



UNIVERSIDADE DE LISBOA  
FACULDADE DE DIREITO



*Da admissibilidade jurídico-constitucional do regime fiscal do Residente Não  
Habitual*

Joana Azevedo Gomes Silva

Mestrado em Ciências Jurídico-Financeiras

2017



UNIVERSIDADE DE LISBOA  
FACULDADE DE DIREITO



*Da admissibilidade jurídico-constitucional do regime fiscal do Residente Não  
Habitual*

Joana Azevedo Gomes Silva

Mestrado em Ciências Jurídico-Financeiras

Dissertação orientada pelo Professor Doutor Gustavo Courinha

2017

## **SIGLAS E ABREVIATURAS**

Cfr. – conforme

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

coord. – coordenação

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

HNWI - *Hight Net Worth Individuals*

IDE – Investimento Directo Estrangeiro

*Ibidem* – no mesmo lugar

i.e. – id est (isto é)

*In fine* - no fim

*Infra* – abaixo de

IRS – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE / OECD - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

*op. cit.* – obra citada

p., pp. – página, páginas

PIB – Produto Interno Bruto

RNH – Residente Não Habitual / Residentes Não Habituais



ss. – seguintes

TC – Tribunal Constitucional

TCA – Tribunal Central Administrativo

trad. - Tradução

Vol. – Volume

## ÍNDICE

RESUMO .....	p. 1
ABSTRACT .....	p. 2
INTRODUÇÃO .....	p. 3

### CAPÍTULO I ENQUADRAMENTO LEGAL

1. Da origem do regime do Residente não Habitual .....	p. 5
2. Importância da residência no Direito Fiscal .....	p. 7
3. Do conceito de residência, em especial no ordenamento jurídico português .....	p. 10

### CAPÍTULO II CARACTERIZAÇÃO DO REGIME DO RESIDENTE NÃO HABITUAL

1. Da evolução legislativa do regime do Residente Não Habitual .....	p. 15
2. Do âmbito subjectivo de aplicação do regime do Residente Não Habitual .....	p. 19
3. Do âmbito objectivo de aplicação do regime do Residente Não Habitual .....	p. 23
3.1. Rendimentos de fonte externa .....	p. 24
I) Rendimentos pelo trabalho dependente - Categoria A .....	p. 25
II) Rendimentos de Categoria B, E, F e G .....	p. 26
III) Rendimentos de pensões - Categoria H .....	p. 28
3.1. Rendimentos de fonte interna .....	p. 29

4. Do âmbito temporal de aplicação do regime do Residente Não Habitual ..... **p. 33**
5. Da natureza jurídica do regime do Residente não Habitual ..... **p. 34**

### **CAPÍTULO III**

#### **SOBRE A ADMISSIBILIDADE JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DO REGIME**

1. Princípio da Igualdade Tributária ..... **p. 41**
  2. Princípio da Capacidade Contributiva ..... **p. 50**
  3. Princípio do Estado Social ..... **p. 59**
  4. Princípio da Confiança e da Segurança Jurídica e da Confiança ..... **p. 69**
- CONCLUSÕES** ..... **p. 77**
- BIBLIOGRAFIA** ..... **p. 81**

## RESUMO

O presente estudo tem como objectivo primordial a análise aprofundada do regime jurídico-fiscal do Residente Não Habitual, introduzido no ordenamento jurídico português em 2009.

A tributação reduzida, e por vezes inexistente, a que os rendimentos destes contribuintes estão sujeitos, faz levantar questões que merecem ser analisadas criticamente.

Iniciando com uma abordagem expositiva da conjuntura financeira e económica em que surge o regime jurídico em apreço, da relevância do critério da residência no Direito Tributário, e, bem assim, do conceito de residência adoptado no ordenamento jurídico português – afinal, é este critério o requisito primeiro de aplicação do regime – prosseguimos para a análise do regime jurídico-fiscal aplicável ao Residente não Habitual, no âmbito da sua incidência objectiva, subjectiva e temporal, terminando com uma apreciação da sua natureza jurídica.

Elaborado o enquadramento da caracterização jurídica do regime, ponderamos a convivência deste com todos os princípios constitucionais de âmbito fiscal que consideramos relevante analisar, tendo em conta o âmbito do presente estudo.

Concluiremos pela harmonização deste regime com o ordenamento jurídico-constitucional português, que apesar de criticado por vários, é por outros aplaudido, não deixando de observar algumas fragilidades que poderão ser acauteladas.

**Palavras-chave:** Direito Fiscal; Residência; Residente Não Habitual; Benefícios Fiscais; Princípios Constitucionais Fiscais.

## **ABSTRACT**

The main objective of this study is the in-depth analysis of the Non-habitual Resident tax regime, introduced in Portuguese legal system in 2009.

The reduced, sometimes nonexistent, taxation to which the income of these taxpayers is subject to leads to questions that deserves to be critically analyzed.

Starting with an expositive approach to the financial and economic environment in which the legal regime in question emerges, the relevance of the criterion of residence in the Tax Law, as well as the concept of residence adopted in the Portuguese legal system - after all this is the criterion's first requirement for the application of the scheme - we proceeded to analyze the legal and tax regime applicable to the Non-Habitual Resident, within the scope of its objective, subjective and temporal effectiveness, ending with an assessment of its legal nature.

Once the framework of the legal characterization of the regime is established, we consider the coexistence of this normative with all the constitutional principles of taxation that we consider relevant to analyze, taking into account the scope of the present study.

We will conclude by stating that this regime is in harmony with the Portuguese legal and constitutional order, which despite being criticized by several, is applauded by others, while noting certain weaknesses that may be taken care of.

**Key words:** Tax Law; Residency; Non-Habitual Resident; Tax Benefits; Constitutional Principles of Taxation.

## INTRODUÇÃO

O enquadramento financeiro internacional decorrente da crise que se assistiu em 2008, originando uma crise económica e social a nível interno, obrigou a uma alteração da perspectiva política da fiscal internacional por parte do Estado português.

Neste contexto, assistimos, em 2009, à introdução de um regime jurídico fiscal, em sede do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, com o intuito de reverter a tradição da política fiscal internacional portuguesa e, assim, tornar a economia mais competitiva, com o aumento da capacidade produtiva e iniciativa empresarial, almejando a construção de um cenário de estabilidade e crescimento económico e financeiro.

É sobre este novo regime fiscal, criado através do Decreto-Lei (DL) n.º 249/2009, de 23 de Setembro, comumente denominado de Residente Não Habitual (RNH), que se irá debruçar o presente estudo, procurando analisá-lo de forma crítica e inovadora.

Tendo em conta os afastamentos que este regime opera face ao regime geral de tributação dos residentes em território português, procuraremos ponderar e analisar toda a problemática envolvente, a fim de tomarmos uma posição clara e concluirmos se o caminho seguido merece o nosso reconhecimento ou, pelo contrário, a nossa objecção.

Assim, pretende-se, em primeiro lugar, fazer um enquadramento fáctico, de índole financeira, económica e de política fiscal, que estiveram na origem da introdução deste regime. Este enquadramento ganha relevo na medida em que é, com base neste, que será sustentada a argumentação para defesa do regime, quando confrontado com as realidades jurídico-constitucionais.

Ainda neste contexto será feita referência à importância do conceito de residência, tanto no âmbito do Direito Internacional Fiscal como no âmbito do

direito interno, fazendo uma exposição do conceito adoptado no ordenamento jurídico português.

Num segundo plano, procuraremos analisar os âmbitos subjectivo, objectivo e temporal do regime dos RNH, tanto numa vertente expositiva, como tecendo algumas críticas que mereçam particular relevo. No seguimento, e com as informações necessárias à sua qualificação, prosseguimos para a análise da natureza jurídica do regime.

Em terceiro lugar, será feita uma análise dos princípios constitucionais que relevam para o presente estudo e que, com a introdução do regime em análise, poderão ter sido, de alguma forma, posto em causa.

Salientamos que o tema que nos propomos analisar se encontra limitado apenas ao direito português, ficando excluída, por razões de economia e extensão do trabalho – que uma dissertação de mestrado deve respeitar – a análise autónoma e exaustiva do direito comparado.

## CAPÍTULO I ENQUADRAMENTO GERAL

### 1. Da origem do regime fiscal do Residente não Habitual

O regime fiscal sobre o qual recai o presente estudo surgiu em 2009, no contexto de uma reforma governativa portuguesa, trazendo uma alteração da política fiscal<sup>1</sup> por forma a fazer face ao novo enquadramento económico-financeiro internacional decorrente da crise financeira.

Num contexto de aumento da concorrência nos mercados internacionais, assistia-se, no âmbito nacional, a um limitado crescimento da produtividade total dos factores, a que se devia, entre outras condicionantes, ao baixo nível de qualificação da população activa e ao aumento do desemprego estrutural. Estas fragilidades, inseridas num enquadramento financeiro de crise internacional, contribuiriam para limitar o crescimento da actividade económica portuguesa. Neste contexto, perspectivava-se um crescimento do PIB de 0.7 por cento em 2010 e de 1.4 por cento em 2011, depois de uma contracção de 2.7 por cento em 2009<sup>2</sup>.

Com o propósito de alterar esta tendência urgia, entre outras medidas, atrair Investimento Directo Estrangeiro (IDE) de forma a gerar crescimento económico e solucionar problemas de ineficiência económica.

Na concepção desenvolvida pela OCDE<sup>3</sup>, o IDE potenciará o crescimento económico efectivo quando alocado aos seguintes sectores: (i) formação do capital humano; (ii) integração na economia global; (iii) transferência de inovação

---

<sup>1</sup> A política fiscal poderá ser definida como o “uso adequado dos vários impostos e das características que os recortam (incidência, isenções, taxas, etc.) no sentido de serem prosseguidos os objectivos económico-sociais definidos” in PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “*Fiscalidade*”, Almedina, Coimbra, Dezembro 2014, 5.ª edição, p. 397.

<sup>2</sup> Banco de Portugal, “*Boletim Económico*”, Inverno 2009, Volume 15, Número 4, Lisboa, 2009, pág. 10, disponível em [https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/pdf-boletim/bol\\_inverno09\\_p.pdf](https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/pdf-boletim/bol_inverno09_p.pdf).

<sup>3</sup> OECD, “*Foreign direct investment for development: maximising benefits, minimising costs*”, Paris, 2002, disponível em <https://www.oecd.org/investment/investmentfordevelopment/1959815.pdf>

tecnológica e *know-how*; (iv) desenvolvimento das empresas no país receptor; (v) e aumento da competitividade.

Sustenta igualmente a OCDE que, a par de uma necessária estabilidade macroeconómica, mão-de-obra competente e ausência de obstáculos burocráticos, o sistema fiscal do país receptor é um dos factores determinantes para a atracção do IDE<sup>4e5</sup>.

Seguindo os ensinamentos da OCDE, numa tentativa de quebrar com as tradições de política fiscal internacional portuguesa, o então governo de José Sócrates introduziu um regime fiscal com o propósito de tornar Portugal num “factor de atracção da localização dos factores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português”, dando “consagração jurídica a um novo espírito de competitividade da economia portuguesa”, e, assim, “estimular a economia nacional e o tecido empresarial português”<sup>6</sup>, tornando, pela via tributária, o nosso território mais atractivo<sup>7</sup>.

Com esse intuito, em 1 de Janeiro de 2009, entrou em vigo o regime fiscal do Residente Não Habitual (RNH), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009 de 23/09<sup>8</sup>.

---

<sup>4</sup> Para maiores desenvolvimentos *vide* OECD, “*Tax Effects on Foreign Direct Investment*”, Fevereiro 2008, disponível em <https://www.oecd.org/investment/investment-policy/40152903.pdf>.

<sup>5</sup> Alertam José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva que, num contexto de concorrência entre os Estados, conduzido por uma redução estrutural da tributação como factor de atracção, “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”. NABAIS, José Casalta / SILVA, Suzana Tavares da, “*O Estado pós-moderno e a figura dos tributos*”, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. III, AA.VV., Setembro de 2001, Coimbra Editora p. 274 e 275.

<sup>6</sup> Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23/06.

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> Publicado no Diário da República n.º 185, 1.ª série, de 23-09, pp. 6774 – 6783.

## 2. Da importância da residência no Direito Fiscal

O estreitamento das relações económicas mundiais e a facilidade com que as pessoas, bens, serviços e capitais se movem à escala mundial, trouxe consigo uma realidade a que os Estados se tiveram de adaptar ao longo dos anos: a crescente plurilocalização dos factos tributáveis, como consequência da globalização.

Esta realidade acarretou a necessidade de uma reestruturação, por parte dos vários estados, da pretensão de tributar. Estes, aptos a circunscrever o seu direito de tributação<sup>9</sup>, sentiram a necessidade de o fazer evoluir, procedendo a uma alteração do conceito, extensão e âmbito de aplicação dos elementos de conexão e, assim, aumentar as suas receitas fiscais.

Ultrapassada que ficou a tradicional aplicação fronteiriça da incidência e eficácia das leis tributárias<sup>10</sup>, assiste-se, actualmente, a uma diversidade de elementos de conexão<sup>11</sup>, que levam aos conhecidos fenómenos de dupla tributação jurídica<sup>12</sup>.

---

<sup>9</sup> É essa umas das prerrogativas inerentes ao princípio da soberania. Para maiores desenvolvimentos sobre este princípio *vide* SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.<sup>a</sup> ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 75 e ss.

<sup>10</sup> Sobre a distinção entre âmbito de incidência e âmbito de eficácia das leis tributárias no espaço *vide* XAVIER, Aberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.<sup>a</sup> edição actualizada, reimpressa, Almedina, 2009, pp. 5 - 9.

<sup>11</sup> “E não só diversidade na sua identidade, mas também diversidade pelo seu conteúdo: tanto pode haver dupla tributação do mesmo rendimento, por dois Estados adoptarem elementos de conexão distintos, [...], como por, adoptando embora o mesmo elemento [...], imprimirem a este conceito um sentido diverso, de tal modo que o mesmo sujeito pode ser tido por residente simultaneamente em ambos os Estados em concurso”, *ibidem*, pp. 226 - 227.

<sup>12</sup> Para o desenvolvimento deste estudo apenas será considerada a dupla tributação jurídica. Para maiores desenvolvimentos sobre a distinção entre dupla tributação económica e jurídica *vide*, entre outros, XAVIER, Alberto, *ibidem*, pág. 33 e ss; COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, “Comunicação Da Comissão Ao Conselho, Ao Parlamento Europeu E Ao Comité Económico E Social Europeu, Tributação dos dividendos das pessoas singulares no mercado interno”, Bruxelas, 2003, disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52003DC0810&from=EN>, p. 3; PIRES, Manuel, “Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento”, Lisboa, Imprensa Nacional – Casa da Moeda, Lisboa, 1984, p. 101; MARTINS, António, “O Método da Equivalência Patrimonial e a Dupla Tributação Económica dos Dividendos: Análise de

De entre os vários elementos de conexão<sup>13</sup>, ocupar-nos-emos do elemento fonte e, em especial, do elemento residência<sup>14</sup>, aquele que está intimamente ligado ao regime fiscal do RNH e é, actualmente, o elemento de conexão com maior predominância no âmbito do Direito Fiscal Internacional (DFI)<sup>15</sup> e no direito fiscal interno.

O elemento de conexão residência, elemento de base subjectiva, fundamenta o poder tributário do Estado onde reside o titular dos rendimentos em apreço. Conforme desenvolve Francisco de Sousa da Câmara, “nestes sistema, em geral, o Estado da residência reserva para si o direito de tributar os seus residentes de acordo com o princípio da tributação universal e os não residentes em função dos rendimentos obtidos no seu território”<sup>16</sup>. Adoptado o princípio da tributação universal ou ilimitada<sup>17</sup>, o Estado da residência tributa os seus residentes por qualquer rendimento auferido, seja de fonte interna ou externa. Por seu turno, a tributação dos não residentes é baseado no princípio da territorialidade, limitando-se aos rendimentos auferidos naquele território.

Em contraposição, o elemento de conexão fonte atribui legitimidade tributária ao Estado onde o rendimento tem a sua origem ou proveniência, submetendo a tributação apenas os rendimentos derivados de fontes localizadas no seu

---

*Alguns Aspectos Contabilísticos e Fiscais*”, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, vol. IV, p. 660.

<sup>13</sup> Que podem ser subjectivos - como a nacionalidade, residência e domicílio - e objectivos - como a fonte de produção, a fonte de pagamento e o estabelecimento estável. Para maiores desenvolvimentos sobre os elementos de conexão *vide* XAVIER, Alberto, *ibidem*, pág. 261-349.

<sup>14</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre as vantagens e desvantagens da adopção dos princípios da residência e da tributação na fonte *vide* PEREIRA, Paula Rosado, “*Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional*”, Lições de Fiscalidade, Vol. II, (Coord. João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães), Almedina, 2015, disponível em: [http://www.srslegal.pt/xms/files/PUBLICACOES/Em\\_Torno\\_dos\\_Principios-...-pdf](http://www.srslegal.pt/xms/files/PUBLICACOES/Em_Torno_dos_Principios-...-pdf), pp. 218 – 230.

<sup>15</sup> Neste sentido PEREIRA, Paula Rosado, “*Em Torno dos...*”, *op. cit.*, p. 217. Como crítica à preponderância deste elemento de conexão *vide* PIRES, Manuel, “*Da dupla tributação...*”, *op. cit.*, pp. 266 e 273.

<sup>16</sup> CÂMARA, Francisco de Sousa da, “*A dupla residência das sociedades à luz das convenções de dupla tributação*”, Planeamento e concorrência fiscal internacional, Lisboa, Lex, 2003, p. 213.

<sup>17</sup> Também denominado de *worldwide income taxation* ou tributação com base mundial.

território. Nestes termos, a extensão do poder tributário está associado ao princípio da limitação territorial<sup>18</sup>

Conforme refere Paula Rosado Pereira, “os princípios da residência e da fonte não se excluem mutuamente, sendo que a legislação interna da maioria dos Estados [...] têm subjacente a aplicação cumulativa de ambos os princípios”<sup>19</sup>.

E é esta a realidade com que nos deparamos no ordenamento jurídico português, no objecto a que nos propusemos limitar.

Esta dualidade encontra-se bem definida no artigo 13.º da Lei Geral Tributária (LGT). Nos termos do disposto no seu n.º 1, “as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram no território nacional”, denunciando o princípio da limitação territorial – aplicável nos casos em que Portugal é o Estado da fonte -, e, nos termos do disposto no n.º 2 do mesmo artigo, “a tributação pessoal abrange ainda os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direcção efectiva em território português, independentemente do local onde sejam obtido”, denunciando o princípio da tributação universal – aplicável nos casos em que Portugal é o Estado da residência.

Um dos argumentos mais preponderantes que tem sido apontado a favor da adopção do princípio da residência em conjugação com o princípio da tributação universal é o facto de o Estado da residência estar mais apto a aplicar uma tributação conforme com o princípio da capacidade contributiva, atendendo às

---

<sup>18</sup> Para Paula Rosado Pereira a terminologia *princípio da territorialidade* padece de imprecisão. No seu entendimento “o princípio da territorialidade diz respeito ao fundamento do poder de tributar, e não à extensão do mesmo. Não é, portanto, rigoroso contrapô-lo ao princípio da universalidade (este sim, referente à amplitude do poder de tributar)”, PEREIRA, Paula Rosado, “*Em Torno dos...*” *op. cit.*, pág. 205 nota. No mesmo sentido, XAVIER, Alberto, “*Direito Tributário...*”, *op. cit.*, “fala-se, em tais casos, de um princípio da territorialidade em sentido restrito ou da fonte, mas sem grande rigor científico, pois estes conceitos, válidos para descrever o elemento de conexão relevante, não exprimem terminologicamente o oposto do princípio da universalidade, que respeita não ao fundamento da tributação mas à amplitude do poder de tributar”, p. 232.

<sup>19</sup> *Ibidem*, pág. 217.

circunstâncias pessoais e familiares do contribuinte, e estar em melhores condições de tributar o rendimento global do sujeito passivo<sup>20</sup>.

Contudo, como melhor desenvolveremos neste trabalho, poderá existir uma distorção destes argumentos, quando confrontados com o regime fiscal do RNH, análise que será feita *infra*.

### **3. Do conceito de residência, em especial no ordenamento jurídico português**

Assumida a predominância da residência como elemento de conexão, cabe afirmar que o conceito da mesma não é unânime em todos os ordenamentos jurídicos.

Por um lado, existem ordenamentos que assumem uma concepção objectivistas de residência, estando a qualidade de residente dependente da presença física (*corpus*) do sujeito num certo território, por determinado tempo. Por outro lado, a concepção subjectivista de residência não exige apenas a permanência física num dado local, mas também a intenção, por parte do sujeito, de se tornar residente (*animus*)<sup>21</sup>. Desta forma, temos que a concepção objectivista cabe no escopo da concepção subjectivista, exigindo esta última, mais do que a presença, a vontade.

Estas duas concepções de residência partem de noções naturalísticas de residência. Contudo, conforme realçado por Gustavo Courinha<sup>22</sup>, a necessidade de aumento de receita fiscal levou ao alargamento (e, noutros casos, à restrição) da amplitude do conceito de residência. Assistimos então à criação de presunções e

---

<sup>20</sup> *Ibidem*, pág. 219.

<sup>21</sup> Alberto Xavier, op. cit., pág. 283.

<sup>22</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, “A Residência no Direito Internacional Fiscal, do abuso subjectivo de convenções”, Lisboa, Almedina, 2015, pág. 83.

ficções legais de residência por forma a integrar, no escopo de aplicação da legislação interna de cada ordenamento, sujeitos que, de outra forma, não seriam considerados residentes. Fica assim ultrapassada a concepção naturalística de residência, partindo-se para um critério puramente jurídico.

É essa a realidade que se assiste no ordenamento jurídico português.

Como veremos, adoptando um conceito peculiar, o legislador acolheu uma noção mista da concepção objectivista e subjectivista e, indo, mais além, acolheu também presunções e ficções legais.

A concepção naturalística de residência encontra-se prevista nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 16.º. Nos seus termos, o estatuto de residente em território nacional adquire-se, num qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa,:

- (i) pela permanência em território nacional por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados<sup>23</sup> e <sup>24</sup>, dando predominância ao *corpus*;
- (ii) caso a permanência em território português seja por período inferior, o sujeito passivo aqui disponha de habitação em condições que façam supor a intenção actual de a manter e ocupar como residência habitual<sup>25</sup>, fazendo o foco essencial no *animus* do sujeito<sup>26</sup>.

Assistimos, então, a uma projecção no ordenamento jurídico das concepções objectivista e subjectivista, traduzidas no âmbito temporal de permanência em território português, ou de uma demonstração da vontade de aqui permanecer.

Esta noção naturalística é ultrapassada com a introdução de outras formas de aquisição do estatuto de residente em território português, com base em presunções e ficções jurídicas.

---

<sup>23</sup> Nos termos do n.º 2 do artigo 16.º do CIRS, o dia de permanência em território português tem por referência qualquer dia, completo ou parcial, que aqui inclua dormida.

<sup>24</sup> Alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS.

<sup>25</sup> Alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS.

