



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Maria Carolina Pereira Gomes

REGIME FISCAL DO RESIDENTE NÃO HABITUAL:
ESTUDO GERAL DAS SUAS CARATERÍSTICAS,
FRAGILIDADES E RECENTES ALTERAÇÕES.

Dissertação no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Ciências Jurídico-Forenses,
conducente ao grau de Mestre, orientada pela Professora Doutora Maria
Matilde Costa Lavouras e apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de Coimbra

Janeiro de 2021



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

Maria Carolina Pereira Gomes

REGIME FISCAL DO RESIDENTE NÃO HABITUAL:

Estudo geral das suas características, fragilidades e recentes alterações.

TAX REGIME FOR NON-HABITUAL RESIDENTS:

General study of its characteristics, fragilities and recent changes.

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de
Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Ciências Jurídico-Forenses
(conducente ao grau de Mestre) orientada pela Professora Doutora Maria
Matilde Costa Lavouras

Coimbra
2021

AGRADECIMENTOS

À Professora Doutora Matilde Lavouras, cujo acompanhamento e apoio ao meu percurso académico começaram muito antes de ter assumido a orientação desta Dissertação, por toda a sua disponibilidade ao longo dos anos,

À equipa da UMPC, pelo tempo dispensado e pela tutoria que agora assumem,

E a todos aqueles que fazem parte das memórias da minha passagem pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra,

OBRIGADA!

RESUMO

A presente Dissertação pretende constituir uma análise ampla do Regime Fiscal do Residente Não Habitual de forma a compreender a sua aplicação prática e respetivas fragilidades em geral. Ao invés de se centrar sobre a comparação com outros regimes congéneres, ou a sua admissibilidade à luz de um ou de outro princípio jurídico ou ramo de direito especificamente definido, a investigação adiante desenvolvida olha para o Regime em estudo de uma perspetiva externa interrogando-se, a cada passo, sobre que impacto ou interferência as suas características podem ter em várias áreas do direito.

À semelhança do que é pretendido com o programa letivo do Mestrado em Ciências Jurídico-Forenses da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, são, para isso, convocados diversos ramos jurídicos – como o direito fiscal, o direito fiscal internacional, o direito da União Europeia e o direito constitucional, por exemplo – sem, contudo, se aprofundar a produção científica de muitos dos seus aspetos e institutos – para cujas obras especializadas se faz, contudo, referência – mas beneficiando de uma visão prático-geral do tema, que contém as bases para os respetivos estudos individualizados.

Não se tem por intuito perceber apenas se o Regime Fiscal do Residente Não Habitual colide ou não com determinado quadro jurídico, mas sim se, em geral, existe algum face ao qual aquele não se encontre em conformidade. Para o efeito, e por forma a conseguir conformar a visão geral almejada com a extensão do trabalho permitida, parte-se das mais conhecidas críticas de que o Regime tem sido alvo, atendendo à sua pertinência à luz da atualidade normativa.

Palavras-chave: Residente Não Habitual; Convenção para evitar a Dupla Tributação; Dupla Não Tributação; Discriminação Fiscal Inversa; Elisão Fiscal de Pessoas Singulares; Princípio da Igualdade Tributária.

ABSTRACT

The present dissertation aims to be a broad analysis of the Portuguese Tax Regime for Non-Habitual Residents making it possible to understand its practical enforcement and its overall fragilities. Rather than focusing on comparing it to similar regimes in different jurisdictions, or on its admissibility regarding one or other legal principle or framework specifically determined, the research undertaken below looks at the scheme under consideration from an external perspective wondering, at each step, what impact or interference its characteristics may have in various legal areas.

Similarly to what is intended with the curriculum of the Master's Degree in Legal and Forensic Sciences from the Faculty of Law of the University of Coimbra, several fields of law – such as tax law, international tax law, European Union's law and constitutional law – are therefore summoned without, however, deepening the scientific production of many of its aspects and institutes – for whose specialised works is, nonetheless, made reference – but benefiting from a general and practical view of the subject, which contains the bases for their respective individualised studies.

The goal is not solely to investigate whether the Portuguese Tax Regime for Non-Habitual Residents does or does not collide with a specific legal framework but whether there is any at all with which such regime does not comply. To that end, and in order to combine the desired overview with the extent permitted for this work, we start from the most recurrent criticism that has been made to the Regime, also considering its relevance in light of the current legislation.

Keywords: Non-Habitual Residents; Convention for the avoidance of Double Taxation; Double Non-Taxation; Reverse Tax Discrimination; Tax Avoidance from Single Individuals; Principle of Tax Equality.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Ac. – Acórdão

AT – Autoridade Tributária

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CDT – Convenção para evitar a Dupla Tributação

CESE – Comité Económico e Social Europeu

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CMOCDE – Convenção Modelo

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

DUE – Direito da União Europeia

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

EM – Estado-Membro

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

OCDE – Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico

P. – Processo

RNH – Regime fiscal do Residente Não Habitual

Regime - Regime fiscal do Residente Não Habitual

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCAN – Tribunal Central Administrativo do Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

UE – União Europeia

ÍNDICE

Prefácio	9
I. Introdução	11
II. O Regime Fiscal do Residente Não Habitual (RNH)	14
1. Enquadramento legal e comparativo	14
2. Critérios de aplicação	16
2.1 Critérios materiais: o estatuto de residente não habitual	16
2.2 Aspectos formais: requerimento e duração	18
3. Benefícios de tributação	22
3.1 As taxas especiais fixas e a aplicação do método de isenção para evitar a dupla tributação internacional face ao regime geral	22
3.2 A tributação dos rendimentos auferidos em Portugal.....	24
3.3 A tributação dos rendimentos auferidos no estrangeiro	26
III. A articulação do RNH com as Convenções sobre a Dupla Tributação (CDT)	30
1. As CDT e a Convenção Modelo da OCDE	30
2. A dupla não tributação dos residentes não habituais.....	32
3. Impacto nas CDT portuguesas.....	35
3.1 A quebra da CDT com a Finlândia.....	35
3.2 A renegociação da CDT com a Suécia	38
IV. Apreciação legal do Regime.....	41
1. Problemas levantados no direito europeu	41
1.1 O direito fiscal na União Europeia	41
1.2 O princípio da não discriminação e a discriminação inversa.....	43

1.3 A concorrência fiscal prejudicial.....	47
2. Problemas levantados no direito nacional	52
2.1 Apreciação constitucional do RNH à luz do princípio da igualdade tributária	53
V. Conclusão	60
VI. Bibliografia.....	63

PREFÁCIO

Em setembro de 2018, a Embaixada de Portugal em Paris fazia chegar à atenção do Governo português, via mala diplomática, duas peças jornalísticas da publicação francesa *Les Echos*, às quais se juntava o respetivo resumo alertando para determinados ventos de mudança que ameaçavam a eficácia de um dos maiores fatores de atração de investimento particular francês em Portugal: o Regime Fiscal do Residente Não Habitual.

