vol. III, Coimbra Editora, Setembro de 2001, p. 274 e 275.

³⁹ Cfr. Preâmbulo do DL n.º 249/2009, de 23 de setembro.

⁴⁰ Cfr. Preâmbulo do DL n.º 249/2009, de 23 de setembro.

⁴¹ Estratégia denominada de concorrência activa. Cfr. SANTOS, António Carlos dos / LOBO, Carlos Baptista, *Competitividade e Concorrência Fiscal – Conclusões da I Conferência Internacional*, Colectânea de Estudos de Fiscalidade e Contabilidade, 10 anos de GEOTOC, 10 anos em memória do Prof. Sousa Franco, (org. António Carlos dos Santos, Carlos Baptista Lobo e Mário Portugal), Lisboa, Junho 2014, p. 386.

sujeitos são denominados de *High Net Worth Individuals* (HNWI). Este regime pretende atrair mão de obra qualificada para desempenhar as atividades de elevado valor acrescentado, nomeadamente os não nacionais ou trabalhadores com residência fora do país que, através do seu conhecimento, alavancam a produção das empresas e a economia nacional e ainda os beneficiários de pensões com origem estrangeira⁴².

No entanto, como se irá vislumbrar, e apesar de se referir que o RNH atrai investimento para Portugal, aumentando a sua competitividade internacional⁴³, ele não é obrigado a investir diretamente em Portugal.

Para aumentar a competitividade fiscal em Portugal e atrair assim os RNH, recorre-se a dois métodos: a isenção na eliminação da dupla tributação internacional em relação aos rendimentos de origem estrangeira e a tributação mitigada e proporcional de certos rendimentos do trabalho dependente e independente, mesmo os de fonte interna.

É importante referir que Portugal não é o único país com previsão de um regime que prevê uma especial tributação de modo a atrair sujeitos. No entanto, é o que oferece mais vantagens e menos exigências de requisitos pois é o país onde o regime pode ser aplicado durante um maior período, o que exige um menor período prévio sem residência em Portugal e o que apresenta mais categorias de rendimentos sujeitas aos benefícios do regime.

2.2. O conceito e o acesso ao regime

A globalização trouxe como consequência o aumento dos factos tributáveis plurilocalizados. Assim, os Estados sentiram a necessidade de se reestruturarem, de modo a fazer evoluir o seu direito de tributação⁴⁴, alterando o conceito, extensão e âmbito de aplicação dos elementos de conexão.

⁴² AMORIM, José de Campos e MENDES, Valter Nuno Dias, *As vantagens do regime fiscal do residente não habitual*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 8, 3 (2015), pp. 113; e AMORIM, José de Campos e MENDES, Valter Nuno Dias, *O regime fiscal do residente não habitual em Portugal e a sua comparação com outros países*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 9, 1 (2016), pp. 131

⁴³ Cfr. AMORIM, José de Campos e MENDES, Valter Nuno Dias, *O regime fiscal do residente não habitual em Portugal e a sua comparação com outros países*, ob. cit., 2016, p. 129.

⁴⁴ Sendo esta umas das prerrogativas inerentes ao princípio da soberania. Para maiores desenvolvimentos vide SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 75 e ss.

De acordo com o artigo 16.º n.º 8 do CIRS, “Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos números 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores”. A esta disposição tem que cumular os requisitos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º, onde se prevê: i) a permanência em Portugal por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, e completos ou parciais e que incluem pernoitada, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em questão, ou ii) a permanência em Portugal por menos tempo, mas dispondo, num qualquer dia desse período, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, iii) a 31 de dezembro, ser tripulante de navio ou aeronave ao serviços de entidades com residência, sede ou direção efetiva em Portugal e iv) desempenhar funções ou comissões de caráter público, no estrangeiro, ao serviço do Estado Português.

Para além de ser considerado residente, para obter o estatuto de RNH, o sujeito passivo não pode ter sido considerado residente em Portugal nos últimos cinco anos antes do pedido do estatuto. Assim, os RNH não são considerados uma terceira categoria a par dos residentes e dos não residentes, mas sim parte integrante dos considerados residentes. Apesar de serem parte integrante dos residentes, os RNH beneficiam de uma tributação mais favorável em relação àqueles.

Apesar de comumente ser dada especial relevância, no âmbito deste regime, às atividades de elevado valor acrescentado, não é requisito necessário que o sujeito passivo exerça essas atividades para adquirir o estatuto. A verdade é que o exercício dessas atividades só relevam para adquirir benefícios próprios do regime, nomeadamente na aplicação de taxas especiais de tributação. No entanto, e como já se referiu, este regime prevê ainda que o seu âmbito de aplicação abranja os pensionistas, tendo sido este o centro das polémicas criadas em torno do regime dos RNH.

Após verificados os requisitos necessários para se adquirir o estatuto de RNH, o pedido de inscrição deve ser realizado até dia 31 de março do ano seguinte ao que o sujeito passivo se torne residente em Portugal, nos termos do artigo 16.º n.º10 do CIRS, junto no portal eletrónico da Autoridade Tributária. Depois de ser aprovado o seu pedido, o sujeito passivo goza do estatuto de RNH durante dez anos consecutivos, nos termos do artigo 16.º

n.º 9, desde que, durante esse período de tempo, o sujeito passivo continue a ser considerado residente (artigo 16.º n.º 11).

No caso se o sujeito passivo perder o estatuto de RNH, e assim perder o direito a ser tributado como tal durante os dez anos, pode gozar novamente desse direito em qualquer dos restantes anos em falta caso volte a ser considerado residente em Portugal, de acordo com o artigo 16.º n.º 12 do CIRS.

Pretende-se, assim, que se criem situações fictícias para se beneficiar de um regime fiscal mais favorável quando, na verdade, o sujeito passivo não cumpre os requisitos para adquirir o estatuto de RNH. É o denominado *fórum shopping*. No entanto, como não existe um controlo de residência efetiva dos sujeitos, estas normas de proteção tornam-se de difícil aplicação.

Ademais, o regime dos RNH não prevê a proibição da sua utilização depois de decorridos os dez anos previstos de aplicação. Em consequência dessa falha de previsão, o sujeito passivo, decorrido esse período, pode deslocar a sua residência para um outro país também com um regime mais favorável e, decorridos cinco anos de não residência em território português, voltar a deslocar a sua residência para Portugal a fim de preencher novamente os requisitos para ser considerado RNH e usufruir assim do regime. Deste modo, facilmente se contorna as reais finalidades da criação do regime de tributação dos RNH.

Até ao ano de 2012, o acesso a este regime era muito burocrático e moroso. Pelo que, em 2012, através da Circular 9/2012, de 3 de agosto, todo o processo foi simplificado. Nos dias de hoje, o sujeito passivo apenas tem que apresentar uma declaração comprovativa de que não reúne os requisitos necessários para ser considerado residente em Portugal nos cinco anos anteriores ao ano em que pretende ser considerado residente não habitual⁴⁵.

2.3. A tributação e o método da isenção

⁴⁵ A prova adicional à declaração comprovativa é um direito do sujeito passivo. Neste sentido o Acórdão Do Tribunal Central Administrativo Sul de 05/02/2015, Processo 08331/15, onde se prevê que o sujeito passivo pode ser considerado residente fiscal em mais do que um país.

Como já foi referido, o artigo 15.º n.º1 do CIRS prevê a tributação sobre a totalidade dos rendimentos obtidos por residentes em Portugal, sejam eles obtidos dentro ou fora do país – *worldwide income principle*. Pelo contrário, a tributação dos não residentes cinge-se à tributação dos rendimentos em que Portugal seja a origem dos mesmos, seguindo o princípio da territorialidade.

A tributação incide sobre a totalidade da matéria coletável sujeita a IRS, somando-se todos os rendimentos dos sujeitos passivos, qualquer que seja a sua origem, e que sejam sujeitos a englobamento, sobre os quais vão incidir as taxas progressivas (entre 14,5% e 48%). Os RNH têm aqui o seu benefício fiscal pois a sua taxa de tributação, no que diz respeito aos rendimentos de trabalho dependente e independente de atividades de elevado valor acrescentado, fixa-se nos 20%, de acordo com o artigo 72.º n.º 10 do CIRS, através do método da retenção na fonte, de acordo com o artigo 99.º n.º 8 e artigo 101º n.º 1 alínea d) do CIRS. Podendo os RNH optar pelo englobamento dos ditos rendimentos, nos termos do artigo 72.º n.º 13 do CIRS.

Assim, no caso da tributação dos RNH, o imposto deixa de ser progressivo passando a ser um imposto de taxa única ou proporcional.

Como se irá verificar ao alongar do presente estudo, os Estados adotaram medidas que permitissem eliminar a dupla tributação internacional. Uma das vantagens do regime de tributação dos RNH passa exatamente por essa eliminação através do método da isenção, como se irá ver.

i) Rendimentos obtidos em Portugal

“São elegíveis para efeitos do regime fiscal do residente não habitual os rendimentos líquidos das categorias A (rendimentos do trabalho dependente) e B (rendimentos empresariais e profissionais) em território português⁴⁶”, nos termos do artigo 72.º n.º 10 do CIRS, sendo estes tributados à taxa especial de 20%. Ou seja, os rendimentos

⁴⁶ NASCIMENTO, Rui, GRAÇA, Tiago Machado e RAMOS, Marcos, *O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o headhunting fiscal na captação de investimento*, integrante da Obra Comemorativa dos dez anos do Centro de Investigação Jurídico-Económica da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2010, p. 866.

líquidos da categoria A e B de IRS obtidos em território português por RNH, e que provenham de atividades de valor acrescentados com caráter científico, artístico ou técnico⁴⁷, são tributados à referida taxa. Esta taxa não sofreu nenhuma alteração pois a Comissão para a Reforma do IRS considerou “que uma qualquer alteração (para mais, sendo no sentido da sua elevação) comprometeria decisivamente a atratividade do sistema dos residentes não habituais”⁴⁸, sendo esta uma taxa mais vantajosa à medida que o escalão de rendimentos auferidos aumenta. É nestas categorias que se centra a atração dos profissionais de quadros qualificados para Portugal.

Se o residente não habitual auferir algum rendimento que não se considere resultado de uma atividade de elevado valor acrescentado, este é tributado às taxas gerais e progressivas, que podem ir até aos 48%.

Contudo, se o sujeito passivo optar pelo englobamento dos rendimentos provenientes de atividades de elevado valor acrescentado, nos termos do artigo 72.º n.º 13 do CIRS, permitindo deduções à coleta⁴⁹, estes podem ver aplicadas as taxas gerais e progressivas.

As categorias E, F, G e H de rendimentos, e os rendimentos das categorias A e B que não se englobem na Portaria n.º 12/2021, ficam assim sujeitos às taxas gerais de IRS.

A Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, como já referido, veio então definir quais as atividades consideradas de elevado valor acrescentado. Apesar se o sujeito passivo não ter que exercer estas atividades para obter o estatuto de RNH, são os rendimentos provenientes destas atividades que são tributados segundo a taxa especial de 20%. Com a alteração que a Portaria sofreu, de modo a acompanhar as alterações da economia portuguesa, houve uma alteração nas profissões ali elencadas pois começou-se a verificar dificuldades na contratação de trabalhadores com o perfil exigido. Passaram a constar da lista os diretores de hotelaria, restauração, comércio e outros serviços, os agricultores e trabalhadores qualificados da agricultura e produção animal, os trabalhadores qualificados da floresta, pesca e caça, os trabalhadores qualificados

⁴⁷ Previstas na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho.

⁴⁸ MORAIS, Rui Duarte, *A Reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão*, ob. cit., p.33.

⁴⁹ As deduções à coleta não coadunam com a tributação autónoma dos rendimentos à taxa especial. Cfr. https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/cirs/Documents/PIV_14403.pdf, no âmbito do processo 2928/2018.

da indústria, construção e artífices e os operadores de instalação de máquinas e trabalhadores de montagem, deixando de constar da lista os profissionais de arquitetura, auditoria, consultoria fiscal, psicologia, geologia e arqueologia⁵⁰. Aqui, não se pode deixar de estranhar a inclusão destas atividades na lista de elevado valor acrescentado pois, na altura em que o regime dos RNH foi criado eram exatamente estas as atividades que se deslocavam para o estrangeiro por falta de oportunidades de trabalho em Portugal⁵¹.

No entanto, criando também estranheza devido ao caráter da profissão, mantiveram-se de fora os desportistas⁵². Não obstante, da Portaria constam membros dos quadros superiores das empresas onde se podem enquadrar certos cargos do desporto⁵³.

ii) Rendimentos obtidos fora de Portugal

Os residentes em Portugal podem também obter rendimentos de fonte estrangeira e, pelo princípio da universalidade, são sujeitos a tributação em Portugal. No entanto, e dado ser possível verificar-se uma dupla tributação jurídica internacional, o legislador prevê o método da imputação, ou do crédito do imposto, no artigo 81.º n.º 1, 2 e 3 do CIRS, através do qual o contribuinte pode deduzir ao imposto sobre o seu rendimento global o valor do imposto no país da origem do rendimento, desde que este seja de natureza equivalente ao imposto pago em Portugal⁵⁴. Por isso, e ao contrário do que se verifica no regime dos RNH, os residentes não estão isentos de tributação dos rendimentos de fonte estrangeira.

⁵⁰ LOUSA, Maria dos Prazeres, *Algumas considerações sobre o novo regime fiscal dos “residentes não habituais”*, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches* (org. Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama), Volume V, 1.ª Edição, Coimbra Editora, 2011, pp. 693-694.

⁵¹ Cfr. LOUSA, Maria dos Prazeres, *Algumas considerações sobre o novo regime fiscal dos “residentes não habituais”*, ob. cit., pp. 693-694.

⁵² Ao contrário do regime espanhol. Neste regime existe um limite quantitativo de 600 mil euros de rendimentos anuais. Este limite foi introduzido pela Ley Beckam.

⁵³ Como, por exemplo, o caso do treinador de futebol Julen Lopetegui que, por “erro” da AT, conseguiu obter o estatuto de RNH e usufruir de benefícios tributários durante 3 anos (tribuna Expresso, 22 de fevereiro de 2021, disponível em <https://tribunaexpresso.pt/porto/2021-02-22-Lopetegui-reclama-ao-FC-Porto-o-que-Fisco-lhe-negou-792-mil>).

⁵⁴ Só há justificação para isentar o contribuinte de pagar imposto sobre rendimento auferido no estrangeiro “se, e na medida, em que esse rendimento foi sujeito a imposto no Estado da fonte”, (Ac. do Tribunal Central Administrativo Norte, de 22/02/2012, Processo 00434/09) tendo o sujeito passivo que fazer prova da sua efetiva tributação.

Em regra, os RNH obtêm rendimentos de origem estrangeira. “Tendo em vista a competitividade do regime, o legislador teve a preocupação de evitar a dupla tributação destes rendimentos auferidos no estrangeiro, optando, para sua correcção, pelo método da *isenção com progressividade*”⁵⁵. Assim, estes rendimentos não são considerados em Portugal, com as exceções legalmente previstas, mas são englobados com os rendimentos de fonte interna para fins de determinar a taxa progressiva aplicável ao rendimento global tributável de acordo com o artigo 68.º, nos termos do artigo 81.º n.º 7 do CIRS. “A «reserva de progressividade» visa, pois, evitar que a exoneração dos rendimentos de fonte estrangeira limite a progressividade do imposto, colocando em situação de desigualdade, menos favorável, contribuintes cuja única fonte de rendimentos seja doméstica.”⁵⁶. Logo, apesar dos rendimentos isentos não serem tributados em sede de IRS, estes são considerados aquando da determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos, sendo essa taxa a prevista para o rendimento total coletável de valor igual à soma dos rendimentos isentos e dos não isentos. Ou seja, é obrigatório fazer o englobamento para efeitos de determinação da taxa de imposto aplicável aos rendimentos que não sejam isentos, podendo ainda o sujeito passivo optar pelo método do crédito do imposto, sendo obrigatório proceder ao seu englobamento para efeitos da sua tributação efetiva.

O artigo 81.º do CIRS prevê algumas condições de modo a evitar a dupla tributação internacional, aplicáveis aos rendimentos que sejam provenientes de atividades de elevado valor acrescentado:

a) Categoria A

Os rendimentos da categoria A (rendimentos do trabalho dependente) estão isentos de tributação em Portugal desde que se verifique uma das condições do artigo 81.º n.º 4 alínea a) e b) do CIRS:

⁵⁵ MENDES, Marta Filipa Ramos, *O Novo Regime Fiscal do Residente Não Habitual (Análise à luz do Princípio da Não Discriminação no Direito Europeu)*, tese de mestrado em Direito no ramo de Ciências Jurídico-Económicas pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2011. Disponível em: https://sigarra.up.pt/fdup/pt/pub_geral.pub_view?pi_pub_base_id=24847., pp. 25-26.

⁵⁶ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, ob. cit., p. 745.

Alínea a), que estes rendimentos sejam tributados no Estado da sua origem, em conformidade com a CDT que Portugal e o Estado de origem tenham celebrado,

Alínea b), caso não tenha existido a celebração de CDT, os rendimentos têm que ser tributados no Estado da fonte desde que esse rendimento não possa ser considerado obtido em Portugal, nos termos do artigo 18.º n.º 1 do CIRS.

Prevê-se, assim, o método da isenção para eliminar a dupla tributação jurídica internacional. No entanto, para a isenção ocorrer, tem que existir uma efetivação dos rendimentos em questão no país da fonte. Como opção a este método aparece o método do crédito do imposto, nos termos do artigo 81.º do CIRS n.ºs 1 a 3.

Caso não se preencham os pressupostos para se verificação a isenção de tributação destes rendimentos em Portugal, considera-se que a tributação se deve realizar à taxa especial de 20% sempre que aqueles provenham de atividades de elevado valor acrescentado e previstas na Portaria, dado que o artigo 72.º n.º 10 do CIRS não faz distinção entre rendimentos de origem em Portugal e rendimentos de origem estrangeira⁵⁷.

b) Categorias B, E, F e G

Nos termos do artigo 81.º n.º 5 do CIRS, os rendimentos da categoria B (rendimentos empresariais), da categoria E (rendimentos de capitais), da categoria F (rendimentos prediais) e da categoria G (incrementos patrimoniais) que tenham origem em atividades de elevado valor acrescentado, em propriedade intelectual ou industrial, ou tenham origem em prestações de informações relativas a experiências adquiridas no setor industrial, comercial ou científico, estão isentos de tributação em Portugal. No entanto, para que ocorra essa isenção, esses rendimentos têm que poder ser tributados no Estado da sua origem de acordo com a CDT celebrada entre esse Estado e Portugal, ou, caso não exista celebração de CDT, de acordo com a CMOCDE, desde que o Estado da fonte não consta da lista afixada na Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro, alterada pela Portaria n.º 150/2004,

⁵⁷ Cfr. Folheto informativo ‘‘IRS Regime Fiscal para o Residente Não Habitual’’ Autoridade Tributária e Aduaneira, Agosto 2020, pp. 9-10 (disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Folhetos_informativos/Documents/IRS_RNH_PT.pdf)

de 13 de fevereiro⁵⁸, que aprova a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis, e desde que os rendimentos em causa são sejam considerados obtidos em Portugal pelos critérios do artigo 18.º do CIRS.