<sup>26</sup> Como melhor veremos, a atribuição do estatuto de residente, quando adquirida por qualquer das vias assinaladas, retroage à data do primeiro dia do período de permanência em território português, nos termos do n.º 3 do artigo 16.º do CIRS.

Assim, o sujeito que, em 31 de Dezembro, seja tripulante de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva em Portugal<sup>27</sup>, e que desempenhe no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português<sup>28</sup> - enquadrando-se nesta última definição a função de deputado no Parlamento Europeu<sup>29</sup> -, será considerado residente em Portugal. Aqui, assistimos a uma presunção *juris et de jure* de residência<sup>30</sup>.

Nos termos do n.º 6 do artigo 16.º do CIRS, são ainda havidos como residentes em território português as “pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças<sup>31</sup>, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes”. Esta presunção *juris tantum*, também denominada de residência alargada<sup>32</sup>, alarga a condição de residente em território português aos nacionais que se encontrem no âmbito de aplicação deste número, cabendo-lhes a prova de que “a mudança se deve a razões atingíveis”<sup>33</sup>. Apesar da delimitação temporal de 4 anos de aplicação desta presunção, o estatuto de residente apenas deixará de ser aplicado no ano em que a residência seja alterada para país, território ou região não constante da referida portaria<sup>34</sup>.

A presunção legal de residência alargada é ainda aplicável aos sujeitos passivos que, durante a totalidade do ano no qual perdem a qualidade de residente, (i) passem, no ano em causa, mais de 183 dias, seguidos ou interpolados,

---

<sup>27</sup> Alínea c) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS.

<sup>28</sup> Alínea d) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS.

<sup>29</sup> N.º 13 do artigo 16.º do CIRS.

<sup>30</sup> XAVIER, Alberto, *Ibidem*, pág. 286

<sup>31</sup> Portaria 150/2004, de 13 de Fevereiro, publicada no Diário da República n.º 37/2004, de 13/02, 1.ª Série –B, p. 860, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 31/2004 de 23 de Março, publicada no Diário da República n.º 70, de 30/03, 1.ª Série –B, p. 1641.

<sup>32</sup> Vide BORGES, Ricardo da Palma, “*The tax regime for temporary expatriates in Portugal: practical aspects of implementation*”, de 27/04/2012, disponível em <http://webaedf.avanze.es/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero33.pdf>.

<sup>33</sup> Presunção ilidível nos termos do n.º 6 do artigo 16.º do CIRS, *in fine*.

<sup>34</sup> N.º 7 do artigo 16.º do CIRS.

em território português e (ii) obtenham - após o último dia de permanência em território português, mas ainda no decorrer desse ano - quaisquer rendimentos que sujeitos e não isentos de IRS caso tivesse mantido essa qualidade de residente<sup>35</sup>. Esta é uma novidade legislativa, denominada de residência parcial, e que permite a tributação de rendimentos que, de outra forma, não estariam sujeitos a tributação<sup>36 e 37</sup>.

Igual objectivo segue a norma constante no n.º 16 do artigo 16.º do CIRS. Nos termos do aqui disposto, um sujeito que altere a sua residência fiscal para outro Estado volta a ser considerado residente em território português se tornar a adquirir essa qualidade durante o ano subsequente àquele em que perdeu essa qualidade.

Estas três últimas presunções, ainda que padeçam das críticas próprias da criação de concepções não naturalísticas de residência, dificultam a criação de mecanismos que obstem à atribuição da qualidade de residente em Portugal e, assim, à tributação própria dos aqui residentes<sup>38</sup>.

Com a introdução do n.º 5 do artigo 16.º do CIRS, eliminou-se a ficção legal da residência por dependência. Até à reforma do IRS de 2014<sup>39</sup>, caso um dos cônjuges do agregado familiar fosse considerado residente em território português, por aplicação dos critérios acima identificados, o outro cônjuge via a sua residência fiscal ser fixada em Portugal, e assim, todos os seus rendimentos sujeitos a tributação numa base universal.

---

<sup>35</sup> Alíneas a) e b) do n.º 14 do artigo 16.º do CIRS.

<sup>36</sup> Nos termos do n.º 15 do artigo 16.º do CIRS, esta ficção legal pode ser ultrapassada.

<sup>37</sup> Sobre este conceito e aplicação prática vide *infra*, ponto 3. do presente capítulo.

<sup>38</sup> Tratam-se de normas anti-abuso com vista ao combate à fuga e elisão fiscal. Nestes casos, a deslocação da residência – na primeira situação, para os denominados paraísos fiscais, nas restantes, tratando-se de deslocalização temporária da residência – tem em vista, tendencialmente, fins de elisão fiscal. Para maiores desenvolvimentos relativamente às normas anti-abuso vide COURINHA, Gustavo Lopes, “A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão”, Almedina, 2004.

<sup>39</sup> Alteração introduzida pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro.

Este critério “despedado de qualquer identificação territorial”<sup>40</sup>, atraia à competência tributária portuguesa a capacidade contributiva destes sujeitos, sem qualquer consideração pela residência efectiva dos mesmos. Na senda do que vinha sendo defendido, e das inúmeras críticas a que deu lugar<sup>41</sup>, a residência é, agora, aferida individualmente, em relação a cada sujeito, eliminando-se a residência por dependência.

Face ao exposto, temos que o legislador fiscal português optou por, além das concepções naturalísticas, objectivista e subjectivista, fazer atrair a qualidade de residente a sujeitos que, sem conexão territorial com o nosso ordenamento jurídico, vêm a sua residência fiscal coercivamente definida. Assistimos, então, a um distanciamento do conceito de residência da realidade material, o que “conduziu à situação limite de a residência se ter tornado um critério para a sua própria obtenção.”<sup>42</sup>

Feito o enquadramento do conceito de residência adoptado no ordenamento jurídico português, e das formas de adquirir essa qualidade, cabe destacar que este é de uma importância fulcral para a aplicação do regime fiscal do Residente Não Habitual, importância essa que será, de seguida, objecto de estudo.

---

<sup>40</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, “*A Residência no...*”, *op. cit.*, pág. 87.

<sup>41</sup> Esta concepção de residência por dependência há muito que era vista como não aceitável no âmbito do Direito Internacional Fiscal. Para maiores desenvolvimentos *vide* Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proc. n.º 068/09, de 25-03-2009, redactora Isabel Marques Da Silva e MORAIS, Rui Duarte, “*Dupla Tributação Internacional em IRS: Notas de uma Leitura em Jurisprudência*”, *Revista De Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 4, n.º 1, Primavera, Abril, 2008, pp. 116-119, COURINHA, Gustavo, *ibidem*, pp. 84 – 91.

<sup>42</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *ibidem*, pág. 109. Defende este autor que a melhor forma de compreender o legislador será partir da premissa que estas presunções e ficções legais têm por base “desígnios anti-elisivos ou, simplesmente, de mera obtenção de receita fiscal”, *ibidem*, p. 110.

## CAPÍTULO II

### CARACTERIZAÇÃO DO REGIME FISCAL DO RESIDENTE NÃO HABITUAL

#### 1. Da evolução legislativa no regime fiscal do Residente não Habitual

O regime jurídico do Residente não Habitual enfrentou algumas dificuldades na sua efectivação, nomeadamente na sua vertente prática, foi sofrendo algumas alterações, no sentido da sua optimização, as quais passaremos a enunciar.

O regime em apreço foi introduzido pelo artigo 4.º do Código Fiscal do Investimento (Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro), o qual procedeu à introdução dos n.ºs 6 a 9 do artigo 16.º do CIRS.

O então n.º 6 do referido artigo 16.º do CIRS estipulava que se consideravam residentes não habituais os sujeitos que “tornando-se fiscalmente residentes, [...], não tenham em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como tal em sede de IRS”.

Uma vez cumprido este requisito, o residente não habitual “adquir[ia] o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direcção-Geral dos Impostos”, nos termos do então n.º 7 do artigo 16.º do CIRS.

Para que o gozo desse direito se efectivasse em cada ano do referido período, era necessário que o sujeito passivo fosse considerado residente em Portugal para efeitos de IRS<sup>43</sup>. Caso o sujeito passivo não gozasse desse direito num ou mais anos do período concedido de 10 anos, poderia retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, contando que nele voltasse a ser considerado residente para efeitos de IRS<sup>44</sup>.

Todavia, a implementação deste regime sofreu algumas complicações e delongas.

---

<sup>43</sup> Cfr. n.º 8 do artigo 16.º do CIRS à altura em vigor.

<sup>44</sup> Cfr. n.º 9 do mesmo artigo.

A introdução deste regime foi feita através da publicação do Código Fiscal do Investimento, em 23 de Setembro de 2009, mas fez produzir os seus efeitos a 1 de Janeiro do referido ano<sup>45</sup>.

Contudo, a aplicação prática não se efectivou com referência a esta data. Com a Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio, ficou clarificada a posição de que o regime apenas teria aplicação plena em 2010 e de que o âmbito de aplicação subjectivo e objectivo do regime em 2009 iriam sofrer limitações.

Nos termos desta Circular, o regime do Residente não Habitual em 2009 apenas foi aplicável a (i) rendimentos que não estivessem pendentes da entrada em vigor da portaria que define as actividades de elevado valor acrescentado, e (ii) aos sujeitos que tivessem solicitado a inscrição como residente após a publicação do Código Fiscal do Investimento.

Nestes termos, no ano de 2009, viram-se excluídos do reconhecimento do estatuto de residente não habitual os sujeitos passivos que se inscreveram como residente em território português antes da publicação do Decreto-Lei n.º 249/2009, e os rendimentos que estivessem pendentes da entrada em vigor da portaria que define as actividades de elevado valor acrescentado<sup>46</sup>.

Conforme se poderá, ainda, constatar pela Circular n.º 2/2010, o reconhecimento do estatuto de residente não habitual estava dependente da comprovação, no momento da inscrição, da anterior residência e tributação a que estava sujeito, através da entrega de certificado de residência com demonstração da tributação efectiva, o que acartava uma excessiva burocracia e exigência de prova para o sujeito passivo.

Assistimos então a fortes obstáculos de implementação do regime, num primeiro plano, condicionado por questão de aplicabilidade temporal, num segundo plano pela aplicabilidade prática dificultada.

---

<sup>45</sup> Quanto às implicações práticas desta retroactividade inautêntica, veja-se *infra*, ponto 4. do capítulo III.

<sup>46</sup> Circular n.º 12/2010, que entrou em vigor em 7 de Janeiro.

Face a estas problemáticas, em 2012 procedeu-se à alteração da redacção das normas supra referidas do CIRS, introduzidas pelo artigo 5.º da Lei n.º 20/2012, de 14/05<sup>47</sup>.

Com estas alterações, a atribuição do estatuto de residente não habitual passou a estar dependente da verificação da não residência fiscal em território português em qualquer dos cinco anos antecedentes àquele em que o sujeito passivo se tornou residente – requisito que se mantém ainda em vigor.

Dada a simplificação do requisito, o sujeito passivo passou apenas a estar adstrito à entrega de uma declaração a atestar a não verificação dos requisitos para ser considerados residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores<sup>48</sup>. Assistimos, então, a uma redução e simplificação, para o sujeito passivo, da burocracia e prova envolvidas.

A redacção do n.º 7 do referido artigo 16.º passou a definir – tal como a redacção que actualmente se mantém em vigor no agora n.º 9 – que o sujeito passivo considerado Residente não Habitual “adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português”.

Com a alteração da redacção deste n.º 7 assistiu-se a uma alteração no âmbito temporal da aplicação do regime do RNH, com a subtracção da expressão “renováveis”.

Em conformidade, deixa o regime de ser reaplicado findos os 10 anos de atribuição do estatuto de RNH, estando, novamente, sujeito à apreciação dos requisitos para atribuição do mesmo, i.e., para que o sujeito passivo possa voltar a beneficiar do regime do RNH terá de ser considerado como não residente fiscal em Portugal nos 5 anos anteriores.

Outra importante alteração introduzida em 2012 passou pela delimitação temporal para o pedido de reconhecimento do estatuto de RNH. Até então, não

---

<sup>47</sup> Publicada no Diário da República n.º 93, de 14/05, 1.ª Série, pp. 2481 – 2516.

<sup>48</sup> Conforme clarificação dada pela Circular n.º 9/2012, de 3 de Agosto.

existia qualquer limite temporal ao pedido de aplicação do estatuto, bastando a comprovação, a todo o tempo, do cumprimento dos requisitos<sup>49</sup>.

Veja-se que com a nova redacção do n.º 8 do artigo 16.º, a inscrição como RNH passou a ter de ser requerida no acto da inscrição como residente ou, posteriormente, até dia 31 de Março, inclusive, do ano seguinte àquele em que o sujeito passivo se torna residente em território português<sup>50</sup>.

Face à inovação que estas alterações legislativas impuseram, atingiu-se um ponto de estabilidade no regime, tanto ao nível dos requisitos para a sua aplicação, como à sua duração e ao prazo para requerer a sua aplicação.

Atingida esta estabilidade, assistimos no ano fiscal de 2015, com a reforma do IRS<sup>51</sup> introduzida pela Lei n.º 82-E/2014, de 31/12<sup>52</sup>, à introdução do conceito de residência fiscal parcial, a qual trouxe, naturalmente, implicações no regime do RNH.

No âmbito da introdução desse novo conceito, assistiu-se a uma alteração do disposto no anterior n.º 9 do artigo 16.º do CIRS, renumerado para n.º 11, segundo o qual “o direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período [de 10 anos] depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano”. Esta questão será melhor desenvolvida *infra*.

---

<sup>49</sup> Cfr. n.º 2 do artigo 5.º, *in fine*, da Lei 20/2012.

<sup>50</sup> Como norma transitória, este prazo apenas foi aplicado aos sujeitos passivos que se tornaram residentes em território português até 31 de Dezembro de 2011 ou que solicitaram a inscrição como residente não habitual a partir de 15 de Maio de 2012, conforme n.º 2 do artigo 5.º da Lei 20/2012.

<sup>51</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre a reforma do IRS de 2014 *vide* MORAIS, RUI Duarte, *A Reforma do IRS (2014): Uma Primeira Reflexão*, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 7, Janeiro-Março 2015, pp. 3 – 23; FERREIRA, Rogério M. Fernandes, *As Novas Reformas Fiscais Portuguesas do Século XXI*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 7, n.º 2, Verão, Novembro 2014 pp. 203 – 210; FAUSTINO, Manuel, “*Sobre a Reforma do IRS (I)*”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 7, n.º 4, Inverno, Almedina, Julho 2015, pp. 163 – 183 e “*Sobre a Reforma do IRS (II)*”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 8, n.º 1, Primavera, Almedina, Novembro 2015, pp. 115 – 145.

<sup>52</sup> Publicada no Diário da República n.º 252, de 31/12, 2º Suplemento, 1.ª Série I, pp. 6546(339) - 6546-(418).

Por fim, a última das alterações a que se assistiu no regime do RNH foi introduzida pelo Decreto-Lei 41/2016, de 1 de Agosto<sup>53</sup>. Nos termos do actual n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, a inscrição do sujeito passivo como residente não habitual deverá ser feita “por via electrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território”.

Face ao exposto, assistimos a uma progressiva adaptação da legislação às necessidades práticas do regime, sem olvidar que, também o regime se teve de adaptar às novidades legislativas, designadamente em função do novo conceito de residência parcial.

Feita a exposição da evolução normativa do regime jurídico-fiscal do RNH, passaremos à análise das incidências objectiva, subjectiva e temporal de aplicação.

## **2. Do âmbito subjectivo de aplicação do regime do Residente Não Habitual**

Feita a exposição das formas de aquisição da residência em território português, bem como da evolução legislativa do regime do RNH, podemos com clareza afirmar que este regime é dependente do critério residência: numa vertente positiva – pela necessidade de se ser considerado residente em território português -, e numa vertente negativa – pelo requisito da não residência em Portugal nos cinco anos anteriores à da aplicação do regime.

Assim, o requisito prévio para que o sujeito passivo possa adquirir o estatuto de RNH é o da qualificação como residente em território português, bem como da

---

<sup>53</sup> Publicado no Diário da República n.º 146, de 1/08, 1.ª série, pp. 2569 – 2578.

solicitação da sua inscrição como RNH, nos termos do disposto no n.º 10 do artigo 16.º.

Conforme exposto supra<sup>54</sup> a residência fiscal em território português poderá ser adquirida por uma das formas elencadas no artigo 16.º do CIRS, e no que ao regime sob estudo concerne, através dos mecanismos elencados nos n.ºs 1 e 2 do referido artigo, conforme se extrai do disposto no seu n.º 8.

Quanto a este requisito, nenhum problema maior se elevava até à reforma introduzida no ano fiscal de 2015.

Até então, um sujeito que preenchesse o requisito temporal de permanência em território português por 183 dias, seguidos ou interpolados, ou que em 31 de Dezembro dispusesse de uma habitação que fizesse pressupor a intenção de a ocupar como habitação permanente, seria considerado residente fiscal em Portugal por todo o ano fiscal, independentemente da altura em, efectivamente, aqui passasse a residir<sup>55</sup>. Devido à inexistência do conceito de *residência "fraccionada"*<sup>56</sup>, não existia no ordenamento jurídico português a referência, no mesmo ano fiscal, à qualidade de residente e não residente no mesmo ano fiscal<sup>57</sup>.

A introdução da residência parcial e, com ela, a sujeição à tributação parcial dos rendimentos, veio permitir que um sujeito possa ser considerado, no mesmo ano fiscal, residente e não residente.

A título de exemplo, e por mera hipótese académica de aquisição da residência apenas nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, o sujeito passivo que desloque a sua residência para Portugal em 1 de Novembro de 2015, verá, decorridos os 183 dias, a qualidade de residente ser-lhe atribuída. Neste caso, ainda que a residência só tenha sido adquirida passados os 183 dias de permanência em território português, a qualidade de residente retroagirá à data

---

<sup>54</sup> N.º 3. do capítulo I.

<sup>55</sup> O que pressupõe, como já referido, a tributação dos rendimentos numa base universal.

<sup>56</sup> Conceito utilizado por COURINHA, Gustavo Lopes, "*A residência no...*", *op. cit.*, p. 98.

<sup>57</sup> Tal configuração do conceito de residência levava, não raras vezes, à dupla residência fiscal, ainda que tal situação pudesse ser solucionada com recurso às *tie-breaker rules* presentes no n.º 2 do artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE.

de 1 de Novembro de 2015<sup>58</sup>. Nesse sentido, no ano de 2015, ele será considerado não residente até 30 de Outubro e residente no remanescente ano.

Vejamos como se coaduna este novo conceito de residência fiscal parcial com o requisito da necessidade de inscrição do residente não habitual até dia 31 de Março do ano seguinte àquele sobre o qual o estatuto deverá surtir efeito<sup>59</sup>.

Pegando no exemplo acima dado, o sujeito passivo que se desloque para o território português em 1 de Novembro de 2015, e que aqui se mantenha, ininterruptamente, por 183 dias, considerar-se-á que o mesmo preencheu o requisito temporário da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º em 1 de Maio de 2016, retroagindo a qualificação como residente fiscal em território português ao primeiro dia em que para aqui se deslocou, i.e., 1 de Novembro de 2015, nos termos do n.º 3 do referido artigo 16.º.

Neste caso, levantar-se-á a questão de saber se o prazo aplicado para o pedido de atribuição do estatuto de Residente não Habitual será o de dia 31 de Março de 2016 ou 31 de Março de 2017.

Dado que o sujeito passivo, para todos os efeitos, nos termos do n.º 3 do artigo 16.º, é considerado residente em Portugal desde o dia 1 de Novembro de 2015, tenderia a ter como limite o dia 31 de Março de 2016 para efectuar o pedido. Contudo, a condicionante temporal para a consideração do sujeito como residente fiscal em Portugal apenas se efectivou em 1 de Maio de 2016 pelo que, tendencialmente, esse prazo não se lhe poderia ser aplicável dado que, até então, para todos os efeitos, não seria considerado residente em Portugal.

Desconhecendo a existência prática de exemplo semelhante, entendemos que em tal situação, a Autoridade Tributária aplicaria o limite temporal de 31 de Março de 2016 para requerer a atribuição do estatuto, por ser esse o sentido do normativo aplicável. Neste caso, ver-se-ia o sujeito passivo numa situação de

---

<sup>58</sup> Cfr. n.º 3 do artigo 16.º do CIRS.

<sup>59</sup> N.º 10 do artigo 16.º do CIRS.

preclusão do exercício de um direito por inadaptação do regime às alterações legislativas mais recentes.

Face ao exposto, consideramos que, ainda que o regime do RNH tenha sofrido uma positiva evolução, nomeadamente de adaptação às necessidades práticas para a implementação do regime, este não se encontra em plena sintonia com o normativo envolvente.

O segundo requisito para a atribuição do estatuto, conforme referido, será a não residência fiscal em Portugal nos últimos 5 anos.

Conforme realça José Calejo Guerra, “ao contrário do conceito de residente fiscal, o conceito de não residente fiscal não encontra definição em qualquer legislação fiscal em Portugal. De facto, tendo em conta que os dois conceitos são mutuamente exclusivos, esgotando em conjunto as qualificações possíveis, o conceito de não residente fiscal terá uma natureza residual, na medida que abrangerá todos aqueles sujeitos que não forem residentes fiscais nos termos do art. 16.º do Código do IRS”<sup>60</sup>.

Neste sentido, a não residência fiscal em Portugal nos últimos 5 anos, será apurada com referência ao não preenchimento de nenhum dos requisitos constantes no artigo 16.º do CIRS.

A comprovação da não residência em Portugal é feita oficiosamente, com recurso a uma simples verificação do cadastro do contribuinte, e, ainda, pela entrega de uma declaração atestando que não se verificam os requisitos necessários para que seja considerado residente português em qualquer desse período de 5 anos. Adicionalmente, e caso existam indícios fundados da falta de veracidade nessa declaração, poderá a Administração Tributária solicitar elementos adicionais, tal como um certificado de residência<sup>61</sup>.

---

<sup>60</sup> GUERRA, José Calejo, “A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à distorção administrativa”, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 6, Outubro-Dezembro de 2014, p. 19.

<sup>61</sup> Cfr. ponto 3 da Circular n.º 9/2012.

Em suma, o âmbito subjectivo de aplicação do regime do RNH abrange qualquer sujeito que (i) se torne residente fiscal em território português por qualquer dos critérios enunciados nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 16.º, (ii) que não tenha sido considerado residente em território português em qualquer dos 5 anos anteriores, (iii) e que solicite a inscrição como residente não habitual.

### **3. Do âmbito objectivo de aplicação do regime do Residente Não Habitual**

Definidos os requisitos subjectivos de aplicação do regime do RNH, cabe proceder a uma análise do regime tributário aplicável, nomeadamente das formas de tributação dos rendimentos auferidos por estes.

Na expressão utilizada por Ricardo da Palma Borges, estamos perante um modelo dual, traduzido pela prossecução de “objectivos típicos quer dos regimes de tributação de *non-domiciled*, que de impatriados.<sup>62</sup>

Este modelo dual poderá ser traduzido pela existência de dois métodos de tratamento dos rendimentos consoante a sua fonte:

- a) Quanto aos rendimentos de fonte externa, é aplicado o método da isenção na eliminação da dupla tributação internacional;
- b) Quanto a certos rendimentos de fonte interna, é aplicada uma taxa proporcional.