Sobre o primeiro título – “La taxation des retraités expatriés refait surface”¹ – a correspondência assinalava a iniciativa de um deputado da maioria parlamentar La REM que pretendia que os reformados franceses expatriados suportassem as mesmas contribuições sociais que os reformados residentes em França ou, inclusive, contribuições de valor superior no caso de viverem em países com um “regime fiscal vantajoso” – que a notícia exemplificava com os casos de Portugal ou Marrocos –, ao invés de beneficiarem da redução de 5,50% prevista para a retenção na fonte das respetivas contribuições por força da sua expatriação. Já sobre o segundo – “Vers la fin d’eldorado fiscal portugais?”² – davam-se a conhecer possíveis consequências que recente jurisprudência do *Conseil D’État* (equivalente ao STA) podia implicar para reformados franceses instalados em Portugal cujos rendimentos de pensões beneficiavam de isenção de IRS, no nosso país, ao abrigo do RNH. Em causa estavam dois casos relativos a outros países com convenções fiscais idênticas à franco-portuguesa, em que esse Tribunal considerou que as autoridades poderiam passar a considerar que os reformados expatriados tinham, na realidade, mantido a sua residência fiscal em França e, como tal, vir a tributá-los.

Enviados também ao conhecimento do Consulado Geral de Portugal em Paris, estes documentos chegaram, em Dezembro do mesmo ano, e por acaso fortuito, ao meu conhecimento – que ali me encontrava a estagiar. Feliz casualidade, aliada ao facto de ser um tema recorrente entre as consultas jurídicas solicitadas pelos utentes do Consulado e controverso quanto às indicações que lhes deveriam ser prestadas, fez do RNH motivo de grande curiosidade, quer quanto às suas especificidades correntes quer quanto aos seus

¹ Isabelle Ficek e Ingrid Feuerstein, “La taxation des retraités expatriés refait surface”, *Les Echos*, 12 de setembro de 2018. Disponível em <https://www.lesechos.fr/2018/09/la-taxation-des-retraites-expatries-refait-surface-977679>.

² Nathalie Cheysson-Kaplan, “Vers la fin d’eldorado fiscal portugais?”, *Les Echos*, 18 de Setembro de 2018. Disponível em <https://www.lesechos.fr/2018/09/vers-la-fin-de-leldorado-fiscal-portugais-978048>.

desafios futuros. Eis, pois, aqui, sob a forma de Dissertação de Mestrado, o resultado da investigação acometida.

Coimbra, janeiro de 2021

I. INTRODUÇÃO

“A tributação altera a escolha dos indivíduos [...] dificilmente hoje encontramos impostos neutros sob o ponto de vista económico, designados pela doutrina financeira como “impostos não distorcedores”, ou seja, aqueles em que o respetivo sujeito passivo dificilmente consegue fazer alguma coisa para evitar ou alterar a sua incidência (“imposto *lump sum*” – de montante fixo), pois, em última instância, a liberdade de circulação de pessoas pode até tornar distorcedores os impostos que incidam sobre a existência física do indivíduo, levando-o a escolher emigrar em vez de ficar.”³

Esta citação da obra de Suzana Tavares da Silva serve de mote para introduzir uma questão mais ampla subjacente ao tema-objeto desta Dissertação: a circulação transfronteiriça de pessoas físicas motivada por razões fiscais. Trata-se de um fenómeno cada vez mais frequente a nível mundial, mas com expressão mais vincada em espaços de integração económica, como é o caso da União Europeia, onde a livre de circulação de pessoas constitui uma liberdade económica fundamental. Este tipo de atuação popularizou-se sobretudo, entre os contribuintes com maiores rendimentos, uma vez que são aqueles sobre quem tende a recair uma carga tributária mais elevada e para os quais a deslocação da residência física para outro território não encontra grandes entraves de índole económica – tendo motivos e meios para partir.⁴

Tendo em vista captar para o rendimento desses detentores de altos patrimónios, alguns Estados têm construído sistemas fiscais à medida dos sujeitos passivos que pretendem atrair. Uns visam as pessoas coletivas, outros, as pessoas singulares; uns atuam através dos seus regimes gerais, outros criam regimes especiais mais favoráveis apenas para os visados. Independentemente dos contornos específicos de cada caso, o certo é que há muitos países que recorrem à atribuição de regimes fiscais mais vantajosos para aliciar certos contribuintes a estabelecer-se nos seus territórios, contribuindo para os tais efeitos distorcedores dos impostos.

Com a aceitação generalizada do critério da residência como um dos elementos de conexão para determinar o âmbito de aplicação das leis tributárias, essa conduta tende

³ Suzana Tavares da Silva, *Direito Fiscal – Teoria Geral*, 2.ª Edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015, pp. 50-51.