Aqui, ao contrário do que acontece nos rendimentos da categoria A, deixa de se exigir a efetiva tributação dos rendimentos no Estado da fonte, prevendo-se apenas a sua possibilidade por se atribuir, na CDT celebrada entre este e Portugal ou na CMOCDE, a competência de tributação dos rendimentos ao Estado da sua fonte, independentemente de estes serem ou não tributados.

c) Categoria H

Os rendimentos da categoria H (pensões) obtidos pelos RNH e provenientes do estrangeiro, estavam igualmente isentos de tributação em Portugal, ao abrigo do artigo 81.º n.º 6 do CIRS, desde que fossem tributados no Estado da sua origem de acordo com a CDT celebrado entre Portugal e esse Estado, ou quando, à luz dos critérios do artigo 18.º n.º 1 do CIRS, não possam ser considerados obtidos em Portugal. Sendo estes dois critérios alternativos, e dado que estes rendimentos não são, em princípio, considerados obtidos em Portugal, estes rendimentos seriam quase sempre isentos de tributação em Portugal.

A alínea a) do n.º 6 do artigo 81.º do CIRS exigia que a tributação ocorra no Estado da origem do rendimento. No entanto, a alínea b) não fazia essa exigência, pelo que os rendimentos da categoria H podiam não ser sujeitos a tributação quer em Portugal quer no Estado de origem⁵⁹, existindo uma enorme amplitude para a isenção comparativamente aos critérios das restantes categorias de rendimentos.

Segundo Ricardo da Palma Borges e Pedro Ribeiro de Sousa, “o aligeiramento dos requisitos de aplicação da isenção aos rendimentos da Categoria H foi intencional⁶⁰” com vista à atração de pensionistas e reformados.

⁵⁸ Por força da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, Lei do Orçamento de Estado de 2018.

⁵⁹ MESQUITA, Raquel, *Portugal o novo “paraíso fiscal” para os estrangeiros – regime fiscal dos residentes não habituais e os golden visas*, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2014, p. 35.

⁶⁰ BORGES, Ricardo da Palma e SOUSA, Pedro Ribeiro de, *O novo regime fiscal dos residentes não habituais*, in *Fiscalidade*, n.º 40, Outubro-Dezembro, 2009, p. 24.

Pode-se, assim, considerar que estes RNH usufruíam de um paraíso fiscal aquando da sua deslocação para Portugal, mas a verdade é que, mesmo não estando sujeitos a tributação, estes apostam na compra de casa, dinamizando o mercado imobiliário e pagando os impostos decorrentes desses investimentos.

A não tributação dos rendimentos desta categoria foi, durante muitos anos, objeto de críticas, que levaram a algumas alterações legislativas. Criou-se, assim, a Lei n.º 2/2020, de 31 de março, onde se prevê que os rendimentos de categoria H não obtidos em território português, a que antes se aplicava o método da isenção para eliminação da dupla tributação internacional, passam também a ser tributados a uma taxa especial fixa de 10% (artigo 72.º n.º 12 CIRS). Trata-se de uma alteração que veio tentar pôr fim à grande polémica da dupla não tributação de muitos pensionistas residentes (não habituais) em Portugal.

Os rendimentos dos RNH provenientes de fonte estrangeira beneficia de um tratamento diferenciado que lhes dá acesso ao direito da isenção.

3. As Convenções Sobre a Dupla Tributação (CDT)

3.1. Origem

A nova realidade mundial, nomeadamente no que diz respeito à maior facilidade em efetuar trocas comerciais e na circulação entre os diferentes Estados, levou à origem de situações de dupla tributação internacional, onde “a obtenção do rendimento é conexas com mais de um ordenamento tributário”⁶¹.

A dupla tributação acontece quando existem dois Estados que pretendem aplicar as suas normas internas à mesma situação. Ou seja, quando uma determinada situação está prevista enquanto objeto de tributação em mais do que um ordenamento jurídico, integrando-se na norma fiscal de ambos os Estados. Isso verifica-se quando os Estados ou não adotam

⁶¹ PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, ob. cit., p. 27.

o mesmo elemento de conexão ou, adotando o mesmo, este tem conteúdo diferente, através de uma noção diferente entre os Estados, ou seguem critérios diferentes na quantificação ou avaliação do mesmo.

Vera Vieira Nunes refere que “Quando um contribuinte residente no nosso país obtém rendimentos no estrangeiro, esses montantes poderão ser sujeitos a imposto no país onde são pagos, às taxas de retenção aí vigentes, mas também Portugal poderá tributar esses rendimentos, visto o contribuinte ser considerado aqui residente”⁶².

Portanto, a situação de dupla tributação verifica-se quando se verificam as seguintes quatro entidades, que resultam numa carga tributária excessiva para o sujeito passivo:

- a) Entidade do objeto (facto gerador do imposto),
- b) Entidade do sujeito passivo⁶³,
- c) Entidade do período tributário (relativamente aos impostos periódicos) e
- d) Entidade do imposto⁶⁴.

Rui Morais refere que “Não cabe aqui analisar os critérios que permitirão concluir pela verificação de cada uma dessas identidades. Bastar-nos-á a ideia de que está em causa a pretensão de dois Estados tributarem, na titularidade de uma pessoa, o mesmo rendimento (em impostos sobre o rendimento), relativamente a um mesmo ano”⁶⁵.

Alberto Xavier explica ainda que a dupla tributação surge “quando o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto”⁶⁶. Ou seja, é uma situação de pluralidade de normas, de ordenamentos distintos⁶⁷, e identidade de facto.

⁶² NUNES, Vera Vieira, *Convenções para evitar a dupla tributação*, in *Jornal de Negócios*, disponível online em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/JornalNegocios4Out.pdf>.

⁶³ Se não existir identidade de sujeito, estamos perante uma dupla tributação económica “em que está ausente a identidade do sujeito: é o caso da tributação dos lucros, na pessoa da sociedade, e, depois, a tributação dos lucros distribuídos (dividendos) na pessoa do sócio”, cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Convenções sobre Dupla Tributação: de novo em diálogo com a jurisprudência*, in *Cadernos de Justiça Tributária*, 1, 2013, p. 37.

⁶⁴ Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, ob. cit., p. 33.

⁶⁵ MORAIS, Rui Duarte, *Dupla Tributação Internacional em IRS*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 1, 2008, p. 111.

⁶⁶ Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, ob. cit., p. 31.

⁶⁷ Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, ob. cit., p. 37.

O autor refere ainda que se o princípio da territorialidade, no seu sentido real, fosse universalmente respeitado e a competência para tributar fosse do Estado da fonte, a dupla tributação internacional seria eliminada ou reduzida, pois o Estado da residência não poderia tributar “os rendimentos produzidos fora do seu território, ainda que nele auferidos pelos seus residentes”⁶⁸.

Os Estados sentiram então a necessidade de tomar medidas para mitigar as consequências da dupla tributação.

Maria Celeste Cardona refere que “Se tivermos presente que um dos factores condicionadores da decisão de investir num determinado espaço geográfico é o respectivo planeamento fiscal, compreendemos facilmente que a comunidade internacional procure encontrar formas que visem eliminar um dos obstáculos mais significativos à referida internacionalização da economia: estamos a falar da dupla tributação internacional”⁶⁹.

A residência, além de ter papel a nível interno, tem também papel a nível internacional, pois é fundamental na harmonia legislativa entre os diferentes Estados quanto à tributação dos sujeitos passivos. Além da residência, também o princípio da universalidade e da territorialidade são critérios de tributação de residentes e não residentes, respetivamente. Assim, facilmente surgem situações de dupla tributação dado que um residente em Portugal poderia ver um rendimento de fonte estrangeiro ser tributado aqui e no Estado da fonte.

Surgiram assim as Convenções Sobre a Dupla Tributação, dado não ser possível aos Estados chegarem a acordo em relação às normas internas. As CDT são acordos escritos de vontades, celebrados entre dois Estados, que pretendem evitar ou eliminar a dupla tributação e evasões fiscais internacionais, repartindo entre si a competência tributária de forma mais conveniente através dos elementos de conexão fonte e residência. Ou seja, “cada um dos Estados abdica de uma parte dos seus poderes tributários, na condição de que o outro Estado contratante faça o mesmo”⁷⁰, assumindo assim um papel fundamental na eliminação da dupla tributação. Pretende-se assim evitar que a mesma pessoa e o mesmo rendimento sejam duplamente tributados, no mesmo período, em Estados diferentes. Cria-se, assim, “um regime jurídico que é produto de uma negociação entre dois Estados, os quais estabelecem

⁶⁸ Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, ob. cit., p. 228.

⁶⁹ FERREIRA, Célia Santos, *A interpretação dos tratados contra a dupla tributação*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 2014., p. 8.

⁷⁰ SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob. cit., p. 80.

entre si uma relação jurídica paritária e firmam acordos que satisfazem os interesses de ambos”⁷¹ ⁷².

Ao contrário das convenções-tipo, estes tratados bilaterais não se limitam a definir o modelo que os Estados contratantes devem seguir. No caso em concreto, importa referir a Convenção Modelo da OCDE (MOCDE), a qual opera em matéria de imposto sobre o rendimento e património da OCDE, sendo este um texto modelo para os Estados na elaboração de convenções a celebrar entre si.

Segundo Alberto Xavier, apesar das CDT embarcarem um consenso internacional em relação aos princípios técnicos a seguir, como o princípio da residência e o princípio da fonte, elas desempenham também uma função negativa resultado do princípio da legalidade ou da tipicidade da tributação no sentido em que não pode ser exigida tributação se esta não estiver prevista por lei⁷³. Logo, para que seja possível tributar, é necessário que exista uma norma convencional e uma norma interna que imponha essa tributação.

De acordo com os artigos 6.º a 22.º do MOCDE, o poder de tributação é atribuído ao Estado da fonte, ao Estado da residência ou a ambos. Só depois de lhe ser reconhecido o poder de tributar é que o Estado aplica as suas normas tributárias, salvo estipulação em contrário. Assim, são as CDT que estipulam a aplicação das normas internas dos Estados, se estas forem compatíveis com o que nelas for consagrado.

No entanto, há casos em que as CDT atribuem poder de tributar a ambos os Estados. Nesses casos, verifica-se uma situação de competência cumulativa entre o Estado da fonte e o Estado da residência. Aplicam-se assim os métodos de eliminação da dupla tributação, nos termos dos artigos 23.º - A e 23.º - B do MOCDE, sendo estes artigos redações alternativas para os Estados lançarem mão aquando da elaboração de CDT. Assim, além de “resultarem muito facilitadas as negociações, consegue-se, por via indireta é certo, um apreciável grau de uniformização entre os milhares de convenções bilaterais existentes, a nível mundial.”⁷⁴.

⁷¹ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal – Teoria Geral*, 2.ª Edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015, p. 91.

⁷² Esses interesses variam consoante as relações económicas estabelecidas entre os residentes de ambos os Estados, cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Convenções sobre Dupla Tributação: de novo em diálogo com a jurisprudência*, ob. cit., p. 35.

⁷³ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, ob. cit., p. 122.

⁷⁴ MORAIS, Rui Duarte, *Convenções sobre Dupla Tributação: de novo em diálogo com a jurisprudência*, ob. cit., p. 35-36.

Segundo Paula Rosado Pereira, “o prestígio e a influência das Convenções Modelo, principalmente da OCDE, têm contribuído largamente para que a celebração de CDT continue a ser encarada, pelos Estados, como uma forma especialmente eficaz e adequada de regular as situações tributárias internacionais e de ultrapassar o problema da dupla tributação internacional”⁷⁵.

A primeira publicação do MOCDE foi no ano de 1963, após a criação da OCDE, assinada em 14 de dezembro de 1960 em substituição da Organização Europeia de Cooperação Económica (OECE). A partir da sua publicação, o MOCDE foi sendo adaptado à realidade internacional, sofrendo várias revisões com o fim de combater as lacunas que dizem respeito à repartição do poder de tributação entre os Estados, deixando de fazer referência específica ao fenómeno da dupla tributação internacional a partir de 1992 “por se ter reconhecido que a sua amplitude era maior, abrangendo o fenómeno da evasão fiscal, da assistência administrativa, da não discriminação, e até (como mais recentemente) a prevenção da dupla não tributação.”⁷⁶

A criação destes mecanismos de organização internacional cria dificuldades aos sujeitos passivos para estes organizarem a sua atividade económica de forma a evitar o pagamento de imposto (planeamento fiscal agressivo), ou a conseguir regimes de tributação mais favoráveis do que aqueles a que deveriam, em princípio, ficar subordinados (fenómeno designado como fórum shopping proporcionado pela concorrência fiscal prejudicial)⁷⁷, podendo, porém, tirar proveito dessas linhas de orientação em algumas situações⁷⁸.

De modo a eliminar a dupla tributação jurídica, as Convenções pretendem repartir o direito de tributação entre os Estados contratantes, criando-se um mecanismo de equilíbrio: o Estado da origem do rendimento tributa-o até ao limite da taxa fixado na convenção para a categoria de rendimentos e o Estado da residência do sujeito passivo aplica o método previsto na convenção para o tipo de rendimento em causa de modo a eliminar a dupla

⁷⁵ PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, ob. cit., p. 33.

⁷⁶ Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, ob. cit., p. 104.

⁷⁷ Cfr. SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal – Teoria Geral*, ob. cit., p. 92-93.

⁷⁸ Neste sentido v. MARCHGRABER, Christoph, *Double (Non-)Taxation and EU Law*, Kluwer Law International, 2018, p. 3.

tributação jurídica. Assim, o Estado da fonte compromete-se a limitar a tributação dos rendimentos aí obtidos por um residente noutro Estado.

Doutrinalmente, há unanimidade quanto ao efeito negativo destas convenções relativamente ao direito interno dos Estados contratantes pois estas apenas limitam ou comprimem as normas fiscais internas e não criam novas disposições⁷⁹, pois o princípio da legalidade fiscal⁸⁰ pressupõe que só possam ser exigidos os impostos previstos na lei. Também já a jurisprudência⁸¹ se pronunciou quanto a este entendimento.

3.2. O MOCDE e o Conceito de Residência

É, assim, importante fazer referência ao conceito de residência adotado pelo MOCDE, pois “Para além da sua utilização pelo Direito nacional, também o Direito Internacional Fiscal reserva um papel determinante à residência”⁸².

De acordo com o artigo 1.º do MOCDE, apenas as pessoas que sejam residentes de um ou de ambos os Estados podem aceder às vantagens da presente Convenção, sendo o conceito de residência abordado no artigo 4.º. O conceito de residência vai, assim, determinar o âmbito pessoal de aplicação da convenção, resolver os casos de dupla tributação em consequência do sujeito passivo ser considerado duplamente residente ou em consequência da tributação pelos Estado da residência e da fonte.

De acordo com o referido artigo, considera-se residente “qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, aplica-se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou autarquias locais”.

O conceito de residência, de acordo com o MOCDE, está dependente do direito interno dos Estados contratantes, sendo que “tem apenas por limite a natureza da conexão

⁷⁹ Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, ob. cit., p. 121; e RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia – Tributação Direta*, 2.ª Edição, Almedina, 2019, pp. 116-117.

⁸⁰ Sobre o princípio da legalidade fiscal ver NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, ob. cit., pp. 141-149.

⁸¹ Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 07/11/2012, Processo 0626/12.

⁸² COURINHA, Gustavo Lopes, *A Residência no Direito Internacional Fiscal do Abuso Subjectivo de Convenções*, ob. cit., p. 66.

adotada, que deve ser o domicílio, a residência, o local da direcção ou qualquer outro critério de natureza análoga”⁸³.

Gustavo Lopes Courinha é da opinião de que o artigo 4.º n.º1 refere que a aferição da sujeição a imposto em consequência da legislação interna dos Estados se faz por “qualquer outro critério de natureza similar”, “quer dizer, por outro critério que tenha uma natureza pessoal e físico-territorial (...) ficam, portanto, vedadas em sede convencional as conexões subjectivas meramente jurídicas ou puramente artificiais, destituídas de evidências físicas reais”⁸⁴, admitindo-se assim a “permanência num determinado país por um certo período de tempo” ou a “sede estatutária”.

A Convenção não tem uma definição própria de residente levando, por vezes, a situações de dupla tributação internacional, pois ambos os Estados podem fixar critérios de residência semelhantes. A resolução destas situações passa pela criação de normas como o artigo 4.º n.º 2 do MOCDE. Assim, criaram-se as *tie breaker rules*, às quais se deve recorrer quando existe uma situação de dupla tributação.

De acordo com as *tie breaker rules*, o sujeito passivo é considerado residente no Estado onde tenha residência permanente. Caso tenha residência permanente em ambos os Estados, considera-se residente no Estado com quem mantenha relações pessoais e económicas mais próximas, ou seja, onde tenha o centro dos seus interesses.

Caso o sujeito passivo não tenha residência permanente em nenhum dos Estados, é considerado residente no Estado em que tenha permanência habitual. Se permanecer habitualmente em ambos os Estados, ou não permanecer habitualmente em nenhum, é considerado residente no Estado de onde seja nacional.

Por último, se o sujeito passivo for nacional de ambos os Estados, ou não for nacional de nenhum, a solução passa pelas autoridades competentes dos Estados contratantes através de um procedimento amigável, de acordo com o artigo 25.º do MOCDE. Todos estes critérios acima elencados são de aplicação sucessiva, segundo o artigo 4.º n.º 2 do MOCDE.

⁸³ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, ob. cit., p. 291.

⁸⁴ COURINHA, Gustavo Lopes, *A Residência no Direito Internacional Fiscal do Abuso Subjectivo de Convenções*, ob. cit., pp. 69-70.

Alberto Xavier refere que se deve ter presente, que a determinação da única residência fiscalmente relevante reveste a natureza de uma *questão prévia* na sistemática aplicação dos tratados de dupla tributação”⁸⁵. Quando o sujeito passivo for considerado residente num Estado, por aplicação das regras convencionais, considera-se também, e de forma automática, não residente no outro Estado. Prevalecem assim as regras convencionais em relação à lei interna.

O Estado de residência tem primazia quanto ao poder de tributar. Há, também, rendimentos que são tributáveis quer no Estado da fonte quer no Estado da residência, enunciando o MOCDE os seguintes: os rendimentos imobiliários (artigo 6.º), as mais-valias imobiliárias (artigo 13.º), rendimentos provenientes dos membros dos conselhos de administração (artigo 16.º) e os rendimentos auferidos pelos artistas e desportistas (artigo 17.º).

No entanto, há rendimentos em que o poder de tributar é de competência exclusiva do Estado da residência. São exemplos desses rendimentos: os lucros das empresas (artigo 7.º), os rendimentos de empresas de navegação (artigo 8.º), os rendimentos provenientes de mais-valias mobiliárias (artigo 13.º n.º 5), os rendimentos de profissões dependentes e independentes (artigos 15.º e 7º), os rendimentos provenientes das pensões privadas (artigo 18.º), e os rendimentos auferidos pelos estudantes (artigo 20.º).

Pelo contrário, o Estado da fonte tem a exclusividade de competência para tributar os rendimentos provenientes de remunerações e funções públicas, de acordo com o artigo 19.º do MOCDE.

Por fim, há ainda rendimentos que são tributados no Estado da residência e no Estado da fonte, aqui de forma limitada, como os dividendos (artigo 10.º), os juros (artigo 11.º) e os royalties (artigo 12.º).

3.3. A Dupla Não Tributação

⁸⁵ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, ob. cit., p. 293.