Iremos proceder à análise da tributação dos rendimentos auferidos pelos RNH, numa abordagem distintiva da origem e do tipo de rendimento.

---

<sup>62</sup> BORGES, Ricardo da Palma; SOUSA, Pedro Ribeiro de, “*O novo Regime Fiscal dos residentes não habituais*”, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. V, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, p. 729.

### 3.1 - Rendimentos de fonte externa

No DFI os métodos para a eliminar a dupla tributação são o método de isenção, o método de crédito e o método de dedução<sup>63</sup>.

O método de isenção caracteriza-se pela atribuição, no âmbito interno, de isenção de tributação dos rendimentos de fonte externa. O método de isenção tenderá, então, a ser aplicado pelo Estado de Residência<sup>64</sup>.

O método de crédito, por sua vez, permite a consideração dos impostos pagos no Estado da Fonte, constituindo um crédito a abater nos impostos a pagar no Estado da Residência<sup>65</sup>.

Ambos os métodos são utilizáveis, alternada ou cumulativamente, sendo a política fiscal, nomeadamente de distribuição de receita fiscal entre os Estados, que dita a preferência por um ou outro método<sup>66</sup>.

Os rendimentos de fonte externa auferidos por RNH estão sujeitos ao método da isenção, em contraste com o método de crédito que é atribuído aos residentes.

Nestes termos, o regime jurídico-fiscal aplicável aos RNH baseia-se na aplicação, por Portugal, enquanto Estado da residência, do método da isenção com progressividade<sup>67</sup> à generalidade dos rendimentos com fonte externa<sup>68</sup>.

---

<sup>63</sup> Este método é de utilização pouco frequente, dado o reduzido impacto na redução e/ou eliminação da dupla tributação.

<sup>64</sup> XAVIER, Alberto, *ibidem*, p. 743.

<sup>65</sup> *Ibidem*, p. 747 – 748.

<sup>66</sup> TEIXEIRA, Glória, “*Manual de Direito Fiscal*”, 2.<sup>a</sup> edição revista e ampliada, Almedina, Coimbra, 2012, p. 296.

<sup>67</sup> Trata-se de uma isenção com progressividade, e não uma isenção integral, na medida em que os rendimentos, apesar de isentos, são considerados para efeitos de englobamento e, conseqüentemente, determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos, nos termos do disposto no n.º 7 do artigo 81.º do Código do IRS. Para maiores desenvolvimentos sobre o método de isenção *vide* XAVIER, Alberto, *ibidem*, pp. 743 – 747.

<sup>68</sup> Não obstante, importa relevar que ao residente não habitual é dada a possibilidade de, nos termos do disposto no n.º 8 do artigo 81.º do Código do IRS, optar pela aplicação do método do crédito do imposto aos rendimentos isentos.

Este método de isenção é aplicável mediante a observância de determinadas condicionantes conforme o tipo de rendimento auferido.

Iremos proceder à discriminação, por rendimento, dos requisitos para a aplicação do método de isenção.

## **I) Rendimentos pelo trabalho dependente – Categoria A**

Aos rendimentos de categoria A<sup>69</sup> de fonte estrangeira, i.e., que não sejam decorrentes de actividade exercida em Portugal, e não sejam devidos por entidades que aqui tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável<sup>70</sup> a que deva imputar-se o pagamento, auferidos por RNH, aplica-se o método da isenção.

Nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 81.º do CIRS, o critério para a aplicação do método de isenção varia conforme exista, ou não, Convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento (CDT) celebrada entre Portugal e o Estado da Fonte. Em caso afirmativo, a isenção será aplicada se o rendimento for tributado no outro Estado contratante, leia-se Estado da Fonte. Caso não exista CDT celebrada, o método de isenção é aplicado se o Estado da Fonte tributar efectivamente esses rendimentos e, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS, tais rendimentos não sejam de considerar obtidos em território português<sup>71</sup>.

---

<sup>69</sup> Consideram-se rendimentos de categoria A os rendimentos do trabalho dependente identificados no artigo 2.º do Código do IRS.

<sup>70</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre o conceito de estabelecimento estável vide PEREIRA, Paula Rosado, *O papel do estabelecimento estável no direito fiscal internacional*, in Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Vol. 2, 2013, Coimbra, p. 571-586.

<sup>71</sup> No nosso entender, este último requisito é redundante. Caso os rendimentos fossem de considerar obtidos em território português, nos termos do disposto no artigo 18.º, a regra aplicável não seria a constante no n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRS mas sim a do n.º 6 do artigo 72.º, aplicando-se, ao invés do método de isenção, a taxa especial de 20%.

Em ambos os casos, e, no nosso entender erroneamente, não é relevada a taxa de tributação a que o rendimento está sujeito no Estado da Fonte, nomeadamente nos termos da definição de regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças<sup>72</sup>, tal como sucede nos requisitos para aplicação deste método de isenção aos rendimentos de categoria B, E, F, e G. Na sequência, somos da convicção de que seria de introduzir também o conceito de regime fiscal claramente mais favorável nos termos da definição constante na parte final do n.º 5 do artigo 66.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas.

Assim, desde que o rendimento seja efectivamente sujeito a tributação no Estado da Fonte, Portugal aplicará o método de isenção.

Refira-se ainda que, caso o método de isenção não seja aplicável por não cumprimento dos requisitos acima enunciados, o rendimento estará sujeito à aplicação da taxa especial de 20% constante no n.º 6 do artigo 72.º do Código do IRS. Este entendimento foi já esclarecido pela Autoridade Tributária portuguesa no parágrafo 6 da Circular n.º 2/2010. Contudo, para que esta taxa especial seja aplicável é necessário que os rendimentos provenham de uma actividade de elevado valor acrescentado, constante da Portaria 12/2010, de 7 de Janeiro.

## **II) Rendimentos de Categoria B, E, F e G**

Aos rendimentos de categoria B, E, F e G obtidos no estrangeiro por RNH poderá ser aplicado o método de isenção cumprido um dos seguintes requisitos: i) que o rendimento possa ser tributado no Estado da Fonte, em conformidade com a CDT celebrada entre Portugal e o outro Estado contratante ou ii) nos casos em que não exista CDT entre Portugal e o país, território ou região de proveniência dos rendimentos, estes possam ser tributados neste último em conformidade com a

---

<sup>72</sup> Constante da portaria 150/2004, de 13 de Fevereiro.

Convenção modelo da OCDE (CMOCDE), desde que este não integre a lista de paraísos fiscais.

Estes rendimentos, contrariamente aos rendimentos de categoria A, não têm de estar sujeitos a efectiva tributação para beneficiarem da isenção prevista neste artigo 81.º, bastando que estejam sujeitos a tributação.

Sempre dependendo da aplicação concreta da CDT celebrada entre Portugal e o Estado da Fonte dos rendimentos em causa, e da legislação fiscal interna deste último, surgirão situações de dupla não tributação caso o Estado da Fonte também isente tais rendimentos

Refira-se que aquilo que o segundo requisito tentou balizar - quando limitou a aplicação desta isenção a rendimentos providos de estados que não integrem a lista de paraísos fiscais - não é condição aplicável ao primeiro requisito, i.e., não é requisito para a isenção de rendimentos que provenham de um Estado com o qual Portugal tenha uma CDT. Veja-se que Portugal tem CDT celebradas com países que integram essa mesma lista<sup>73</sup>.

Quanto aos rendimentos de categoria B acresce um requisito adicional. Para além do já exposto, o método de isenção só é aplicável caso o rendimento em causa provenha da prestação de serviços de elevado valor acrescentado. As actividades de elevado valor acrescentado encontram-se taxativamente listadas no anexo da Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro. Apenas os rendimentos que provenham da prestação de serviços de alguma das actividades listadas poderão estar isentos.

A limitação à aplicação do método de isenção às actividades de elevado valor acrescentado tem sido criticada. Conforme referido por Teresa Pala Schwalbach<sup>74</sup>, o facto de a lista se basear nos Códigos de Actividade Empresarial (CAE), que são mais direccionados para as sociedades do que para indivíduos, dificulta a

---

<sup>73</sup> Caso de Barbados, Emirados Árabes Unidos, Hong Kong, Koweit, Panamá, Qatar, República Oriental do Uruguai e San Marino.

<sup>74</sup> in *“Non-Habitual Residents’ (“NHR”) regime, 7 years of the experience”*, 2016, Sérvulo & Associados, Sociedade de Advogados, R.L., disponível em <https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/Non-Habitual-Residents-NHR-regime-7-years-of-the-experience/5710/>.

percepção de onde incluir a actividade desenvolvida na taxativa lista constante da Portaria. Acresce que, conforme apontado pela mesma autora, no primeiro trimestre de 2016, a Autoridade Tributária portuguesa deixou de aceitar as declarações de início de actividade das actividades de elevado valor acrescentado por internet. Assim, passou a ser necessária a entrega do requerimento por escrito, juntamente com documentos comprovativos do exercício dessa actividade. Para além das dificuldades que essa prova naturalmente comportará<sup>75</sup>, surge a problemática associada à necessidade de emissão de recibos/facturas até cinco dias úteis após a prestação de serviços<sup>76</sup>. Se, desde a data da entrega do requerimento para reconhecimento da actividade desenvolvida como actividade de elevado valor acrescentado, perfizer mais de cinco dias, algo que naturalmente acontecerá, deverá o contribuinte adiar a emissão do recibo/factura ou emitir sem saber se essa actividade será enquadrável na lista taxativa?

Face ao exposto, desde que estes tipos de rendimento sejam sujeitos, ainda que isentos, de tributação no Estado da Fonte – e que, cumulativamente, no caso dos rendimentos de categoria B, seja desenvolvida alguma das actividades presente na Portaria 12/2010, -, Portugal aplicará o método da isenção<sup>77</sup>.

### **III) Rendimentos de pensões – categoria H**

Os rendimentos de pensões, tal como definidos no artigo 11.º do CIRS, são o rendimento que, com mais facilidade, beneficia do método da isenção no seio do regime sob estudo. Este método é aplicado se, alternativamente, (i) esse rendimento for tributado no Estado da Fonte, em conformidade com a CDT celebrada entre aquele e Portugal, ou (ii) se esse rendimento, pelos critérios

---

<sup>75</sup> Prova que não será, naturalmente, fácil de fazer para um trabalhador independente.

<sup>76</sup> Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 36.º do CIVA.

<sup>77</sup> Relativamente ao rendimento de categoria B, aplica-se também o disposto no n.º 6 do artigo 72.º. Assim, caso o método de isenção não seja aplicável por não verificação dos requisitos, proceder-se-á à tributação à taxa especial de 20%.

previstos no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS, não for considerado rendimento obtido em Portugal.

Ora, conforme referido anteriormente<sup>78</sup>, se o rendimento fosse enquadrável no n.º 1 do artigo 18.º, no caso, pela alínea l), seria considerado um rendimento de fonte interna, não sendo aplicável este método de isenção nos termos do artigo 81.º do Código do IRS. Assim, seria aplicável o regime geral, estando sujeito às taxas gerais progressivas constantes do artigo 68.º do Código do IRS.

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

Tendo como premissa que a maioria dos Estados adopta o disposto no artigo 18.º da CMOCD<sup>79</sup>, esta disposição permitirá realidades de dupla não tributação.

### **3.2 Rendimentos de fonte interna**

Conforme se pode observar da explanação supra do regime jurídico-fiscal, existe uma isenção generalizada aplicável aos rendimentos de fonte externa auferidos por residentes não habituais.

Confrontados com o regime aplicável aos rendimentos de fonte interna, deparamo-nos com uma realidade diferente.

Apenas os rendimentos de categoria A e de categoria B, e desde que provenham de actividades de elevado valor acrescentado constantes da Portaria

---

<sup>78</sup> Vide nota de rodapé n.º 71.

<sup>79</sup> “Com ressalva do disposto no n.º 2 do Artigo 19.º, as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado.”

12/2010, de 7 de Janeiro, estão sujeitos a uma tributação diferente daquela que é aplicada aos residentes<sup>80</sup>.

Nos termos do disposto no n.º 6 do artigo 72.º, esses rendimentos estão sujeitos a uma tributação especial<sup>81</sup>, fixa, de 20%<sup>82</sup>, sendo de igual percentagem a taxa de retenção na fonte<sup>83</sup>.

Assim, quando Portugal é, simultaneamente, Estado de Residência e Estado da Fonte, para a aplicação desta taxa especial a este tipo de rendimentos, apenas é necessário que os mesmos provenham de actividades de elevado valor acrescentado.

Neste âmbito cabe acrescentar que a taxa especial de 20% aplicável não se trata, em última instância, de tributação efectiva. Com efeito, nos termos do disposto no n.º 6 do artigo 72.º, a taxa é aplicada aos “rendimentos líquidos das categorias A e B”.

Para o apuramento do imposto a pagar sobre o rendimento das pessoas singulares<sup>84</sup>, assiste-se a um desdobramento do processo de liquidação, caracterizado por uma primeira fase, analítica, aplicando-se as regras específicas para cada categoria de rendimentos, e uma segunda fase, sintética, de aplicação de um único conjunto de regras fiscais<sup>85</sup>. A fase analítica é composta pelo apuramento do rendimento ilíquido de cada categoria<sup>86</sup>, pela aplicação de deduções específicas

---

<sup>80</sup> Aos quais são aplicadas as taxas progressivas constantes no artigo 68.º do CIRS.

<sup>81</sup> A aplicação de taxas especiais pressupõe que ao rendimento é aplicada uma taxa separada, não sujeita a englobamento, excepto quando o contribuinte opte em contrário.

<sup>82</sup> Acrescido da sobretaxa de IRS, que poderá resultar na aplicação de uma taxa variável entre os 20% e os 23,5%.

<sup>83</sup> N.º 8 do artigo 99.º e alínea d) do n.º 1 do artigo 101.º, ambos do Código do IRS.

<sup>84</sup> Para maiores desenvolvimentos *vide* BASTOS, José Guilherme Xavier de, “*IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*”, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

<sup>85</sup> PEREIRA, Paula Rosado, “*Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*”, Cadernos IDEFF, n.º 2, Lisboa, Almedina, 2005, pp. 12-13.

<sup>86</sup> Apuramento feito com recurso à categorização constante no artigo 1.º do CIRS e da incidência objectiva constante nos artigos 2.º a 12.º do Código do IRS. As categorias actualmente previstas no código do IRS são: Categoria A - Rendimentos do trabalho dependente (artigos 2.º e 2.º-A do CIRS); Categoria B - Rendimentos empresariais e profissionais (artigos 3.º e 4.º do CIRS); Categoria E - Rendimentos de capitais (artigos 5.º a 7.º do CIRS); Categoria F - Rendimentos prediais (artigo 8.º); Categoria G - Incrementos

para cada categoria<sup>87</sup>, pelo apuramento do rendimento líquido de cada categoria<sup>88</sup> e pela dedução de perdas<sup>89</sup>; a fase sintética procede ao apuramento do rendimento líquido total<sup>90</sup> através do englobamento<sup>91</sup>, à aplicação de abatimentos<sup>92</sup>, ao apuramento do rendimento colectável<sup>93</sup>, ao apuramento da taxa aplicável<sup>94</sup>, à determinação da colecta<sup>95</sup>, à aplicação de deduções à colecta<sup>96</sup>, e, finalmente, à determinação do imposto a pagar<sup>97</sup>.

Dado que é tido em conta o rendimento líquido na determinação do imposto a pagar sobre os rendimentos das referidas categorias, quando auferidos por RNH que provenham de fonte interna, significará isto que apenas é aplicada a primeira fase, analítica, de aplicação das deduções específicas.

Assim, quanto aos rendimentos de categoria A, serão aplicáveis as deduções específicas constantes nos artigos 25.º a 27.º do Código de IRS. Estas deduções, são reconduzidas à aplicação de um valor fixo (actualmente em € 4.104,00 (quatro mil, cento e quatro euros) – alínea a) do n.º 1 do artigo 25.º do CIRS). Nos termos do n.º

---

patrimoniais (artigos 9.º a 10.º-A do CIRS); e Categoria H – Pensões (artigo 11.º). Na versão originária do CIRS, os rendimentos que constituem, actualmente, a Categoria B, desdobravam-se, ainda, em Categoria C – rendimentos comerciais e industriais - e Categoria D – rendimentos agrícolas -, tendo-se procedido à unificação destes rendimentos numa só categoria através das alterações introduzidas aos artigos 1.º e 3.º do CIRS pelo disposto no artigo 1.º da Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

<sup>87</sup> Artigos 25.º a 54.º do Código do IRS.

<sup>88</sup> Aplicado pela diferença entre o rendimento bruto de cada categoria e a aplicação das respectivas deduções específicas.

<sup>89</sup> Artigo 55.º do CIRS.

<sup>90</sup> Soma do rendimento líquido de cada categoria.

<sup>91</sup> Veja-se que existem rendimentos que apenas serão englobados por opção do contribuinte.

<sup>92</sup> Artigo 56.º-A do Código do IRS.

<sup>93</sup> Determinado pela soma do rendimento líquido de cada categoria após aplicação de abatimento, se aplicável. Tendo em conta que o âmbito de aplicação dos abatimentos se encontra, actualmente, muito reduzido, não raras vezes o rendimento colectável será equivalente ao rendimento líquido total.

<sup>94</sup> Taxas constantes dos artigos 68.º a 74.º do Código do IRS. A determinação da taxa aplicável tem em conta as condições subjectivas do sujeito passivo, tal como o estado civil e a delimitação do limiar mínimo de existência.

<sup>95</sup> Aplicação da taxa apurada ao rendimento colectável, que é feita pelo método da progressão por escalões.

<sup>96</sup> Constantes nos artigos 78.º e ss. do Código do IRS.

<sup>97</sup> Ao qual se deduz os montantes anteriormente retidos na fonte.

4 do referido artigo, caso o montante das contribuições obrigatórias para regimes de protecção social e para subsistemas legais de saúde excedam esse valor, a dedução faz-se pelo montante total dessas contribuições<sup>98</sup>.

No caso aplicável aos rendimentos de categoria B, o contribuinte poderá optar pelo regime de contabilidade organizada ou pelo regime simplificado<sup>99</sup> e, com ele, a aplicação do correspondente coeficiente<sup>100</sup>. Nessa medida, assumindo que todas as actividades de elevado valor acrescentado constam na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código de IRS, o rendimento líquido apurado da categoria B será equivalente a 75% do rendimento anual obtido<sup>101</sup>.

Dado que se tratam de rendimentos sujeitos a uma taxa especial, não haverá lugar a englobamento, excepto por opção do contribuinte<sup>102</sup>, impedindo a aplicação das deduções à colecta e restante procedimento da fase sintética.

Relativamente a outros rendimentos de fonte interna auferidos por RNH, reconduzíveis às restantes categorias, estarão estes sujeitos à tributação aplicável aos residentes: tributação às taxas gerais progressivas constante no artigo 68.º, ou tributação a taxas liberatórias ou especiais constantes nos artigos 71.º e 72.º, respectivamente, todos do Código do IRS, com as deduções específicas e à colecta a que, e se, houver lugar.

Fomenta-se, dessa forma, a atracção da residência para Portugal de profissionais qualificados, tema que será desenvolvido infra.

---

<sup>98</sup> Esta dedução é justificada pela necessária qualificação como custo essencial à obtenção do rendimento.

<sup>99</sup> Mediante a introdução dos rendimentos no quadro 4B do Anexo L da Modelo 3 do ano de 2016.

<sup>100</sup> O contribuinte com rendimentos anuais de categoria B até € 200.000,00 pode optar pelo regime simplificado, o qual faz pressupor que uma percentagem do rendimento bruto é alocado a despesas necessárias à obtenção desse mesmo rendimento. Nas palavras de SANCHEZ, J.L. SALDANHA, “é a troca das deduções específicas (...) por deduções fixas”, *op. cit.* pág. 328. Para maiores desenvolvimentos sobre o tema, vide *A pseudo-reforma fiscal do final do século XX e o regime simplificado do IRS*, CUNHA, Paulo Pitta e, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, A 1, n.º 1, Primavera 2008, pp. 16 - 34.

<sup>101</sup> Por aplicação do coeficiente constante no disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do Código de IRS.

<sup>102</sup> N.º 8 do artigo 72.º do CIRS.

#### **4. Do âmbito temporal de aplicação do regime do Residente Não Habitual**

Conforme tivemos oportunidade de expor, a tributação como RNH é atribuída pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português<sup>103</sup>.

Contudo, esse direito a ser tributado como RNH em cada ano do período de 10 anos está condicionado, nos termos do n.º 11 do artigo 16.º do CIRS, ao reconhecimento da qualidade de residente, em qualquer momento desse ano.

Significa isto que o sujeito passivo que deixe de ser considerado residente fiscal em Portugal durante um ou mais anos desse período de 10 anos, poderá retomar o gozo do direito a ser tributado como RNH em qualquer dos anos remanescentes daquele período, contando que volte a ser residente, nos termos do disposto no n.º 12 do referido artigo.

Durante o período em que seja considerado não residente, apenas os rendimentos de fonte interna estarão sujeitos a tributação, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 15.º do CIRS.

Com a alteração introduzida com a Lei n.º 20/2012, de 14/05 ficou, definitivamente, afastada a questão da renovação do regime do RNH. Conforme exposto supra, findo o período de 10 anos, reinicia-se o processo de validação dos requisitos subjectivos de aplicação do regime, sendo necessária a não residência em território português nos últimos 5 anos.

---

<sup>103</sup> N.º 9 do artigo 16.º do CIRS.

## 5. Da natureza jurídica do regime fiscal do Residente Não Habitual

Estipula o n.º 1 do artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) que os benefícios fiscais são “(...) medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”.

Decompondo o conceito que nos é dado por este normativo, uma medida será considerada como benefício fiscal quando, cumulativamente, cumpra as seguintes condições:

- i) Seja de carácter excepcional;
- ii) Tutele um interesse público extrafiscal; e
- iii) O interesse público extrafiscal que vise seja superior ao interesse que impede a tributação<sup>104</sup>.

Cabe analisar a verificação das referidas condições no regime em análise.

O regime geral de tributação em sede de IRS sujeita os rendimentos auferidos por residentes em território nacional a uma tributação de base universal, e a tributação com base no princípio da limitação territorial os rendimentos auferidos por não residentes.

No caso dos residentes, a tributação dos rendimentos é feita com recurso às taxas gerais constantes no artigo 68.º do CIRS, às taxas especiais e às taxas liberatórias, constantes nos artigos 72.º e 71.º CIRS, respectivamente; aos rendimentos dos não residentes apenas estas últimas são aplicáveis.

Ao contribuinte que reúna as condições para a atribuição do estatuto do RNH<sup>105</sup>, ainda que sujeitando à tributação em sede de IRS o seu rendimento numa

---

<sup>104</sup> No entendimento de PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “esses objectivos, de natureza extrafiscal, têm de ser assumidos pelo legislador, como de relevância superior ao da própria tributação e, por isso, capazes de justificar as derrogações, em que se traduzem, ao princípio da igualdade que deve moldar o sistema fiscal” in “*Fiscalidade*”, *op. cit.*, p. 436.