⁴ Neste sentido v. José Casalta Nabais, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. II, Almedina, 2005, p. 65-66.

a prejudicar os Estados de origem dos indivíduos que se deslocam a residir noutra país, originando uma redução da base de incidência objetiva e subjetiva da sua tributação – o que, eventualmente, poderá até tornar necessário o aumento das respetivas taxas de forma a compensar os rendimentos perdidos, em prejuízo dos restantes cidadãos e entidades residentes.⁵ Neste sentido, a prática descrita pode ser denominada por *dumping fiscal*,⁶ um conceito que corresponde à atribuição de benefícios fiscais que apesar de não serem ilegais acabam por minar a livre concorrência ao criar os designados regimes fiscais preferenciais ou paraísos fiscais.⁷

Em 2009, Portugal entrou na corrida da captação de determinados indivíduos – que se considerava que poderiam tornar a nossa economia mais competitiva – através da criação de um regime fiscal próprio bastante mais favorável,⁸ não só face ao regime geral dos restantes residentes no país como também em comparação com a tributação praticada nos outros Estados europeus. As vantagens fiscais criadas por Portugal demarcaram-se de tal forma que não tardaram a tornar-se alvo de estudos, críticas e denúncias, tanto no plano nacional como no plano internacional. Neste último, aliás, a luta contra o Regime Fiscal do Residente Não Habitual chegou a converter-se numa bandeira de alguns Governos que se sentiram particularmente prejudicados por ele, levando à renegociação de algumas convenções internacionais em matéria fiscal e à alteração do próprio Regime,

⁵ “Although tax competition is not per se problematic, concerns may be raised if it leads to an imbalance between tax revenues and public expenditures.” (Christoph Marchgraber, Double (Non-)Taxation and EU Law, Kluwer Law International, 2018, pp. 2.). Sobre os aspetos negativos da concorrência fiscal internacional, em crítica aos respetivos benefícios reconhecidos no modelo elaborado por Charles Tibeout quanto à concorrência fiscal intranacional, v. José Casalta Nabais, Direito Fiscal, 11.ª Edição, Almedina, 2019, pp. 483-484.

⁶ Em economia, o termo ‘*dumping*’ é utilizado para referir as vendas de exportação a um preço baixo o suficiente para prejudicar os interesses do Estado importador, mais comumente, um preço abaixo daquele a que os próprios bens são vendidos no mercado interno do Estado exportador. (Cfr. Matias Vernengo, Esteban Perez Caldentey, Barkley J. Rosser Jr (Eds), The New Palgrave Dictionary of Economics – Living Edition, Palgrave Macmillan disponível em https://link.springer.com/referenceworkentry/10.1057/978-1-349-95121-5_457-1). *Mutatis mutandis*, *dumping* fiscal representa, por isso, a criação de regimes tributários de tal forma vantajosos para o investimento estrangeiro – muitas vezes, mais vantajosos do que para o próprio investimento local – que aquele se desloca rumo a tais regimes e em prejuízo do seu Estado de origem.

⁷ Estas denominações são utilizadas para referir “os ordenamentos fiscais que isentam certos factos que deveriam «normalmente» tributar, de harmonia com os princípios gerais comumente aceites, ou os tributam a taxa «anormalmente» baixa – via de regra para atrair capitais estrangeiros” (Alberto Xavier, Direito Tributário Internacional, 2.ª Edição Atualizada, Almedina, 2020, pp. 357-358).

⁸ Esta realidade, cada vez mais presente nos sistemas fiscais dos Estados Membros da União Europeia, é denominada como *race to the bottom phenomenon* que representa o declínio gradual que se tem vindo a verificar na tributação de empresas e indivíduos abastados, como resultado da competição fiscal internacional. Cfr. Jakub Sawulski, Tax unfairness in the European Union – Towards greater solidarity in fighting tax evasion, Polish Economic Institute, 2020, pp. 10.

no presente ano de 2020, com o intuito de travar a onda de reivindicações que se vinha a levantar.

Assim, se aquando da elaboração do projeto desta investigação o seu principal objetivo era estudar os desafios que aqueles protestos poderiam vir a colocar ao RNH, assim como procurar soluções jurídicas inovadoras, face às evoluções entretanto ocorridas, atualmente, afigura-se também bastante pertinente fazer uma apreciação da alternativa já encontrada pelo legislador. Neste sentido, os capítulos que se seguem visam uma análise crítica do Regime – específicos critérios de aplicação e benefícios de tributação concedidos em função da conjuntura fiscal portuguesa e internacional –, das queixas que ele originou – de uma perspetiva de legitimidade legal –, e da necessidade e eficácia das modificações que lhe foram recentemente introduzidas.

Em suma, com a presente Dissertação pretendeu-se refletir sobre o Regime Fiscal do Residente Não Habitual, os problemas por si levantados e a aptidão da sua mais recente alteração legislativa para os suprimir.

II. O Regime Fiscal do Residente Não Habitual

1. Enquadramento legal e comparativo

A Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2009, autorizou o Governo, pelo disposto no seu artigo 126.º, a “criar um regime fiscal para residentes não habituais em IRS”. Este regime foi introduzido pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que aprovou ainda o Código Fiscal do Investimento⁹. Nas palavras utilizadas pelo legislador no preâmbulo daquele diploma, era “imperioso” delinear “uma estratégia fiscal global assente nos atuais paradigmas da competitividade” utilizando, para isso, “os instrumentos de política fiscal internacional do nosso país (...) como fator de atração da localização dos fatores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português”.

Nesse sentido, o RNH foi construído de modo a atrair para Portugal os designados *High Net Worth Individuals* – indivíduos com património ou rendimentos elevados para quem os estímulos fiscais têm um grande peso nas suas decisões de localização –¹⁰ visando os que fossem profissionais qualificados em atividades consideradas de elevado valor acrescentado ou beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro.¹¹

Efetivamente, o RNH está preparado para atrair tanto aqueles que apenas pretendem estabelecer uma residência temporária em Portugal, decorrente de relações de destacamento ou de expatriação e que têm maior tendência para auferir rendimentos de fonte portuguesa, em especial, rendimentos do trabalho dependente, como, por outro lado, os que aqui se dispõem a estabelecer domicílio de forma permanente (como profissionais independentes, reformados e pensionistas), um grupo que é, naturalmente, mais suscetível de obter rendimentos de fonte estrangeira. Daí que se possa dizer que o regime fiscal do

⁹ Este foi, entretanto, revogado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que aprovou a redação original do atual CFI.

¹⁰ Cfr. Ricardo da Palma Borges e Pedro Ribeiro de Sousa, “O novo regime fiscal dos residentes não habituais”, *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 40 (2009), pp. 8.