Como já foi referido, e de acordo com o princípio da legalidade fiscal, só podem ser exigidos os impostos que se encontrem previstos na lei. No entanto, e mesmo que exista uma CDT que atribua a competência de tributação a um Estado, nada o obriga a prever normativamente essa tributação, não sendo por isso obrigado a proceder a uma tributação efetiva.

Não existe um entendimento internacionalmente aceite quanto à dupla não tributação. A dupla não tributação ocorre quando nenhum dos Estados contratantes se considera competente para tributar o rendimento em causa e de acordo com a CDT e apesar de ser possível a sua tributação de acordo com as normas internas de ambos os Estados, por existir divergências de interpretação da Convenção ou dos regimes de tributação interna de cada um dos Estados⁸⁶. A dupla não tributação pode ainda ocorrer quando o rendimento em questão não possa efetivamente ser tributado em ambos os Estados.

Esta falta de efetiva tributação não levanta problemas no que diz respeito aos rendimentos provenientes de trabalhos dependentes porque, aqui, o método da isenção só se aplica se existir uma efetiva tributação no outro Estado. Os problemas começam a surgir nos restantes rendimentos e principalmente com as pensões, até às alterações que surgiram com a Lei do Orçamento de Estado para 2020. Até à Lei n.º 2/2020, de 31 de Março, os rendimentos da categoria H tinham outro tipo de tratamento.

De acordo com o artigo 18.º da CMOCDE, cabe ao Estado da residência a competência para tributar as “(...) pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado contratante em consequência de um emprego anterior (...)”⁸⁷. No entanto, e de acordo com a ressalva do artigo 19.º n.º 2 da CMOCDE, se esses rendimentos forem pagos pelo Estado em questão ou por uma sua subdivisão política ou autárquica e devido a serviços que o sujeito passivo prestou ao Estado, os rendimentos apenas podem ser tributados no Estado da sua origem, exceto se o sujeito passivo for nacional ou residente em Portugal, no caso. Se os RNH são residentes em Portugal, e dado que o incentivo que os fazia deslocarem-se para cá era a isenção de tributação, bastando para isso que os rendimentos não fossem considerados obtidos em Portugal pelo critério do artigo 18.º n.º 1

⁸⁶ Cfr. MARCHGRABER, Christoph, *Double (Non-)Taxation and EU Law*, ob. cit., p. 9.

⁸⁷ Sobre a tributação das pensões e a competência do Estado de residência, salvo o disposto no artigo 19º n.º2 do CMOCDE, v. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, ob. cit., pp. 625-627.

do CIRS, os rendimentos ficavam universalmente isentos de tributação, levando a uma dupla não tributação por conta do método da isenção aplicada em Portugal.

Na perspetiva da Comissão Europeia, a dupla não tributação também se coloca nos casos em que um sujeito passivo beneficia de uma carga tributária inferior à do seu Estado por se encontrar numa situação transfronteiriça que lhe permita contornar a lei que lhe seria de facto aplicável⁸⁸. No entanto, a dupla não tributação, por não ser considerada um problema legal e apesar de não ir encontro ao que se pretende nas relações económicas estabelecidas entre os Estados, não é proibida nem está prevista em qualquer diploma⁸⁹.

3.4. O impacto do regime do RNH com as CDT portuguesas

As CDT têm como objetivo controlar e equilibrar o poder tributário dos Estados contratantes. É, assim, importante ter sempre em atenção a legislação interna de cada um dos Estados de modo a garantir que o equilíbrio convencional se mantém⁹⁰.

Se, e quando, existir, num dos Estados, uma situação de tributação mais favorável comparativamente ao outro Estado contratante, este tem que a compensar. No regime em causa, ficam excluídos da tributação certos rendimentos que, de acordo com as CDT, só em Portugal poderiam ser tributados. Para além de se criar um regime fiscal mais favorável, este mete em causa o equilíbrio que se pretendeu alcançar aquando da criação da CDT.

A par disso, e em consequência, os sujeitos passivos que sejam residentes no outro Estado contratante, ao serem confrontados com este favorecimento fiscal, vêm-se atraídos a se deslocarem para território português. O regime do RNH é, assim, considerado um instrumento de concorrência desleal e um modelo de tributação injusta pois prejudica seriamente o Estado que vê os seus contribuintes a alterar a residência fiscal a fim de procurar uma tributação mais vantajosa fora do seu território.

Ao longo dos últimos anos existiram países que se pronunciaram quanto ao regime do RNH, nomeadamente quanto à tão polémica isenção de grande parte dos pensionistas que

⁸⁸ Cfr. MARCHGRABER, Christoph, *Double (Non-)Taxation and EU Law*, ob. cit., p. 24.

⁸⁹ Cfr. MARCHGRABER, Christoph, *Double (Non-)Taxation and EU Law*, ob. cit., p. 13

⁹⁰ Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Convenções sobre Dupla Tributação: de novo em diálogo com a jurisprudência*, ob. cit., p. 35.

se deslocaram para Portugal a fim de beneficiar do regime. Dois dos países que se pronunciaram, e que serão aqui abordados pelo impacto que causaram, foram a Finlândia e a Suécia.

A primeira CDT entre Portugal e a Finlândia data de 1971⁹¹. No entanto, e devido ao longo período sem alterações da CDT, em 2016 começaram as negociações para a sua alteração. O novo texto ficou terminado em Novembro desse ano⁹² e pretendia introduzir uma exceção no que diz respeito à tão polémica tributação das pensões: o Estado da fonte passaria a ser competente para tributar, para além das pensões que tivessem na sua base o exercício de funções públicas do contribuinte naquele Estado (já prevista na CDT de 1971 no seu artigo 19.º), as restantes pensões que fossem pagas pelo seu Sistema de Segurança Social ou semelhantes esquemas públicos similares. No entanto, esta exceção só entraria em vigor três anos depois da data de entrada em vigor do diploma, exceto se as pensões e remunerações similares não fossem sujeitas a tributação no Estado de residência do contribuinte, como previsto no artigo 18.º da CDT de 1970 e artigo 26.º n.º 4 do Projeto de Acordo de 2016, permitindo que a Finlândia começasse a tributar de imediato os seus pensionistas que fossem isentos de tributação em Portugal.

O método que visa eliminar a dupla tributação seria igualmente alterado, passando este método a ser utilizado no Estado da residência do sujeito passivo através no método do crédito do imposto⁹³, conforme o artigo 21.º n.º 3 do Projeto de Acordo de 2016. Assim, com a proposta do novo acordo verifica-se que, quanto às pensões do setor privado e similares, a competência de tributação passaria para o Estado da fonte⁹⁴.

O Projeto de Acordo de 2016 previa, assim, a criação de uma competência cumulativa de tributação: a Finlândia passaria a ter o poder de tributação sobre as pensões que fossem pagas no seu território, se estas fossem isentas de tributação em Portugal e, de modo a eliminar a dupla tributação, o Estado da fonte iria deduzir do imposto por si cobrado

⁹¹ Convenção aprovada, em Portugal, pelo Decreto-Lei n.º 494/70, de 23 de outubro, publicado no Diário da República n.º 246/1970, Série I, de 23 de outubro de 1970, e em vigor desde 14 de julho de 1971.

⁹² Disponível em https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Documents/HE_246+2016.pdf.

⁹³ A eliminação da dupla tributação cabe ao estado da fonte. V. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, ob. cit., p. 741.

⁹⁴ “numa mesma convenção podem estar previstos diferentes métodos para eliminar a dupla tributação, relativamente a diferentes tipos de rendimentos (ou até mesmo relativamente ao mesmo rendimento, consoante o Estado em que for obtido)”, cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Convenções sobre Dupla Tributação: de novo em diálogo com a jurisprudência*, ob. cit., p. 37.

o imposto pago pelo sujeito passivo no Estado de residência, até ao limite do imposto que lhe seria devido. Ou seja, caso Portugal também se considerasse competente para tributar esses rendimentos, e dado que o regime do RNH prevê uma taxa inferior a qualquer outra taxa, aquele não iria reter qualquer valor de imposto.

No entanto, Portugal não chegou a aprovar ou a pronunciar-se quanto à questão, levando a que a Finlândia denunciase a Convenção de 1970⁹⁵, deixando de vigorar qualquer CDT entre os dois países desde janeiro de 2019.

Como já referido, também a Suécia se pronunciou quanto ao regime do RNH no que diz respeito à tributação dos seus pensionistas. Também aqui se procedeu a uma renegociação da CDT que vigorava entre Portugal e a Suécia, tendo sido assinado o Protocolo de alteração à Convenção, em 16 de Maio de 2019.

Neste Protocolo, atribuiu-se competência de tributação ao Estado da fonte, conforme o artigo IX do Protocolo. No entanto, e à semelhança do que aconteceria com a Finlândia, criou-se um período de transição quanto a esta alteração e, portanto, essa competência só poderia ser exercida a partir de 1 de janeiro de 2023. No entanto, esta competência teria aplicação imediata se os rendimentos em questão não fossem sujeitos a tributação no Estado da residência, conforme o artigo XV n.º 4 do Protocolo. Também quanto à Suécia se decidiu pelo método do crédito do imposto enquanto mecanismo de eliminação da dupla tributação dos rendimentos de pensões e similares.

É neste período de renegociação com a Suécia que se introduz a já referida alteração ao RNH quanto à tributação dos rendimentos da categoria H auferidos pelos residentes não habituais, metendo termo à isenção destes rendimentos em território português. Esta alteração, apesar de ser menos favorável do que a isenção inicialmente prevista, continua a beneficiar os pensionistas que alteraram a sua residência fiscal para Portugal pois mantém em aberto a hipótese de verem as suas pensões a serem tributadas a uma taxa inferior daquela

⁹⁵ Através de Nota Verbal de 14 de junho de 2018, e tornada pública pelo Estado português através do Aviso n.º 146/2018 do Ministério dos Negócios Estrangeiros publicado no Diário da República n.º 245/2018, Série I de 20 de dezembro de 2018.

que lhe é aplicada nos seus países, mantendo a curto prazo a expectativa dos beneficiários do regime do RNH.

4. Análise de regimes idênticos

4.1. Espanha

Em Espanha, o regime pretende abranger os estrangeiros que lá pretendam residir durante um período de tempo ou de forma permanente. A criação do regime tinha como objetivo tornar a economia espanhola mais competitiva através da atração de sujeitos com qualificações.

O regime foi introduzido pela Lei 62/2003, de 30 de Dezembro e foi regulado pela Lei 687/2005, de 10 de Junho que modificou o *Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, aprovado pela Lei n.º 1775/2004, de 30 de Julho e que, posteriormente, foi alterada pela Lei n.º 35/2006, de 28 de Novembro.

Este regime pretendia aplicar o sistema de tributação dos não residentes aos sujeitos passivos, trabalhadores dependentes e membros de órgãos estatutários, que adquirissem a qualidade de residente em Espanha, durante o período de cinco anos. Para beneficiar do regime, o sujeito não pode ter tido residência fiscal em Espanha nos 10 anos anteriores à data da sua deslocação.

Até 2015 o regime tinha requisitos diferente dos que tem à data de hoje, nomeadamente:

- a) Que o contribuinte não tenha sido considerado residente em Espanha durante os 10 anos anteriores à sua data de deslocação,
- b) Que a deslocação para Espanha tenha como base um contrato de trabalho,
- c) Que a atividade do sujeito seja realizada em território espanhol,
- d) Que o trabalhador exerça a sua atividade numa empresa ou entidade que tenha a sua residência em Espanha ou num estabelecimento estável aí localizado de uma entidade não residente,

- e) Que os rendimentos auferidos pelo trabalhador, em resultado da dita relação labora, não sejam isentos de tributação, nos termos do *Impuesto sobre la Renta de no Residentes*,
- f) Que o rendimento anual do trabalhador não seja superior a 600 000,00 euros.

A partir de Janeiro de 2015, com a Lei n.º 26/2014, de 27 de Novembro, que veio alterar a Lei n.º 35/2006, de 28 de Novembro, houve alterações no regime⁹⁶. Deixou de se impor que:

- a) os trabalhadores dependentes exerçam a sua atividade em Espanha ou para uma entidade aí residente,
- b) os rendimentos auferidos em resultado do trabalho dependente não possam estar isentos de tributação,
- c) o rendimento anual não seja superior a 600 000,00 euros e
- d) o trabalhador dependente tenha celebrado um contrato de trabalho com uma empresa ou entidade que tenha a sua residência em Espanha ou num estabelecimento estável aí localizado de uma entidade não residente.

A par desta alteração de requisitos, deixaram de estar abrangidos pelo regime os desportistas profissionais e deixaram de estar previstas as isenções de que beneficiavam os não residentes à luz do *‘Impuesto sobre La Renta de no Residentes’*. Ficou ainda previsto que a totalidade dos rendimentos provenientes de trabalho dependente seriam auferidos em território espanhol e seriam, tal como acontece em Portugal, considerados aquando da determinação da taxa aplicável.

Em Espanha, à luz deste regime, os derivados de dividendos são tributados à taxa de 20%, os juros são tributados à taxa de 22% e os incrementos patrimoniais são tributados à taxa de 24%.

Com o fim da imposição do requisito do rendimento anual inferior a 600 000,00 euros, passou-se a tributar os rendimentos em duas taxas: os rendimentos anuais que não excedam aquele montante são tributados à taxa de 24% e os que o excedem são tributados à taxa de 47%.

⁹⁶ No entanto, os sujeitos passivos que comprovem a sua deslocação anterior a 1 de janeiro de 2015, podem beneficiar do regime anterior.

O regime espanhol é menos favorável do que o regime português, quer quanto às taxas de tributação previstas, quer quanto ao período de tempo de que os sujeitos passivos podem beneficiar do regime. Além disso, o regime não tem previsão de tributação especial quanto aos rendimentos de fonte estrangeira, ao contrário da isenção prevista em Portugal.

4.2. Suíça

O regime previsto na Suíça dirige-se, igualmente, às categorias de profissionais de elevado valor acrescentado. Para tal, esses profissionais têm que demonstrar ter residência permanente em território Suíço, sem que a tenham tido anteriormente.

Este regime é especialmente dirigido a quem pretenda estabelecer-se permanentemente na Suíça e que aufera rendimentos de fonte estrangeira, sem que existam elevados rendimentos de fonte suíça.

Para ser considerado residente temporário, o trabalhador tem que permanecer na Suíça durante um período mínimo de 30 dias, enquanto exerce a sua atividade profissional, ou durante um período mínimo de 90 dias caso não exerça nenhuma atividade profissional. Além disso, não pode ter exercido qualquer atividade em território Suíço nos 10 anos anteriores à sua deslocação e, a maioria dos Cantões, exige ainda que o sujeito tenha um rendimento mínimo tributável anual de 150 000,00 francos suíços ou que tenha um património líquido superior a 2 milhões de francos suíços.

Quanto à tributação, os residentes são tributados nos termos do regime geral e de acordo com o princípio da tributação universal dos rendimentos, independentemente de serem considerados residentes temporários ou não. No entanto, os rendimentos que tenham fonte estrangeira estão isentos de tributação, mas, como acontece em Portugal no método de isenção com progressividade, são considerados juntamente com os restantes rendimentos para determinar o rendimento tributável.

Cumpridos os requisitos, os sujeitos passivos adquirem o estatuto de ‘expatriados qualificados’, passando a beneficiar do *Fiscal Deal* até ao período máximo de cinco anos. Para tal, têm que fazer parte das consideradas atividades de valor acrescentado. O *Fiscal Deal* tem na sua base um acordo escrito entre o sujeito e o cantão onde este tem a sua

residência, estabelecendo-se o valor de imposto que este tem que pagar depois de tidas em consideração as despesas que este contrai com alimentação e alojamento. Verifica-se, assim, que este valor fixo de imposto não tem em conta o rendimento ou património do sujeito passivo beneficiário do regime, podendo este optar a qualquer momento pelo regime geral.

Se não for o caso de exercerem uma atividade de valor acrescentado, os sujeitos passivos, nacionais ou estrangeiros, podem beneficiar do regime sendo a tributação feita na base de *lump sum assessment*.

4.3. Holanda

O regime na Holanda denomina-se de *Special Tax Regime for Expatriates: the 30% ruling* e é dirigido a quem não tenha sido residente naquele país.

De acordo com este regime, quem for considerado residente temporário na Holanda pode beneficiar de uma tributação igual à dos residentes que sejam trabalhadores dependentes mas com uma dedução de 30% do seu rendimento tributável. Logo, apenas 70% dos rendimentos provenientes do trabalho dependente são objeto de tributação, aplicando-se também este regime aos rendimentos que o trabalhador obtenha de fonte estrangeira. Esta dedução pretende reembolsar o trabalhador pelas despesas que teve suportar por se deslocar ou exercer a sua atividade na Holanda.

Para obter o estatuto de residente temporário, e beneficiar assim do regime durante cinco anos, o sujeito estrangeiro tem que ter uma relação de trabalho temporária com uma sociedade ou organização internacional sem fins lucrativos com sede na Holanda e depende, portanto, do acordo escrito entre as duas partes em como se aceita a aplicação do regime em causa ficando o empregador responsável pelo pagamento de 30% do rendimento livre de tributação. Assim, o trabalhador tem que contrato de trabalho com uma entidade residente na Holanda ou com um estabelecimento estável que lá se localize de uma entidade que não seja residente, sem ter que permanecer ou exercer a sua atividade em território holandês.

Além disso, o trabalhador dependente tem que cumprir os seguintes requisitos: antes do contrato de trabalho que leva à sua deslocação, o trabalhador tinha que residir num país a pelo menos 150 km de distância da fronteira holandesa durante 18 dos 24 meses

anteriores ao início do trabalho, tem que auferir um salário mínimo anual que será fixado anualmente e tem que possuir um elevado nível de *know how* em setores que não estão largamente representados no mercado holandês.

Como se constata, e ao contrário do que acontece no regime português, não existe uma diferenciação de tratamento entre os rendimentos de fonte estrangeira e os rendimentos que tenha origem na Holanda. Para além disso, este regime tem um âmbito menos alargado do que o regime português pois só se aplica aos trabalhadores dependentes e a duração da aplicação do regime é também inferior. Este é o único regime que aqui se apresenta em que não se exige que o trabalhador seja residente no território do país de que apresente beneficiar do regime.

4.4. França

O regime adotado na França, denominado de Régime Spécial D'imposition des Impatriés, é, também ele, direcionado para os residentes temporários.

Para isso, os sujeitos estrangeiros têm que se deslocar para realizar uma atividade assalariada enquanto trabalhador dependente, independente⁹⁷ ou enquanto dirigente de uma empresa a favor de uma entidade francesa ou uma entidade estrangeira que tenha estabelecimento estável, sucursal ou escritório que nunca tenha tido ligação à França. Além disso, os sujeitos passivos não podem ter tido a sua residência fiscal em França nos últimos 5 anos anteriores à sua contratação, tal como acontece no regime português, passando a beneficiar do regime francês durante 8 anos e enquanto forem considerados residentes em território francês.

Quanto à tributação dos rendimentos destes sujeitos, estes podem optar entre duas opções:

- a) Beneficiar de uma isenção de 30% do seu rendimento obtido em território francês ou

⁹⁷ No caso dos trabalhadores independentes o regime torna-se menos simples: estes trabalhadores têm que estar englobados na lista de atividades legalmente previstas, que estas atividades representem um investimento de mais de 770 000,00€ e que contribuam de forma excepcional para a economia francesa.

b) Beneficiar de uma isenção total quanto ao suplemento salarial que o trabalhador recebe por se ter deslocado para França: o denominado *prime d'impatriation*.