<sup>105</sup> E ao qual esse estatuto tenha sido reconhecido.

base universal, será, pelo período de 10 anos<sup>106</sup>, aplicado o método da isenção a certos rendimentos, ou a aplicação de uma taxa especial a outros.

Estamos, então, perante a aplicação de um regime excepcional<sup>107</sup>.

Quanto ao segundo requisito, e conforme melhor será desenvolvido infra<sup>108</sup>, estamos verdadeiramente perante a prossecução de objectivos extrafiscais de interesse público, que o regime procura tutelar, de captação de investimento, de atracção de mão-de-obra qualificada e de estímulo ao crescimento da economia nacional.

O último dos requisitos é, porventura, o mais difícil de concretizar.

De facto, e contrariamente ao previsto no n.º 3 do artigo 2.º do EBF, não existem dados relativos à despesa fiscal<sup>109</sup> que sobre este regime recaiu. Nem tão pouco se demonstram os ganhos efectivos com a adopção deste regime<sup>110</sup>. Assim,

---

<sup>106</sup> Veja-se que o âmbito temporal de aplicação de 10 anos vai ao encontro do limite temporal sugerido por XAVIER, Alberto e FRANCO, António L. de Sousa, em *“Estatuto dos Benefícios Fiscais – Esboço de um Projecto”*, Lisboa, [s.n.] 1969, p. 23.

<sup>107</sup> No entendimento de GOMES, Nuno Sá, *“Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 165, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, 1991, p. 39, “tendo definido os benefícios fiscais como medidas de natureza excepcional face à tributação regra, daí decorre, desde logo, um elemento substancial da definição que nos sugere que estamos perante um conceito material e não meramente formal, daqui decorrendo logicamente, que não são necessariamente benefícios fiscais as medidas desagravadoras que se apresentem formalmente, como tais, mas apenas as que preencham os requisitos integradores da definição. Assim, por exemplo, é frequente surgirem no elenco das isenções previstas nos respectivos capítulos dos Códigos de tributação, medidas qualificadas legalmente como isenções fiscais que, sendo-o formalmente, não o são material ou substancialmente, pois trata-se de medidas que não têm carácter excepcional, sendo claramente definidoras do regime normal da tributação-regra”, como forma de distinção entre benefícios fiscais e isenções impróprias.

<sup>108</sup> No ponto 1. do Capítulo III.

<sup>109</sup> “Por despesa fiscal entende-se a expressão quantitativa de um benefício fiscal” in *“Estatuto dos Benefícios Fiscais - Notas Explicativas”*, FARIA, Maria Teresa Barbot Veiga de, 4.ª edição, Lisboa, Rei dos Livros, 1998, p. 22. No entendimento de TEIXEIRA, Glória, e com apoio constitucional na alínea g) do n.º 3 do artigo 106.º, dado que se tratam de medidas excepcionais, “não deverão ser atribuídos arbitrariamente e sem um controle rigoroso da despesa ou receita fiscal a atribuir a determinado contribuinte ou sector da actividade” in *“Manual de ...” op. cit.*, p. 254.

<sup>110</sup> Ainda que se possa afirmar que “[...] vistas as coisas em termos macrofiscais, [...], sempre se verifica um efectivo acréscimo da receita fiscal e, portanto, uma maior

não se poderá aferir, objectivamente, o interesse público que esta medida extrafiscal efectivamente tem.

Apenas numa base teórica, e não científica, se poderá projectar que este regime concretiza o objectivo de atracção de investimento, de mão-de-obra qualificada e de crescimento da economia<sup>111</sup>.

Acrescente-se que este regime faz atrair a residência para Portugal de indivíduos que, de outra forma, tendencialmente aqui não residiriam. Dito de outra forma, a tributação a que alguns dos rendimentos estarão sujeitos – nomeadamente a taxa proporcional de 20% a que estão sujeitos os rendimentos de categoria A e B, ou outros a que a isenção não se aplique -, bem como a angariação de receita pública por meio de outros impostos que não sobre o rendimento, sempre será receita fiscal a que, de outra forma, tendencialmente não se teria acesso<sup>112</sup>.

---

tributação global, pelo facto de se recorrer a medidas de carácter económico e social através do instrumento fiscal, seja sobrecarregando os comportamentos que se pretendem evitar (impostos extrafiscais), seja desonerando os comportamentos que se desejam fomentar ou incentivar (incentivos fiscais), muito embora em termos microfiscais, [...], os primeiros se materializem em mais tributação e os segundos em menos tributação” in 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. 578.

<sup>111</sup> A mais, sempre se poderá afirmar que é obtida receita através do investimento e dos impostos indirectos sobre o consumo.

<sup>112</sup> Nesse sentido, “a eficácia a 100% de tais medidas, é de todo impraticável, já que visando a adopção de comportamentos [...] voluntários por parte dos contribuintes estes podem adoptá-los ou não e adoptá-los em maior ou menor medida. Pelo que a utilização extrafiscal da imposição conduz inevitavelmente a uma maior receita fiscal, e por conseguinte, a um reforço da tributação que não se verificaria caso essa utilização estivesse excluída” in “*O Dever Fundamental...*”, *op. cit.*, p. 578. “Assim, a verificação da adequação das medidas que corporizem despesa fiscal passa pela interpretação jurídica, quando se trate de averiguar os objectivos visados pelo legislador, aquando da criação de incentivos, e também pelo confronto dos referidos objectivos com os efeitos económicos e financeiros a atingir” in “*Reavaliação dos benefícios fiscais*”, AA.VV., Relatório do Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 198, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças (Luís Máximo dos Santos, Fernando Castro Silva, Manuel Lopes da Silva Faustino, Carlos Alberto da Silva Tavares, e Guilherme Waldemar Goulão dos Reis d’Oliveira Martins), 2005, p.112.

Mas, refira-se, os benefícios fiscais são utilizados pelo legislador para a prossecução de finalidades denominadas extrafiscais, não almejando a obtenção de receita, mas a (i) redistribuição de riqueza, (ii) a estabilização macroeconómica ou (iii) a influência na afectação de recursos<sup>113</sup>.

Nesta senda, é nosso entendimento que o regime do RNH cumpre estas condições, podendo ser, nessa medida, configurado como benefício fiscal.

Cabe analisar o regime dos benefícios fiscais aplicados ao regime do RNH.

Os benefícios fiscais podem ser caracterizados a partir de várias vertentes, consoante a forma da sua atribuição, o âmbito da sua incidência e as diferentes formas que a sua concretização assuma.

Assim, os benefícios fiscais podem ser atribuídos automaticamente ou ser dependentes de reconhecimento: os primeiros resultando directa e imediatamente da lei, e os segundos carecendo de actos administrativo ou de acordo entre o contribuinte e a Administração Tributária<sup>114</sup>.

Quanto ao âmbito, os benefícios fiscais podem ser objectivos - quando respeitam ao rendimento - e subjectivo, quando tenham em consideração a qualidade do sujeito passivo.

Nos termos do disposto no n. 2 do artigo 2.º do EBF, os benefícios fiscais podem assumir a forma de isenção, redução de taxa, dedução à matéria colectável, dedução à colecta (revestindo a forma de crédito de imposto), amortizações e reintegrações aceleradas<sup>115</sup>.

As isenções podem ser atribuídas em função do rendimento - isenções objectivas - e/ou em função do contribuinte - isenções subjectivas. Podem ainda

---

<sup>113</sup> CARLOS, Américo Fernando Brás, *“Impostos – Teoria Geral”*, 4.ª edição actualizada, Almedina, Coimbra, 2014, p. 25.

<sup>114</sup> Artigo 5.º do EBF.

<sup>115</sup> Conforme se pode aferir do presente estudo, as vertentes dos benefícios fiscais que estão em relevo no regime do RNH são a isenção e a redução de taxa.

ser totais, se incidirem sobre a totalidade do rendimento, ou parciais, se tomarem em consideração apenas uma percentagem do rendimento do contribuinte<sup>116</sup>.

No regime em apreço, pretendeu o legislador atribuir um benefício fiscal, dependente de reconhecimento<sup>117</sup>, recorrendo à aplicação isenções e de taxas reduzidas, de âmbito condicionado. Essa condicionante é evidente, primeiro, por ter em conta a pessoa do contribuinte, necessitando esta de revestir certas condições subjectivas para ver a sua qualidade como Residente Não Habitual ser-lhe atribuída; depois, por apenas ser aplicável a um leque limitado e pré-determinado de rendimentos<sup>118</sup>, sendo, nessa medida, parcial.

Não se pode considerar que as isenções ou a aplicação de taxas reduzidas presentes neste regime sejam de âmbito subjectivo: primeiro, porque não está o contribuinte considerado Residente Não Habitual, desde logo, isento de tributação ou apto a beneficiar das taxas reduzidas apenas por ser considerado como tal; depois, porque não auferindo qualquer dos rendimentos que beneficiem de isenção ou da aplicação de taxas reduzidas, ou não cumprindo estes os requisitos presentes no n.º 6 do artigo 72.º e nos n.ºs 6 a 8 do artigo 81.º e do CIRS, não lhe serão estes benefícios aplicados.

Por seu turno, não basta que sejam auferidos os rendimentos pré-determinados. Será necessário que, previamente, seja atribuída a qualidade de RNH e, a mais, que os rendimentos auferidos cumpram os requisitos presentes nos n.ºs 6 a 8 do artigo 81.º do CIRS.

Temos, então, uma tripa condição à atribuição destes benefícios ao contribuinte: i) ser reconhecida a qualidade de Residente Não Habitual; ii) que este

---

<sup>116</sup> TEIXEIRA, Glória, “Manual de ...”, *op. cit.*, p. 255.

<sup>117</sup> Contudo, repare-se que o reconhecimento de que aqui se trata não é da aplicação do benefício fiscal propriamente dito, mas sim da qualidade de Residente Não Habitual. A residência não habitual, *per se*, não é um benefício fiscal, mas sim uma condição prévia à aplicação dos benefícios fiscais que este regime comporta.

<sup>118</sup> Ainda que esta isenção objectiva, quanto aos rendimentos, careça da apreciação positiva quanto às qualidades do sujeito passivo para fundamentar a aplicação dessa isenção subjectiva.

aufira qualquer dos rendimentos aptos a beneficiar da isenção ou redução de taxa;  
iii) que os rendimentos sejam auferidos nos condicionalismos previstos na lei.

Resta acrescentar que, sendo considerada a qualificação como benefícios fiscal, caberá, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 14.º da Lei Geral Tributária, “a clara definição dos seus objectivos”, tema que será melhor desenvolvido infra<sup>119</sup>.

Quanto à sua legitimidade e controlo constitucional, faremos a sua análise infra.

---

<sup>119</sup> Ponto 1 do Capítulo III.

### CAPÍTULO III

#### **SOBRE A ADMISSIBILIDADE JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DO NOVO REGIME**

Os impostos constituem a mais importante das receitas públicas a nível nacional. O crescente peso que foram ganhando os impostos e o impacto que os mesmos têm na actividade económica das sociedades e sobre o rendimento disponível dos contribuintes, torna necessária a definição de um leque de princípios que imponham com rigor os limites ao poder tributário do Estado. Estes princípios, numa vertente negativa, imporão um limite à soberania fiscal do Estado e, numa positiva, imporão a concretização dos mesmos pela via da actividade legislativa e da aplicação concretizadora por parte da Administração e dos tribunais<sup>120</sup>.

Grande parte do conjunto de princípios que enformam o sistema tributário português constituem uma verdadeira Constituição Tributária, na medida em que decorre, directa ou indirectamente, do texto constitucional um importante papel na estruturação do ordenamento jurídico-tributário, conferindo, simultaneamente, direitos e garantias aos contribuintes e estabelecendo limites ao arbítrio do legislador, contribuindo para a estabilidade e segurança das leis fiscais e a prossecução da verdade e justiça materiais.

A República Portuguesa, enquanto Estado de Direito, tem a justiça por fim – conteúdo material - e a lei como meio da sua realização – conteúdo formal<sup>121</sup>.

Assumindo a Constituição uma finalidade primordial de angariação de receitas por parte do Estado, não descursa, contudo, objectivos de natureza extrafiscal.

---

<sup>120</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, “*A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito – Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário*”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 140, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1985, pp. 310 – 313.

<sup>121</sup> XAVIER, ALBERTO, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, [s.n.], Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, p. 106.

O raciocínio a que nos propomos neste ponto é o da ponderação da compatibilidade do regime fiscal do RNH com alguns dos princípios que por ele poderão ficar postos em causa<sup>122</sup>, incidindo, primeiramente, nos princípios de ordem material e, por último, nos princípios de ordem formal.

## 1. Princípio da Igualdade Tributária

O princípio da igualdade tributária apenas implicitamente se encontra previsto na CRP, como decorrência do princípio da igualdade consagrado no seu artigo 13.º. Esta leitura implícita parte, antes de mais, do entendimento de que se o legislador está adstrito a este princípio em toda a sua actividade, no sistema tributário também o estará, e, ainda, de que existe subordinação do sistema fiscal e tributário às preocupações da justiça material, este último entendimento extraível do disposto nos artigos 103.º e 104.º da CRP.

Não havendo consagração expressa na CRP do princípio da igualdade tributária, da mesma forma não existe nela uma explanação de quais as bases e critérios para a efectivação dessa igualdade.

Nas palavras de Alberto Amorim Pereira, “é [na] generalidade e uniformidade dos impostos [...] que se concretiza o princípio da igualdade tributária. [...] Desse modo, todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento dos impostos, não havendo entre eles, portanto, qualquer distinção de classe, de ordem ou de casta – é a generalidade – e, por outro lado, a repartição dos impostos pelos cidadãos deve obedecer ao mesmo critério – é a uniformidade”<sup>123</sup>.

Partindo da “velha máxima” de que se deve tratar de modo igual o que é igual e de modo diferente o que é diferente, podemos extrair que o princípio da

---

<sup>122</sup> Limitaremos ao presente estudo a análise dos princípios constitucionais que directamente estejam relacionados com o regime do RNH, excluindo a incidência desses mesmos princípios à tributação do património e do consumo.

<sup>123</sup> PEREIRA, Alberto F. Amorim, “*Noções de Direito Fiscal*”, Coleção Quid Juris?, n.º 23, Porto, 1981, p. 45 - 46.

igualdade é estruturado pelo confronto entre o *tratamento* igual ou diferenciado de *situações* iguais ou diferenciadas. Se relativamente ao *tratamento* maiores questões não se levantam, surge a prévia ponderação do que são de considerar *situações* iguais ou diferenciadas.

Esta questão é respondida com recurso a uma perspectiva material: por um lado, assente na proibição de o legislador fiscal discriminar ou igualar situações de forma arbitrária e irracional – dimensão negativa – e, por outro lado, impondo o tratamento diferenciado e discriminado quando este leve à promoção de uma real igualdade e de justiça – dimensão positiva<sup>124</sup>.

Para a aplicação da dimensão negativa do princípio da igualdade tributária tem a doutrina recorrido ao princípio da proibição do arbítrio<sup>125</sup>. Este princípio 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”.<sup>126</sup> Partindo de uma limitação com base apenas na arbitrariedade e irrazoabilidade na diferenciação de tratamento, impõe-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”<sup>127</sup>.

Em resposta a esta necessidade de um critério justo, recorre a doutrina - baseada nos dispositivos constitucionais que preconizam um sistema fiscal “que visa a [...] repartição justa dos rendimentos e da riqueza”<sup>128</sup> e que contribui para “a diminuição das desigualdades”<sup>129</sup> - ao critério da capacidade contributiva,

---

<sup>124</sup> RODRIGUES, Benjamim Silva, “*Proporcionalidade e Progressividade no IRS*”, Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa, Coimbra, Coimbra Editora, 2003, p. 862.

<sup>125</sup> Para maiores desenvolvimentos *vide* CANOTILHO, J. J., Gomes e MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa – Anotada, 4<sup>a</sup> edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp. 339 e ss.

<sup>126</sup> 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, pág. 35149.

<sup>127</sup> VASQUES, Sérgio, “*Manual de Direito Fiscal*”, Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2012, p. 249.

<sup>128</sup> N.º 1 do artigo 103.º da CRP.

<sup>129</sup> N.º 1 do artigo 104.º da CRP.

relativamente aos impostos, e ao critério da equivalência, quando aos restantes tributos<sup>130</sup>.

O princípio da igualdade tributária, deverá, então, materializar-se nos critérios da generalidade e uniformidade, assumindo as diferenças advindas da capacidade contributiva dos sujeitos passivos sem, contudo, impor diferenciações arbitrários. São estes os critérios delimitadores do âmbito de criação e aplicação das normas tributárias.

Mas repara-se que “a questão da preferência por um qualquer desses critérios [...] só se põe quanto aos impostos fiscais (isto é, quanto àqueles cuja finalidade precípua é a obtenção de receitas) e já não quanto aos impostos extrafiscais: estes últimos, na verdade, visando (ou visando também) outras finalidades públicas, hão-de ver a sua incidência orientada pelo objectivo específico de cada um deles”<sup>131</sup>. Também como afirma Guilherme D’Oliveira Martins, “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”.<sup>132</sup>

Assim, o princípio da igualdade tributária tem de saber articular-se e, por vezes, ceder perante a prossecução de outros princípios e valores presentes no ordenamento jurídico português e na CRP, nomeadamente de ordem económica e

---

<sup>130</sup> Não será aqui abordado o princípio da equivalência na medida em que o tema objecto do presente trabalho se limita a abordar o regime fiscal do RNH, inserido no âmbito do IRS. Para maiores desenvolvimentos sobre a distinção entre imposto, taxa e contribuição vide XAVIER, Alberto, *Manual de ...* op. cit. pp. 35-87, SANCHES, J.L. Sanches, *Manual de ...*, op. cit. pág. 21 a 53, VASQUES, Sérgio, *Manual de ...*, op. cit., pp. 181-246, CORTE-REAL, Carlos Pamplona, *Curso de Direito Fiscal*, Vol. I, 1982, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 124, pp. 156 - 191, TEIXEIRA, Glória, *Manual de ...* op. cit. , pp. 36-39, CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos...*, op. cit., pp. 35-45.

<sup>131</sup> COSTA, José Manuel M. Cardoso da, *Princípio Da Capacidade Contributiva no Constitucionalismo Português e na Jurisprudência do Tribunal Constitucional*, Boletim de Ciências Económicas, Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, Vol. LVII, Tomo I, Coimbra, 2014, pp. 1159-1160.

<sup>132</sup> MARTINS, Guilherme Waldemar d’Oliveira, *Política Fiscal: uma análise introdutória*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano VII, n.º 3, Outono, 2014, p. 110.

social. Mas não sendo absoluto, inderrogável, não poderá o princípio da igualdade tributária conformar-se com a invocação de qualquer razão extrafiscal.

Deste modo, o princípio da igualdade “[...] não proíbe que a lei estabeleça distinções, proíbe sim, o arbítrio, as diferenciações de tratamento sem fundamento material bastante, que o mesmo é dizer sem qualquer justificação razoável, segundo critérios de valor objectivos constitucionalmente relevantes.”<sup>133</sup>.

Assim, para a derrogação deste princípio, as medidas que prosseguem fins extrafiscais, terão de estar dotadas de idoneidade.<sup>134</sup>. No fundo “trata-se de saber se o fim 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”<sup>135</sup>. Em caso afirmativo, demonstrar-se-ão contrária a este princípio constitucional.

A referida idoneidade deverá ser analisada sob o ponto de vista do princípio da proporcionalidade<sup>136</sup>. Desde que observado o princípio da proporcionalidade, é possível restringir ou limitar o princípio da igualdade tributária, quando isso for necessário para satisfazer outros bens, interesses ou valores.

O princípio da proporcionalidade, ou princípio da proibição do excesso, desdobra-se em três subprincípios<sup>137 e 138</sup>:

---

<sup>133</sup> Acórdão n.º 450/91, Diário da República, 2.ª Série, n.º 102, p. 4644, relator Conselheiro Tavares da Costa, 1993, p. 4644.

<sup>134</sup> d'OOLIVEIRA MARTINS, Guilherme Waldemar, *Os Benefícios Fiscais – Sistema e Regime*, Almedina, Coimbra, 2006, Cadernos IDEFF, N.º 6, 2006, p. 51.

<sup>135</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, “Manual de ...”, *op. cit.*, p. 459.

<sup>136</sup> VASQUES, Sérgio, “Manual de ...”, *op. cit.*, p. 251.

<sup>137</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003, pp. 269-270.

<sup>138</sup> No entendimento de ALEXY, Robert, estas três máximas exprimem a ideia de optimização. Assim, “os subprincípios da adequação e da necessidade referem-se à optimização quanto às possibilidades factuais existentes. O subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito refere-se à optimização quanto às possibilidades jurídicas existentes.”, “*Direitos Fundamentais e Princípio da Proporcionalidade*”, (trad. Por Paulo Pereira Gouveia), *O Direito*, n.º 146, Vol. IV, 2014, p. 819.

- (i) Princípio da adequação ou da conformidade, que pressupõe que a medida adoptada para a realização do interesse público deve ser apropriada à prossecução do fim visado;
- (ii) Princípio da necessidade ou exigibilidade, tendo subjacente a ideia de que ao contribuinte deverá ser imposto o menor sacrifício possível, adoptando-se o meio menos oneroso para a obtenção do fim.
- (iii) Princípio da proporcionalidade em sentido restrito, que faz levantar a questão de saber se o resultado obtido com a intervenção é proporcional à “carga coactiva” da mesma.

Passemos à análise da aplicação deste princípio à derrogação do princípio da igualdade pelo regime fiscal do Residente não Habitual.

Conforme exposto no capítulo II do presente estudo, o regime fiscal aplicável aos RNH afasta-se do regime geral aplicável aos residentes nos seguintes moldes:

- i) Aplicação da taxa especial de 20%, constante no n.º 6 do artigo 72.º do CIRS, aos rendimentos líquidos das categorias A e B de fonte interna;
- ii) Aplicação do método de isenção aos rendimentos de categoria A, B, E, F, G e H de fonte externa, nos termos do disposto nos n.ºs 4 a 6 do artigo 81.º do CIRS;

Em contrapartida, os rendimentos auferidos por residentes em território português são tributados nos seguintes moldes:

- i) Aplicação da taxas gerais constantes no artigo 68.º do CIRS – variáveis entre os 14,5% e os 48% –, aos rendimentos das categorias A e B de fonte interna;
- ii) Aplicação da taxas gerais constantes – variáveis entre os 14,5% e os 48% – no artigo 68.º do CIRS, aos rendimentos líquidos das categorias A, B e H de fonte externa;
- iii) Aplicação da taxa de 28% - liberatória, no caso de rendimentos de valores mobiliários, constante na alínea b) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRS, e especial no caso de mais-valias, rendimentos prediais e

rendimentos de capitais, nos termos do disposto nas alíneas c) a e) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS, aos rendimentos de categoria E, F e G; em caso de opção pelo englobamento, nos termos do n.º 6 do artigo 71.º para o caso da taxa liberatória ou do n.º 8 do artigo 72.º, para o caso da taxa especial, estão estes rendimentos sujeitos às taxas gerais constantes no artigo 68.º do CIRS.

Temos, então, um escopo de aplicação de um benefício fiscal que varia entre a total isenção de tributação e a aplicação de uma taxa proporcional de 20%, em contraste com a aplicação das taxas gerais de 14,5% a 48% ou especiais e liberatórias de 28%.