¹¹ Cfr. José de Campos Amorim e Valter Nuno Dias Mendes, “As vantagens do regime fiscal do residente não habitual”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 8, 3 (2015), pp. 113; e José de Campos Amorim e Valter Nuno Dias Mendes, “O regime fiscal do residente não habitual em Portugal e a sua comparação com outros países”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 9, 1 (2016), pp. 131.

residente não habitual possui uma “natureza dual”, como melhor se compreenderá pela análise dos seus dois tipos de vantagens essenciais.¹²

Desde já, importa, contudo, realçar que embora se refira com frequência que o RNH tem por objetivo atrair investimento para Portugal de forma a potenciar a sua competitividade a nível internacional¹³; e apesar de ter sido inicialmente integrado¹⁴ no Código Fiscal de Investimento¹⁵ sob a epígrafe *Regime fiscal do investidor residente não habitual*, como se verá, este Regime não obriga à realização de qualquer investimento direto em Portugal.

Por fim, sem intenção de proceder a uma análise comparativa exaustiva¹⁶, note-se ainda que o RNH não é um regime sem paralelo entre os estados europeus. São vários os países que também adotaram medidas especiais de tributação dos indivíduos que pretendem atrair para os seus territórios, tendo-o feito, na sua maioria, antes de Portugal. É o caso, nomeadamente, da Dinamarca (1992), da Holanda (2001), da Espanha (2004)¹⁷ e da França (2009)¹⁸.

Ainda que de forma bastante resumida, veja-se que, relativamente aos regimes dos países referidos, o regime português:

- (a) é o que oferece benefícios durante maior período – 10 anos – em comparação com 5 anos em Espanha e na Holanda (país cujo regime especial começou por ser de 12 anos tendo vindo a ser sucessivamente reduzido), 7 na Dinamarca e 8 em França (países onde, contrariamente ao verificado na Holanda, este período tem vindo a aumentar);

¹² Ricardo da Palma Borges e Pedro Ribeiro de Sousa, ob. cit., p. 8.

¹³ Neste sentido v. José de Campos Amorim e Valter Nuno Dias Mendes, “O regime fiscal do residente não habitual em Portugal e a sua comparação com outros países”, ob. cit., 2016, p. 129.

¹⁴ Desde a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que isso já não acontece.

¹⁵ O que, para Ricardo da Palma Borges e Pedro Ribeiro de Sousa, “decorre apenas de uma escolha política no sentido de tratar conjuntamente duas matérias que, apesar de totalmente diversas, lidam com uma temática semelhante – a atração de investimento estrangeiro, seja sob a forma societária, seja sob a forma individual.” (Ricardo da Palma Borges e Pedro Ribeiro de Sousa, ob. cit., p. 17).

¹⁶ Para este efeito, sem prejuízo das alterações legais entretanto introduzidas, v. *Idem*, pp. 9-16; José de Campos Amorim e Valter Nuno Dias Mendes, “O regime fiscal do residente não habitual em Portugal e a sua comparação com outros países”, ob. cit., 2016, pp. 135-153; e Alexandra O. Pinho e Silva, “A Tributação dos Residentes Não Habituais – O Caso Português”, Tese de Mestrado em Contabilidade – Universidade de Aveiro, 2015, pp. 33-59.

¹⁷ Regime introduzido pela Lei 62/2003, de 30 de dezembro, e atualmente em vigor segundo a redação dada pelo Real Decreto 633/2015, de 10 de julho, aos artigos 113.º e seguintes do *Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*.

¹⁸ Regime introduzido pelo Decreto n.º 2009-389 de 7 de abril de 2009, e atualmente em vigor com a redação dada pela Lei n.º 2018-1317 de 28 de dezembro de 2018, ao artigo 155B do *Code général des impôts*.

(b) é dos que exige menor período prévio sem residência no país – 5 anos – a par com a França e em oposição aos 10 anos exigidos pela Espanha e pela Dinamarca; e

(c) é o que apresenta incentivos fiscais para um maior leque de categorias de sujeitos em função da classe ou situação profissional em que se inserem – (i) tanto o regime holandês como o espanhol se destinam apenas aos assalariados, i.e, àqueles que se desloquem para os respetivos países por força de um contrato de trabalho, acrescentando, no primeiro caso, o facto de os trabalhadores terem de possuir um certo *know-how*, integrarem empresas sedeadas na própria Holanda e auferirem um determinado rendimento mínimo (já no espanhol o que se impõe é um rendimento máximo), (ii) o francês também está essencialmente orientado para os trabalhadores dependentes, apesar de permitir a sua aplicação aos independentes exigindo, para esse efeito, nomeadamente, avultados investimentos em PME's da UE ou do EEE, (iii) e o regime dinamarquês é restrito aos cientistas/investigadores aprovados e altos assalariados (sendo exigido um vencimento mensal mínimo extremamente elevado).

Atendendo mais ao conteúdo dos benefícios fiscais e não tanto aos requisitos formais dos regimes, e embora este parâmetro seja bastante mais complexo de comparar, também é possível afirmar que o RNH oferece das melhores taxas fixas de tributação para certos rendimentos do trabalho – 20% em oposição aos 24% de Espanha, aos 27% da Dinamarca e às taxas gerais da Holanda que, apesar de recaírem apenas sob 70% desse rendimento, podem atingir valores superiores a 50%.

Como se vê, apesar de, na sua génese, o RNH não ser um regime pioneiro, os contornos específicos em que foi desenvolvido mostraram-se mais competitivos e atrativos que os dos regimes previamente existentes. Debrucemo-nos, então, mais aprofundadamente sobre essas suas características.

2. Critérios de aplicação

2.1. Critérios materiais: O estatuto de residente não habitual

Sobre os critérios de aplicação do Regime Fiscal do Residente Não Habitual há que distinguir entre dois aspetos: as características essenciais à qualificação de um

indivíduo como “residente não habitual” e os requisitos formais necessários para que este possa usufruir do respetivo regime fiscal.

Quanto ao primeiro, dispõe o artigo 16.º n.º 8 do CIRS:

“Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos números 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores”.