No entanto, se o trabalhador tiver sido destacado para trabalhar em França por um empregador estrangeiro, não pode optar pela primeira opção.

Para os trabalhadores dependentes está ainda prevista a isenção do rendimento que este auferir pelos dias de trabalho fora do território francês no interesse exclusivo do seu empregador Francês.

Independentemente de todas as isenções de tributação previstas, o montante tributável que se apura após fazer a aplicação da isenção não pode ser inferior ao rendimento que um sujeito passivo auferir nas mesmas circunstâncias. A par desta exigência, não é permitido que o trabalhador veja metade do seu rendimento isento de tributação. Caso alguma destas situações se verifique, é acrescentada ao rendimento tributável o valor da diferença até se atingir ao limite mínimo exigido.

Em relação às restantes categorias de rendimento, nomeadamente juros e dividendos, ganhos de capital que tenha origem na venda de valores mobiliários, direitos de autor e royalties provenientes de um país com quem a França tenha celebrado uma CDT em que se inclua uma cláusula de assistência mútua relativa à cobrança de impostos, prevê-se uma isenção de 50% do valor.

5. Natureza Jurídica do RNH

Sucedem a seguinte questão: Será um regime dos RNH um benefício fiscal?

Segundo José Casalta Nabais, os benefícios fiscais, bem como as não sujeições tributárias, integram o conceito de desagravamentos fiscais⁹⁸. As não sujeições fiscais constituem delimitações negativas da incidência das normas tributárias, com carácter duradouro e estável. Por outro lado, e de acordo com o artigo 2.º n.º 1 do EBF, os benefícios fiscais são “as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos

⁹⁸ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 405.

extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.”. Acrescenta o n.º 2 que “São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior.”.

Ou seja, ao contrário das não sujeições tributárias, onde ‘há uma situação que a lei exclui da incidência do imposto’, nas isenções tributárias ‘há uma situação que a lei, num primeiro momento, integra na incidência e, num segundo momento, exceciona dessa mesma incidência’⁹⁹.

O regime do RNH caracteriza-se pelo afastamento das regras gerais de tributação que são aplicadas aos sujeitos passivos que residem em Portugal, atribuindo uma vantagem aos que de si beneficiam com vista a alcançar objetivos extrafiscais, económicos e sociais, de ordem superior¹⁰⁰.

Do exposto, conclui-se que os benefícios fiscais têm carácter excepcional e são concedidos pelo Estado apenas quando existe um interesse da comunidade que seja superior ao interesse de tributar: Interesse *extrafiscal*. Ou seja, para o regime dos RNH ser considerado um benefício fiscal tem que ser de carácter excepcional, estabelecendo um regime diferente do regime geral de tributação aplicado aos demais. De acordo com o *worldwide income principle*, os residentes em território português deveriam de ser tributados de acordo com o mesmo regime. No entanto, e como já foi explanado, os RNH são considerados residentes em Portugal e gozam de uma redução ou isenção de tributação em alguns dos seus rendimentos. Por isso, pode-se concluir que este regime é uma exceção à tributação regra que se aplica aos residentes em território nacional e que não cumprem os requisitos para que possam beneficiar do regime do RNH.

Se verificarmos o preâmbulo do Decreto-Lei 249/2009, de 23 de setembro, que introduziu o regime dos RNH, facilmente se constata que não se refere que as isenções previstas para este regime têm como finalidade eliminar a dupla tributação internacional. De facto, a referência é feita no sentido do regime pretender atrair mão de obra qualificada: “os instrumentos de política fiscal internacional do nosso país devam funcionar como factor de

⁹⁹ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 405.

¹⁰⁰ Cfr. LOUSA, Maria dos Prazeres, *Algumas considerações sobre o novo regime fiscal dos “residentes não habituais”*, ob. cit., p. 690.

atração da localização dos factores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português.”.

Por fim, é difícil fazer a avaliação do superior grau do interesse público. Se, por um lado, Portugal atrai residentes através da redução ou isenção de tributação, abdicando assim de receita fiscal, por outro lado atrai com isso mão de obra qualificada que aqui adquirem bens e investem os seus rendimentos. Dos fundamentos apresentados para a criação do regime transparecem interesses públicos efetivamente relevantes, como a captação de investimento.

Dúvidas não restam de o regime do RNH se insere no conjunto de benefícios fiscais previstos no ordenamento jurídico português¹⁰¹. No entanto, apesar de este não constar do EBF, não podem deixar de lhe ser aplicados todos os princípios gerais que dele constam, nomeadamente as regras quanto à sua constituição, interpretação, transmissão e extinção.

6. Apreciação legal do regime à luz do Direito Europeu

Portugal, como Estado Membro da União Europeia, tem a obrigação de cumprir as disposições constantes dos Tratados bem como os princípios gerais ou os que resultam da jurisprudência da EU, nomeadamente do TJUE.

O princípio do primado do direito comunitário assume aqui um relevante papel no sentido em que pressupõe que os Estados Membros acatem as normas e atos provenientes da UE e que os sobreponham às normas internas que não sejam no mesmo sentido¹⁰². Ademais, este princípio resulta ainda de argumentos que resultam da natureza específica da ordem jurídica tributária, pois esta tem uma ordem jurídica própria que se integra na ordem jurídica dos Estados membros e que se impõe a estas, e de argumentos que resultam das próprias exigências do ordenamento em que se considera que a força executiva do Direito

¹⁰¹ Neste sentido, v. . LOUSA, Maria dos Prazeres, *Algumas considerações sobre o novo regime fiscal dos “residentes não habituais”*, ob. cit., pp. 688 e 689-690.

¹⁰² Cfr. Acórdão Costa/Enel (Processo 6-64), de 15 de Julho de 1964, o acórdão Van Gend en Loos (Processo 26-62), de 5 de Fevereiro de 1963 ou acórdão Simmenthal (Processo 106/77), de 9 de Março de 1978.

Comunitário não pode ‘‘variar de um Estado para outro ao sabor das legislações internas ulteriores, sem por em perigo a realização das finalidades do Tratado’’¹⁰³.

Assim, o princípio do primado concretiza-se através da inaplicabilidade das disposições internas contrárias ao direito comunitário e no impedimento de novos normativos com esse sentido contrário.

Como já vimos anteriormente, do regime do RNH podem resultar situações de dupla tributação, surgindo assim problemas na procura da harmonização com as convenções para eliminar a dupla tributação internacional.

Dentro dos vários princípios basilares do direito da UE, cabe dar especial relevo, e tendo em conta o regime do RNH, ao princípio da não discriminação por estarmos perante um regime que não é proporcional nem favorável aos residentes em território português.

Refere o artigo 26.º n.º 1 e n.º 2 do TFUE, respetivamente, que ‘‘ A União adota as medidas destinadas a estabelecer o mercado interno ou a assegurar o seu funcionamento, em conformidade com as disposições pertinentes dos Tratados.’’ e que ‘‘ O mercado interno compreende um espaço sem fronteiras internas no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições dos Tratados.’’, sendo estas as quatro liberdades económicas que levaram à criação do regime jurídico comunitário.

Verifica-se, assim, que o regime do RNH contribui para a deslocalização de pessoas e serviços dentro da UE que preencham os requisitos necessários para poderem usufruir do regime. Esta deslocação acontece devido à falta de harmonização das legislações dos estados membros, existindo diferentes regimes jurídicos que se aplicam a situações comparáveis nas diversas jurisdições, possibilitando aos cidadãos que se desloquem em busca de regimes fiscais que lhes sejam mais favoráveis, em resultado de o regime em questão se englobar na fiscalidade direta e esta ser do domínio da competência exclusiva dos estados membros.

Face ao exposto, o regime do RNH foi alvo de várias críticas, em contraste com os princípios da UE de justa tributação e de não discriminação, pelos quais a legislação portuguesa se deveria guiar. Levantou-se a questão da natureza discriminatória do regime e

¹⁰³ Acórdão Costa/Enel.

se a finalidade que lhe estava adstrita estava efetivamente a ter resultados ou se isso teria tornado Portugal num paraíso fiscal para os pensionistas com origem estrangeira.

O direito fiscal europeu, para além de regular a matéria fiscal comunitária, regula também certos “aspectos dos impostos estaduais para os quais a Comunidade exige harmonização, o que forma o direito fiscal europeu interestadual”¹⁰⁴. Porém, nem em relação a todos os tipos de impostos essa regularização se processa da mesma maneira. No que diz respeito aos impostos indiretos, está previsto um poder expresso de harmonização decorrente dos artigos 112.º e 113.º do TFUE, sendo esta uma medida necessária “à implementação do projeto económico europeu do mercado interno”¹⁰⁵. No entanto, quanto aos impostos diretos, apenas se prevê a possibilidade geral de aproximação de legislações que interfiram como esse objetivo, nos termos dos artigos 114.º a 118.º do TFUE.

A referida harmonização está dependente de uma deliberação por unanimidade, prevista no artigo 115.º do TFUE. No entanto, e dada a importância que a tributação direta representa para a soberania fiscal, os Estados-Membros oferecem muita resistência aquando da deliberação, tornando-se muito difícil atingir a maioria exigida e assim criar *hard law* (integração positiva)¹⁰⁶. Assim, a harmonização tem sido contruída através da via jurisprudencial (integração negativa), “não existindo o apoio de um corpo de normas técnicas robusto e densificado, de fonte europeia, como nos impostos indiretos.”¹⁰⁷.

Nos termos dos artigos 3.º e 4.º do TFUE, a UE não tem competência legislativa exclusiva ou partilhada no que à política fiscal diz respeito, nem tem competência para desenvolver ações que se destinam a apoiar, coordenar ou complementar a ação dos Estados nessa política (artigo 6.º do TFUE)¹⁰⁸. A competência fiscal é uma matéria reservada e exclusiva dos estados membros, sendo estes livres de criar o seu sistema fiscal, desde que respeitem o direito comunitário¹⁰⁹. Por isso, e face ao exposto, os estados membros têm que

¹⁰⁴ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 115.

¹⁰⁵ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal – Teoria Geral*, ob. cit., p. 86.

¹⁰⁶ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho Europeu e ao Conselho, de 15 de janeiro de 2019, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2019:0008:FIN:PT:PDF>.

¹⁰⁷ RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia – Tributação Direta*, ob. cit., p. 19.

¹⁰⁸ SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal – Teoria Geral*, ob. cit., p. 86.

¹⁰⁹ V. MACHADO, Jónatas E. M., *Direito da União Europeia*, 3.ª Edição, Gestleg, 2018, pp. 32 e 117.

respeitar os princípios comunitários, nomeadamente o já referido princípio da não discriminação.

O TJUE pretende conciliar o direito fiscal nacional com as liberdades económicas previstas no direito comunitário, testando as normas internas dos Estados-Membros. Cabe verificar se, apesar de o regime do RNH potenciar a circulação e deslocação das pessoas dentro da UE, este não se materializa numa medida nacional discriminatória.

6.1. O princípio comunitário da não discriminação

Não obstante a discriminação ser transversal, aqui vamos apenas versar sobre a discriminação do ponto de vista comunitário, prevista no âmbito dos Tratados.

A formulação genérica do princípio da não discriminação, na sua vertente de discriminação direta, encontra-se prevista no artigo 18.º do TFUE: “No âmbito de aplicação dos Tratados, e sem prejuízo das suas disposições especiais, é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade.”, encontrando-se ainda concretizações especiais do princípio, como por exemplo nos artigos 45.º e 49.º do TFUE no que diz respeito a algumas liberdades económicas fundamentais. Na decorrência destes artigos, proíbe-se a legislação fiscal discriminatória¹¹⁰.

Quando não for de aplicar as disposições especiais, recorre-se à aplicação da formulação genérica do artigo 18.º. No campo da fiscalidade direta não existe uma norma específica de não discriminação, levando a que o TJUE recorra à imposição de limitações aos estados através das normas em sede de liberdades comunitárias e não por meio do artigo 18.º do TFUE¹¹¹.

O princípio da discriminação facilmente se confunde com o princípio da igualdade tributária. O TJUE refere que a discriminação consiste “em tratar de maneira diferente as

¹¹⁰ Cfr. MACHADO, Jónatas E.M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Manual de Direito Fiscal – perspectiva multinível*, 3.ª Edição, Almedina, 2019, p. 120.

¹¹¹ Ou seja, o TJUE a fundamentação da discriminação é feita com base na violação dos já referidos artigos 45º, 49º ou 56º do TFUE. Vide, *entre outros, os acórdãos* Avoir Fiscal (Processo C-270/83), de 28 de Janeiro de 1986, acórdão Biehl (Processo C-175/88), de 8 de Maio de 1990, e acórdão Schumacker (Processo C279-93), de 14 de Fevereiro de 1995.

situações que são idênticas, ou de maneira idêntica as situações que são diferentes”¹¹². Menciona ainda que o princípio da igualdade exige que situações comparáveis sejam tratadas de maneira idêntica e que situações objectivamente diferentes sejam tratadas de maneira distinta”. Não nos cabe, neste ponto, alargar o âmbito de diferenciação destes dois princípios. No entanto, cabe referir que uma situação de discriminação vai mais além do que uma situação de desigualdade, resultando num tratamento desfavorável, prejudicial e desvantajoso quanto a uma situação ou realidade idêntica a outra¹¹³.

Quanto à discriminação, esta pode desdobrar-se em várias classificações. O estudo das suas várias vertentes é importante porque nem todas são proibidas pelo direito europeu. De forma breve, podemos aqui abordar:

(1) Discriminação direta, que resulta expressamente da lei (como a discriminação em razão da nacionalidade, do artigo 18.º do TFUE) e discriminação indireta, que não resulta expressamente da lei mas produz o mesmo resultado (como a discriminação em razão da residência).

(2) Discriminação nacional, territorial e residual. A discriminação nacional tem por base a nacionalidade, podendo esta desmembrar-se em discriminação imprópria (que ocorre entre nacionais¹¹⁴) e discriminação própria (que ocorre entre nacionais e estrangeiros). A discriminação própria pode ainda desdobrar-se entre a discriminação simples (quando a discriminação é de estrangeiros face aos nacionais, ou seja, quanto a um grupo minoritário) e a discriminação inversa (quando são os nacionais a sofrer discriminação face aos estrangeiros, ou seja, quanto a um grupo maioritário). Quanto à discriminação territorial tem como elemento de conexão o território de residência, aplicando-se aqui as distinções referidas no âmbito na discriminação nacional. Por último, a discriminação residual é a que tem como elemento de conexão todos os outros que não sejam a nacionalidade ou a residência.

(3) Discriminação negativa e positiva. A primeira é o tipo de discriminação vista como desfavorável, enquanto que a segunda resulta num tratamento desigual mas não desfavorável.

¹¹² Acórdão Wagner/BALM (Processo 8/82), de 23 de Fevereiro de 1983.

¹¹³ Posição de LAUREANO, Abel, *Discriminação inversa na Comunidade Europeia (O desfavorecimento dos próprios nacionais na tributação indirecta)*, Quid Iuris, Lisboa, 1997, página 55.

¹¹⁴ A discriminação entre nacionais não é tutelada pelo direito europeu.

Face ao exposto, resultam situações não tuteladas pelo direito comunitário por estas se referirem a situações puramente internas, sendo de questionar o sentido dessa falta de tutela.

6.1.1. A discriminação e o regime do RNH: discriminação inversa

Será que o RNH é alvo de um tratamento desfavorável, prejudicial e desvantajoso de uma situação em relação a outra idêntica? É certo que o RNH é mais favorável e atrativo do que o regime geral aplicável aos residentes que não beneficiam dele, mesmo exercendo o mesmo tipo de atividade e estando em idênticas circunstâncias dos beneficiários deste regime. Mais questionável se torna quando um dos requisitos para se beneficiar do RNH é exatamente ser considerado residente em Portugal, pelos critérios gerais do artigo 16.º do CIRS, sendo por isso idênticos aos também residentes que não cumprem os restantes requisitos para ser considerado RNH. Ou seja, objetivamente são situações comparáveis estando a diferenciação no simples facto de estes terem sido ou não considerados residentes nos 5 anos anteriores.

Face ao exposto, podemos considerar estar perante um tratamento desfavorável quando comparável com outras situações idênticas e que penaliza os nacionais. Estamos, portanto, perante uma discriminação fiscal inversa que se traduz num “tratamento fiscal desfavorável, sem causa justificativa, de uma realidade em relação a outra, sendo ambas idênticas”¹¹⁵. Cabe, agora, averiguar se este tratamento diferenciado é considerado justificado de forma a excluir a sua ilegalidade, podendo ainda questionar-se a sua proporcionalidade. Se o TJUE concluir pela justificação e proporcionalidade da situação discriminatório, esta não é proibida¹¹⁶.

Quanto à questão da justificação desta diferenciação de tratamento, o acórdão do TJUE Lammers & Van Cleef¹¹⁷, considera que uma situação, ainda que discriminatória, é conforme às normas comunitárias se: (i) o objectivo a alcançar nessa diferenciação de

¹¹⁵ LAUREANO, Abel, *Discriminação inversa na Comunidade Europeia (O desfavorecimento dos próprios nacionais na tributação indirecta)*, ob. cit., p. 75.

¹¹⁶ v. RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia – Tributação Directa*, ob. cit., pp. 82-101.

¹¹⁷ Processo C-105/07, de 17 de janeiro de 2008.

tratamento for legítimo, compatível com o Tratado; (ii) se estiver justificado por razões imperiosas de interesse geral; (iii) se a sua aplicação for adequada para garantir a realização do objectivo perseguido; e (v) desde que se verifique o princípio da proporcionalidade (i.e., a diferenciação verificada não poderá exceder o estritamente necessário para atingir o fim).

Apesar do objetivo que está na origem da criação do regime do RNH, nomeadamente a atração de investimento e de profissionais com elevadas qualificações, estes não se podem considerar suficientes nem podem justificar a diferenciação de tratamento que se faz sentir entre sujeitos passivos em situações objetivamente iguais. Em consequência, o regime do RNH não é adequado nem proporcional¹¹⁸ para os fins a que foi adstrito, existindo um claro carácter discriminatório inerente à sua aplicação.

Quanto à proporcionalidade referida, cabe fazer ênfase ao princípio da proporcionalidade em sentido estrito pois parece que recai sobre os residentes que não podem beneficiar do regime do RNH uma ‘carga coactiva excessiva’, sendo estes que suportam a carga negativa das vantagens e do favorecimento excessivo que o regime oferece a quem dele beneficia. A desproporção verifica-se essencialmente nas taxas de tributação aplicáveis aos rendimentos das categorias A e B, no método da isenção previsto no regime do RNH que pretende eliminar a dupla tributação internacional e que se mostra mais favorável do que o método do crédito de imposto aplicável a quem não beneficia do regime e ainda no próprio período previsto para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime especial¹¹⁹.

Assim, é de concluir que o regime do RNH tem carácter discriminatório e não existe suporte suficiente que justifique a diferenciação de tratamento verificada.