A existência destes contrastes tem feito variar as opiniões quanto à legitimidade constitucional do regime.

Os juízos concebidos conducentes à inconstitucionalidade do regime assentam na ideia de que, “embora o regime fiscal dos residentes não habituais tenha a nobre intenção de tornar mais atractivo o sistema fiscal português [...] os mesmos não se demonstram suficientes para que a diferença de tratamento que implica se considere justificada”<sup>139</sup>. No mesmo sentido, Américo Brás Carlos afirma que o regime “assim constituído viola claramente o Artigo 13.º da Constituição, por discriminar entre indivíduos residentes em função do seu território de origem. E sem que o privilégio concedido aos residentes não habituais assente em razões de justiça material ou de solidariedade social”<sup>140</sup>. Assim, “do ponto de vista do interesse nacional, o auferido na actividade de angariação destes não residentes está longe de justificar o regime”<sup>141</sup>.

Não estamos de acordo com tal posição.

---

<sup>139</sup> MENDES, Marta Filipe Ramos, “*O Novo Regime ...*” *op. cit.*, p. 46.

<sup>140</sup> “*Contra o regime dos residentes não habituais*”, in Expresso de 13 de Dezembro de 2014, p. 34, disponível em <http://www.pt.cision.com/cp2013/ClippingDetails.aspx?id=58297eb5-ad4e-40bc-8b8a-4c3822d19d61&analises=1>

<sup>141</sup> Carlos, Américo Fernando Brás, “*Contra o regime ...*” *op. cit.*, p. 35.

Ainda que estejamos perante um regime com uma tributação tendencialmente mais favorável, não podemos deixar de afirmar que estamos perante uma justificação de fundamento bastante, idóneo, razoável, que permite este tratamento diferenciado.

Socorrendo-nos do preâmbulo do DL que implementou o regime do RNH, podemos encontrar algumas das razões que estiveram na ordem da adopção deste regime em Portugal.

Haverá que notar que a política fiscal internacional portuguesa tradicionalmente se foi baseando na tributação na perspectiva de Estado da Fonte, enquanto estado importador de capitais<sup>142</sup>. Numa pretensão de inversão dessa tendência, procurou-se “um novo espírito de competitividade da economia portuguesa”<sup>143</sup>. E esse espírito foi, nas palavras do próprio preâmbulo do DL que introduziu o regime, o de “atracção da localização dos factores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português”.

O relatório que acompanhou o Orçamento de Estado para 2009<sup>144</sup>, partindo da premissa de que outros países, como Suíça, Reino Unido e Espanha, adoptando regimes fiscais equiparáveis ao do RNH, tiveram aparente sucesso, concluiu que Portugal “pelo seu clima, diversidade de património cultural, baixa criminalidade, reduzido custo relativo do imobiliário, incremento de valências na área da saúde privada, residências assistidas e serviços conexos, e aumento da oferta de qualidade em matéria de turismo residencial”, teria “boas condições para captar pelo menos alguns segmentos profissionais, em particular certos artistas,

---

<sup>142</sup> BORGES, Ricardo da Palma e SOUSA, Pedro Ribeiro de, “*O novo Regime ...*” *op. cit.*, p. 712.

<sup>143</sup> LOBO, Carlos, “*Política fiscal em tempo de recessão*”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Coimbra, Ano 2, n.º 3, Outono, Outubro 2009, p. 28.

<sup>144</sup> AA.VV., “*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>.

desportistas e outras figuras de relevo em áreas científicas e culturais de diversas proveniências”<sup>145</sup>.

Neste sentido, poderá depreender-se que os objectivos do regime apontam para duas direcções: primeiro, criar condições consideradas vantajosas para a fixação de residência em Portugal de pessoas com elevados rendimentos – artistas e desportistas – e pensionistas, que são, tendencialmente, vulneráveis ao nível de tributação a que são submetidos, alargando assim o mercado para a oferta turística e imobiliária; depois, atraindo figuras de relevo em áreas científicas e culturais, que permitam dar resposta às carências mais prementes da economia nacional<sup>146</sup>.

Este entendimento vai ao encontro do sugerido por Ricardo da Palma Borges e Pedro Ribeiro de Sousa. A natureza dual a que acima fizemos referência, que enforma a base do sistema de tributação do RNH, procura atrair “por um lado, os que se dispõem a estabelecer domicílio em Portugal de forma permanente (por exemplo, profissionais independentes, reformados e pensionistas) e, por outro, sobretudo ao nível dos trabalhadores dependentes ou membros dos órgãos sociais de pessoas colectivas, os que aqui apenas pretendem uma residência temporária, decorrente de relações de destacamento ou de expatriação”. “O primeiro conjunto é, naturalmente, mais susceptível de obter rendimentos de fonte estrangeira; inversamente, o segundo auferirá predominantemente rendimentos de fonte portuguesa e, em especial, rendimentos do trabalho dependente”<sup>147</sup>.

Em particular, com a introdução deste regime, almejou-se a atracção dos denominados *High Net Worth Individuals* (HNWI)<sup>148</sup>. Os HNWI têm como

---

<sup>145</sup> AA.VV., “Relatório do ...”, *op. cit.*, p. 43.

<sup>146</sup> LOUSA, Maria dos Prazeres, *Algumas Considerações sobre o Novo Regime Fiscal dos “Residente Não Habituais*, Estudo em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches (org. Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama), Vol. V, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 689.

<sup>147</sup> BORGES, Ricardo da Palma, SOUSA, Pedro Ribeiro de, “*O novo regime...*” *op. cit.*, p. 713.

<sup>148</sup> Ou Grandes Contribuintes, cujos critérios se encontram actualmente definidos na Portaria 130/2016, de 10/05, publicada no Diário da República n.º 90/2016, Série I de 2016-05-10

característica a mobilidade internacional, sendo a tributação um dos factores com maior peso nas suas decisões de localização<sup>149</sup>.

A progressividade das taxas aplicadas aos residentes em sede de IRS não permitia criar as bases para essa atracção. Com a crescente concorrência fiscal internacional, as taxas progressivas e proporcionais não se mostravam apelativas, sentindo-se a necessidade de criar o sistema de natureza dual supra exposto<sup>150</sup>.

Assim, deixou a política fiscal internacional portuguesa de tentar importar os capitais, tentando, inversa e complementarmente, fazer atrair a residência destes Grandes Contribuintes e de indivíduos profissionalmente qualificados de forma a tonar Portugal num país capaz ao nível da capacidade produtiva, da iniciativa empresarial e da localização dos factores de produção.

Em torno do exposto, não podemos olvidar que “os benefícios fiscais são medidas que *tutelam interesses superiores à tributação* (art. 2.º, n.º1, 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”<sup>151</sup>.

Entendemos que, face ao exposto, estamos em condições de afirmar que existe, neste regime, a tutela de interesses superiores à tributação.

Nesse sentido, e feita a ponderação com os subprincípios da proporcionalidade, cabe referir que a medida é adequação à prossecução do fim visado – adaptação da tributação às exigências de competitividade fiscal; que a mesma é necessária, tendo-se adoptado o meio menos oneroso para a obtenção do fim; e que é proporcional, pois ainda que não se tenha acesso à despesa fiscal

---

<sup>149</sup> “In a survey conducted by Citi Private Bank and Knoght Frank (2008), taxation was the most important individual factor influencing the location of the NHWIs primary residence”, “*Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance*”, Paris, OECD, 2009, p. 21, disponível em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/engaging-with-high-net-worth-individuals-on-tax-compliance/the-environment-and-the-risks\\_9789264068872-3-en#.WG8ivvmlTcc#page7](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/engaging-with-high-net-worth-individuals-on-tax-compliance/the-environment-and-the-risks_9789264068872-3-en#.WG8ivvmlTcc#page7)

<sup>150</sup> “There is also the risk that HNWI, especially those who are internationally mobile, leave the jurisdiction [...] so for the majorities of countries there is a clear interest in retaining them as resident tax payers”, OECD, “*Engaging with High*”, *op. cit.*, p. 13.

<sup>151</sup> BRÁS CARLOS, Américo Fernando, “*Impostos...*”, *op. cit.* p. 150.

associada a este benefício fiscal, entendemos que outros benefícios advirão da mesma.

Assumimos então a concordância do regime do RNH com o princípio constitucional da igualdade tributária<sup>152</sup>.

## 2. Princípio da Capacidade Contributiva

Conforme dito supra, o princípio da capacidade contributiva constitui a dimensão positiva do princípio da igualdade tributária, enquanto critério que leva à promoção de uma igualdade e justiça materiais.

Este princípio não tem, igualmente, consagração expressa na Constituição<sup>153</sup>. Contudo, não poderá deixar de se considerar evidente que este decorre de toda a filosofia subjacente ao nosso sistema fiscal, nomeadamente tendo em conta a “forte personalização do imposto sobre o rendimento, com consideração da situação do agregado familiar”<sup>154</sup>. Mais do que do artigo 13.º da CRP, este princípio decorre dos princípios estruturantes do sistema fiscal, espelhados nos artigos 103.º e 104.º da CRP.

O princípio da capacidade contributiva pressupõe que o facto tributário terá de ser um “facto da vida jurídica ou económica que indicia a capacidade económica de contribuir para as despesas públicas”.<sup>155</sup> Contudo, a tributação de qualquer riqueza não terá correspondência com este princípio, apenas quando a mesma incida sobre riqueza de modo determinado. E esse modo terá de reflectir a “força económica real do contribuinte, os recursos que a vida pessoal e familiar lhe deixa

---

<sup>152</sup> No mesmo sentido aponta Casalta Nabais, conforme destacam BORGES, Ricardo da Palma e SOUSA, Pedro Ribeiro de, *ibidem*, p. 760.

<sup>153</sup> Esta consagração expressa existia até à Constituição de 1838, no seu artigo 24.º dispondo que “Ninguém é isento de contribuir, em proporção de seus haveres, para as despesas do Estado”.

<sup>154</sup> FRANCO, A. Sousa, “*Finanças Públicas e Direito Financeiro*”, 4.ª ed. Vol. II, Coimbra, 1992, p. 186.

<sup>155</sup> CAMPOS, Diogo Leite de Campos, CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, “*Direito Tributário*”, Coimbra, Almedina, 1996, p. 181.

disponível para o pagamento do imposto”<sup>156</sup> Assim, o princípio da capacidade contributiva impõe que o pressuposto normativo da obrigação fiscal seja baseado nas reais manifestações de riqueza que demonstrem a força económica do contribuinte. Não basta a mera existência do sujeito passivo para o pressuposto normativo, é necessária a existência de realidades economicamente relevantes.<sup>157</sup>

Temos então que o princípio da capacidade contributiva funciona tanto como pressuposto como limite à tributação, começando a tributação onde exista essa força económica e acabando onde esta termina.

Seguindo este pressuposto, temos como primeiro corolário que a base tributável privilegiada para aferir da força económica global do contribuinte é o rendimento. Conforme tem defendido a doutrina dominante, não é a riqueza que o contribuinte possua (património) nem a riqueza que dispense (consumo)<sup>158</sup> que melhor traduz a capacidade económica do contribuinte. O primeiro sinal de riqueza peca por vivermos actualmente numa economia de serviços, o segundo por, apesar de ser visto pela doutrina como um critério apto a ocupar o centro do sistema fiscal, não ter a capacidade de extrair a personalização do imposto, i.e., dada a dificuldade em estruturar as condições de vida do contribuinte, seria sempre um dado objectivo de revelação de riqueza.<sup>159</sup>

Este princípio impõe a denominada *personalização* do imposto: nas palavras de Sérgio Vasques, “a primeira exigência do princípio da capacidade contributiva é fazer dos impostos pessoais sobre o rendimento o seu elemento central”<sup>160</sup>, isto é, fazer do núcleo essencial do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares o rendimento e as condições e necessidades do agregado familiar.

Assente que está a ideia de que o princípio da capacidade contributiva parte do rendimento como critério do imposto, para a sua plena concretização é necessário

---

<sup>156</sup> VASQUES, Sérgio, Capacidade Contributiva, Rendimento e Património, Fiscalidade n.º 23, p. 19, disponível em [http://www.afp.pt/content/INFORMACAO-TECNICA/DOCTRINA/Capacidade\\_contributiva\\_rendimento\\_e\\_patrimonio.pdf](http://www.afp.pt/content/INFORMACAO-TECNICA/DOCTRINA/Capacidade_contributiva_rendimento_e_patrimonio.pdf)

<sup>157</sup> VASQUES, Sérgio, “Capacidade Contributiva...”, *op. cit.*, p. 18.

<sup>158</sup> *Ibidem*, *op. cit.*, p. 20.

<sup>159</sup> *Ibidem*, *op. cit.*, p. 21

<sup>160</sup> VASQUES, Sérgio, “Os impostos especiais de Consumo”, Almedina, Coimbra, 2011, p. 110.

que a obrigação de imposto resulte do apuramento de um rendimento *global e líquido*.

O apuramento do rendimento apenas constituirá um dado realista se tiver por base todos os fluxos de riqueza que traduzam a capacidade económica do contribuinte. Terá de resultar de um *rendimento global*, na medida em que todos os incrementos patrimoniais, independentemente da sua fonte, natureza ou destino, deverão ser considerados<sup>161</sup>.

Do exposto resulta que o princípio da capacidade contributiva acolhe a teoria do rendimento-acrécimo. Segundo esta teoria, a base de incidência deste tributo abrange todo o aumento do poder aquisitivo do contribuinte, incluindo nela, de um modo geral, as receitas irregulares e ganhos fortuitos, os quais também devem ser considerados manifestações de capacidade contributiva.<sup>162</sup> Da aplicação desta teoria resulta que “este conceito de rendimento se desinteressa do modo como o rendimento é adquirido e se preocupa apenas com as consequências da sua aquisição”.<sup>163</sup> E isso justifica que também os rendimentos de fonte ilícita sejam considerados.<sup>164</sup>

Não se assiste, contudo, à aplicação em pleno desta teoria: isso levaria a que “qualquer aumento do património conduzisse necessariamente a um ganho tributável”, o que se traduziria na “tributação de mais-valias latentes e não realizadas”, assim como de transmissões gratuitas entre vivos e *mortis causa* e

---

<sup>161</sup> Por esse motivo considera a doutrina que a definição de rendimentos que constituem a Categoria G – incrementos patrimoniais – é uma definição infeliz, na medida em que todos os rendimentos, e não apenas estes, constituem incrementos patrimoniais. Nesse sentido *vide* CUNHA, Paulo de Pitta e, “*Alterações na tributação do rendimento: Reforma Fiscal ou simples ajustamento?*”, Fisco, Ano 13, n.º 103/104, Junho de 2002, p. 5 e BASTO, José Guilherme Xavier de, “*IRS: Incidência Real ...*” *op. cit.*, p. 359.

<sup>162</sup> Acórdão do TCA Sul, proc. n.º 08216/14 de 05-02-2015, relator Joaquim Condesso, e n.º 5 do preâmbulo do Código do IRS.

<sup>163</sup> SANCHES, J. L. Saldanha, “Manual de ...”, *op. cit.*, p. 222.

<sup>164</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 1.º do CIRS e artigo 10.º da LGT. Para maiores desenvolvimentos *vide* LOURENÇO, Lúcio Augusto Pimentel, “*A tributação de Factos Ilícitos em Portugal*”, Jurismat, n.º 3, Portimão, 2013, p. 293-309.

ainda “ganhos ocasionais obtidos como resultado da alienação de bens do património pessoal do contribuinte”<sup>165 e 166</sup>.

Temos então que o princípio da capacidade contributiva implica a tributação do *rendimento global*, na base da teoria do rendimento-acrécimo e com as exclusões acima enunciadas, pelo que a desconsideração de certas categorias de rendimentos apenas poderá ser legitimada por razões de ordem extrafiscal ou de praticabilidade<sup>167</sup>.

E apenas essas razões poderão justificar a exclusão de certos rendimentos ao englobamento obrigatório, nos termos do n.º 7 do artigo 81.º do CIRS, para apuramento da taxa a aplicar aos restantes rendimentos. Na verdade, tratando-se a intenção do legislador de isentar os rendimentos de fonte externa auferidos RNH, o englobamento desses mesmos rendimentos para apuramento da taxa a aplicar a outros rendimentos que não beneficiassem deste regime esvaziaria o benefício fiscal por completo.

Em segundo lugar, este princípio impõe que a tributação do rendimento seja feita de acordo com o *princípio do rendimento líquido*. Este princípio determina que o rendimento bruto não espelha com a necessária precisão a capacidade económica que cada contribuinte tem. Assim, é necessário proceder às deduções que reflectam as despesas necessárias à produção do incremento patrimonial e, ainda, às despesas necessárias à sobrevivência condigna do contribuinte e do seu agregado familiar.

Neste sentido, o princípio do rendimento líquido desdobra-se numa vertente objectiva e numa vertente subjectiva.

O *princípio do rendimento líquido objectivo* pressupõe que “ao rendimento total auferido devam ser deduzidas despesas específicas com a sua obtenção, pois tais

---

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

<sup>166</sup> Quanto aos motivos que levaram à exclusão destes acréscimos patrimoniais ao conceito de rendimento *vide* RIBEIRO, J. J. Teixeira, “*A Reforma Fiscal*”, Coimbra, Coimbra Editora, 1989, p. 121-141.

<sup>167</sup> VASQUES, Sérgio, “*Capacidade Contributiva...*”, *op. cit.*, p. 25.

gastos constituem uma expressão negativa da capacidade contributiva, e como tal, devem ser excluídos desse conceito se se revelarem indispensáveis à produção ou obtenção do rendimento”. Só assim teremos o “montante líquido [que] constitui (verdadeiro) rendimento para o pagamento dos impostos”<sup>168</sup>.

Temos assim que, a cada categoria de rendimentos são aplicadas deduções específicas que estarão, à partida, associadas à natureza do próprio rendimento<sup>169</sup>. São as deduções que se encontram elencadas nos artigos 25.º a 55.º do CIRS.

Por seu turno, o *princípio do rendimento líquido subjectivo* pressupõe “a consideração, [...], de certos encargos com a saúde, educação, lares ou habitação, [que] reflecte a perda da capacidade contributiva ligada a estas despesas”<sup>170</sup>. Tratam-se de deduções que excluem da base tributável as despesas necessárias à sobrevivência e manutenção das necessidades elementares do contribuinte, tais como encargos com habitação, alimentação, vestuário, educação, etc.<sup>171</sup>. No caso, estamos “perante deduções pessoais ligadas à redução da capacidade contributiva”<sup>172</sup>, que reflectem, além de uma expressão negativa da capacidade contributiva, a personalização do imposto<sup>173</sup>.

Estas deduções, no âmbito da “protecção da familiar”, têm uma consideração acrescida dado que, por imposição constitucional da alínea f) do n.º 2 do artigo 67.º

---

<sup>168</sup> 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.

<sup>169</sup> Quanto à questão da progressiva distorção deste princípio vide SANCHES, J. L. Saldanha, “Manual de...”, op. cit., pp. 323-333 e “Conceito de...”, op. cit., pp. 47 e ss.

<sup>170</sup> In Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013, de 5 de Abril, proc. n.º 2/2013, 5/2013, 8/2013 e 11/2013, publicado no diário da república n.º 78/2013, Série I de 2013-04-22, relator Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha, p. 2394

<sup>171</sup> Esta dimensão do princípio da capacidade contributiva traduz a máxima *primum vivere, deinde tributum solvere*, Casalta Nabais, “O dever fundamental...”, op. cit., p. 522

<sup>172</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013, de 5 de Abril, proc. n.º 2/2013, 5/2013, 8/2013 e 11/2013, publicado no diário da república n.º 78/2013, Série I de 2013-04-22, relator Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha, p. 2394

<sup>173</sup> No entendimento de Pitta e Cunha, só a perspectiva do rendimento como *rendimento global* “permite as deduções personalizantes, desde a dedução pessoal correspondente à porção do rendimento que se presume destinado à satisfação das necessidades básicas da vida, à dedução dos dependentes e à dedução por despesas pessoais especificadas, que só fazem sentido quando referidas ao rendimento global dos sujeitos passivos”, CUNHA, Paulo de Pitta e, “O Novo Sistema de Tributação do Rendimento” in A Fiscalidade dos Anos 90, (Estudos e Pareceres), Coimbra, Almedina, 1996, p. 11 e ss.

da CRP, deve o Estado “regular os impostos [...] de harmonia com os encargos fiscais”.

É neste contexto que surgem as denominadas deduções à colecta previstas nos artigos 78.º a 87.º<sup>174</sup>.

Em suma, o legislador, tanto na âmbito objectivo como no âmbito subjectivo de aplicação dos impostos, deverá condicionar e delimitar juridicamente, sob pena de inconstitucionalidade, as realidades que efectivamente revelem a capacidade contributiva do contribuinte.

Relativamente à aplicação destes corolários ao regime do residente não habitual, veja-se que, conforme expresso supra<sup>175</sup>, apenas as deduções específicas são consideradas.

Não existe, nestes termos, uma ponderação, em pleno, da capacidade contributiva do RNH, desconsideradas que são as despesas necessárias à manutenção das necessidades elementares do contribuinte.

Caberá, neste âmbito, questionar da constitucionalidade do regime do RNH dada a desconsideração do *princípio do rendimento líquido subjectivo*, ainda que se possa afirmar que tal problema se ultrapassa com a opção de englobamento por parte do RNH.

Apurado que fica o *rendimento global e líquido* do contribuinte no seio do princípio da capacidade contributiva, resta a fixação das taxas de imposto a aplicar.

---

<sup>174</sup> “Através das alterações introduzidas no CIRS pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro (OE para 1999), os benefícios fiscais e as deduções previstas no CIRS passaram a funcionar pela técnica da dedução à colecta (crédito de imposto) e não de dedução à matéria colectável. O montante a deduzir não é já toda a despesa, mas uma fracção resultante do seu produto por uma percentagem idêntica para todos os contribuintes” in *Benefícios Fiscais: A Consideração da Despesa do Contribuinte na Tributação Pessoal do Rendimento*, ROCHA DE ANDRADE, Fernando António Portela, 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>. Assim, deduzindo-se à colecta uma percentagem das despesas – que actualmente varia entre os 15% e os 35% – aplicável a todos os contribuintes, isto conduz, naturalmente, a uma maior progressividade do sistema e a um benefício por parte dos contribuintes com menores rendimentos.

<sup>175</sup> Ponto 3.1 do Capítulo II.

A primeira exigência que resulta do princípio da capacidade contributiva é que a taxa de imposto aplicável seja *única*<sup>176</sup>.

Essa unicidade pressupõe, antes de mais, que o rendimento seja considerado como um todo - *rendimento global* – e sujeito às mesmas taxas.

O conceito de unicidade<sup>177</sup> opõe-se à tributação cedular, ao sistema misto de tributação e ao sistema dual<sup>178</sup>. O sistema de tributação cedular, existente no nosso ordenamento até à introdução do CIRS de 1989, sujeita os vários tipos de rendimentos auferidos pelo contribuinte a uma tributação separada. O sistema misto, num complemento ao sistema de tributação cedular, aplica ainda um imposto adicional ao rendimento global. Por sua vez, o sistema dual tende a atribuir uma tributação progressiva aos rendimentos do factor trabalho, aplicando aos rendimentos de capitais uma taxa proporcional.