Consequentemente, a qualificação como residente não habitual basta-se com a verificação cumulativa de dois requisitos: que este adquira residência fiscal em Portugal e que aqui não tenha residido em nenhum dos 5 anos precedentes.

Por sua vez, os referidos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º indicam como situações das quais deriva a residência em território português:

a) a permanência em território nacional por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, e completos ou parciais, mas que incluam dormida, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa, ou

b) a permanência em território nacional por menos tempo, mas dispondo, num qualquer dia desse período, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;

c) ser, à data de 31 de dezembro, tripulante de navio ou aeronave ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva em território nacional; e

d) desempenhar funções ou comissões de caráter público, no estrangeiro, ao serviço do Estado Português (incluindo o exercício de funções de deputado no Parlamento Europeu – artigo 16.º n.º 13 CIRS).

Assim, é importante reter que os residentes não habituais são considerados residentes para efeitos fiscais. Face à distinção clássica entre residentes e não residentes¹⁹, os residentes não habituais não formam uma terceira categoria, mas antes se integram nessa primeira. A *não habitualidade* da sua residência advém tão-somente do facto de

¹⁹ Conceito legalmente definido apenas *a contrario*.

esta não ter existido nos 5 anos precedentes, ou seja, do facto de, nesse período, terem pertencido ao grupo dos não residentes em território português; e o seu regime fiscal diverso assenta num conjunto de condições de tributação mais favoráveis face às dos restantes residentes, os que aqui se poderiam considerar *habituais*.²⁰

Além disso, contrariamente à ideia que, por vezes, é deixada transparecer, o estatuto de residente não habitual não depende do exercício de qualquer atividade de valor acrescentado por parte do sujeito passivo. Este fator apenas releva em sede do conjunto de benefícios criados pelo Regime, na medida em que um deles – a tributação dos rendimentos das categorias A e B à taxa especial de 20% – só se aplica aos rendimentos auferidos com essas atividades. No entanto, o RNH prevê outras vantagens, as quais não se prendem com a qualificação atribuída à atividade do sujeito passivo, ou sequer com a existência de qualquer atividade, como é o caso dos pensionistas, que tantas polémicas protagonizaram no contexto deste regime.

2.2. Aspetos formais: requerimento e duração

Uma vez reunidos os requisitos para ser considerado *residente não habitual*, o indivíduo que pretenda beneficiar do referido regime fiscal deve solicitar a sua inscrição como tal no portal eletrónico da Autoridade Tributária. Este requerimento apenas pode ser remetido em data posterior à da sua inscrição como residente em território português e sempre até ao dia 31 de março do ano seguinte ao do começo da residência (artigo 16.º n.º 10 CIRS).²¹

Numa fase inicial de aplicação do regime exigia-se que o interessado apresentasse um certificado que comprovasse a sua residência e tributação efetiva no estrangeiro durante os 5 anos anteriores – cfr. Circular n.º 2/2010, de 6 de maio. Contudo, este

²⁰ Os residentes não habituais também não devem ser confundidos com os não residentes que optem por exercer o direito previsto no artigo 17.º-A do CIRS, pelo qual (1) se esses residirem noutra Estado-Membro da UE ou do EEE, com o qual exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, (2) mas aqui auferirem rendimentos de Categoria A, B ou H, (3) os quais representem, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos no ano em causa (incluindo, claro, os obtidos no estrangeiro), podem optar por ser tributados segundo as regras aplicáveis aos residentes em Portugal, ao invés das previstas para os não residentes – que, não obstante, continuam a sê-lo. Aliás, os seus rendimentos mantêm-se sujeitos às taxas de retenção na fonte aplicáveis aos não residentes (ainda que com natureza de pagamento por conta).

²¹ Quanto à data de início da residência atente-se no n.º 3, o qual dispõe: “As pessoas que preenchem as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.º 1.”

requisito foi rapidamente abandonado por força da Circular n.º 9/2012, de 3 de agosto, que o substituiu por uma autodeclaração do sujeito passivo, passando a poder ser exigidos elementos adicionais quando surjam dúvidas quanto à veracidade da mesma.²²

A este propósito, reconhece-se que a propriedade de imóvel habitacional em território português²³ pode levar a Autoridade Tributária a considerar a prévia existência de residência fiscal em Portugal, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS – como, infelizmente, tende a ocorrer com alguns emigrantes portugueses que ensejam retornar ao país como beneficiários do RNH. Contudo, como sustentado na Decisão Arbitral do CAAD, de 10 de outubro de 2018, P. 82/2018-T, aquele preceito “implica uma análise casuística que permita (...) assegurar que existe uma conexão efetiva com o território (...) através de um elemento subjetivo mediato, a intenção de ser residente (*animus*), que deve ser analisado de uma perspectiva objetiva, ou seja, através de elementos imediatos que permitam a reconstrução da vontade do indivíduo [em manter e ocupar a habitação como residência habitual] a partir dos indícios por si revelados”.²⁴ Quanto ao referido caso concreto dos emigrantes, aliás, esta e outra jurisprudência (ex.: Ac. do STA de 24/02/2011, P. 876/10) citam Manuel Faustino²⁵, segundo o qual “desde logo se excluem da condição de residentes (...) aqueles que, nomeadamente os emigrantes, dispendo aqui de uma habitação que poderão vir a ocupar como sua residência habitual quando, em definitivo, regressarem a Portugal, apenas a ocupam por ocasião das suas férias ou em deslocações pontuais e fortuitas.”²⁶

²² Apesar de extinta enquanto dever, aquela prova mantém-se como direito. Porém, chama-se a atenção para o Ac. do TCAS de 05/02/2015, P. 08331/15, do qual se retira que um sujeito passivo pode, efetivamente, ser considerado residente fiscal em mais do que um país não bastando, para provar a sua não residência em território português (designadamente, no âmbito da alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS), fazer prova de residência noutro Estado: “Apesar de ter apresentado certificado de residência emitido pela República da Costa do Marfim a atestar que reside em Abidjan-Plateau desde o ano de 2000 e do depoimento de três testemunhas, todos seus amigos, resulta provado que o sujeito passivo tinha residência em Portugal e noutro ou noutros países, tal como a Costa do Marfim.”