6.1.2. A falta de proteção da discriminação inversa na UE

À primeira vista, e após o que já foi até aqui exposto, os residentes em Portugal estão protegidos pela lei comunitária, até porque, pelo princípio do primado do direito comunitário, os cidadãos dos estados membros estão protegidos pelos princípios vigentes na

¹¹⁸ Já anteriormente desmembrado nesta dissertação.

¹¹⁹ A desproporção do regime também se verifica quando se pondera o princípio da capacidade contributiva do RNH, que se abordará a posteriori.

ordem jurídica europeia. Face a isto, e dado que a ordem jurídica europeia proíbe a discriminação, o regime do RNH seria banido do sistema jurídico português por ser desconforme do direito europeu.

No entanto, e de acordo com orientações estabelecidas pela jurisprudência comunitária, o TJUE não é competente quando esteja perante *situações puramente internas*. Estas situações, por não terem conexão com a ordem jurídica comunitária, não lhes podem ser aplicadas as regras previstas nos Tratados. São assim situações “cujos elementos pertinentes se circunscrevem ao interior de um Estado membro, não comportando nenhum elemento para além de um quadro puramente nacional de modo a permitir a sua subsunção às situações sujeitas ao direito comunitário”¹²⁰.

O TJUE tem decidido no sentido de considerar que todas as situações discriminatórias são injustas e inconcebíveis dentro do território europeu. Logo, não faria sentido se permitisse que um estado membro, abrangido pela ordem jurídica comunitária, tivesse um regime discriminatório em relação aos seus residentes, deixando apenas que os não residentes possam ser abrangidos pela proteção oferecida pelos Tratados, nomeadamente da proibição da não discriminação, vedando essa proteção aos ditos ‘residentes nacionais’.

Na verdade, é precisamente isso que tem vindo a suceder, gerando discordância com esta posição, surgindo a possibilidade de se criar um novo enquadramento¹²¹.

A jurisprudência comunitária considera que os Tratados se aplicam às situações que impliquem a livre circulação de pessoas, como é o caso do regime do RNH, por excluir as situações puramente internas, tendo que se estar presente de uma atividade económica transfronteiriça¹²².

Para se aplicar as regras dos Tratados, e excluir assim as situações puramente internas, é necessário que exista conexão com o direito comunitário. Essa conexão verifica-

¹²⁰ CUNHA, Patricia Noiret, *A tributação directa na jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Coimbra Editora, 2006, pp. 118 e segs.

¹²¹ Por exemplo LAUREANO, Abel, *Discriminação Inversa na comunidade Europeia*, ob. cit., ou GARCIA, Daniela *Are there reasons to convert reverse discrimination into a prohibited measure?*, EC Tax Review, 2009- 4, páginas 179 e seguintes

¹²² Acórdão Werner, Processo C-112/91, de 26 de Janeiro de 1993, e Acórdão Asscher, Processo C-107/94, de 27 de junho de 1996.

se numa destas três situações¹²³: (1) a pessoa desfavorecida tem que ser nacionalidade diferente à do estado de acolhimento; (2) o nacional de um estado membro apresente um elemento de conexão comunitário ou (3) quando o domicílio ou o estabelecimento se localize num estado membro e o serviço prestado ou recebido é noutra estado membro.

Os residentes que não beneficiam do regime do RNH não se enquadram, à primeira vista, e segundo o TJUE, em nenhuma das três situações elencadas, não tendo por isso um elemento de conexão comunitário. Logo, e apesar de serem alvo de discriminação em relação ao RNH, não estão protegidos pelas normas e princípios previstos nos Tratados por se considerar que esta é uma situação puramente interna. Assim, a discriminação fiscal inversa é uma questão que apenas diz respeito aos nacionais, devendo ser regulada pelo direito interno¹²⁴.

No entanto, e se se tiver em conta a situação global do regime do RNH, podemos até considerar que existe um elemento de conexão comunitário, pelo que não se pode traduzir numa situação puramente interna. O residente que não beneficia do regime do RNH só é desfavorecido e discriminado porque existe um regime que se aplica a um sujeito que se desloca do estrangeiro para Portugal, para aqui se tornar residente e exercer a sua atividade profissional, beneficiando de um regime mais favorável em relação ao regime geral aqui aplicado. A própria finalidade da criação do regime sempre foi atrair pessoas estrangeiras para aqui exercerem atividades de elevado valor acrescentado, pelo que não faria sentido defender que não existe um elemento de conexão comunitário quando os alvos do regime estão efetivamente fora do território português e, por terem mais facilidade, são cidadãos da UE que são uso à liberdade de circulação de que gozam.

No entanto, mesmo que se entenda estarmos perante uma situação puramente interna, deve-se ainda mencionar o estatuto de cidadania europeia e a garantia dos direitos fundamentais da UE¹²⁵. A cidadania europeia resulta do artigo 20.º n.º1 do TFUE: “(...) É

¹²³ CUNHA, Patricia Noiret, *A tributação directa na jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, ob. cit., pp. 120 e 121.

¹²⁴ Neste sentido v. CUNHA, Patricia Noiret, *A Tributação Direta na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, ob. cit., p. 129 e Ac. Uecker e Jacquet, Processo C-64/96 e 65/96, de 5 de junho de 1997.

¹²⁵ Neste sentido v. GARCIA Daniela, *Are there reasons to convert reverse discrimination into a prohibited measure?*, EC Tax Review, 18, 4, 2009; Acórdão do TJUE Uecker e Jacquet; no mesmo sentido MATOS, Pedro Vidal, *Reverse discrimination and direct taxation*, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 44, 2010, pp. 55-56.

cidadão da união qualquer pessoa que tenha a nacionalidade de um Estado membro.(...)”. O n.º 2 prevê que “Os cidadãos da União gozam dos direitos e estão sujeitos aos deveres previstos nos Tratados”. Assim, os argumentos apontados pelo TJUE quanto às situações puramente internas deixam de ter fundamento, pois estas duas disposições normativas eliminam a necessidade de existir uma conexão comunitária para que se lhes seja aplicado o previsto nos Tratados.

Assim, todos os cidadãos europeus são iguais perante a lei comunitária e não pode haver lugar à discriminação. Se os RNH podem beneficiar da proteção dos Tratados em caso de tratamento desfavorável, também os residentes ditos ‘normais’, e cidadãos europeus, podem beneficiar dessa proteção. Se todos os cidadãos estão sujeitos às mesmas obrigações, também deveriam poder beneficiar das mesmas proteções. Permitir a discriminação inversa é permitir que se viole os direitos fundamentais dos cidadãos europeus e os princípios da ordem jurídica que são a base de um Estado de Direito.

Há, inclusive, casos em que o TJUE considerou, em matéria de tributação direta, que estava em causa um caso de discriminação inversa e julgou, afirmando que “os Estados-membros são obrigados (...) a respeitar o princípio do tratamento nacional dos nacionais dos outros Estados-Membros e dos seus próprios nacionais que fizeram uso das liberdades garantidas pelo Tratado”¹²⁶. Ou seja, os Estados-Membros gozam da liberdade para criar regimes discriminativos em relação aos seus cidadãos mas essa discriminação não pode comprometer o exercício dos direitos da EU¹²⁷.

A discriminação inversa enquadra-se no âmbito pessoal e material dos tratados e, por isso, deve ser declarado como desconforme ao direito europeu e banido da jurisdição portuguesa.

6.1.3. Metodologia do TJUE

¹²⁶ Ac. De Groot, 12 de dezembro de 2012, Processo C-385/00: em causa estava a perda de um benefício fiscal de um cidadão holandês, residente na Holanda, que tinha auferido rendimentos enquanto trabalhador no estrangeiro. A perda do benefício fiscal constituía perto dos 40% do seu rendimento global. O TJUE considerou que essa perda de benefício iria obstar à livre circulação de trabalhadores na UE.

¹²⁷ Neste sentido v. MATOS, Pedro Vidal, *Reverse discrimination and direct taxation*, *ob. cit.*, pp. 53-54.

O TJUE, face ao exposto, tem-se ajustado e assim seguido um procedimento lógico uniforme quando se propõe a analisar se certa questão se enquadra o princípio da não discriminação, desde que estejamos perante cidadãos dos estados membros.

Na sua análise, começa por verificar se a questão em causa se enquadra no âmbito das liberdades comunitárias ou se é uma situação puramente interna. Se não estiver perante uma situação puramente interna, ou seja, se a situação for abrangida pela competência do TJUE, este analisa se existem duas realidades objetivamente comparáveis¹²⁸, sob pena de excluir a sujeição às regras dos Tratados¹²⁹. Se for caso de existir duas situações comparáveis, passa-se à análise da existência de um tratamento que possa ser considerado discriminatório, de forma direta ou indireta. Por fim, sendo esse tratamento discriminatório, averigua-se se esse tratamento é justificado. Se for um tratamento justificado e proporcional, este é permitido.

Face ao exposto no ponto anterior, a primeira fase da análise do TJUE não deve existir por se considerar que as situações puramente internas são irrelevantes ou mesmo inexistentes, pois não tem que existir o exercício de uma liberdade comunitária para que se aplique a jurisdição do TJUE¹³⁰.

6.2. O Regime do RNH: Dumping fiscal?

No âmbito da análise a nível europeia, surge ainda a questão de o regime do RNH ser considerado uma forma de dumping fiscal.

A harmonização da tributação direta tem, ao longo dos anos, ganhado importância principalmente para combater a evasão e a elisão fiscais. A doutrina tem posicionado estes

¹²⁸ “a comparação concreta das situações é essencial para determinar se uma situação caracterizada por um tratamento diferente é ou não constitutiva de discriminação proibida pelo Tratado (...)”, CUNHA, Patrícia Noiret, *A Tributação Direta na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, ob. cit., p. 144.

¹²⁹ v. MACHADO, Jónatas E.M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Manual de Direito Fiscal – perspectiva multinível*, ob. cit., p. 126; CUNHA, Patrícia Noiret, *A Tributação Direta na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, ob. cit., p. 118.

¹³⁰ A existir a primeira fase de análise, esta seria unicamente para confirmar se estão perante um cidadão europeu.

conceitos no âmbito do planeamento fiscal extra legem¹³¹, definindo-os como métodos de redução da carga tributária, ou mesmo eliminação da relação jurídico fiscal que a gera, através de atos lícitos mas desconformes ao espírito e princípios orientadores, gerando resultados/benefícios/vantagens que o legislador não desejada ou previa.

Outra parte da doutrina opta por separar os conceitos consoante a sua licitude. Assim, e segundo alguns autores, a evasão fiscal compreende as condutas contrárias à letra da lei, à fuga ilícita aos impostos, situando-a enquanto fraude fiscal. Por outro lado, a elisão fiscal compreende as condutas lícitas mas que comportam um abuso na liberdade de planeamento e poupança fiscais, situando-a enquanto fraude à lei fiscal. Aqui, a elisão fiscal seria o planeamento extra legem¹³².

No entanto, qualquer que seja a terminologia defendida, a doutrina entende que se deve recusar tanto a violação direta da lei fiscal como se deve recusar o abuso da liberdade que é conferida ao sujeito passivo e que resulta em artífices e disfarces da realidade jurídica a fim de reduzir a carga tributária a que estariam sujeitos caso estes não existissem¹³³.

A fim de combater estes fenómenos que, por serem aparentemente legais, são de difícil controlo, as instituições europeias e internacionais têm reunido esforços. Um dos mecanismos de controlo que tem captado maior atenção é o tão conhecido BEPS, Base Erosion and Profit Shifting, criado pela OCDE e que sita a atenção nas pessoas coletivas. No entanto, os mecanismos destes esforços de controlo têm resultado em pouca eficácia de implementação da UE devido à falta de consenso do Conselho¹³⁴.

Quanto às pessoas singulares, às quais não foi dada relevância no BEPS, cabe fazer referência à Recomendação 2012/772/EU, de 6 de dezembro de 2012, dizendo respeito à dupla não tributação. A Recomendação visa aconselhar os Estados-Membros a não tributar um determinado rendimento apenas quando este for efetivamente tributado pelo outro

¹³¹ Por exemplo, COURINHA, Gustavo Lopes, *A cláusula geral anti-abuso no Direito Tributário, Contributos para a sua compreensão*, Coimbra, Almedina, 2004, pp. 15-16.

¹³² Por exemplo, v. MACHADO, Jónatas E.M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Manual de Direito Fiscal – perspectiva multinível*, ob. cit., p. 476.

¹³³ Sem prejuízo da liberdade de planeamento e poupança fiscal dos contribuintes. Cfr. MACHADO, Jónatas E.M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Manual de Direito Fiscal – perspectiva multinível*, ob. cit., p. 476.

¹³⁴ Tem sido recomendada a implementação de um sistema de maioria qualificada, com vista à harmonização das matérias fiscais. V. Parecer do Comité Económico e Social Europeu sobre «Um sistema fiscal favorável à concorrência leal e ao crescimento económico» (2017/C 434/03), disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017IE0528&from=LT>.

Estado-Membro contratante. Recomenda, assim, que se introduza nas Convenções a seguinte cláusula: “Nos casos em que a presente convenção previr que é tributável exclusivamente num dos Estados contratantes ou que pode ser tributado num dos Estados contratantes um elemento de rendimento, o outro Estado contratante pode não o tributar apenas se o referido elemento estiver sujeito a imposto no primeiro Estado contratante”. Aliada a esta cláusula, recomenda-se a não utilização do método de isenção enquanto mecanismo de combate à dupla tributação: “um elemento de rendimento deve ser considerado sujeito a imposto quando for tratado como tributável pela jurisdição em causa e não estiver isento de imposto, nem beneficiar de um crédito do imposto total ou de uma tributação à taxa zero.”.

As práticas supra mencionadas criam a erosão das bases tributárias e levam à redução no pagamento de impostos, afetando o mercado único europeu em consequência da ineficiência alocação de recursos. Além disso, poucas são as medidas que permitem que se evite a dupla não tributação pois, segundo a Comissão Europeia, esta engloba também os casos em que a carga tributária diminui no momento da transação transfronteiriça e não apenas quando se verifica uma total isenção de tributação.

Em conclusão, mesmo que se considere que o regime do RNH se caracteriza enquanto dumping fiscal, a UE não prevê de nenhum mecanismo ou regulamentação que vise regular estas situações. Assim, resta ao próprio direito interno garantir que o regime não é alvo de abusos por parte de quem dele beneficia.

7. Da admissibilidade do regime à luz do direito interno

Ao longo dos anos, os impostos foram ganhando peso e criando impacto na vida dos sujeitos passivos por estes verem o seu rendimento diretamente afetado. Por isso, tornou-se necessário criar um leque de princípios que limitassem o poder tributário do Estado, de forma a proteger os interesses dos contribuintes. Estes princípios vão, na sua vertente negativa, impor limites à soberania do Estado no âmbito fiscal e, na sua vertente positiva, garantir a sua concretização através da lei e da sua aplicação por parte das entidades

competentes: Administração e tribunais¹³⁵, considerando-se que existe uma verdadeira Constituição Tributária.

O sistema tributário é constituído por um conjunto de princípios que têm um papel fundamental na estrutura do ordenamento jurídico-tributário, protegendo os direitos e garantias dos contribuintes e estabelecendo limites ao legislador, com vista à estabilidade e segurança fiscal e à verdade e justiça. Portugal, enquanto Estado de Direito, tem a justiça por fim (conteúdo material) e a lei como meio (conteúdo formal).

Cabe, assim, verificar a compatibilidade do regime dos RNH aos princípios que poderão consigo colidir.

7.1. Princípio da Igualdade Tributária e a Capacidade Contributiva

Apesar de o TJUE entender que “as eventuais discriminações de que os nacionais de um Estado-Membro possam ser objeto à luz do direito desse Estado se enquadram no âmbito de aplicação deste, de modo que devem ser resolvidas no quadro do sistema jurídico interno do referido Estado”¹³⁶, entende que a intenção dos Estados-Membros não passa pela discriminação dos seus nacionais e que, por isso, não se coloca em hipótese o fenómeno da discriminação inversa enquanto problema intencional. Apesar de o princípio da igualdade se encontrar constitucionalmente previsto, os tribunais nacionais não têm meios ou intenção de eliminar a discriminação inversa que se verifica aquando da aplicação do RNH.

O princípio da igualdade tributária não se encontra especificamente previsto na Constituição da República Portuguesa (CRP), resultando implicitamente do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP e artigo 8.º da LGT, que prevê o seu âmbito de aplicação aos benefícios fiscais.

Do artigo 103.º e 104.º da CRP extrai-se que o sistema fiscal e tributário está também inerente à justiça material, pelo que também ele se deve reger por este princípio, tal como todo o restante ordenamento. No entanto, por não existir uma previsão objetiva do

¹³⁵ SANCHES, J. L. Saldanha Sanches, *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito – Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 140*, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1985, pp. 310 – 313.

¹³⁶ Parecer do CESE 2017/C 434/03.

princípio da igualdade tributária, torna-se difícil traçar os critérios pelo que este princípio se deve efetivar porque este concretiza-se na generalidade e uniformidade dos impostos. Assim, todos os cidadãos têm a obrigação de pagamento de impostos de acordo com o mesmo critério.¹³⁷ O critério aqui em causa é a capacidade contributiva do sujeito passivo: “a igualdade tributária é preenchida pelo direito fundamental a contribuir de acordo com a capacidade económica de cada um”.¹³⁸

Deve-se tratar por igual o que é igual e por diferente o que é diferente. De acordo com este princípio, deve-se fazer um confronto entre as situações iguais e as situações diferenciadas. De uma perspetiva material, o legislador fiscal não pode discriminar ou igualar situações de forma arbitrária (dimensão negativa) ou impor um tratamento diferenciado quando este leve à promoção da igualdade e da justiça (dimensão positiva)¹³⁹.

De modo a aplicar a dimensão negativa, a doutrina recorre ao princípio da proibição do livre arbítrio¹⁴⁰, que não impede “a diferenciação de tratamento, mas apenas as discriminações arbitrárias, irrazoáveis, ou seja, as distinções de tratamento que não tenham justificação e fundamento material bastante”¹⁴¹, impondo-se “um mero limite negativo à liberdade de conformação do legislador, vendando-lhe o critério distintivo que negue radicalmente a justiça sem, por isso, lhe impor um critério justo”¹⁴².

A doutrina recorre à CRP para criar um critério justo de aplicação, nomeadamente aos seus artigos 103.º n.º 1 e 104.º n.º 1, visando basear o sistema fiscal na “repartição justa dos rendimentos e da riqueza” contribuindo para a “diminuição das desigualdades”, fazendo alusão ao critério da capacidade contributiva e ao critério da equivalência. Assim, o princípio da igualdade tributária deve materializar-se no critério da generalidade e no da uniformidade, tendo sempre em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo de forma não arbitrária.

¹³⁷ No mesmo sentido, NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, ob. cit., pp. 154-155.

¹³⁸ MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, in *Cadernos IDEFF*, n.º 6, Almedina, 2016. p. 30.

¹³⁹ RODRIGUES, Benjamim Silva, *Proporcionalidade e Progressividade no IRS*, in *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003, p. 862.

¹⁴⁰ CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa – Anotada*, 4ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp. 339 e ss.

¹⁴¹ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 572/15, de 4 de Maio, publicado no Diário da República n.º 227/2016, Série II de 2016-11-25.

¹⁴² VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, ob. cit., p. 249.