A base para o fundamento da necessidade de um imposto único é que a capacidade contributiva é indiciada não pela qualidade do rendimento, mas pelo valor do mesmo<sup>179</sup>. Neste sentido, a “capacidade contributiva só admite um imposto geral sobre os rendimentos, de base larga e taxas únicas”<sup>180</sup>.

---

<sup>176</sup> Imposição constitucional nos termos do artigo 104.º da CRP. Esta unicidade traduz-se tanto na existência de um só imposto para todos os rendimentos como num imposto que trate esses mesmos rendimentos de modo igual. Neste sentido, o IRS é, apenas, formalmente um imposto único, na medida em que aplica apenas um imposto à totalidade do rendimento do contribuinte. Contudo, não tributa “igualmente cada montante do rendimento, venha de onde vier e pertença a quem pertencer”, RIBEIRO, J. J. Teixeira, “*Lições de Finanças Públicas*”, 1997, 5.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, p. 317.

<sup>177</sup> Esta unicidade não é posta em causa pela categorização das fontes de rendimento determinadas no artigo 1.º do CIRS.

<sup>178</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre o conceitos e contraposições entre imposto único, sistema cedular e sistema misto de tributação vide CORTE REAL, Carlos Pamplona “*Imposto Único, Tipo de Imposto a Adoptar*”, Lisboa, 1983, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 126, pp. 7-55 e RIBEIRO, Teixeira, “*Lições de Finanças...*”, op. cit., pp. 318 e ss.

<sup>179</sup> Por esse motivo é de rejeitar que certos tipo de rendimentos, pela sua qualidade – tais como os rendimentos de capitais que são, mais das vezes, associados a contribuintes com mais rendimentos –, indiciem uma capacidade contributiva acrescida.

<sup>180</sup> VASQUES, Sérgio, “*Capacidade Contributiva...*”, op. cit., p. 27.

Quanto às taxas aplicáveis tem a doutrina tradicional associado ainda capacidade contributiva à exigência de aplicação de taxas progressivas<sup>181</sup>.

Nessa vertente, defende a doutrina que o princípio da capacidade contributiva exige igualdade de tratamento e que essa igualdade deverá reflectir-se no sacrifício: a progressividade na tributação resulta num sacrifício menor num rendimento superior. Com base na teoria económica marginalista<sup>182</sup>, que pressupõe que a utilidade de um bem diminui à medida que o seu número aumenta, defende a doutrina que o rendimento vale tanto menos para o contribuinte quanto maior ele é.

Entendemos que a proporcionalidade não é, só por si, incompatível com a ideia de igualdade de sacrifício ou com os pressupostos económicos marginalistas. Tanto numa vertente como noutra, e dado que os que possuem maiores rendimentos pagarão mais imposto, a base proporcional envolve a mesma perda de utilidade e, por isso, o mesmo sacrifício relativo para todos os contribuintes

Dado que os contribuintes com mais força económica pagam mais imposto do que aqueles com menor força económica, o resultado prático do princípio da capacidade contributiva concretiza-se com um imposto proporcional. Assim, aplicando-se a mesma taxa a diferentes rendimentos, o imposto a pagar será proporcionalmente variável<sup>183</sup>. A taxa proporcional não põe em causa a concretização de que os contribuintes com a mesma força económica, com as mesmas manifestações de riqueza, devem pagar o mesmo quantitativo de obrigação de imposto (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente força

---

<sup>181</sup> Nesse sentido veja-se, entre outros, PITTA E CUNHA, Paulo de, “A Reforma Fiscal”, Revista da Ordem dos Advogados, 1989, Vol. II, p. 325, disponível em <http://www.oa.pt/upl/%7Bb4b462cb-6ef1-4213-a63e-08c4beab4297%7D.pdf>; CORTE-REAL, Carlos Pamplona, “Curso de Direito Fiscal”, Vol. I, 1982, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 124, p. 88-89; SANCHES, J. L. Saldanha, “Manual...”, *op. cit.*, pp. 229-230; p. 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>.

<sup>182</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre o conceito vide PORTO, Manuel Carlos Lopes, *Economia: Um Texto Introdutório*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2004, pp. 41 - 45; ARAÚJO, Fernando, *Introdução à economia*, 3.ª edição, Lisboa, Almedina, 2005, pp. 42 - 44

<sup>183</sup> VASQUES, Sérgio, “Capacidade Contributiva...” *op. cit.*, pp. 31-33.

económica e manifestações de riqueza devem pagar obrigações de imposto de montantes diferente (igualdade vertical)<sup>184</sup>.

Estamos em crer que ao princípio da capacidade contributiva bastará a aplicação de taxas proporcionais<sup>185</sup>. A sua progressividade, por outro lado, é fundamentada pelo princípio do Estado Social<sup>186</sup>, que será abordado infra.

Neste sentido, entendemos que as taxas proporcionais aplicáveis aos rendimentos de categoria A e B não violam o princípio da capacidade contributiva<sup>187</sup>.

Em sentido geral, questionam Diogo e Mónica Leite de Campos se as normas tributárias impropriamente ditas, i.e., as normas extrafiscais, deverão assentar no princípio da capacidade contributiva e se as mesmas poderão ser consideradas válidas se tiverem por base um objectivo social inválido. Respondem os autores negativamente às duas questões, desde que (i) se cumpra o princípio da proibição de confisco; (ii) exista uma suficiente justificação da norma (iii) haja uma ponderação de proporcionalidade entre os objectivos prosseguidos e a punção fiscal (iv) a norma não seja justificada com um fundamento social bastante<sup>188</sup>. Estamos em crer que, face ao referido por estes autores, não estamos perante uma violação do princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>184</sup> NABAIS, Casalta, o “Dever fundamental...” *op. cit.*, p. 443-444.

<sup>185</sup> No mesmo sentido, *ibidem*, p.493 – 495.

CATARINO, João Ricardo afirma que a ideia de proporcionalidade é bastante ao conceito de capacidade contributiva e que a tributação progressiva se situa no âmbito exterior deste princípio, “*Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolha Individual*”, Coimbra, Almedina, 2008, p.53 e 423 e ss.

<sup>186</sup> Nas palavras de Ana Paula Dourado “em qualquer caso, a progressividade é entendida como uma concretização do Estado social de Direito” In “*Justiça...*”, *op. cit.*, p. 331, ainda que a mesma autora defenda que “só a progressividade garante a distribuição do imposto de acordo com a capacidade contributiva”.

<sup>187</sup> E mesmo que tal entendimento não fosse acolhido, as razões extrafiscais, acima apontadas no ponto 1. do presente capítulo, justificariam a proporcionalidade das referidas taxas, pois “pertence às forças governantes em cada época determinar, conforme o seu conceito de justiça, os termos e a medida dessa progressividade” o que, neste caso, determinaria a sua não aplicabilidade. in RIBEIRO, J. J. Teixeira, “*Lições de ...*”, *op. cit.*, p. 346.

<sup>188</sup> CAMPOS, Diogo Leite de e Campos, Mónica Horta Neves Leite de “*Direito Tributário*”, *op. cit.*, pp. 79 - 80.

### 3. Princípio do Estado Social

Numa observação puramente sistemática do texto constitucional, podemos depreender que a primeira finalidade imposta ao regime fiscal português é a de obtenção de receitas para a “satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas”<sup>189</sup>. É esta, afinal, a finalidade fiscal ou financeira do nosso sistema.

Contudo, não pode o sistema fiscal ser alheio à existência de um importante princípio constitucional.

O princípio do Estado Social<sup>190</sup> impõe, ao nível constitucional, que a actuação do Estado seja vinculada à prossecução de funções e finalidades de conformação económica, social e cultural da sociedade. Este princípio representa um dos pilares da Constituição da República Portuguesa, desde logo pelo seu enquadramento sistemático: dos dois primeiros normativos constitucionais apreendemos que ao Estado cabe a “construção de uma sociedade livre, justa e solidária”<sup>191</sup> e “a realização da democracia económica, social e cultural”<sup>192</sup>.

Na senda destas preocupações fundamentais, cabe ao sistema fiscal procurar a “repartição justa dos rendimentos e da riqueza”<sup>193</sup>, visando “a diminuição das desigualdades”<sup>194</sup> e alcançando a denominada “justiça social”<sup>195</sup>.

Esta orientação é igualmente imposta à política fiscal, que deverá “promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias

---

<sup>189</sup> N.º 1 do artigo 103.º da CRP.

<sup>190</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre este princípio *vide* NABAIS, Casalta, “*Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*”, Coimbra Editora, 2004.

<sup>191</sup> Artigo 1.º da CRP.

<sup>192</sup> Artigo 2.º da CRP.

<sup>193</sup> N.º 1 do artigo 103.º da CRP.

<sup>194</sup> N.º 1 do artigo 104.º da CRP.

<sup>195</sup> N.º 4 do artigo 104.º da CRP.

correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”, sendo, aliás, uma “incumbência prioritária do Estado”<sup>196</sup>.

Estas imposições constitucionais decorrentes do princípio do Estado Social, ditam que o sistema fiscal e a política fiscal portuguesa desempenhem importantes papéis de promoção da igualdade social, da solidariedade, da redistribuição de riqueza, do desenvolvimento, garantindo a satisfação das necessidades existenciais da população<sup>197</sup>.

Conforme refere António Carlos dos Santos, “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”<sup>198</sup>.

Assim, como escreve Sérgio Vasques, “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.”<sup>199</sup>.

Nas palavras de Casalta Nabais, “o que atenta a razão de ser do estado, que é a realização da dignidade da pessoa humana, é que o estado fiscal não pode deixar

---

<sup>196</sup> Alínea b) do artigo 81.º da CRP.

<sup>197</sup> Por esse motivo, “parte-se da verificação da existência de desigualdades e de situações de necessidades [...] e da vontade de as vencer para estabelecer uma relação solidária entre todos os membros da mesma comunidade política”. MIRANDA, Jorge, “*O Regime e a efectividade dos direitos sociais nas Constituições de Portugal e do Brasil*”, in Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, (org. Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama), Vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, Setembro 2011, p. 323.

<sup>198</sup> SANTOS, António Carlos dos, “*Vida, Morte e Ressurreição do Estado Social?*”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, A VI, n.º 1, Primavera 2013, p. 46.

<sup>199</sup> VASQUES, Sérgio, “*Capacidade Contributiva...*”, op. cit., nota de rodapé n.º 38, p. 33.

de se configurar como um instrumento, porventura o instrumento que historicamente se revelou mais adequado à materialização desse desiderato”<sup>200</sup>.

Neste sentido, cabe ao sistema fiscal, não apenas a obtenção de receita para o seu financiamento, mas também a sua acção junto da economia e sociedade de forma a prosseguir estas funções extrafiscais<sup>201</sup>.

Estamos, assim, não perante normas habilitantes ou autorizantes da prossecução de fins económicos, sociais e culturais, mas antes perante uma tarefa fundamental do estado<sup>202</sup>.

A fiscalidade tem, então, como propósito a promoção de valores e direitos assegurados constitucionalmente, de forma a proporcionar aos que dispõem de escassos rendimentos, direitos fundamentais básicos concretizadores da dignidade humana<sup>203</sup>. Conforme afirma Casalta Nabais, “a dignidade da pessoa humana, ancorada na ideia de homem como pessoa livre, autoresponsável e com estima social, [...], também vale face à intervenção fiscal, relativamente à qual forma a barreira inferior intransponível, concretizada na garantia da intangibilidade fiscal

---

<sup>200</sup> In “*A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*”, p. 14, disponível em <http://educacaofiscal.gov.br/wp-content/uploads/2016/11/a-face-oculta-casalta-navais.pdf>

<sup>201</sup> Como reforço desta finalidade, decorre do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 7.º da LGT, que “a tributação favorecerá o emprego, a formação do aforro e do investimento socialmente relevante” devendo “ter em consideração a competitividade e a internacionalização da economia portuguesa, no quadro de uma sã concorrência”. Nas palavras de LEITE DE CAMPOS, Diogo, “Trata-se de princípios muito gerais que revelam uma preocupação acrescida com os fins económicos e sociais da tributação, nos quadros do Estado social” in “*As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário*”, Revista da Ordem dos Advogados, ano 67, Vol. I, Janeiro 2007, disponível em <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>

<sup>202</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre as funções do estado vide MIRANDA, Jorge, “*Manual de Direito Constitucional*”, Vol. III, Tomo V, 1.ª edição, Coimbra, Setembro de 2014, Almedina, pp. 7 – 45.

<sup>203</sup> “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” MIRANDA, Jorge, “*Manual de Direito Constitucional*”, Vol. II, Tomo IV, 1.ª edição, Coimbra, Setembro de 2014, Almedina, Coimbra 2013, pp. 219.

de um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis à salvaguarda dessa dignidade<sup>204</sup>.

De acordo com o preceituado constitucional podemos extrair que se impõem limitações ao sistema político e fiscal – e ao que aqui concerne, no âmbito do imposto sobre o rendimento. Trata-se do conteúdo essencial deste princípio, que é constituído pela garantia, defesa e promoção das condições de vida condignas, bem como a redistribuição de riqueza em benefício dos menos apossados, promovendo, com esse fim, a fixação de um salário mínimo, a prestação de cuidados de saúde, de serviços de educação, etc.<sup>205</sup>.

O primeiro desses limites decorre da necessária não tributação dos mínimos existenciais. Esta exclusão fundamenta-se com a necessidade de garantia das condições existenciais mínimas, de fornecimento dos meios adequados e necessários a uma existência digna<sup>206</sup>.

O mínimo de existência encontra-se fixado no artigo 70.º do CIRS. Na senda deste artigo, aos titulares de rendimentos provenientes de trabalho dependentes ou de pensões, após a aplicação das taxas gerais progressivas de IRS, constante no artigo 68.º, não poderá resultar um rendimento líquido de imposto anual inferior a € 8.500,00 (oito mil e quinhentos euros) <sup>207</sup>. Este rendimento que corresponde ao

---

<sup>204</sup> O dever fundamental...p. 562. No mesmo sentido, NABAIS, José Casalta, “*Da Sustentabilidade do Estado Fiscal*”, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho, Vol. IV, 2012, VV.AA., *Studia Iuridica* n.º 105, Ad honorem 6, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, p.434 e ss.

<sup>205</sup> VASQUES, Sérgio, “*Manual de Direito...*” *op. cit.*, pp. 270-271.

<sup>206</sup> Conforme realça Casalta Nabais, esta limitação não decorre do princípio da capacidade contributiva, uma vez que este último não dá resposta quanto à questão do montante dos mínimos existenciais. Estes são relativos, oscilando em função do lugar, do tempo e do “*grau de estadualidade social*” assumida pelo estado. NABAIS, Casalta, “*O dever fundamental...*”, *op. cit.*, p. 579.

<sup>207</sup> É de questionar a constitucionalidade desta disposição do CIRS no sentido de apenas definir o mínimo de existência para os rendimentos de categoria A e H. O princípio do Estado Social implica a aplicação transversal do mínimo de existência a todos os cidadãos, no caso, aos mais carenciados, independentemente da natureza dos rendimentos que estes auferam. Ainda, conforme explanado supra no ponto 2 do presente capítulo, o princípio da capacidade contributiva pressupõe um tratamento em função do valor do rendimento e não da sua fonte. Só assim se pode aferir a real capacidade económica do contribuinte. Nesse sentido veja-se a recomendação do Provedor de Justiça José Menéres Pimentel, Rec.

mínimo de existência varia consoante o número de elementos que constitua o agregado familiar e, ainda, o estado civil do contribuinte.

Ainda, está na base da atribuição de pensões de reforma no âmbito do regime previdencial, das pensões sociais por velhice ou invalidez, e a atribuição do rendimento social de inserção<sup>208</sup>.

O segundo desses limites decorre da necessidade de desconsideração de certos rendimentos e/ou património, quando sejam alocadas pelo contribuinte à satisfação das suas necessidades existenciais<sup>209</sup>.

Estamos em crer que, no regime sob estudo, não são estes corolários observados.

Decorre da necessária não tributação do mínimo de existência que os titulares de rendimentos provenientes de trabalho dependentes, após a aplicação das taxas gerais progressivas de IRS, constante no artigo 68.º, não poderá ter um rendimento líquido disponível inferior a € 8.500,00 (oito mil e quinhentos euros).

Ora, conforme exposto supra<sup>210</sup>, os rendimentos de categoria A e B – ainda que a esta última categoria este “rendimento líquido de imposto anual” não seja aplicável - auferidos por RNH estão sujeitos a uma tributação especial que obsta ao englobamento.

É facto que pretendeu o legislador atrair a residência para Portugal de HNWI, indivíduos com elevados rendimentos, aos quais as pretensas deduções à colecta

---

N.º 2ª/93, proc. n.º R-1435/92, de 17/03/1993 disponível em [http://www.provedor-jus.pt/site/public/archive/doc/002A\\_93.pdf](http://www.provedor-jus.pt/site/public/archive/doc/002A_93.pdf).

<sup>208</sup> VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito...”, *op. cit.*, p. 272.

<sup>209</sup> É este limite que justifica, por exemplo, a desconsideração das mais-valias na transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo, ou do seu agregado familiar, quando o mesmo seja afecto a reinvestimento, nos termos da alínea b) do n.º 5 do artigo 10.º. Está aqui em causa o direito fundamental ao acesso a uma “habitação de dimensão adequada, em condições de higiene e conforto e que preserve a intimidade pessoal e a privacidade familiar” (n.º 1 do artigo 65.º da CRP). No entendimento de Casalta Nabais, 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 NABAIS, Casalta, “O Dever Fundamental...”, *op. cit.*, p. 581.

<sup>210</sup> Ponto n.º 3.1 do capítulo II.

não seriam necessárias, pois os mínimos para as exigências de uma vivência condigna estariam, certamente, assegurados<sup>211</sup>.

Contudo, não se poderá olvidar que nem todos os RNH são necessariamente indivíduos com elevados rendimentos. Por vezes serão emigrantes que retomam ao país de origem e aqui pretendem reconstruir a sua vida ou procurar melhores oportunidades de emprego.

Não se poderá dar como garantido que estarão estes sujeitos longe de necessitar da não tributação dos rendimentos que configuram o limiar mínimo de existência.

Nesta medida, entendemos que não existe uma plena captação deste princípio no regime aplicável aos RNH, ainda que se possa argumentar que tem sempre o contribuinte a possibilidade de recorrer ao englobamento. Tal opção, levando à aplicação do disposto no artigo 70.º do CIRS<sup>212</sup>, por seu turno, cumpriria já com o preconizado pelo princípio do Estado Social.

Conforme dito supra<sup>213</sup>, no nosso entendimento, é o princípio do Estado Social que pressupõe a imposição de taxas progressivas tendentes a uma igualdade social e não a uma igualdade tributária<sup>214</sup>, própria da concretização do princípio da capacidade contributiva.

De facto, são razões de justiça e igualdade social, que fazem pressupor a aplicação de taxas progressivas. Assim, no entendimento de Musgrave e Musgrave,

---

<sup>211</sup> Veja-se que a em 2012 se passou a assistir a uma desaplicação das deduções à colecta aos contribuintes com maiores rendimentos. Nesse sentido, *vide* AA.VV., “*Relatório do Ministério das Finanças e da Administração Pública que acompanhou a proposta de Orçamento do Estado para o ano de 2012*”, Outubro de 2011. Disponível em: <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2012/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/Rel-2012.pdf>, p. 45 – 46.

<sup>212</sup> Ainda que, veja-se, a opção pelo englobamento obste à aplicação da taxa especial de 20%, reconduzindo os rendimentos às taxas gerais constantes no artigo 68.º do CIRS.

<sup>213</sup> Ponto 3 do presente capítulo.

<sup>214</sup> VASQUES, Sérgio, *Manual...op. cit.*, p. 275.

apenas com taxas progressivas<sup>215</sup> se poderá alcançar os objectivos extrafiscais de redistribuição.

De acordo com este raciocínio o Tribunal Constitucional sustenta o princípio da progressividade em três planos “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. 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.º1 da CRP; 3) a imposição constitucional da progressividade da tributação do rendimento pessoal e das sucessões e doações - artigo 104.º, n.º1 e 3 da CRP”<sup>216</sup>.

Conforme pudemos constatar, existe, em larga escala, a previsão da aplicação de taxas liberatórias e especiais aos rendimentos auferidos, tanto por residentes como por não residentes.

Se aos não residentes questões maiores não se elevam<sup>217</sup>, grande parte da doutrina se tem pronunciado pela inconstitucionalidade das taxas liberatórias e especiais aplicáveis aos residentes, nomeadamente aos rendimentos de capital e mais-valias. A crítica tem por base a não sujeição a tributação progressiva desses

---

<sup>215</sup> No entendimento destes autores, esses objectivos serão alcançados independentemente de a receita das referidas taxas ser utilizada (i) em combinação com a atribuição de subsídios para as famílias de rendimentos mais baixos, (ii) com a alocação dessas receitas ao financiamento de serviços públicos ou (iii) de funcionarem cumulativamente com um conjunto de subsídios, sendo os impostos progressivos aplicados aos bens consumidos pelos contribuintes com maiores rendimentos, e os subsídios de forma a favorecer o consumo de bens de consumo popular. MUSGRAVE, Richard, A, 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.

<sup>216</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 48/84, publicado no Diário da República n.º 158, série II, 1984-07-10, Pág. 6094.

<sup>217</sup> A estes aplicar-se-ão taxas liberatórias, que os desoneram de obrigações declarativas – surgindo, neste contexto, a figura do substituto tributário, cfr. artigo 20.º da LGT – e obstando à tributação pelo rendimento global.

rendimentos – e que, repare-se, são em grande número <sup>-218</sup>, quando o mecanismo da tributação proporcional deveria ser aplicado como excepção ou no âmbito de um regime transitório<sup>219</sup>, crítica com a qual concordamos.

Afirme-se, contudo, que se propõe a manutenção destas práticas. Fez notar a Comissão para a Reforma do IRS de 2015<sup>220</sup> a intenção de reforçar o sistema dualista de imposto, pois este permite uma tributação mais eficiente dos rendimentos relacionados com o capital, uma simplificação de todo o sistema e o alcance de uma maior amplitude de rendimentos tributáveis. Na opinião da Comissão, os princípios constitucionais encontram-se cumpridos na presença desta tributação proporcional uma vez que (i) o contribuinte pode optar pelo englobamento deste tipo de rendimentos; (ii) e os rendimentos com peso significativo encontram-se já obrigatoriamente sujeitos a taxas progressivas.

Note-se que a proporcionalidade não implica necessariamente uma derrogação dos fins de promoção da justiça social, de correcção de desigualdades e de distribuição. A progressividade é apenas um dos meios para a prossecução deste princípio, podendo o mesmo ser prosseguido com recurso a mecanismos de despesa aptos a canalizar os recursos aos deles mais carenciados<sup>221</sup>.