²³ Ou “qualquer outro título jurídico de «disposição», como usufruto, arrendamento ou comodato” (Cfr. Alberto Xavier, ob. cit., pp. 286).

²⁴ Sobre a teoria subjetivista da residência v. *Idem*, pp. 283.

²⁵ Manuel Faustino, Os residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 424, 99, pp. 124-125.

²⁶ O autor acrescenta ainda que: “Não parece, pois, lícito considerar que um emigrante é residente em território português pelo simples facto de ele, em 31 de Dezembro de cada ano, dispor em Portugal de uma casa de habitação, retirando daí, e da sua condição de emigrante – a intenção “de a vir a ocupar” como sua residência habitual. A intenção que a lei exige não é uma intenção para o futuro, é, desde logo, uma intenção imediatista, para o presente”.

A sujeição ao regime de tributação do residente não habitual tem a duração máxima de 10 anos consecutivos a contar do registo da residência em Portugal (artigo 16.º, n.º 9 CIRS) dependendo, porém, em cada um deles, de o sujeito aqui continuar a ser considerado residente (n.º 11). Caso tal não suceda, a aplicação do referido regime deve ser suspensa, mas pode ser retomada nos anos em que o beneficiário volte a adquirir residência fiscal portuguesa, dentro daquele período de 10 anos (n.º 12).

Cessando a residência fiscal em Portugal, é natural que deva cessar também a aplicação de um regime que dela depende. Esta norma pretende impedir que sejam criadas ficções jurídicas – como seja a inscrição como residente num território no qual não se resida efetivamente – com o propósito de beneficiar de um específico regime fiscal que se considere mais favorável (*fórum shopping*). Não obstante, a verdade é que não existe qualquer controlo efetivo da permanência dos sujeitos passivos em território português – principalmente, e como é natural, dentro do Espaço Schengen. O preceito é, por isso, de bastante difícil aplicação, não logrando obstar à conduta descrita.

Por fim, embora a lei só refira a possibilidade de retoma do RNH em consequência da perda e posterior reaquisição de residência em Portugal durante o prazo de 10 anos inicialmente concedido, note-se que disposição alguma proíbe que um determinado indivíduo volte a poder ser beneficiário deste regime uma vez findado esse prazo e voltando a estar reunidos os pressupostos essenciais para ser considerado residente não habitual. Por outras palavras, terminado o período de tributação mais favorável ao abrigo do RNH, é perfeitamente possível que o sujeito passivo desloque a sua residência para fora do território português durante 5 anos findos os quais retorne a Portugal, novamente, como beneficiário do Regime Fiscal do Residente Não Habitual.

Ademais, é possível que o indivíduo se desloque para outro país onde também exista um regime temporário de tributação privilegiada, conseguindo evitar as regras gerais de tributação de ambos os Estados por ir usufruindo alternadamente dos regimes mais favoráveis de um e do outro. Destacamos, nomeadamente, a Espanha pela conjugação de dois fatores: a sua proximidade física e cultural a Portugal – que facilita a deslocação – e o paralelismo entre os prazos do seu regime (10 anos de não residência como condição de acesso e 5 anos de duração dos benefícios fiscais) e os do RNH (5 anos de não

residência como condição e 10 anos de benefícios).²⁷ É, por isso, perfeitamente possível e exequível que um determinado trabalhador que reúna os requisitos necessários à aplicação dos regimes especiais das duas jurisdições vá alternando de residência e local de trabalho, sempre dentro da mesma zona fronteiriça, de forma a usufruir das vantagens fiscais de ambos sem passar pelos transtornos usualmente inerentes a tais mudanças, uma vez que consegue desenvolver todo o seu núcleo de vida numa determinada área. Este cenário é ainda mais provável em países com mais e maiores zonas de fronteira populadas nas quais seja já frequente o tráfego transfronteiriço por razões laborais e onde o idioma tenda a apresentar menos entraves: é o caso da região dos BENELUX, entre eles, e relativamente à França e à Alemanha.

Atenta a este risco, porém, a Holanda prevê, como condição de acesso ao seu regime especial de tributação para trabalhadores qualificados deslocados – que consiste na isenção fixa de imposto, até 30% da base tributável, da parte da remuneração correspondente às ajudas de custo por despesas de expatriação, sem que seja necessário fazer prova das mesmas (sendo ainda possível uma isenção maior mediante a prova de despesas mais elevadas) – que aqueles não tenham residido a menos de 150 km (em linha reta) da fronteira holandesa durante 16 ou mais dos 24 meses anteriores ao primeiro dia de trabalho na Holanda. É uma solução engenhosa, mas que exclui automaticamente do acesso ao referido regime de tributação privilegiada os residentes da Bélgica, do Luxemburgo e de uma parte do norte da Alemanha e da França, o que levou a que tenha sido submetida à apreciação do Tribunal de Justiça da União Europeia.

No Acórdão de 24 de fevereiro de 2015, relativo ao processo C-512/13, esteve em causa se o referido requisito do regime holandês constituiria uma discriminação indireta em razão da nacionalidade²⁸ que carecesse de justificação e obstasse à livre circulação de trabalhadores²⁹. A questão mereceu resposta negativa por parte do Tribunal, uma vez que a Holanda prevê também a possibilidade de os trabalhadores não abrangidos pela condição da residência obterem “a isenção das ajudas que lhes sejam concedidas correspondentes às despesas de expatriação que possam ser provadas”, e salvo se os

²⁷ Realce-se, contudo, que o regime espanhol se destina exclusivamente a trabalhadores que se desloquem para o seu território em razão de contrato de trabalho, pelo que nem todos os beneficiários do RNH teriam hipótese de recorrer ao planeamento descrito, embora este seja efetivamente possível que é, de resto, o ponto a reter. Aliás, outros regimes existem cujos prazos se articulam plenamente com os do nosso.

²⁸ Fenómeno tratado e definido mais à frente no ponto 1.2 do Capítulo IV.