No entanto, apenas quanto aos impostos fiscais, que têm como finalidade a obtenção de receitas, se pode optar de entre um destes critérios. No que diz respeito aos impostos extrafiscais, que visam outras finalidades públicas, estes são orientados pelos objetivos específicos de cada um dos critérios¹⁴³, mas “fora destes parâmetros, o legislador/exactor financeiro poderá decidir balizar pelas funções do Estado. É aí que entra a extrafiscalidade, fora do campo da indisponibilidade própria do núcleo essencial da tributação, em terreno delimitado (...) pela disponibilidade própria das opções políticas de fundo, a serem tomadas pelo legislador”¹⁴⁴.

É necessário fazer uma articulação deste princípio com os restantes princípios do ordenamento jurídico e da CRP, não bastando as razões extrafiscais para ele não ter aplicação. Assim, o princípio da igualdade não proíbe que sejam estabelecidas distinções, proibindo as diferenças de tratamento que não sejam materialmente fundamentadas, segundo critérios constitucionalmente relevantes.

As considerações extrafiscais têm que estar dotadas de idoneidade para que se possa derrogar o princípio da igualdade tributária. Tem que se ponderar se a finalidade justifica a isenção “(...) ou se temos atribuição de regalias fiscais a grupos sociais mais influentes, desta ou daquela forma, por razões que são, económica e socialmente, ilegítimas”¹⁴⁵. A idoneidade deve ter na sua base o princípio da proporcionalidade¹⁴⁶ e, caso se verifique a proporcionalidade, já é justificável a limitação do princípio da igualdade tributária desde que esse seja o meio para a satisfação de outros interesses.

O princípio da proporcionalidade é composto por três subprincípios: (1) o princípio da adequação ou da conformidade, (2) o princípio da necessidade ou exigibilidade e (3) o princípio da proporcionalidade em sentido estrito. O primeiro pressupõe que o meio utilizado para se alcançar o interesse público seja apropriado à prossecução do seu fim. O segundo pressupõe que o contribuinte tenha o menor sacrifício possível através do meio menos

¹⁴³ COSTA, José Manuel M. Cardoso da, *Princípio Da Capacidade Contributiva no Constitucionalismo Português e na Jurisprudência do Tribunal Constitucional*, in *Boletim de Ciências Económicas*, Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, Vol. LVII, Tomo I, Coimbra, 2014, pp. 1159-1160.

¹⁴⁴ MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Política Fiscal: uma análise introdutória*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VII, n.º 3, Outono, 2014, p. 110.

¹⁴⁵ SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob. cit., p. 459.

¹⁴⁶ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, ob. cit., p. 251. Mais desenvolvimento em CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição, Almedina, 2018 e LEÃO, Anabela, *Notas sobre o princípio da proporcionalidade ou proibição do excesso*, in *Estudos em comemoração dos cinco anos da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Coimbra Editora, 2001, pp 999 e seguintes.

oneroso para obter o fim. O terceiro é considerado como a “justa medida” que deve ponderar as desvantagens do meio e as vantagens do fim, sempre com o objetivo de evitar “cargas coactivas excessivas”.

Ora, tal como foi explicado nos capítulos anteriores, o regime do RNH goza da aplicação de um benefício fiscal que varia entre a isenção de tributação e a aplicação de uma taxa proporcional de 20%, ao contrário do regime geral. Esta variação levanta questões constitucionais sobre a admissibilidade do regime dos RNH pois tem que se avaliar se a diferença de tratamento que lhes é aplicada é justificada pela necessidade de tornar mais atrativo o sistema fiscal português¹⁴⁷. Também os benefícios fiscais têm que respeitar certos limites no que respeita às suas características, âmbito e extensão. Verifica-se um “um limite constitucional à liberdade de conformação do legislador tributário, em matéria de benefícios fiscais”, devendo ter-se como base o princípio da proibição do excesso¹⁴⁸. Desta forma, a lei que restringe e derroga a capacidade contributiva deve ser adequada, necessária e proporcional¹⁴⁹.

Analisada a proporcionalidade, passemos à adequação exigida. A adequação aponta para a necessidade de a medida restritiva ser apropriada para a prossecução dos fins invocados pela lei (conformidade com os fins).¹⁵⁰ O diploma que criou o regime do RNH em 2009 estabelecia fins concretos que se pretendiam alcançar com o regime. No entanto, e sem tirar mérito às finalidades alcançadas no que às atividades de valor acrescentado diz respeito, quanto ao RNH pensionista considera-se que não se enquadram dentro da capacidade contributiva que se pretendia atrair e, por isso, não se adequa ao fim proposto com a criação do regime.

Passando para a necessidade, esta verifica-se quando não é possível optar por um meio eficaz menos coativo quanto aos direitos restringidos. Quanto a esta questão poderíamos discutir a inserção recente de uma norma menos vantajosa na tributação dos rendimentos da categoria H, deixando essa discussão para o futuro após se coletar dados

¹⁴⁷ MENDES, Marta Filipa Ramos, *O Novo Regime Fiscal do Residente Não Habitual (Análise à luz do Princípio da Não Discriminação no Direito Europeu)*, tese de mestrado em Direito no ramo de Ciências Jurídico-Económicas pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Disponível em: https://sigarra.up.pt/fdup/pt/pub_geral.pub_view?pi_pub_base_id=24847, p. 46.

¹⁴⁸ MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, ob. cit. p. 91.

¹⁴⁹ Neste sentido v. CANOTILHO, José Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, ob. cit., pp. 457.

¹⁵⁰ CANOTILHO, José Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, ob. cit., pp. 457.

específicos sobre os efeitos dessa alteração. No entanto, continua a ser razoável questionar se o regime do RNH não poderia meter menos em causa os princípios que aqui se mencionam.

No entanto, afirma Gomes Canotilho, segundo princípio da proporcionalidade em sentido estrito, uma lei restritiva mesmo adequada e necessária, pode ser inconstitucional, quando adote «cargas coativas» de direitos liberdades e garantias «desmedidas», «desajustadas», «excessivas» ou «desproporcionadas», em relação aos resultados obtidos”, sendo necessário fazer uma análise do regime numa ótica custo-benefício a fim de aferir da sua inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade tributária.

Enquanto benefício fiscal, o regime do RNH tem como consequência a perda de receitas fiscais, sendo esta esta perda considera uma despesa fiscal¹⁵¹ : ”a despesa fiscal, representa, em traços gerais, a totalidade das receitas tributárias a que o Estado renuncia, em nome de opções políticas assumidas”¹⁵². No entanto, se não existisse esta renuncia por parte do Estado, também deixaria de existir o facto gerador da tributação que este arrecada, pois sem o benefício fiscal o sujeito passivo nem chegaria a estabelecer residência em Portugal e, por isso, ficaria de fora do âmbito de abrangência da Administração Tributária.

Assim, estamos perante uma despesa fiscal imprópria, sendo este um “conceito agregado em que se ponderam os objetivos em face dos efeitos atingidos, o que do ponto de vista da eficiência evidencia situações para além da mera quebra do núcleo essencial da tributação (mais custos que benefícios).”¹⁵³.

Américo Brás Carlos realça que o RNH, por ser sujeito a uma tributação mais baixa, torna menos onerosa a sua contratação nos quadros empresariais, gerando a degradação da remuneração praticada em Portugal bem como a saída dos nacionais para o estrangeiro¹⁵⁴. Assim, o autor defende que o regime do RNH constitui uma violação do artigo 13.º da CRP pois discrimina os residentes em função da sua origem. Afirma que o benefício fiscal

¹⁵¹ Cfr. Artigo 2º n.º3 e 4 do EBF.

¹⁵² MARTINS, Guilherme Waldemar d’Oliveira, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, ob. cit., p. 51.

¹⁵³ MARTINS, Guilherme Waldemar d’Oliveira, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, ob. cit., p. 74.

¹⁵⁴ CARLOS, Américo Brás, *Contra o regime dos residentes não habituais*, in *Expresso*, 13 de dezembro de 2014, disponível em <http://www.pt.cision.com/cp2013/ClippingDetails.aspx?id=58297eb5-ad4e-40bc-8b8a-4c3822d19d61&analises=1>.

concedido aos residentes não habituais não tem na sua base razões de justiça material ou de solidariedade social.

No entanto, há quem defenda que a diferenciação de tratamento e a tributação mais favorável é fundamentada e razoável, baseando a sua posição no próprio DL que implementou o regime dos RNH. O regime foi criado com vista à “atração da localização dos factores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português”, procurando-se introduzir uma nova competitividade na economia portuguesa, baseando-se as características atrativas do território português e com base no estudo da implementação do regime noutros países¹⁵⁵. Com esta argumentação, justifica-se, assim, a falta de capacidade produtiva dos pensionistas com base na sua capacidade de consumo que potenciou igualmente a competitividade internacional da economia portuguesa.

O regime pretende criar condições para que as pessoas com elevados rendimentos se fixem em Portugal, atraindo figuras de alto relevo das áreas científicas culturais que acompanhem as carências nacionais.

Por outro lado, e apesar de todas as críticas que se possam apontar ao regime, a verdade é que, devido à capacidade económica dos indevidos que efetivamente desempenham atividades de alto valor acrescentado, os beneficiários do regime têm despesas, gerando assim receita para a economia portuguesa também nos consumos do seu dia a dia e respetivos impostos inerentes.

Torna-se difícil afirmar que há um efetivo e claro desequilíbrio entre os custos e os benefícios do regime que leve à sua inconstitucionalidade.

De modo a aumentar a capacidade produtiva e de iniciativa empresarial de Portugal, a política fiscal internacional portuguesa optou por atrair para cá os grandes contribuintes com elevada qualificação. Para isso, foi necessário criar um novo regime diferente do regime geral, que não seria tão atrativo para estes sujeitos, de modo a criar condições para que estes sujeitos com elevados rendimentos se fixassem em Portugal.

¹⁵⁵ Relatório do Ministério das Finanças e da Administração Pública que acompanhou a proposta de Orçamento do Estado para o ano de 2009, Outubro de 2009, Disponível em: <https://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/oe/2009/RelatorioOE2009.pdf>

A progressividade das taxas implementada em Portugal não contemplava um fator de atração destes sujeitos. Por isso, há quem considere justificada a criação do regime do RNH enquanto benefício fiscal, pois “os benefícios fiscais são medidas que *tutelam interesses superiores à tributação* (art. 2.º, n.º 1, do EBF) e cabe ao legislador decidir se a protecção fiscal de certos rendimentos [...] é, no respeito pelo quadro constitucional, de interesse público superior à tributação”¹⁵⁶, considerando que é necessário a sua criação a fim de acompanhar a competitividade fiscal, sendo este o meio menos oneroso para o fim em causa. Consideram ainda o regime proporcional pois, mesmo sendo oneroso, trará outros benefícios.

Assim, considera-se que o regime dos RNH não viola o princípio da igualdade tributária previsto constitucionalmente.

O princípio da capacidade contributiva corresponde à dimensão positiva do princípio acima explanado. Como tal, não vem expressamente consagrado na CRP, tendo essa consagração existido até à Constituição de 1838, no seu artigo 24.º: “Ninguém é isento de contribuir, em proporção de seus haveres, para as despesas do Estado”. Para além do artigo 13.º da CRP, o princípio da capacidade contributiva resulta igualmente dos artigos 103.º e 104.º da CRP.

No entanto, e se confrontarmos este princípio com o conceito de benefício fiscal, no qual o regime do RNH se insere, facilmente se conclui que estes não coexistem enquanto pares. Os benefícios fiscais em causa são caracterizados por desconsiderarem a posição socioeconómica dos sujeitos passivos quando criam um critério de tributação que é considerado admissível e que pretende tutelar interesses extrafiscais¹⁵⁷ entendidos como mais relevantes.

O princípio da capacidade contributiva tem como corolário o indício da capacidade económica do sujeito passivo para contribuir para as despesas públicas¹⁵⁸, não sendo indicador dessa capacidade a riqueza geral no contribuinte mas sim as reais manifestações

¹⁵⁶ Para mais desenvolvimentos, *vide* CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos – Teoria Geral*, 4.ª edição atualizada, Almedina, Coimbra, 2014, p. 154-156.

¹⁵⁷ Interesses extrafiscais que podem estar, inclusive, previstos constitucionalmente, como por exemplo o artigo 87.º da CRP.

¹⁵⁸ CAMPOS, Diogo Leite de Campos, CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Coimbra, Almedina, 1996, p. 181.

de riqueza que demonstrem a sua força económica como pressuposto normativo. Ou seja, tem que se ter em conta os recursos que ficam disponíveis na esfera do contribuinte após este sofrer os gastos pessoais e familiares¹⁵⁹.

Por isso, o princípio da capacidade contributiva é um pressuposto de tributação mas também atua como limite à mesma. A força económica é aferida de acordo com o rendimento do contribuinte e não de acordo com o património ou o consumo que aquele realiza¹⁶⁰. Sérgio Vasques refere que o elemento central do princípio da capacidade contributiva são os impostos pessoais sobre o rendimento¹⁶¹, isto é, é necessário fazer uma personalização do imposto e ter em consideração o rendimento e as necessidades do agregado familiar do contribuinte.

O rendimento é, então, o critério do imposto e a obrigação do imposto resulta do rendimento *global*, no sentido em que se tem que considerar todos os incrementos patrimoniais, e do rendimento *líquido*. O princípio da capacidade contributiva vai de encontro à teoria do rendimento-acrécimo, ou seja, o imposto vai abranger todo o poder de aquisição do sujeito passivo, considerando-se igualmente as receitas irregulares e ganhos fortuitos como manifestações de capacidade contributiva¹⁶². Assim, não se tem em consideração o modo de aquisição do rendimento mas unicamente as consequências dessa aquisição¹⁶³.¹⁶⁴

A aplicação desta teoria levaria à tributação sempre que existisse aumento de património, tributando-se assim ‘mais-valias latentes e não realizadas’, bem como de transmissões gratuitas e ainda a tributação de ‘ganhos ocasionais obtidos como resultado da alienação de bens do património pessoal do contribuinte’¹⁶⁵. Assim, o princípio da

¹⁵⁹ VASQUES, Sérgio, *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património*, in *Fiscalidade* n.º23, Julho Setembro, 2005, disponível em https://www.isg.pt/wpcontent/uploads/2021/02/23_2_svasques_cpacidadecontributiva_f23.pdf

¹⁶⁰ VASQUES, Sérgio, *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património*, ob. cit., p. 20.

¹⁶¹ Para mais desenvolvimentos sobre a capacidade contributiva, VASQUES, Sérgio, *Os impostos especiais de Consumo*, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 79 e ss.

¹⁶² Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 08216/14 de 05-02-2015.

¹⁶³ SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob. cit., p. 222.

¹⁶⁴ Daí serem considerados os rendimentos de fonte ilícita (artigo 1.º n.º 1 do CIRS e artigo 10.º da LGT). Cfr. LOURENÇO, Lúcio Augusto Pimentel, *A tributação de Factos Ilícitos em Portugal*, in *Jurismat*, n.º 3, Portimão, 2013, p. 293-309.

¹⁶⁵ SANCHES, J. L. Saldanha, *Conceito de Rendimento do IRS*, in *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 7/8, 2001, p. 35

capacidade contributiva adota a teoria do rendimento-acrécimo com estas exceções¹⁶⁶, excluídas estas categorias de rendimentos por motivos extrafiscais ou de ordem prática, que não devem ser consideradas aquando do englobamento previsto no artigo 81.º n.º 7 do CIRS. Ademais, no regime em estudo, se os rendimentos de fonte externa, isentos de tributação, fossem considerados aquando do momento de aferir a taxa de tributação, o benefício fiscal que se pretende obter seria esvaziado do seu objetivo.

Para além de se considerar o rendimento global, com as exceções elencadas, considera-se o rendimento líquido. O princípio do rendimento líquido considera que só este demonstra a capacidade económica do contribuinte, ao contrário do rendimento bruto, sendo necessário proceder, então, às deduções necessárias para se alcançar este rendimento: despesas de que resultam o incremento patrimonial e despesas do contribuinte e do seu agregado familiar a fim de garantir a sobrevivência condigna.

O princípio do rendimento líquido tem uma vertente objetiva e uma vertente subjetiva. A sua vertente objetiva prevê que se devem deduzir do rendimento total das despesas que o sujeito passivo teve que suportar de modo a obter o rendimento, se estes gastos forem considerados indispensáveis para a produção ou obtenção do rendimento, obtendo-se deste modo o rendimento líquido que demonstra a capacidade económica do contribuinte para o pagamento de impostos¹⁶⁷. Estas deduções são realizadas de acordo com cada uma das categorias de rendimentos e da sua natureza, estando elencadas nos artigos 25.º a 55.º do CIRS.

A vertente subjetiva do princípio do rendimento líquido considera encargos de saúde, educação, lares ou habitação que levam à perda da capacidade contributiva do sujeito passivo. Deve-se, por isso, deduzir à base tributável do contribuinte as despesas que este suporte e que sejam necessárias à sua sobrevivência e necessidades básicas¹⁶⁸, sendo estas

¹⁶⁶ VASQUES, Sérgio, *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património*, ob. cit.

¹⁶⁷ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 142/2004, de 10 de Março, proc. n.º 453/2003, publicado no diário da república n.º 92/2004, Série II de 2004-04-19, p. 6078.

¹⁶⁸ São consideradas necessidade básicas e elementares os encargos com a alimentação, habitação, vestuário, educação, entre outros: Máxima *primum vivere, deinde tributum solvere* NABAIS, José Casalta, *O Dever fundamental de pagar imposto – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Políticas na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, Almedina, Junho 1998, p. 522.

deduções pessoais ligadas à redução da capacidade contributiva que expressam a negativa capacidade contributiva e a personalização do imposto.

As deduções acima elencadas são impostas constitucionalmente, no âmbito da proteção da família, através do artigo 67.º n.º 2 alínea f) da CRP, pois o Estado deve “regular os impostos (...) de harmonia com os encargos fiscais”. Surgem, assim, as deduções à coleta dos artigos 78.º a 87.º, condicionando-se, assim, juridicamente os factos que demonstrem a efetiva capacidade contributiva do sujeito passivo¹⁶⁹, através da dedução à coleta de percentagens das despesas suportadas pelos contribuintes.

Quanto à aplicação do acima explanado em relação ao regime dos RNH, apenas se aplica a esta as deduções específicas. Ou seja, não são consideradas as despesas que dizem respeito às necessidades elementares do sujeito passivo. Questiona-se, assim, a constitucionalidade do regime dos RNH por existir uma desconsideração da vertente subjetiva do princípio do rendimento líquido¹⁷⁰.

Postas as referidas considerações, e após se apurar o rendimento global e líquido do contribuinte, este é sujeito a uma taxa de imposto. De acordo com o artigo 104.º da CRP, essa taxa tem que ser única, pressupondo que o rendimento é considerado na sua globalidade e, por isso, sujeito às mesmas taxas. A taxa de imposto é aferida de acordo com o valor do rendimento apurado e não com a sua qualidade, ou seja, a capacidade contributiva apenas admite “um imposto geral sobre os rendimentos, de base larga e taxas únicas”¹⁷¹.