Contudo, não podemos olvidar que a Constituição expressamente vincula o legislador fiscal a um sistema de tributação único e progressivo, nos termos do

---

<sup>218</sup> Nesse sentido, LEITÃO, Luís de Menezes, “Evolução e Situação da Reforma Fiscal”, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 387, Julho-Setembro 1997, p. 37 - 39; RIBEIRO, J. J. Teixeira, “Sistema Fiscal Português: anos sessenta – anos noventa”, *Boletim de Ciências Económicas*, n.º 34, 1991, p. 254; CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, 4ª edição revista, Coimbra Editora, 2007, p. 1099; SANCHES, J.L. Saldanha, “A Reforma Fiscal Portuguesa numa Perspectiva Constitucional”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 354, Abril-Junho 1989, p. 69 e ss.

<sup>219</sup> Nesse sentido veja-se, nomeadamente, CUNHA, Paulo de Pitta e, “O Andamento da Reforma Fiscal”, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 376, Outubro-Dezembro 1994, pp. 9 - 12 e BASTO, José Guilherme Xavier de, “As Perspectivas Actuais de Revisão da Tributação do Rendimento e da Tributação do Património em Portugal”, *Boletim de Ciências Económicas*, n.º 41, 1998, pp. 132-136.

<sup>220</sup> AA.VV., “Projecto da Reforma do IRS – Uma Reforma do IRS Orientada Para a Simplificação, a Família e a Mobilidade Social”, Setembro de 2014, p. 16, disponível em <http://www.peprobe.com/wp-content/uploads/2014/10/20140930-mf-Rel-Comissao-Reforma-IRS.pdf>.

<sup>221</sup> VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito...”, *op. cit.*, p. 275.

disposto no n.º 1 do 104.º da CRP<sup>222</sup>. Tratam-se de normativos constitucionais programático<sup>223</sup>, impondo ao legislador ordinário a tarefa de concretizar tal objectivo constitucional.

Dada a consolidação desta forma de tributação na legislação portuguesa, poderemos apontar no sentido de que, conforme refere Paz Ferreira, “o compromisso resultante da versão originária da Constituição se dissolveu na prática, numa constituição real muito diversa”<sup>224</sup>. Tratar-se-á de uma alteração substancial da natureza imposta pela Constituição ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

À parte da consideração da conformidade do regime geral do CIRS à CRP, caberá fazer a análise da sua conformidade com o regime fiscal sob estudo.

No caso em apreço, estamos perante um regime fiscal que constitui um benefício fiscal, de carácter tendencialmente temporário e excepcional, não sendo, no nosso entendimento, de aplicar os argumentos referidos.

Sendo a progressão do imposto entendida como projecção do princípio do Estado Social, a sua derrogação está sujeita à apreciação dos requisitos do princípio da proporcionalidade. Trata-se, assim, de aferir se a aplicação de isenções e de taxas proporcionais aos rendimentos auferidos pelos Residentes Não Habituais, serão, ou não, constitucionais.

---

<sup>222</sup> A Comissão da Reforma do IRS de 2014 parte do entendimento de que “nunca teria sido intenção do legislador constitucional impor um modelo puro de imposto único que [...] nunca foi uma realidade em Portugal” sendo, nesse sentido, “desejável continuar a avançar no sentido da semidualização do sistema do IRS, de modo a incrementar a equidade, a eficácia, a simplicidade e a estabilidade deste imposto”, p. 45-56.

<sup>223</sup> Ainda que Gomes Canotilho critique a designação de normas constitucionais programáticas. Vide “*Direito Constitucional...*”, *op. cit.*, pp. 1176 e 1177. As normas programáticas são normas não exequíveis por si mesmas, distinguindo-se das normas preceptivas por carecerem de concretização por parte do legislador mas também de providências administrativas e operações materiais. Para maiores desenvolvimentos vide MIRANDA, Jorge, “*Manual de Direito Constitucional*”, Vol. I, Tomo II, 1.ª edição, Coimbra, Setembro de 2014, Almedina, pp. 295 – 310.

<sup>224</sup> “*Em Torno das Constituições Financeira e Fiscal e dos Novos Desafios na Área das Finanças Públicas*”, Nos 25 Anos da Constituição da República Portuguesa de 1976, Lisboa 2001, AAFDL, p. 319.

Reconduziremos a nossa conclusão ao exposto na observação da compatibilização do regime com o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

A aplicação das taxas progressivas, existentes no regime geral de IRS, seria inconcebível para a prossecução dos objectivos do presente regime.

Conforme tivemos oportunidade de referir, tem este regime por base uma alteração substancial da política fiscal internacional, promovendo a atracção para território nacional dos factores de produção, de forma a tornar Portugal num país economicamente competitivo, de iniciativa empresarial.

E a estes indivíduos, a progressividade das taxas aplicadas aos residentes em sede de IRS não são, de todo, atractivas.

A introdução de um regime especial de tributação que sujeitasse a uma taxa especial, proporcional, de 20% - a par da aplicação do método de isenção aplicável aos rendimentos de fonte externa-, foi a medida fiscal encontrada para efectivação dessa atracção.

Face ao exposto, somos do entendimento de que os objectivos extrafiscais por detrás do regime do RNH são suficientes para a justificação constitucional da aplicação das taxas proporcionais<sup>225</sup>.

---

<sup>225</sup> Contra este entendimento, em referência às taxas liberatórias, mas cujo argumento poderá ser aplicável às taxas especiais, Gomes Canotilho e Vital Moreira defendem que “os requisitos de unicidade e progressividade do imposto, sem excepções, 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” (sublinhado nosso) in “*Constituição da...*” *op. cit.*, p. 1099 a 1100.

#### 4. Princípio da Confiança e da Segurança Jurídica

O Princípio da Confiança e da Segurança Jurídica encontra-se estatuído no artigo 2.º da Constituição.

A estruturação do relacionamento entre os cidadãos e o Estado num estado de direito pressupõe, não apenas a segurança da ordem jurídica, mas também a protecção da confiança dos cidadãos relativamente às acções dos órgãos do Estado. Inexistindo garantia jurídica da capacidade de calcular e prever os possíveis desenvolvimentos da actuação dos entes públicos, susceptíveis de reflexão na esfera jurídica privada, os cidadãos tornar-se-iam meros objectos do *acontecer estatal*, violando, assim, o princípio fundamental da dignidade humana<sup>226</sup>.

Se este princípio reveste enorme importância em todas as áreas de intervenção do legislador e administração pública, no âmbito do direito tributário esse princípio ganha maior relevância, primeiro, porque os tributos representam uma excisão coactiva do património do contribuinte, depois porque as decisões neste âmbito representam efeitos económicos com projecção temporal<sup>227</sup>.

As grandes questões que este princípio levanta no âmbito da legislação tributária prendem-se com a proibição da retroactividade, prevista no n.º 3.º do artigo 103.º<sup>228</sup>. Prevê este normativo constitucional que “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos [...], que tenham natureza retroactiva”.

---

<sup>226</sup> NOVAIS, António Jorge Pina dos Reis, “*As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*”, Coimbra Editora, Junho 2003, p. 816.

<sup>227</sup> VASQUES, Sérgio, “*Manual de...*”, *op. cit.*, p. 290. Ainda, e como tivemos hipótese de referir, é um importante factor para a deslocação dos HNWI.

<sup>228</sup> A par disso encontra-se, igualmente, a questão da possibilidade de se utilizar o método da analogia na interpretação das leis fiscais e a possibilidade de utilização de cláusulas gerais e conceitos indeterminados. Para maiores desenvolvimentos sobre este tema vide SANCHES, J. L. Saldanha, “*A Segurança Jurídica...*” *op. cit.*, pp. 276 – 368.

Pode identificar-se uma situação de retroactividade da lei quando “a lei nova actua sobre o passado e imprime uma nova regulamentação a factos, situações, efeitos já totalmente produzidos ou esgotados”<sup>229</sup>.

Mas a retroactividade poderá ter graus diferentes conforme a “perturbação introduzida pela lei nova na relação jurídico-tributária”<sup>230</sup>.

O ponto de distinção entre os diferentes graus de retroactividade tem como base a completude do facto jurídico-tributário. Assim, dir-se-á que existe retroactividade própria / autêntica / forte<sup>231</sup> quando a lei nova é aplicada a factos tributários já plenamente formados, e retroactividade imprópria / inautêntica / fraca quando a lei nova é aplicada a factos tributários ainda em formação.

A condição de um facto tributário se encontrar formado ou ainda em formação parte do conceito de imposto periódico ou de obrigação única<sup>232</sup>. A distinção entre estes dois tipos de impostos faz-se com base no carácter duradouro ou ocasional do facto tributário. Assim, os primeiros fazem “reportar o imposto a um dado período de tempo (em regra, um ano), renovando-se periódica e “automaticamente” a obrigação fiscal enquanto se mantiver a situação tributável”; os segundos, por sua vez “surgem e [...] efectivam[-se] em conexão com a ocorrência dos actos ou factos isolados sobre que incidem”<sup>233</sup>.

---

<sup>229</sup> TELLES, Inocêncio Galvão, *“Introdução do estudo do direito”*, Reimpressão com notas de actualização, Vol. I, Lisboa, 1988, AAFDL, p. 210.

<sup>230</sup> SANCHES, J. L. Sandanha, *“A Segurança Jurídica...”*, op. cit., p. 327.

<sup>231</sup> Ou retroconexão, nas palavras de SANCHES, J. L. Sandanha, *ibidem*, p. 333.

<sup>232</sup> Para Casalta Nabais a expressão “impostos de prestação única” frequentemente utilizada é incorrecta, na medida em que há impostos de obrigação única que podem ser pagos em prestações, in *“Direito Fiscal”*, op. cit., p. 53. Para maiores desenvolvimentos sobre esta distinção vide DOURADO, Ana Paula, *“Direito Fiscal, Lições”*, Almedina, Março 2016, pp. 46 – 48; SÁ GOMES, Nuno, *“Lições de Direito Fiscal”*, Vol. I, FDL (Apontamentos das lições proferidas pelo Dr. Nuno Sá Gomes ao 4º ano no ano lectivo de 1983/84), 1984, pp. 199 - 201; NABAIS, Casalta, *“Direito Fiscal”* op. cit., pp. 51 – 54; MARTÍNEZ, Pedro Soares, *“Manual de Direito Fiscal”*, Almedina, Coimbra, 1983, pp. 51 – 52.

<sup>233</sup> CORTE-REAL, Carlos Pamplona, *“Curso de Direito...”* op. cit., p.220. A título exemplificativo desta distinção temos, quanto aos primeiros, o IRS e o IRC e, quanto aos segundos, o IMT e o IS. Realça Rogério M. Fernandes Ferreira que, “o facto tributário deve ser localizado no tempo de acordo com a respectiva norma de incidência e não de acordo com uma norma de determinação do rendimento colectável, pois se fossem estas normas

Dir-se-á, então, que estaremos perante uma retroactividade autêntica quando uma lei nova pretenda produzir os seus efeitos num imposto único, produzido que está o seu facto tributário, ou num imposto de obrigação única quando o facto tributário decorrente da obrigação fiscal se já consolidou. No caso do IRS, por exemplo, tratar-se-ia da imposição, por legislação aprovada em 2016, de um aumento das taxas gerais constantes no artigo 68 .º do CIRS com referência aos rendimentos auferidos em 2015<sup>234</sup>.

A retroactividade inautêntica verifica-se na constância do período de tempo em que a situação tributável se mantém sem que, contudo, a completude se verifique. Assim, e na senda do exemplo acima dado, tratar-se-ia da aprovação, em Setembro de 2016, do aumento das taxas gerais aplicáveis aos rendimentos auferidos no ano de 2016.

Tem o Tribunal Constitucional defendido que a proibição expressa constante do n.º 3 do artigo 103.º da CRP se aplica apenas relativamente à retroactividade autêntica<sup>235</sup>.

---

de determinação do rendimento colectável a determinar o momento da formação e verificação do facto tributável [...], então, todos os factos tributários em sede de IRS e IRC ocorreriam no final do ano, o que não parece suceder, designadamente em sede de tributações autónomas, em que os factos tributários inerentes não são complexos, nem de formação sucessiva, mas autónomos e temporalmente precisos”, FERREIRA, Rogério M. Fernandes, *“A Propósito da Recente Jurisprudência Constitucional sobre Retroactividade Fiscal”*, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Sandanha Sanches, Vol. III, Direito Fiscal: Parte Geral, AA.VV. (Org. OTERO, Paulo, ARAÚJO, Fernando e TABORDA DA GAMA, João), Coimbra Editora, Setembro 2011, p. 655*. No mesmo sentido, PEREIRA, Paula Rosado, *“Novamente a Questão da Retroactividade da Lei Fiscal no Campo da Tributação Autónoma de Encargos – Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0281/11, de 6 de Julho de 2011, 2.ª Secção”*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal n.º 3, Ano IV, Outono, Janeiro 2012, pp. 272 - 273.

<sup>234</sup> No entendimento de LEITÃO, Luís Menezes, *“A Inconstitucionalidade da Retroactividade das Leis Fiscais”*, in Boletim da Ordem dos Advogados n.º 81/82, Imprensa Publishing, Agosto/Setembro de 2011, pp. 84 – 85, “a periodização anual é artificial, dado que o facto tributário se verifica no momento em que o rendimento é auferido”.

<sup>235</sup> Nesse sentido veja-se 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, pp. 57854 – 57865 e Acórdão n.º 85/2010 de 03-03, proc. n.º 653/09, publicado no Diário da República n.º 74, de 16-04, pp. 19680 – 19683.

Quanto às situações de retroactividade inautêntica, que estariam, então, sujeitos à apreciação da sua conformidade com o princípio da Confiança enquanto decorrência do princípio do Estado do Direito consagrado no artigo 2.º da CRP, a tutela constitucional só existira quando cumpridos os seguintes quatro requisitos<sup>236</sup>:

- (i) Que o Estado (mormente o legislador) tenha actuado no sentido de criar, junto do contribuinte, expectativas de continuidade;
- (ii) Que essas expectativas sejam legítimas, justificadas e fundadas em boas razões;
- (iii) Que os contribuintes tenham feito planos de vida com base nessa expectativa de continuidade do comportamento estadual;
- (iv) Que não ocorram razões de interesse público que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa.

Assim, só cumpridos todos estes requisitos haverá violação do princípio da Segurança Jurídica, uma vez frustradas expectativas constitucionalmente tuteladas.

Por sua vez, a LGT, estatuidando no n.º 2 do seu artigo 12.º que “se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor”, parece limitar a eficácia da lei nova apenas à porção de rendimentos que seja auferido após a entrada em vigor<sup>237 e 238</sup>.

---

<sup>236</sup> Nesse sentido veja-se Acórdão do TC n.º 128/2009, de 12-03, proc. n.º 772/2007, publicado no Diário da República n.º 80, II Série, de 24-04, p. 16746 e Acórdão n.º 287/90, de 30-10, proc. n.º 309/88, publicado no Diário da República n.º 42, série II, de 20-02-1991, p. 1947.

<sup>237</sup> Para maiores desenvolvimentos veja-se AA.VV., “*Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*”, (PIRES, José Maria Fernandes, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos e MENEZES, Maria João), Almedina, Lisboa, Julho 2015, pp. 101 – 113.

<sup>238</sup> Sem esquecer que a mesma não tem valor reforçado. Nesse sentido AA.VV. (LEITE DE CAMPOS, Diogo) RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 3.ª edição, Vislis Editores, 2003, anotações 1 e 3 ao art. 2.º, págs. 46 a 47: “A lei geral tributária não é uma lei constitucional nem sequer uma lei reforçada. [...] Contudo, foi intenção do legislador que a lei geral tributária fosse uma lei de “cúpula” do sistema tributário, fixando os seus princípios estruturantes e fundamentantes em matéria axiológica”, visando “como regra, regular exaustivamente as matérias de que

Conforme exposto supra, a produção de efeitos do regime fiscal do Residente não Habitual foi reportada a 1 de Janeiro de 2009, nos termos do artigo 9.º do Decreto-Lei que instituiu o regime.

Temos, então, a aplicação de um regime jurídico favorável com efeitos retroactivos, na vertente de retroactividade inautêntica.

Sendo escassa a doutrina que aborda o tema da retroactividade das leis fiscais favoráveis, tem sido defendido o entendimento de que estas não são abrangidas pela proibição<sup>239</sup>.

Temos, então, que ainda não tenha sido, nesta senda, sindicada a inconstitucionalidade do regime do RNH, assumimos que a mesma não seria decretada, dado tratar-se de retroactividade inautêntica<sup>240</sup>.

Questão diferente suscita a retrospectividade<sup>241</sup> e, que para o caso, mais releva.

---

trata [...] [d]e modo que, qualquer futura alteração nestas matérias, ou deve ser introduzida na própria lei geral ou deve ser vista pelo legislador como uma verdadeira derrogação externa a esta e, como tal, devidamente ponderada e assinalada". Consequentemente, "o art. 2.º revela a intenção do legislador de sobrepor, nas matérias de que esta trata, a lei geral tributária às restantes leis ordinárias".

<sup>239</sup> Nesse sentido, afirma Fernando Pessoa Jorge que "uma vez que a extinção do imposto representa a consideração por parte do Estado de que o mesmo já não é necessário ou já não é justo, de que deixou de haver um interesse público em tributar a situação anteriormente tributada [...], o pagamento do imposto não deve ser exigido"., *"Curso de Direito Fiscal", Lições proferidas, com como encarregado de regência, pelo 1.º Assistente Doutor Fernando Pessoa Jorge, ao 3.º Ano Jurídico de 1963-64, AAFDL, 1964, p. 131.* No mesmo sentido, mas sem pôr uma "convicção absoluta", veja-se Costa, José Manuel M. Cardoso da, *"Curso de Direito Fiscal", 2.ª edição actualizada, Coimbra, Almedina, 1972, nota de rodapé n.º 1 da p. 239.* Em tom sarcástico, critica Manuel Faustino esta posição: "as normas fiscais favoráveis ao contribuinte não são abrangidos pela proibição de retroactividade, como se os interesses patrimoniais do sujeito activo da relação jurídico-tributária e dos contribuintes por elas não abrangidos, não fossem eles, também, merecedores de tutela constitucional", FAURTINO, Manuel, *"Retroactividade, Retrospectividade e alguma serenidade"*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 3, n.º 3, Outono, Setembro 2010, IDEFF, p. 190 – 191.

<sup>240</sup> Nesse sentido, VASQUES, Sérgio, "a proibição da retroactividade 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", in *"Manual de Direito..."*, op. cit., p. 296..

A retrospectividade distingue-se da retroactividade por assentar nas disposições de uma lei nova que, ainda que dispondo para o futuro, lese expectativas fundadas no passado.

A retrospectividade pode manifestar-se tanto com a criação ou com o agravamento de impostos, como com a eliminação de benefícios<sup>242</sup>, relevando esta última perspectiva no regime que nos propusemos analisar.

Não poderá o contribuinte que beneficia de um regime mais favorável, de um incentivo fiscal, considerar que esse benefício se eternizará, se manterá inalterado ao longo do tempo. Mas, por outro lado, não poderá o legislador fiscal romper subitamente com esse benefício, acarretando isso uma grave lesão das expectativas do contribuinte<sup>243</sup>.

Nesse sentido dispõe o EBF, no n.º 1 do artigo 11.º que “as normas que alterem benefícios fiscais [...] 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”.

Partir-se-á do princípio que, aquando da revogação do regime dos Residentes não Habitual, tal não tenha efeito sobre os contribuintes que tenham já o seu estatuto reconhecido, e que o mesmo seja aplicado pelo âmbito temporal pré-definido.

Constituirá o núcleo essencial da protecção da confiança do residente não habitual que, os benefícios fiscais, “ainda que tenham sido normativamente extintos ou suprimidos, [se mantenham] na titularidade concreta do beneficiário pelo tempo porque foram concedidos”.<sup>244</sup>

---

<sup>241</sup> A terminologia “retrospectividade” é, por vezes, utilizado com referência à retroactividade inautêntica. Veja-se, por exemplo, NOVAIS, Jorge Reis, “As Restrições...” op. cit., p. 818 e, em geral, a jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre o assunto.

<sup>242</sup> VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito...”, op. cit., p. 298.

<sup>243</sup> Nesse sentido dispõe o acórdão do TC n.º 410/95, proc. n.º 248/94, de 28 de Junho, publicado no Diário da República n.º 265, 2.ª série, de 16-11-1995.

<sup>244</sup> GOMES, Nuno Sá, “Estudo sobre a Segurança Jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes” Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 169, Lisboa, 1993, CEF e DGCI, p. 32.

Não nos olvidemos, contudo, que, em virtude de a Portaria prevista no n.º 6 do artigo 72.º e no n.º 4 do artigo 81.º do CIRS apenas ter sido publicada em 7 de Janeiro de 2010, o regime só pôde ter aplicação plena no ano de 2010<sup>245</sup>.

Isto conduziu a que determinados contribuintes não pudessem beneficiar deste regime fiscal.

Neste sentido, e ainda que o Tribunal Constitucional tenha construído esta base de argumentação para sustentar casos de aplicação retroactiva das normas fiscais, não poderá deixar-se de analisar a frustração de expectativas relativamente à aplicação deste regime em 2009, com recurso a esses mesmos argumentos: (i) o Estado criou, junto do novo residente não habitual, a expectativa da aplicação do regime; (ii) essas expectativas sejam legítimas, (iii) justificadas e fundadas em boas razões, por assentarem num regime recém criado; os contribuintes fizeram planos de vida com base nessa expectativa de continuidade do comportamento estadual tendo, nomeadamente, alterado a sua residência fiscal para Portugal; (iii) não houve razões de interesse público que justificassem a não aplicação do regime, dado que se tratou de inércia.

Temos então que existiu, de facto, uma violação do princípio da segurança jurídica, por frustração de expectativas constitucionalmente tuteladas criadas pelo residente não habitual em 2009, que não viu ser aplicado aos seus rendimentos o benefício fiscal da isenção.

Afinal de contas, a Segurança Jurídica implica também que “os efeitos jurídicos d[a] regulamentação se cristalizem na esfera jurídica”<sup>246</sup>.

E veja-se que o mesmo problema se poderá colocar aquando da coadunação do requisito temporal para a aquisição do estatuto de residente não habitual com a residência parcial.

---

<sup>245</sup> LOUSA, Maria dos Prazeres, “*Algumas Considerações...*” pp. cit., p. 687.

<sup>246</sup> RAMOS, Diogo Ortigão e MARTINS, Fernando Lança, “*A Proibição da Retroactividade da Lei Fiscal no âmbito do Estado de Direito*”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 3, ano 4, Outono, Janeiro 2012, Almedina, p. 223.

De facto, situações limite haverá em que o contribuinte criará a expectativa de que conseguirá ver ser-lhe reconhecido o estatuto de residente não habitual, por preencher o requisito da não residência fiscal em Portugal nos últimos 5 anos, mas, por inadaptação do regime jurídico do residente não habitual ao actual regime da residência fiscal parcial, levará a que muitos destes contribuintes vejam o seu direito a requerer o estatuto precludido por extemporâneo.

E, seguramente, se verão preenchidos os requisitos acima expostos para que se configure uma expectativa constitucionalmente tutelada.