²⁹ Questão espolitada pelo senhor Sopora – nome por que o caso ficou conhecido – residente na Alemanha, a menos de 150 km da fronteira holandesa, a quem aí foi negado o benefício descrito *supra*.

contornos do regime especial conduzirem “sistematicamente a que haja uma clara compensação em excesso das despesas de expatriação efetivas”, “o que compete ao tribunal de reenvio verificar”.

3. Benefícios de tributação

3.1. As taxas especiais fixas e a aplicação do método de isenção para evitar a dupla tributação internacional

Segundo o artigo 15.º, n.º 1 do CIRS, as pessoas singulares que residam em Portugal são tributadas pela totalidade do seu rendimento, segundo o designado princípio da universalidade – *worldwide income principle* – incidindo a tributação sobre os rendimentos obtidos dentro e fora do território nacional. Este modelo difere daquele que é aplicado aos rendimentos obtidos por não residentes e segundo o qual só estão sujeitos a imposto aqueles que forem gerados em território nacional, i.e., aqueles de que Portugal seja o Estado da fonte,³⁰ conforme o princípio da territorialidade em sentido restrito ou real.³¹

Quanto aos residentes, a matéria coletável sujeita a IRS é então determinada a partir da soma de todos os rendimentos anualmente auferidos nas várias categorias, dentro ou fora do território nacional e que estejam sujeitos a englobamento, sobre os quais, após efetuadas as várias operações para determinação da matéria tributável e operadas as deduções legalmente previstas, se aplica um leque de taxas progressivas que, atualmente, variam entre 14,5% e 48%.

É aqui que entra uma das vantagens fiscais atribuídas pelo RNH, sempre que estejam em causa rendimentos de trabalho dependente ou independente, derivados de atividades consideradas de “elevado valor acrescentado”, e que consiste na tributação a uma taxa especial fixa de 20% (artigo 72.º, n.º 10 CIRS) através de retenção na fonte (artigos 99.º, n.º 8 e 101.º, n.º 1 alínea d).³² Assim, ao invés de um imposto progressivo

³⁰ Note-se que, atualmente, a própria determinação do Estado da fonte pode constituir um problema face a certos esquemas inovadores e complexos de remuneração como, por exemplo, o pagamento através de criptomoedas.

³¹ Cfr. José Casalta Nabais, ob. cit., pp. 498. O princípio da territorialidade não é, porém, o reverso terminológico do princípio da universalidade, o qual respeita à amplitude do poder de tributar enquanto o primeiro se refere ao fundamento da tributação. Neste sentido, v. Alberto Xavier, ob. cit., p. 232.

³² Os beneficiários do RNH podem, contudo, optar pelo englobamento desses rendimentos (artigo 72.º, n.º 13 CIRS), por categoria (22.º, n.º 5).

por escalões, quanto aos rendimentos referidos, o IRS transforma-se num imposto proporcional ou de taxa única (um *lump sum tax*).

Sucedem que os princípios da universalidade e da territorialidade *supra* referidos são utilizados como critérios de tributação de residentes e não residentes, respetivamente, na generalidade dos sistemas fiscais modernos.³³ Desta forma, se outras normas aqui não interviessem, o rendimento auferido, por exemplo, em França, por um sujeito passivo residente em Portugal, estaria simultaneamente sujeito a imposto no Estado onde foi gerado, por força do princípio da territorialidade, e no Estado da residência do sujeito, de acordo com o princípio da universalidade, dando origem à sua dupla tributação (como consequência da aplicação generalizada daqueles princípios)³⁴.

Como explica Alberto Xavier, a dupla tributação representa um caso de concurso de normas em direito tributário, surgindo, assim, “quando o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto”³⁵. Exige-se, pois, a identidade do facto e a pluralidade de normas. Para a maioria da doutrina, o primeiro caracteriza-se pela verificação da regra das quatro identidades – identidade do objeto (do facto gerador de imposto), identidade do sujeito (passivo), identidade do período de tributação (apenas nos impostos periódicos por natureza)³⁶, e identidade do imposto – distinguindo-se, assim, a dupla tributação jurídica, da qual nos ocuparemos, da dupla tributação económica, “em que está ausente a identidade do sujeito: é o caso da tributação dos lucros, na pessoa da sociedade, e, depois, a tributação dos lucros distribuídos (dividendos) na pessoa do sócio”³⁷. Quanto à pluralidade de normas que incidem sobre o facto, note-se que essas “devem pertencer a ordenamentos tributários distintos” e, uma vez que falamos da dupla tributação internacional, esses ordenamentos devem corresponder a Estados soberanos.³⁸

O autor refere ainda que se o princípio da territorialidade em sentido real fosse universalmente (e exclusivamente, atrever-nos-íamos a acrescentar) respeitado e o direito

³³ Neste sentido v. *Idem*, p. 231.

³⁴ Neste sentido v. Suzana Tavares da Silva, *ob. cit.*, p. 90.

³⁵ Alberto Xavier, *ob. cit.*, p. 31.

³⁶ *Idem*, p. 35.

³⁷ Rui Duarte Morais, “Convenções sobre Dupla Tributação: de novo em diálogo com a jurisprudência”, *Cadernos de Justiça Tributária*, 1 (2013), p. 37.

³⁸ Cfr. Alberto Xavier, *ob. cit.*, p. 37.

de tributação coubesse, assim, apenas, ao Estado da fonte – pois o Estado da residência não poderia tributar “os rendimentos produzidos fora do seu território, ainda que nele auferidos pelos seus residentes” – o fenómeno da dupla tributação internacional seria, se não eliminado por completo, significativamente reduzido.³⁹ Assim não ocorrendo, como se verá infra, os Estados têm desenvolvido outros mecanismos para lograr esse mesmo objetivo, como o método da isenção ou o método do crédito do imposto.

Neste contexto, a outra vantagem fiscal originalmente concedida pelo RNH aos seus beneficiários consiste na aplicação do método da isenção na eliminação da dupla tributação jurídica internacional dos rendimentos de fonte estrangeira que cumpram determinados requisitos, variáveis em função da categoria de rendimentos em causa, i.e., isenção de tributação, em Portugal, de certos rendimentos auferidos no estrangeiro (artigo 81.º n.ºs 4 e 5 CIRS).