A doutrina¹⁷² defende a aplicação de taxas progressivas, garantindo a igualdade de tratamento dos contribuintes e a igualdade de sacrifício. A capacidade contributiva tem o seu efeito prático no imposto proporcional, dado que os sujeitos passivos com menos força económica pagam menos imposto do que os têm maior força económica. Aplicando-se a

¹⁶⁹ A dedução à matéria coletável foi substituída pela técnica da dedução à coleta, ou crédito de imposto, através da Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro, OE para 1999, cfr, ANDRADE, Fernando António Portela Rocha de, *Benefícios Fiscais: A Consideração da Despesa do Contribuinte na Tributação Pessoal do Rendimento*, Tese de Doutoramento em Direito, na especialidade de Ciências Jurídico-Económicas, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014, p. 271, disponível em <https://estudogeral.sib.uc.pt/handle/10316/26661>.

¹⁷⁰ No entanto, essa desconsideração fica ultrapassada se o contribuinte optar pelo englobamento.

¹⁷¹ VASQUES, Sérgio, *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património*, ob. cit., p. 27.

¹⁷² Veja-se, entre outros, CUNHA, Paulo de Pitta e, *A Reforma Fiscal*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, 1989, Vol. II, p. 325, disponível em <http://www.oa.pt/upl/%7Bb4b462cb-6ef1-4213-a63e-08c4beab4297%7D.pdf>; DOURADO, Ana Paula, *Justiça e Redistribuição Financeira*, Ética e o Futuro da Democracia, Edições Colibri / SPF, 1998, p. 330, disponível em http://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/Etica-e-o-Futuro-da-Democracia.pdf.

mesma taxa a diferentes valores de rendimentos, o imposto será proporcionalmente variável¹⁷³. A progressividade é ainda fundamentada pelo princípio do Estado Social, garantindo a distribuição do imposto de acordo com a capacidade contributiva dos sujeitos passivos¹⁷⁴.

Nesta matéria, diferencia-se entre igualdade horizontal e a igualdade vertical. A igualdade horizontal pressupõe que os contribuintes que demonstrem ter igual força económica paguem o mesmo quantitativo de imposto e a igualdade vertical pressupõe que os contribuintes com diferente força económica e manifestações de riqueza paguem imposto de diferentes montantes.

Assim, considera-se que as taxas proporcionais que se aplicam aos rendimentos da categoria A e B não são violadoras do princípio da capacidade contributiva. Ademais, as razões extrafiscais já apontadas justificam a proporcionalidade das taxas em questão¹⁷⁵.

7.2. Princípio do Estado Social

Do artigo 103.º n.º 1 da CRP, pode-se retirar que a obtenção de receitas é a primordial finalidade do regime fiscal português. No entanto, o sistema fiscal tem que se reger pelo princípio do Estado Social¹⁷⁶.

Este princípio impõe que o Estado prossiga a sua atividade ou atuação de acordo com as funções e finalidades de conformação económica, social e cultural da sociedade. É um dos pilares da CRP pois prevê que o Estado tem a função de construir “uma sociedade livre, justa e solidária” (artigo 1.º da CRP) e “a realização da democracia económica, social e cultural” (artigo 1.º da CRP). Assim, de acordo com o artigo 103.º n.º 1 e artigo n.º 104.º n.ºs 1 e 4 da CRP, o sistema fiscal deve garantir a “repartição justa dos rendimentos e da riqueza”, visando “a diminuição das desigualdades” e alcançando a denominada “justiça

¹⁷³ VASQUES, Sérgio, *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património*, ob. cit., pp. 31-33.

¹⁷⁴ DOURADO, Ana Paula, *Justiça e Redistribuição Financeira*, ob. cit., p. 331.

¹⁷⁵ “pertence às forças governantes em cada época determinar, conforme o seu conceito de justiça, os termos e a medida dessa progressividade”, cfr. RIBEIRO, J. J. Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, p.346.

¹⁷⁶ Mais desenvolvimentos v. NABAIS, Casalta, *Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004.

social”. Estes normativos constitucionais aplicam-se também na orientação do sistema fiscal, pois de acordo com o artigo 81.º alínea b) da CRP, cabe ao Estado “Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal”.

Todos estes normativos constitucionais decorrem do princípio do Estado Social. O sistema e a política fiscais devem promover a igualdade e a solidariedade social, garantindo as necessidades da sociedade, pois “o Estado Social, [...], é um Estado Fiscal, *rectius* tributário, pois vive essencialmente dos impostos e de outras formas tributárias (contribuições, taxas, parafiscalidade) e não de receitas patrimoniais [...]. O sistema tributário permite ao Estado Social, não apenas obter receitas para o seu financiamento, mas igualmente, através das suas funções extra-financeiras, agir sobre a economia e a sociedade”¹⁷⁷. Sérgio Vasques refere ainda que “normas como o artigo 103.º, que comete ao sistema fiscal essa função redistributiva, ou como o artigo 104.º, que exige que do imposto sobre os rendimentos pessoais uma escala de taxas progressivas, deverão ser encaradas, não como projecção da capacidade contributiva, mas como projecção do princípio do Estado Social. Significa isto também que o legislador português não está obrigado a fazer do imposto sobre os rendimentos o centro do sistema fiscal apenas por razões de igualdade tributária mas também por razões de igualdade social.”¹⁷⁸. Além, além da obtenção de receita para o Estado, o sistema fiscal tem funções extrafiscais¹⁷⁹, sendo estes “princípios muito gerais que revelam uma preocupação acrescida com os fins económicos e sociais da tributação, nos quadros do Estado social”¹⁸⁰, sendo esta uma tarefa fundamental do Estado¹⁸¹.

¹⁷⁷ SANTOS, António Carlos dos, *Vida, Morte e Ressurreição do Estado Social?*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, A VI, n.º 1, Primavera 2013, p. 46.

¹⁷⁸ VASQUES, Sérgio, *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património*, ob. cit., nota de rodapé n.º 38, p. 33.

¹⁷⁹ O artigo 7.º n.ºs 1 e 2 da LGT reforça esse entendimento.

¹⁸⁰ CAMPOS, Diogo Leite de, *As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 67, Vol. I, Janeiro 2007, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>

¹⁸¹ Mais desenvolvimentos vide MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Vol. III, Tomo V, Coimbra Editora, 2014, pp. 7 – 45.

O sistema fiscal tem, assim, que promover os valores e direitos constitucionais, garantindo a dignidade humana dos sujeitos passivos que dispõem de baixos rendimentos, a promoção de condições de vida condignas e promovendo a redistribuição da riqueza, entre outros. “A Constituição confere uma unidade de sentido, de valor e de concordância prática ao sistema de direitos fundamentais. E ela repousa na dignidade da pessoa humana, ou seja, na concepção que faz da pessoa fundamento e fim da sociedade e do Estado.”¹⁸².

O sistema político e fiscal tem limites. Um desses limites é a proibição de tributação dos mínimos essenciais, de modo a garantir as condições de existência mínima. Casalta Nabais considera que esta limitação não resulta do princípio da capacidade contributiva pois este não responde à questão do montante dos mínimos existenciais pois estes são relativos e variam consoante o lugar, o tempo e o ‘‘grau de estadualidade social’’¹⁸³. O mínimo de existência vem previsto no artigo 70.º do CIRS, prevendo o seu n.º 1 que: ‘‘Da aplicação das taxas estabelecidas no artigo 68.º não pode resultar, para os titulares de rendimentos predominantemente originados em trabalho dependente, em atividades previstas na tabela aprovada no anexo à Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, com exceção do código 15, ou em pensões, a disponibilidade de um rendimento líquido de imposto inferior a 1,5 x 14 x (valor do IAS).’’¹⁸⁴.

Um outro limite do sistema fiscal prende-se com a desconsideração de alguns rendimentos e/ou património do contribuinte quando estes estejam alocados às suas necessidades de existência. Podemos dar como exemplo da desconsideração das mais-valias oriundas da transmissão onerosa de imóveis que tenham como destino a habitação própria e permanente do contribuinte ou do seu agregado familiar quando este seja afeto a reinvestimento (artigo 10.º n.º 5 alínea b)). De acordo com o artigo 65.º n.º1, este é um direito

¹⁸² MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Vol. II, Tomo IV, Coimbra Editora, 2014, pp. 219. No mesmo sentido, José Casalta Nabais, “*Da Sustentabilidade do Estado Fiscal*”, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho, Vol. IV, VV.AA., *Stvdia Ivridica* n.º 105, Ad honorem 6, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 2012, p.434 e ss.

¹⁸³ NABAIS, José Casalta, *O Dever fundamental de pagar imposto – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, ob. cit., p. 579.

¹⁸⁴ A constitucionalidade deve preceito é posta em causa dado que este não prevê o mínimo de existência a todas as categorias de rendimentos, devendo este ser transversal a todos os cidadãos e independentemente da categoria de rendimentos. Além disso, a capacidade contributiva afere-se de acordo com o valor do rendimento e não de acordo com a sua fonte.

fundamental de “habitação de dimensão adequada, em condições de higiene e conforto e que preserve a intimidade pessoal e a privacidade familiar”¹⁸⁵.

O legislador, aquando da criação do regime dos RNH para atrair os HNWI, criou a preceção de que estes indivíduos teriam os mínimos de existência assegurados pelos supostos elevados rendimentos que aqueles auferem, considerando, assim, que as deduções à coleta não seriam necessárias. No entanto, nem todos os RNH estão adstritos a rendimentos elevados, devido à abrangência de sujeitos que o regime pode abarcar. Assim, quando aos RNH, não há garantia das suas necessidades mínimas de existência. Logo, é de concluir que o cumprimento deste princípio não se verifica no regime dos RNH, salvo se estes optarem pelo englobamento disposto no artigo 70.º do CIRS.¹⁸⁶

O princípio do Estado Social pressupõe a aplicação das taxas de tributação progressivas, conduzindo à igualdade social e não à igualdade tributária, pela concretização do princípio da capacidade contributiva. Musgrave e Musgrave entendem que são as taxas progressivas que levam ao alcance dos objetivos extrafiscais conducentes à redistribuição. Para estes autores, esses objetivos são alcançados através da atribuição de subsídios a famílias com baixos rendimentos ou com a imposição de impostos progressivos aos bens consumidos pelos contribuintes com maiores rendimentos, por exemplo¹⁸⁷.

O Tribunal Constitucional também se pronunciou sobre o princípio da progressividade das taxas, salientando 3 pontos:

“1) O princípio do Estado Social ou de democracia económica, social e cultural com a expressão, desde logo, no artigo 2.º e, depois, no título dos direitos e deveres económicos, sociais e culturais e na parte da organização económica.

¹⁸⁵ José Casalta Nabais entende que seria mais acertado o tratamento em sede de IRS que fizesse integrar esse rendimento no rendimento global para, mais tarde, poder deduzir, a título de despesas pessoais, esse rendimento imputado, na medida em que é destinado à satisfação do direito à habitação, cfr. NABAIS, José Casalta, *O Dever fundamental de pagar imposto – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, ob. cit., p. 581.

¹⁸⁶ No entanto, a opção pelo englobamento obsta à real aplicação das taxas de tributação previstas no regime dos RNH, pois estes ficariam sujeitos às taxas gerais.

¹⁸⁷ MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy B., *Finanças Públicas teoria e prática*, Editora Campus, Editora da Universidade de São Paulo, Tradução de Carlos Alberto Primo Braga e revisão de Claudia Cunha Campos Eris, Rio de Janeiro, 1980, p. 11.

2) O objectivo do sistema fiscal, que não visa apenas a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas (finalidade principal) - artigo 103.º, n.º 1 da CRP;

3) a imposição constitucional da progressividade da tributação do rendimento pessoal e das sucessões e doações - artigo 104.º, n.º 1 e 3 da CRP¹⁸⁸.

Cabe, assim, fazer uma avaliação da constitucionalidade do regime dos RNH à luz do princípio do Estado Social, sendo este um regime que constitui um benefício fiscal de carácter temporário e excepcional.

O imposto progressivo é, como já dito, uma projecção do princípio do Estado Social e a sua derrogação só pode atender à apreciação de requisitos de proporcionalidade. Analisando o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, pretende-se avaliar a constitucionalidade das isenções e das taxas proporcionais aplicadas aos RNH.

Tendo em conta o objetivo da criação do regime dos RNH, as taxas progressivas não vão de encontro ao mesmo pois as taxas progressivas não são atrativas aos sujeitos que se pretende englobar pelo dito regime. Essa atração só se faz notar com a aplicação de uma taxa proporcional de 20%, a par do método da isenção já explanado. No entanto, pode-se entender que os objetivos extrafiscais que levaram à criação do regime são suficientes para justificar constitucionalmente a aplicação de taxas proporcionais. Gomes Canotilho e Vital Moreira são contra este entendimento defendendo que “os requisitos de unicidade e progressividade do imposto, sem exceções, retiram base constitucional às chamadas *taxas liberatórias* em relação a determinados rendimentos (por exemplo, rendimentos de capitais), para o efeito tributados separadamente, pois que no caso de o contribuinte só ser titular de tais rendimentos o imposto se torna proporcional e no caso de ele ter outros rendimentos o imposto deixa de ser único e torna-se comparativamente menos progressivo”¹⁸⁹.

7.3. Princípio da Confiança e da Segurança Jurídica

¹⁸⁸ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 48/84, publicado no Diário da República n.º 158, série II, 1984-07-10, Pág. 6094.

¹⁸⁹ CANOTILHO, J. J., Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa – Anotada*, ob. cit., p. 1099 a 1100.

Este princípio encontra-se estatuído no CRP, no seu artigo 2.º. O princípio fundamental da dignidade humana vem aliado ao princípio da confiança e da segurança jurídica pois proíbe que os cidadãos se tornem meros objetos do poder estatal. Por isso, a relação entre os cidadãos e o Estado tem que pressupor a confiança daqueles em relações às ações deste, calculando e prevendo a atuação das entidades públicas¹⁹⁰.

Este princípio ganha especial relevo no direito tributário, quer porque estamos num âmbito que representa uma diminuição coativa sobre o património do sujeito passivo, quer porque os entes públicos responsáveis pelas decisões neste âmbito projetam temporalmente os seus efeitos económicos¹⁹¹.

Portanto, cabe aferir da proibição da retroatividade dos normativos tributários, prevista no artigo 103.º n.º 3 da CRP. A retroatividade da lei verifica-se quando uma lei nova vai atuar sobre o passado e pretende regular factos e efeitos já produzidos na sua totalidade. Esta retroatividade tem diferentes graus consoante as perturbações que introduza na relação jurídico tributária já existente¹⁹², com base na completude do facto. Assim, a retroatividade pode ser própria¹⁹³, quando a nova lei se vai aplicar a factos tributários completamente formados, ou imprópria¹⁹⁴, quando a nova lei tem aplicação em factos ainda em formação.

A fim de aferir se o facto tributário está formado ou ainda em formação, importa fazer a distinção entre imposto periódico e imposto de obrigação única. O imposto periódico¹⁹⁵ diz respeito ao imposto que se reporta a um determinado período de tempo, renovando-se automaticamente se a situação objeto de tributação se mantiver. O imposto de obrigação única¹⁹⁶ tem carácter isolado e efetivam-se com a ocorrência dos factos isolados sobre que incidem.

¹⁹⁰ NOVAIS, António Jorge Pina dos Reis, *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*, Coimbra Editora, Junho 2003, p. 816.

¹⁹¹ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, ob. cit., p. 290.

¹⁹² SANCHES, J. L. Sandanha, *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito – Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário*, ob. cit., p. 327.

¹⁹³ Também denominada de autêntica ou forte. Nas palavras de J. L. Sandanha Sanches, *ibidem*, p. 333., também denominada de retroconexão.

¹⁹⁴ Também denominada de inautêntica ou fraca.

¹⁹⁵ Temos como exemplo o IRS e o IRC.

¹⁹⁶ Temos como exemplo o IMT e o IS.

O Tribunal Constitucional defende a proibição da retroatividade prevista no artigo 103.º n.º 3 da CRP, apenas se aplica em relação à retroatividade autêntica¹⁹⁷. Quanto à retroatividade inautêntica, esta está sujeita ao princípio da confiança que decorre do princípio do Estado de Direito. Assim, a sua constitucionalidade, e conseqüente violação do princípio da segurança jurídica, só está verificada quando (1) o Estado, ou o legislador, tenha criado ao sujeito passivo expectativas de continuidade (2) legítimas, justificadas e fundadas, (3) que estes tenham atuado com base nessa expectativa e (4) que não existam razões de interesse público que justifiquem a não continuidade do facto que gerou a expectativa.

De forma a mitigar as questões de retroatividade, o legislador prevê, no artigo 12.º n.º 2 da LGT, que, caso o facto seja de formação sucessiva, a nova lei apenas se aplica a partir da data da sua entrada em vigor. No entanto, cabe referir que a LGT não é uma lei constitucional nem uma lei reforçada, fixando apenas os princípios e as matérias do sistema tributário, sobrepondo-se apenas às leis ordinárias.

Um exemplo da retroatividade inautêntica é o próprio regime do RNH, um regime jurídico mais favorável. Aquando da sua publicação, este retroagiu à data de 1 de janeiro de 2009. Entende-se que a proibição da retroatividade das leis fiscais não se aplica às leis fiscais favoráveis. Assim, não se pode decretar a inconstitucionalidade do regime do RNH com base neste argumento por se tratar de uma retroatividade inautêntica pois a proibição da retroatividade ‘tem como propósito essencial proteger as expectativas legítimas dos contribuintes contra alterações da lei que de modo inesperado venham agravar a sua carga fiscal, não se verificando uma verdadeira lesão dessas expectativas em caso de desagravamento’¹⁹⁸.

A par da retroatividade, podemos referir a retrospectividade. Esta acontece quando uma nova lei lesa expectativas criadas no passado. Como exemplo, e relevante para o estudo em causa, temos a eliminação de benefícios fiscais¹⁹⁹. O legislador não pode retirar ao contribuinte benefícios fiscais se isso acarretar uma lesão grave das suas expectativas, mesmo que seja de considerar que o contribuinte não pode acreditar que esse benefício será eterno. Assim, prevê-se no artigo 11.º n.º 1 do EBF que ‘As normas que alterem benefícios

¹⁹⁷ Como por exemplo, o Acórdão n.º 399/10, de 26-11, proc. n.º 523 e 524/10, publicado no Diário da República n.º 230, II série.

¹⁹⁸ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, ob. cit., p. 296.

¹⁹⁹ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, ob. cit., p. 298.

fiscais convencionais, condicionados ou temporários, não são aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respectivo, em tudo que os prejudique, salvo quando a lei dispuser em contrário.’’, protegendo-se dessa forma o sujeito passivo. Assim, e de acordo com o princípio da confiança, o RNH mantém na sua titularidade os benefícios fiscais pelo tempo porque que estes foram concedidos, mesmo que extintos ou suprimidos.

A Portaria prevista no artigo 72.º n.º 6 e no artigo 81.º n.º 4 do CIRS foi publicada em janeiro de 2010. Por isso, o regime do RNH só tem aplicação plena a partir desse ano²⁰⁰. Como seria de prever, houve sujeitos passivos que se viram excluídos da aplicação do regime, frustrando-se expectativas que tinham sido criadas quanto à aplicação do regime ao ano de 2009. Assim, o Tribunal Constitucional pronunciou-se quanto à aplicação retroativa do regime usando como argumentos: (1) A criação de expectativas do Estado no RNH, (2) essas expectativas têm que ser legítimas e (3) justificadas e com fundamento, tendo os contribuintes que ter guiado a sua vida com base nessas expectativas e alterado a sua residência fiscal para território português e (4) a não aplicação do regime em 2009 não pode ter como justificação razões de interesse público. Na verdade, a única justificação para a não aplicação do regime foi a mera inércia do Estado violando-se o princípio da segurança jurídica porque se viram frustradas expectativas constitucionalmente tuteladas.