Neste sentido, propõe-se uma alteração à actual redacção do n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, no sentido de, nestas situações, antevendo a questão da residência parcial, fazer aplicar o prazo mais benéfico para o futuro residente não habitual. Assim, ainda que a residência retroaja à data do primeiro dia de permanência em território português, nestas situações de incompatibilidade temporária com o dia 31 de Março do ano seguinte ao da aquisição da qualidade de residente, propõe-se que seja o dia do preenchimento do requisito enunciado na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º que seja tido como referência para a aplicação desse prazo constante no n.º 10.º do artigo 16.º, e não o dia a que retroage, nos termos do disposto no seu n.º 3.

## CONCLUSÕES

Com o presente estudo propusemo-nos a analisar o regime jurídico-fiscal aplicável aos Residentes Não Habituais, desde a sua introdução, em 2009, com o Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23/09, até à actualidade, bem como a coadunação deste com os princípios constitucionais.

Heis-nos aqui chegados, assumimos que são diversas as questões que este regime trouxe e às quais tentámos responder neste estudo. Assim, cremos ter alcançado uma diversidade de conclusões que merecem ser sucintamente sumariadas.

No primeiro plano da evolução legislativa aplicável ao regime sob estudo, concluímos que, apesar da difícil concretização prática do mesmo nos primórdios da sua introdução, se alcançou actualmente um patamar de tendencial estabilidade.

Da análise dos conceitos de residência comumente adoptados no direito fiscal, concluímos que, no ordenamento jurídico português, se assiste a uma distorção dos conceitos naturalísticos de residência pela coexistência, dos mesmos, com presunções e ficções legais.

Partindo desta análise, e incidindo o foco no âmbito subjectivo de aplicação do regime do RNH, desde logo nos deparámos com a possível incompatibilidade do recente conceito de residência parcial com os requisitos para o requerimento do reconhecimento do estatuto de RNH.

O regime do RNH poderá ser reconhecido ao sujeitos passivos que se inscrevam como residentes em território português, desde que não tenham tido essa qualidade nos últimos cinco anos, e que solicitem esse reconhecimento aquando da inscrição, ou até dia 31 de Março do ano seguinte ao da aquisição da residência.

Dado que o conceito de residência parcial faz retroagir a qualidade de residente à data do primeiro dia de permanência no território português, poderemos deparar-nos com situações limite em que o prazo para solicitar a inscrição como RNH se encontrará precludido, ainda que só posteriormente ao término desse prazo se encontre preenchido o requisito temporal constante na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS.

Consideramos, neste sentido, não existir uma adaptação plena do regime, nos moldes em que actualmente se configura, com as formas de aquisição de residência adoptados pela legislação fiscal portuguesa.

Da apreciação do âmbito objectivo do regime, começámos por concluir que o mesmo apresenta uma natureza dual, na medida em que procede a uma diferenciação de tributação consoante a fonte dos rendimentos.

Por um lado, assistimos à aplicação do método da isenção aos rendimentos de fonte externa que cumpram com os requisitos enunciados nos n.ºs 6 a 8 do artigo 81.º do CIRS; por outro, sujeitam-se a tributação reduzida, a uma taxa proporcional de 20%, os rendimentos de categoria A e categoria B de fonte interna, nos termos do disposto no n.º 6 do artigo 72.º.

No âmbito da análise destas formas de tributação tecemos algumas críticas, as quais passamos a enunciar sucintamente:

- (i) Ausência, não justificada, da ponderação da taxa de tributação a que os rendimentos de categoria A de fonte externa estão sujeitos no Estado da Fonte, nomeadamente nos termos da definição de regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, tal como sucede nos requisitos para aplicação deste método de isenção aos rendimentos de categoria B, E, F, e G;
- (ii) Dupla não tributação dos rendimentos da categoria H de fonte externa, e, tendencialmente, mas sempre sobre apreciação da CDT celebrada entre Portugal e o Estado da Fonte dos rendimentos e da legislação

fiscal interna deste último, dos rendimentos de categoria B, E, F e G, uma vez que a isenção está dependente, não da tributação efectiva, mas da mera sujeição a tributação;

- (iii) Dificuldades no reconhecimento pela Autoridade Tributária do exercício, por parte do RNH, de actividades de elevado valor acrescentado, obstando a uma aplicação prática e célere do regime do RNH.

Tendo o regime em estudo o intuito de trazer um “novo espírito de competitividade da economia portuguesa” e de “atração da localização dos factores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português” – nos termos do preâmbulo do Decreto-Lei que introduziu o regime do RNH -, assistimos à quebra com a tradição do Estado português como importador de capitais para, de outra forma, fazer atrair a residência dos Grandes Contribuintes e de indivíduos profissionalmente qualificados, por forma a tonar Portugal num país capaz ao nível da capacidade produtiva, da iniciativa empresarial e da localização dos factores de produção.

Estas razões extrafiscais, coadunadas com as particularidades do regime jurídico do residente não habitual, permitiram-nos a qualificação deste regime como benefício fiscal. Nesta senda, permitimo-nos concluir que o regime do RNH não é, só por si, um benefício fiscal. Estando a atribuição da qualidade de RNH dependente de um acto de reconhecimento por parte da Administração Tributária, a atribuição do benefício fiscal está dependente de três condições: i) ser ao sujeito passivo reconhecida a qualidade de Residente Não Habitual; ii) que este aufera qualquer dos rendimentos aptos a beneficiar da isenção ou redução de taxa; iii) que os rendimentos sejam auferidos nos condicionalismos previstos na lei.

Procedendo-se a uma ponderação dos princípios constitucionais vigentes no nosso sistema fiscal, concluimos que a observância dos princípios constitucionais estudados - princípio da igualdade tributária, princípio da capacidade contributiva, princípio do Estado Social e princípio da Segurança Jurídica - no ordenamento jurídico-fiscal não foi colocada em causa pelo regime do RNH. Contudo, e na

perspectiva do próprio regime, assistimos a distorções pontuais dos princípios da Capacidade Contributiva, do Estado Social e da Segurança Jurídica.

Assiste-se a uma diferenciação do tratamento dos residentes e residente não habituais, no que toca ao englobamento. Assim, no caso dos rendimentos de categoria A e B, de fonte interna, auferidos por RNH, apenas por opção são estes englobados.

Este englobamento, apenas facultativo, impede, por um lado, que sejam consideradas quaisquer despesas em que este sujeito passiva incorra com saúde, educação, habitação, etc., traduzindo-se numa desconsideração do princípio do rendimento líquido subjectivo – corolário do princípio da Capacidade Contributiva -, e, por outro, que o limiar mínimo de existência configurado no artigo 70.º do CIRS, se lhe não seja aplicado – violando o princípio do Estado Social.

Dir-se-á, contudo, que qualquer destas limitações poderá ser ultrapassada recorrendo o RNH ao englobamento.

Relativamente ao princípio da Segurança Jurídica, foi por nós questionada a possibilidade de violação do mesmo por frustração de expectativas constitucionalmente tuteladas, quando confrontadas com um possível problema prático de incompatibilidade plena do regime do RNH com o novo conceito de residência parcial.

A introdução do regime do RNH instituiu um regime que não está isento de críticas. Contudo, cremos que as considerações, interpretações e conclusões assumidas neste trabalho facilitam a harmonização deste com os princípios constitucionais de índole fiscal.

## BIBLIOGRAFIA

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

AA.VV., *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada* (Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa), 3.<sup>a</sup> edição, Vislis Editores, 2003.

AA.VV., *Projecto da Reforma do IRS – Uma Reforma do IRS Orientada Para a Simplificação, a Família e a Mobilidade Social*, Comissão para a Reforma do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Setembro de 2014. Disponível em:

<http://www.peprobe.com/wp-content/uploads/2014/10/20140930-mf-Rel-Comissao-Reforma-IRS.pdf>

AA.VV., *Reavaliação dos benefícios fiscais*, Relatório do Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 198, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças (Luís Máximo dos Santos, Fernando Castro Silva, Manuel Lopes da Silva Faustino, Carlos Alberto da Silva Tavares, e Guilherme Waldemar Goulão dos Reis d'Oliveira Martins), 2005.

AA.VV., *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>

AA.VV., *Relatório do Ministério das Finanças e da Administração Pública que acompanhou a proposta de Orçamento do Estado para o ano de 2012*, Outubro de 2011. Disponível em:

<http://www.dgo.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2012/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/Rel-2012.pdf>

ALEXIS, Robert, *Direitos Fundamentais e Princípio da Proporcionalidade*, (trad. por Paulo Pereira Gouveia), *O Direito*, n.º 146, Vol. IV, 2014, pp. 817 - 834.

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. Disponível em:

<https://estudogeral.sib.uc.pt/handle/10316/26661>

ARAÚJO, Fernando, *Introdução à economia*, 3.ª edição, Lisboa, Almedina, 2005.

BANCO DE PORTUGAL, *Boletim Económico*, Inverno 2009, Volume 15, Número 4, Lisboa, 2009. Disponível em:

[https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/pdf-boletim/bol\\_inverno09\\_p.pdf](https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/pdf-boletim/bol_inverno09_p.pdf)

BASTOS, José Guilherme Xavier de, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

- *As Perspectivas Actuais de Revisão da Tributação do Rendimento e da Tributação do Património em Portugal*, *Boletim de Ciências Económicas*, n.º 41, 1998, pp. 125 - 158.

BORGES, Ricardo da Palma e SOUSA, Pedro Ribeiro de, *O novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais*, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. V, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, pp. 709 - 772.

- "The tax regime for temporary expatriates in Portugal: practical aspects of implementation", de 27/04/2012. Disponível em:

<http://webaedf.avanze.es/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero33.pdf>

- CÂMARA, Francisco de Sousa da, *A dupla residência das sociedades à luz das convenções de dupla tributação*, Planeamento e concorrência fiscal internacional, Lisboa, Lex, 2003, pp. 213 – 283.
- CAMPOS, Diogo Leite de, *As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário*, Revista da Ordem dos Advogados, ano 67, Vol. I, Janeiro 2007. Disponível em: <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>
- CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Coimbra, Almedina, 1996.
- CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003.
- CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, 4ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.  
- *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. II, 4ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.
- CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos – Teoria Geral*, 4.ª edição actualizada, Almedina, Coimbra, 2014.  
- *Contra o regime dos residentes não habituais*, *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>
- CATARINO, João Ricardo, *Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolha Individual*, Coimbra, Almedina, 2008.
- COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, *Comunicação Da Comissão Ao Conselho, Ao Parlamento Europeu E Ao Comité Económico E Social Europeu, Tributação dos dividendos das pessoas singulares no mercado interno*, Bruxelas, 2003. Disponível em:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52003DC0810&from=EN>

CORTE-REAL, Carlos Pamplona, *Curso de Direito Fiscal*, Vol. I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 124, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, 1982.

- *Imposto Único, Tipo de Imposto a Adoptrar*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 126, Lisboa, 1983.

COSTA, José Manuel M. Cardoso da, *Princípio Da Capacidade Contributiva No Constitucionalismo Português e na Jurisprudência do Tribunal Constitucional*, Boletim de Ciências Económicas, Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, Vol. LVII, Tomo I, Coimbra, 2014, pág. 1159-1186.

- *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª edição actualizada, Coimbra, Almedina, 1972.

COURINHA, Gustavo Lopes, *A Residência no Direito Internacional Fiscal, do abuso subjectivo de convenções*, Lisboa, Almedina, 2015.

- “*A Cláusula Geral Anti-abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*”, Almedina, 2004.

CUNHA, Paulo de Pitta e, *A pseudo-reforma fiscal do final do século XX e o regime simplificado do IRS*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, n.º 1, Primavera, Almedina, 2008, pp. 16 – 34.

- *Alterações na tributação do rendimento: Reforma Fiscal ou simples ajustamento?*, Fisco, Ano 13, n.º 103/104, Junho de 2002, pp. 3 – 10.

- *O Novo Sistema de Tributação do Rendimento*, A Fiscalidade dos Anos 90, (Estudos e Pareceres), Coimbra, Almedina, 1996

- *A Reforma Fiscal*, 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>

- *O Andamento da Reforma Fiscal*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 376, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, Outubro-Dezembro 1994, pp. 9 – 22.

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](http://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/Etica-e-o-Futuro-da-Democracia.pdf)

- *Direito Fiscal, Lições*, Almedina, Março 2016.

FARIA, Maria Teresa Barbot Veiga de, *Estatuto dos Benefícios Fiscais - Notas Explicativas*, 4.ª edição, Lisboa, Rei dos Livros, 1998.

FAUSTINO, Manuel, *Retroactividade, Retrospectividade e alguma serenidade*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 3, n.º 3, Outono, Almedina, Setembro 2010, pp. 183 – 208.

- *Sobre a Reforma do IRS (I)*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 7, n.º 4, Inverno, Almedina, Julho 2015, pp. 163 – 183.

- *Sobre a Reforma do IRS (II)*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 8, n.º 1, Primavera, Almedina, Novembro 2015, pp. 115 – 145.

FERREIRA, Eduardo Paz, *Em Torno das Constituições Financeira e Fiscal e dos Novos Desafios na Área das Finanças Públicas*, Nos 25 Anos da Constituição da República Portuguesa de 1976, Lisboa 2001, AAFDL, pp. 297 – 337.

FERREIRA, Rogério M. Fernandes, *A Propósito da Recente Jurisprudência Constitucional sobre Retroactividade Fiscal*, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, (org. Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama), Vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, Setembro 2011, pp. 651 – 657.

- *As Novas Reformas Fiscais Portuguesas do Século XXI*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 7, n.º 2, Verão, Almedina, Novembro 2014, pp. 195 – 213.

FRANCO, A. Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 4.<sup>a</sup> edição, Vol. II, Coimbra, 1992.

GUERRA, José Calejo, “A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à distorção administrativa”, *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 6, Outubro-Dezembro, 2014, pp. 16 - 22.

GOMES, Nuno Sá, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 165, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, 1991.

- *Lições de Direito Fiscal, Vol. I, FDL (Apontamentos das lições proferidas pelo Dr. Nuno Sá Gomes ao 4º ano no ano lectivo de 1983/84)*, 1984.

- *Estudo sobre a Segurança Jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes*, *Caderno de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 169, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1993.

JORGE, Fernando Pessoa, *Curso de Direito Fiscal*, Lições proferidas, com como encarregado de regência, pelo 1.º Assistente Doutor Fernando Pessoa Jorge, ao 3.º Ano Jurídico de 1963-64, AAFDL, 1964.

LEITÃO, Luís de Menezes, *Evolução e Situação da Reforma Fiscal*, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 387, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, Julho-Setembro 1997, pp. 9 – 47.

- *A Inconstitucionalidade da Retroactividade das Leis Fiscais*, *Boletim da Ordem dos Advogados* n.º 81/82, Imprensa Publishing, Agosto/Setembro de 2011, pp. 84 – 85.

LOBO, Carlos, *Política fiscal em tempo de recessão*, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 2, n.º 3, Outono, Almedina, Outubro 2009, pp. 11 – 36.

LOURENÇO, Lúcio Augusto Pimentel, *A tributação de Factos Ilícitos em Portugal*, *Jurismat*, n.º 3, Portimão, 2013, p. 293-309.

LOUSA, Maria dos Prazeres, *Algumas Considerações sobre o Novo Regime Fiscal dos Residente Não Habituais*, Estudo em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha

Sanches (org. Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama), Vol. V, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

MARTÍNEZ, Pedro Soares, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1983.

MARTINS, António, *O Método da Equivalência Patrimonial e a Dupla Tributação Económica dos Dividendos: Análise de Alguns Aspectos Contabilísticos e Fiscais*, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, vol. IV, pp. 593 – 612.

MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Política Fiscal: uma análise introdutória*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 7, n.º 3, Outono, Almedina, 2014, pp. 81 – 110.

- *Os Benefícios Fiscais – Sistema e Regime*, Coimbra, Cadernos IDEFF, n.º 6, Coimbra, Almedina, 2006.

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://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/69394/2/12957.pdf>

MIRANDA, Jorge, *O Regime e a efectividade dos direitos sociais nas Constituições de Portugal e do Brasil*, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, (org. Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama), Vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, Setembro 2011, pp. 319 – 343.

- *Manual de Direito Constitucional, Vol. I*, Tomo II, 1.ª edição, Coimbra, Setembro de 2014, Almedina.

- *Manual de Direito Constitucional, Vol. II*, Tomo IV, 1.ª edição, Coimbra, Setembro de 2014, Almedina.

- *Manual de Direito Constitucional, Vol. III*, Tomo V, 1.ª edição, Coimbra, Setembro de 2014, Almedina.

MORAIS, RUI Duarte, *Dupla Tributação Internacional em IRS: Notas de uma Leitura em Jurisprudência*, Revista De Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 4, n.º 1, Primavera, Almedina, Abril, 2008, pp. 110 – 127.

- *A Reforma do IRS (2014): Uma Primeira Reflexão*, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 7, Janeiro-Março 2015, pp. 3 – 23.

MUSGRAVE, Richard A. e MUSGRAVE, Peggy B., *Finanças Públicas teoria e prática*, (trad. Carlos Alberto Primo Braga e revisão de Claudia Cunha Campos Eris), Editora Campus, Editora da Universidade de São Paulo, Rio de Janeiro, 1980.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 4.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2006.

- *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.

- *Os Princípio Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004.

- *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*, disponível em:

<http://educacaofiscal.gov.br/wp-content/uploads/2016/11/a-face-oculta-casalta-navais.pdf>

- *Da Sustentabilidade do Estado Fiscal*, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho, Vol. IV, 2012, Studia Iuridica n.º 105, Ad honorem 6, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, PP. 421 – 448.

NABAIS, José Casalta, SILVA, Suzana Tavares da, *O Estado pós-moderno e a figura dos tributos*, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches (org. Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama), Vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, Setembro de 2011, pp. 263-304.

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

OECD, *Foreign direct investment for development: maximising benefits, minimising costs*, Paris, 2002. Disponível em:

<https://www.oecd.org/investment/investmentfordevelopment/1959815.pdf>

- *Tax Effects on Foreign Direct Investment*, Fevereiro 2008. Disponível em

<https://www.oecd.org/investment/investment-policy/40152903.pdf>

- *Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance*, Paris, 2009.

Disponível em:

<http://www.keepeek.com/Digital-Asset->

[Management/oecd/taxation/engaging-with-high-net-worth-individuals-on-](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/engaging-with-high-net-worth-individuals-on-tax-compliance/the-environment-and-the-risks_9789264068872-3-en#.WG8ivvmLTcc#page7)

[tax-compliance/the-environment-and-the-risks\\_9789264068872-3-](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/engaging-with-high-net-worth-individuals-on-tax-compliance/the-environment-and-the-risks_9789264068872-3-en#.WG8ivvmLTcc#page7)

[en#.WG8ivvmLTcc#page7](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/engaging-with-high-net-worth-individuals-on-tax-compliance/the-environment-and-the-risks_9789264068872-3-en#.WG8ivvmLTcc#page7)

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

PEREIRA, Paula C. dos Santos Rosado, *Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional*, Lições de Fiscalidade, Vol. II, (Coord. João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães), Almedina, 2015, pp. 201 – 252. Disponível em:

[http://www.srslegal.pt/xms/files/PUBLICACOES/Em Torno dos Principios-...-.pdf](http://www.srslegal.pt/xms/files/PUBLICACOES/Em_Torno_dos_Principios-...-.pdf)

- *O papel do estabelecimento estável no direito fiscal internacional*, Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Vol. 2 (org. Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma), Coimbra, Almedina, 2013, pp. 571 – 586.

- *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, Cadernos IDEFF, n.º 2, Lisboa, Almedina, 2005.

- *Novamente a Questão da Retroactividade da Lei Fiscal no Campo da Tributação Autónoma de Encargos – Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0281/11, de 6 de Julho de 2011, 2.ª Secção*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal n.º 3, Ano 4, Outono, Almedina, Janeiro 2012, pp. 267 – 273.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, Dezembro 2014, 5.<sup>a</sup> edição.

PIRES, Manuel, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento*, Lisboa, Imprensa Nacional – Casa da Moeda, Lisboa, 1984.

PIMENTEL, José Menéres, Provedor de Justiça, Rec. N.º 2<sup>a</sup>/93, proc. n.º R-1435/92, de 17/03/1993. Disponível em:

[http://www.provedor-jus.pt/site/public/archive/doc/002A\\_93.pdf](http://www.provedor-jus.pt/site/public/archive/doc/002A_93.pdf)

PORTO, Manuel Carlos Lopes, *Economia: Um Texto Introdutório*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2004.

RAMOS, Diogo Ortigão e MARTINS, Fernando Lança, *A Proibição da Retroactividade da Lei Fiscal no âmbito do Estado de Direito*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 3, ano 4, Outono, Almedina Janeiro 2012, Almedina, pp. 219 – 244.

RIBEIRO, J. J. Teixeira, *A Reforma Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1989.

- *Lições de Finanças Públicas*, 1997, 5.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, Coimbra Editora.

- *Sistema Fiscal Português: anos sessenta – anos noventa*, Boletim de Ciências Económicas, n.º 34, 1991, pp. 237 – 258.

RODRIGUES, Benjamim Silva, *Proporcionalidade e Progressividade no IRS*, Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa, Coimbra, Coimbra Editora, 2003, pp. 861 – 878.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

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

- *Conceito de Rendimento do IRS*, Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 7/8 (2001), pp. 34-61, disponível em:

<http://www.saldanhasanches.pt/pdf-3/2001,20-Fiscalidade,207-8,-2034-61.pdf>.

- *A Reforma Fiscal Portuguesa numa Perspectiva Constitucional*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 354, Abril-Junho 1989, pp. 41 – 73.

SANTOS, António Carlos dos, *Vida, Morte e Ressurreição do Estado Social?*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 6, n.º 1, Primavera, Almedina, Julho 2013, pp. 35 – 65.

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, 2014, pp. 385 – 393.

SCHWALBACH, Teresa Pala, *Non-Habitual Residents' ("NHR") regime, 7 years of the experience, 2016*, Sérvulo & Associados, Sociedade de Advogados, R.L.. Disponível em:

<https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/Non-Habitual-Residents-NHR-regime-7-years-of-the-experience/5710/>.

TEIXEIRA, GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição revista e ampliada, Almedina, Coimbra, 2012.

TELLES, Inocêncio Galvão, *Introdução do estudo do direito*, Reimpressão com notas de actualização, Vol. I, Lisboa, 1988, AAFDL.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2012.

- *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património*, Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal n.º 23 (Julho-Setembro), 2005, pp. 15 – 44. Disponível em:

[http://www.afp.pt/content/INFORMACAO-TECNICA/DOCTRINA/Capacidade\\_contributiva\\_rendimento\\_e\\_patrimonio.pdf](http://www.afp.pt/content/INFORMACAO-TECNICA/DOCTRINA/Capacidade_contributiva_rendimento_e_patrimonio.pdf)

- *Os Impostos Especiais de Consumo*, Coimbra, Almedina, 2011.

XAVIER, Aberto Pinheiro, *Direito Tributário Internacional* (colab. Clotilde Celorico Palma, Leonor Xavier), 2.<sup>a</sup> edição actualizada, reimpressa, Coimbra, Almedina, 2009.

- *Manual de Direito Fiscal*, Vol. 1, [s.n.], Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974.

XAVIER, Alberto / FRANCO, António L. de Sousa, *Estatuto dos Benefícios Fiscais – Esboço de um Projecto*, Lisboa, [s.n.], 1969.