Também a existência da residência fiscal parcial veio trazer possíveis situações de frustração das expectativas dos possíveis beneficiários do regime do RNH. Situações há em que, apesar de o contribuinte não ter sido considerado residência em Portugal nos últimos cinco anos, não pode beneficiar do regime. As restantes exigências para ser considerado RNH demonstram que o regime não se adaptou à possibilidade da residência parcial e, por isso, os sujeitos passivos que poderiam ser considerados RNH veem o seu direito de requerer o estatuto como extemporâneo, no ano em que passa a ser considerado residente.

²⁰⁰ LOUSA, Maria dos Prazeres, *Algumas considerações sobre o novo regime fiscal dos “residentes não habituais”*, ob. cit., p. 687.

Conclusão

O regime do presente estudo surgiu no contexto de uma reforma da política fiscal portuguesa pois, no numa economia globalizada e num mercado comum em que estamos inseridos, o papel da fiscalidade torna-se primordial. Assim, a par de Portugal, vários foram os países que se mobilizaram a fim de criar condições fiscalmente mais favoráveis que levassem à captura de investimento e de sujeitos estrangeiros com elevadas qualificações.

O regime do residente não habitual contribuiu para o crescimento económico de Portugal. Porém, não deixou de ser alvo de críticas, principalmente no que diz respeito ao tratamento que este oferece aos residentes não habituais em comparação com os residentes do regime geral.

Quando à aplicação do regime, torna-se bastante claro o destaque dado ao conceito de residência, mostrando-se desde logo uma possível incompatibilidade do regime com o conceito de residência parcial que se introduziu no ordenamento jurídico português. Pode-se considerar que não existe uma plena adaptação do regime às formas de aquisição de residência na legislação portuguesa.

No que diz respeito à tributação dos residentes não habituais, dúvidas não restam de que estes têm acesso a taxas muito mais favoráveis do que os residentes ‘normais’, para além do método de isenção que lhes é aplicável. Quanto ao método de isenção, muitas críticas se fizeram em respeito à isenção dos pensionistas, que muitas vezes levaria a situações de dupla não tributação dos rendimentos da categoria H. Assim, substituiu-se esta isenção pela tributação desses rendimentos à taxa de 10%, permitindo que os ânimos de acalmassem quanto a esta questão. No entanto, esta alteração não foi suficiente para que as críticas desaparecessem no seu todo pois, comparada com a tributação das restantes categorias de rendimentos, a categoria H continua a gozar de uma tributação manifestamente mais favorável.

Não descurando todas as críticas que nesta matéria surgem, não podemos deixar de ter em consideração que, apenas da isenção ou das taxas de tributação reduzidas que lhes são aplicadas, os residentes não habituais não deixam de contribuir para a economia portuguesa, muito devido às suas capacidades económicas e ao investimento que daí advém.

A nível europeu, o problema está centrado na total separação de políticas fiscais. A falta de harmonização dos sistemas fiscais dos diferentes Estados leva a que existam várias tributações e, conseqüentemente, a uma desigualdade de tratamento.

As CDT desempenham um papel fulcral dado estarmos perante um regime que pretende tributar sujeitos passivos que se deslocam de países estrangeiros, sendo essencial regular as relações entre os Estados nesta matéria, nomeadamente impondo limites no poder de tributação dos Estados contratantes. Assim, foi necessário estabelecer os elementos de conexão para efeitos de tributação que, no caso em questão, se fixam na fonte do rendimento e na residência dos sujeitos (princípio da fonte e princípio da residência, respetivamente). Apesar de se considerar que a residência prevalece aquando da tributação dos rendimentos, podem surgir situações de dupla tributação internacional. Nestes casos tem que se aferir qual é o Estado de residência, levando à aplicação dos critérios do artigo 4.º do MOCDE.

As características do regime e as razões extrafiscais, enumeradas ao longo da presente dissertação, que levaram à sua criação, levam à sua qualificação enquanto benefício fiscal, pois estão verificados todos os requisitos para que assim o seja.

Como não podia deixar de ser, fez-se uma apreciação legal do regime à luz do Direito Europeu. Nesta análise, concluiu-se que o regime do RNH tem carácter inversamente discriminatório e que o TJUE afasta da sua competência estas situações por as considerar puramente internas. No entanto, não se pode conceber como é que os sujeitos desfavorecidos não são protegidos face a um regime discriminatório por se considerar que não existe nenhum elemento de conexão com o Direito Europeu. Assim, chama-se à colação vários argumentos que suportam um novo enquadramento jurídico das situações de discriminação inversa, como o Estatuto de Cidadania Europeia e a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, estabelecendo-se a igualdade dos cidadãos europeus e o seu direito de proteção através das normas dos Tratados. O TJUE deve apenas ter em consideração, aquando da avaliação da situação de discriminação inversa, se estão em causa cidadãos europeus e não se existe um elemento de conexão com o Direito Europeu.

Realizou-se ainda uma análise da admissibilidade do regime à luz dos princípios constitucionalmente tutelados e que para aqui relevam: Princípio da igualdade tributária, princípio da capacidade contributiva, princípio do Estado Social e princípio da Segurança Jurídica. Apesar de existirem variadas críticas ao regime no que toca a esta análise e que levam a questionar a sua constitucionalidade, após um confronto do regime com os vários princípios considera-se que o regime do RNH é conforme os mesmos. As considerações, interpretações e conclusões expostas facilitam e contribuem para que haja harmonização do regime do RNH com os princípios constitucionais de índole fiscal.

O regime do RNH gera problemas e questões que ficam à margem das medidas fiscais da União Europeia. Além disso, os benefícios que estes regimes trazem aos Estados apenas se têm verificado a curto prazo mas, a longo prazo, tem gerado a perda de receitas fiscais em prejuízo de investimentos públicos e do financiamento de serviços públicos considerados essenciais, sendo um impacto negativo no crescimento económico.

A criação de regimes fiscais mais favoráveis é um ciclo vicioso. Quando um Estado cria um regime destes, cria automaticamente uma corrente que leva a que os restantes Estados criam regimes idênticos. Este fenómeno, que cria benefícios fiscais para determinados sujeitos passivos, gera nos restantes um aumento do peso da carga fiscal sem considerar que estes têm mais ou menos capacidade contributiva do que aqueles.

Ainda que o regime do RNH não padeça de nenhum vício de inconstitucionalidade, não deixa de criar indignação tendo em consideração que Portugal é um dos países da UE que tem as taxas de tributação mais elevadas. Numa análise comparativa, o regime do RNH apresenta-se como extremamente competitivo devido às suas características: a não exigência de um contrato de trabalho, os 10 anos para beneficiar do regime, as taxas e a sua aplicação a trabalhadores independentes, dependentes e a pensionistas.

Deste modo, questões se levantam sobre a efetiva admissibilidade do regime, quer a nível interno quer a nível europeu, mesmo depois de analisadas as razões extrafiscais que levaram à sua criação. Assim, tudo levaria a recomendar uma revisão geral do regime, com o intuito de lhe serem introduzidos os aperfeiçoamentos revelados necessários, incluindo uma clarificação dos objetivos extrafiscais que com o mesmo se pretendem alcançar em ordem a configurar adequadamente as medidas de desagravamento mais apropriadas e a limitar,

tanto quanto possível, as colisões com o princípio da equidade”²⁰¹.

²⁰¹ LOUSA, Maria dos Prazeres, *Algumas considerações sobre o novo regime fiscal dos “residentes não habituais”*, ob. cit., p. 698.

Bibliografia

AMORIM, José de Campos e MENDES, Valter Nuno Dias, *As vantagens do regime fiscal do residente não habitual*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 8, 3, 2015.

AMORIM, José de Campos e MENDES, Valter Nuno Dias, *O regime fiscal do residente não habitual em Portugal e a sua comparação com outros países*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 9, 1, 2016.

ANDRADE, Fernando António Portela Rocha de, *Benefícios Fiscais: A Consideração da Despesa do Contribuinte na Tributação Pessoal do Rendimento*, Tese de Doutoramento em Direito, na especialidade de Ciências Jurídico-Económicas, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014.

BORGES, Ricardo da Palma e SOUSA, Pedro Ribeiro de, *O novo regime fiscal dos residentes não habituais*, in *Fiscalidade*, n.º 40, Outubro-Dezembro, 2009.

BULCÃO, Gonçalo PIRES, José Maria Fernandes VIDAL, José Ramos e MENEZES, Maria João, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Lisboa, Julho 2015.

CAMPOS, Diogo Leite de, CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Coimbra, Almedina, 1996.

CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 3.ª edição, Vislis Editores, 2003.

CAMPOS, Diogo Leite de, *As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 67, Vol. I, Janeiro 2007, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>.

CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa – Anotada*, 4ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

CANOTILHO, José Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição, Almedina, 2018.

CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos – Teoria Geral*, 4.^a edição atualizada, Almedina, Coimbra, 2014.

CARLOS, Américo Fernando Brás, *Contra o regime dos residentes não habituais*, in *Expresso*, 13 de Dezembro de 2014, pp. 34 – 35. Disponível em: <http://www.pt.cision.com/cp2013/ClippingDetails.aspx?id=58297eb5-ad4e-40bc-8b8a-4c3822d19d61&analises=1>.

COSTA, José Manuel M. Cardoso da, *Princípio Da Capacidade Contributiva no Constitucionalismo Português e na Jurisprudência do Tribunal Constitucional*, in *Boletim de Ciências Económicas*, Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, Vol. LVII, Tomo I, Coimbra, 2014.

COURINHA, Gustavo Lopes, *A cláusula geral anti-abuso no Direito Tributário, Contributos para a sua compreensão*, Coimbra, Almedina, 2004.

COURINHA, Gustavo Lopes, *A Residência no Direito Internacional Fiscal - Do Abuso Subjectivo de Convenções*, Almedina, Coimbra, 2015.

CUNHA, Paulo de Pitta, *A Reforma Fiscal*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Vol. II, 1989, pp. 315 – 328, disponível em: <http://www.oa.pt/upl/%7Bb4b462cb-6ef1-4213-a63e-08c4beab4297%7D.pdf>.

CUNHA, Patricia Noiret, *A tributação directa na jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Coimbra Editora, 2006.

DOURADO, Ana Paula, *Justiça e Redistribuição Financeira, Ética e o Futuro da Democracia*, Edições Colibri / SPF, 1998, disponível em https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/Etica-e-o-Futuro-da-Democracia.pdf.

FAUSTINO, Manuel, *Os Residentes no Imposto Sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 424, Julho-Dezembro, 2009.

FERREIRA, Célia Santos, *A interpretação dos tratados contra a dupla tributação*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 2014.

LANG, Michael, PISTONE, Pasquale, SCHUCH, Josef e STARINGER, Claus (Eds), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 4.^a Edição, Linde, 2015.

LAUREANO, Abel, *Discriminação inversa na Comunidade Europeia (O desfavorecimento dos próprios nacionais na tributação indirecta)*, Quid Iuris, Lisboa, 1997.

LEÃO, Anabela, *Notas sobre o princípio da proporcionalidade ou proibição do excesso*, in *Estudos em comemoração dos cinco anos da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Coimbra Editora, 2001.

LOURENÇO, Lúcio Augusto Pimentel, *A tributação de Factos Ilícitos em Portugal*, in *Jurismat*, n.º 3, Portimão, 2013.

LOUSA, Maria dos Prazeres, *Algumas considerações sobre o novo regime fiscal dos “residentes não habituais”*, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches* (org. Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama), Volume V, 1.ª Edição, Coimbra Editora, 2011.

MACHADO, Jónatas E. M., *Direito da União Europeia*, 3.ª Edição, Gestlegal, 2018.

MACHADO, Jónatas E.M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Manual de Direito Fiscal – perspectiva multinível*, 3.ª Edição, Almedina, 2019.

MARCHGRABER, Christoph, *Double (Non-)Taxation and EU Law*, Kluwer Law International, 2018.

MARTINS, Guilherme Waldemar d’Oliveira, *Política Fiscal: uma análise introdutória*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VII, n.º 3, Outono, Almedina, 2014.

MARTINS, Guilherme Waldemar d’Oliveira, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, in *Cadernos IDEFF*, n.º 6, Almedina, 2016

MATOS, Pedro Vidal, *Reverse discrimination and direct taxation*, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 44, 2010.

MENDES, Marta Filipa Ramos, *O Novo Regime Fiscal do Residente Não Habitual (Análise à luz do Princípio da Não Discriminação no Direito Europeu)*, tese de mestrado em Direito no ramo de Ciências Jurídico-Económicas pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2011. Disponível em: https://sigarra.up.pt/fdup/pt/pub_geral.pub_view?pi_pub_base_id=24847.

- MESQUITA, Raquel, *Portugal o novo “paraíso fiscal” para os estrangeiros – regime fiscal dos residentes não habituais e os golden visas*, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2014.
- MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Vol. II, Tomo IV, Coimbra Editora, 2014.
- MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Vol. III, Tomo V, Coimbra Editora, 2014.
- MORAIS, Rui Duarte, *Os impostos no Século XXI*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.
- MORAIS, Rui Duarte, *Dupla Tributação Internacional em IRS*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 1, 2008.
- MORAIS, Rui Duarte, *Convenções sobre Dupla Tributação: de novo em diálogo com a jurisprudência*, in *Cadernos de Justiça Tributária*, 1, 2013.
- MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2014.
- MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy B., *Finanças Públicas teoria e prática*, Editora Campus, Editora da Universidade de São Paulo, Tradução de Carlos Alberto Primo Braga e revisão de Claudia Cunha Campos Eris, Rio de Janeiro, 1980.
- NABAIS, José Casalta, *O Dever fundamental de pagar imposto – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Políticas na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, Almedina, Junho 1998.
- NABAIS, José Casalta / SILVA, Suzana Tavares da, *O Estado pós-moderno e a figura dos tributos*, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, (org. Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama), Vol. III, Coimbra Editora, Setembro de 2001.
- NABAIS, Casalta, *Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004.
- NABAIS, José Casalta, *Da Sustentabilidade do Estado Fiscal*, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho*, Vol. IV, VV.AA., Studia Iuridica n.º 105,

Ad honorem 6, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 2012.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11.^a Edição, Almedina, 2019.

NASCIMENTO, Rui; GRAÇA, Tiago Machado e RAMOS, Marcos - *O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o headhunting fiscal na captação de investimento*, integrante da Obra Comemorativa dos dez anos do Centro de Investigação Jurídico-Económica da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2010.

NOGUEIRA, João Félix, *A dupla residência fiscal de pessoas singulares: enquadramento da questão nos planos internos, europeu e internacional à luz da recente da recente orientação do Supremo Tribunal Administrativo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 1, 2011.

NOVAIS, António Jorge Pina dos Reis, *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*, Coimbra Editora, Junho 2003.

NUNES, Vera Vieira, *Convenções para evitar a dupla tributação*, in *Jornal de Negócios*, disponível online em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/JornalNegocios4Out.pdf>

OECD, “*Foreign direct investment for development: maximising benefits, minimising costs*”, Paris, 2002, disponível em <https://www.oecd.org/investment/investmentfordevelopment/1959815.pdf>.

OECD, “*Tax Effects on Foreign Direct Investment*”, Fevereiro 2008, disponível em <https://www.oecd.org/investment/investment-policy/40152903.pdf>.

PEREIRA, Alberto F. Amorim, *Noções de Direito Fiscal*, in *Colecção Quid Juris?*, n.º 23, Porto, 1981.

PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Almedina, Coimbra, 2010.

RIBEIRO, J. J. Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, 5.^a Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 1997.

RIBEIRO, João Sérgio, *O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno*, II Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, Porto, 2012.

RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia – Tributação Direta*, 2.^a Edição, Almedina, 2019.

RODRIGUES, Benjamim Silva, *Proporcionalidade e Progressividade no IRS*, in *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003.

SANCHES, J. L. Saldanha Sanches, *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito – Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 140*, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1985.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Conceito de Rendimento do IRS*, in *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 7/8, 2001.

SANCHES, Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

SANTOS, António Carlos dos, *Vida, Morte e Ressurreição do Estado Social?*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, A VI, n.º 1, Primavera 2013.

SANTOS, António Carlos dos, e LOBO, Carlos Baptista, *Competitividade e Concorrência Fiscal – Conclusões da I Conferência Internacional*, Colectânea de Estudos de Fiscalidade e Contabilidade, 10 anos de GEOTOC, 10 anos em memória do Prof. Sousa Franco, (org. António Carlos dos Santos, Carlos Baptista Lobo e Mário Portugal), Lisboa, Junho 2014.

SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal – Teoria Geral*, 2.^a Edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015.

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2015.

VASQUES, Sérgio, *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património*, in *Fiscalidade* n.º23, Julho-Setembro, 2005, disponível em https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/02/23_2_svasques_cpacidadecontributiva_f23.pdf.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2013.

VASQUES, Sérgio, *Os impostos especiais de Consumo*, Almedina, Coimbra, 2016.

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.^a Edição Atualizada, Almedina, 2020.

Jurisprudência

Acórdão do TJUE, de 5 de Fevereiro de 1963, Van Gend en Loos, Processo 26-62, EU:C:1963:1.

Acórdão do TJUE, de 15 de julho de 1964, Costa/Enel, Processo 6-64, EU:C:1964:66.

Acórdão do TJUE, de 9 de março de 1978, Simmenthal, Processo 106/77, EU:C:1978:49.

Acórdão do TJUE, de 23 de Fevereiro de 1983, Wagner/BALM, Processo 8/82, EU:C:1983:41.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 48/84, publicado no Diário da República n.º 158, série II, de 10 de Julho de 1984.

Acórdão do TJUE, de 28 de Janeiro de 1986, Avoir Fiscal, Processo 270/83, EU:C:1986:37.

Acórdão do TJUE, de 8 de Maio de 1990, Biehl, Processo C-175/88, EU:C:1990:186.

Acórdão do TJUE, de 26 de Janeiro de 1993, Werner, Processo C-112/91, EU:C:1993:27.

Acórdão do TJUE, de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, Processo C279-93, EU:C:1995:31.

Acórdão do TJUE, de 27 de junho de 1996, Asscher, Processo C-107/94, EU:C:1996:251.

Acórdão do TJUE, de 5 de junho de 1997, Uecker e Jacquet, Processo C-64/96 e C-65/96, EU:C:1997:285.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 142/2004, Proc. 453/2003, publicado no diário da república n.º 92/2004, Série II de 2004-04-19, de 10 de Março de 2004

Acórdão do TJUE, de 17 de janeiro de 2008, Lammers & Van Cleef, Processo C-105/07, EU:C:2008:24.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/10, de 26-11, proc. n.º 523 e 524/10, publicado no Diário da República n.º 230, II série.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 23 de novembro de 2011, Processo 0590/11.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 7 de novembro de 2012, Processo 0626/12.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 22 de Fevereiro de 2012, Processo 00434/09.

Acórdão do TJUE, de 12 de dezembro de 2012, De Groot, Processo C-385/00, EU:C:2002:750

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 5 de Fevereiro de 2015, Processo 08331/15.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 5 de Fevereiro de 2015, Processo 08216/14.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 572/15, de 4 de Maio, publicado no Diário da República n.º 227/2016, Série II de 2016-11-25.