Ressalva-se, contudo, que com a Lei n.º 2/2020, de 31 de março, os rendimentos de categoria H (pensões) não obtidos em território português, a que antes se aplicava o método da isenção para eliminação da dupla tributação internacional, passaram também a ser tributados a uma taxa especial fixa de 10% (artigo 72.º n.º 12 CIRS). Trata-se de uma alteração que veio tentar pôr fim à grande polémica da dupla não tributação de muitos pensionistas residentes (não habituais) em Portugal, à qual se dedicará uma atenção aprofundada nas páginas que se seguem.

Embora a lei nem sempre distinga os benefícios do RNH em função do Estado da fonte dos rendimentos, como, aliás, se advogará adiante, por razões pedagógicas tem-se por conveniente proceder à sua análise através dessa distinção.

3.2. A tributação dos rendimentos de fonte portuguesa

Tendo em vista a atração de profissionais de quadros qualificados para território português, como foi divulgado ser o grande objetivo do RNH, o principal incentivo fiscal oferecido a estes sujeitos consiste na tributação dos seus rendimentos líquidos de trabalho dependente (Categoria A) e independente (Categoria B), auferidos pelo exercício de atividades de elevado valor acrescentado com caráter científico, artístico ou técnico, a uma taxa especial fixa de apenas 20% (artigo 72.º n.º 10 CIRS), uma taxa fixa bastante

³⁹ *Idem*, p. 228.

atrativa (tanto mais vantajosa quanto mais alto o escalão dos rendimentos auferidos) e que se opõe às taxas gerais de IRS que, atualmente, podem chegar ao valor de 48% (artigo 68.º n.º 1 CIRS). Estas poderão, contudo, ser aplicadas se o sujeito passivo optar pelo englobamento de tais rendimentos (artigo 72.º n.º 13 CIRS), o qual opera por categoria (22.º n.º 5) e permite a realização de deduções à coleta.⁴⁰

As atividades de elevado valor acrescentado foram definidas pela Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, que foi alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho. No preâmbulo deste último diploma, a justificação para a modificação da lista de profissões significativas aponta para a mutação da economia portuguesa ao longo da última década, a qual revelaria agora “dificuldades na contratação de trabalhadores com perfis de competências e qualificações diversificados”. Assim, deixaram de relevar as atividades profissionais de arquiteto, auditor, consultor fiscal, psicólogo, geólogo e arqueólogo (não se percebendo sequer quando é que algum destes esteve em falta)⁴¹, e passaram a constar da lista os diretores de hotelaria, restauração, comércio e outros serviços, os agricultores e trabalhadores qualificados da agricultura e produção animal, os trabalhadores qualificados da floresta, pesca e caça, os trabalhadores qualificados da indústria, construção e artífices, e os operadores de instalação e máquinas e trabalhadores de montagem. Novamente, é de estranhar a inclusão de atividades onde o país não apresenta especiais carências e não se percebe que critérios lhe terão servido de base nem de que forma poderá contribuir para a valorização da economia portuguesa.⁴² Mantiveram-se, entre vários outros, os artistas, os médicos, os cientistas, os professores de ensino superior e os autores.⁴³

⁴⁰ Neste sentido, esclarecendo que a tributação autónoma dos rendimentos às taxas especiais do artigo 72.º do CIRS não confere o direito de deduções à coleta v. Informação Vinculativa emitida no âmbito do processo 2928/2018, cuja ficha doutrinária se encontra disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/cirs/Documents/PIV_14403.pdf

⁴¹ Maria dos Prazeres Lousa, Algumas considerações sobre o novo regime fiscal dos “residentes não habituais”, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches (org. Paulo Otero, Fernando Araújo e João Tabora da Gama), Volume V, 1.ª Edição, Coimbra Editora, 2011, pp. 693-694. Aliás, o RNH foi criado numa altura em que os mesmos quadros qualificados que se dizia querer atrair do estrangeiro fugiam do país por falta de oportunidades de trabalho no nosso território, sendo este mais um indicador de que não eram esses os indivíduos que o regime tinha por objetivo principal captar, mas sim os titulares de pensões e elevados rendimentos independentemente da sua qualificação profissional.

⁴² Cfr. Maria dos Prazeres Lousa, ob. cit., pp. 693-694.

⁴³ Note-se que, em qualquer das atividades, é essencial que os próprios trabalhadores possuam, no mínimo, o nível 4 do Quadro Europeu de Qualificações ou o nível 35 da Qualificação Internacional Tipo da Educação (essencialmente correspondentes ao ensino secundário) ou 5 anos de experiência.

De fora ficam, por exemplo, os desportistas, ao contrário do que ocorre no regime espanhol onde, em contrapartida, existe um limite quantitativo de 600 mil euros de rendimento anual, o qual foi introduzido pela designada *Ley Beckham* – assim apelidada por ter derivado da polémica criada à volta do futebolista que, apesar do seu salário milionário, pôde usufruir dos respetivos benefícios fiscais.⁴⁴ Ora, em Portugal, não existe um teto similar e, como vimos, apesar de o RNH não ser aplicável aos desportistas é-o aos artistas.

Consequentemente, como alerta Suzana Tavares da Silva, “um cantor internacional que ganhe salários de milhões paga em Portugal, sob o estatuto de residente não habitual que exerce uma atividade de elevado valor acrescentado, uma taxa inferior àquela que é aplicada a um cantor profissional residente em Portugal e que ganhe salários modestos”.⁴⁵ Terá sido este, em princípio, o caso de Madonna a quem, ao abrigo do RNH, por um rendimento de 1 milhão de euros (valor fictício), auferidos com a sua atividade artística, seriam somente exigidos 200 mil euros em sede de IRS; enquanto por um rendimento de apenas metade (500 mil euros), advindo do exercício da mesma atividade, qualquer outro cantor aqui residente *habitual* pagaria um imposto superior àquela (240 mil euros).

Por último, os rendimentos das categorias A e B, auferidos em Portugal, que não provenham das atividades de elevado valor acrescentado, assim como os rendimentos das restantes categorias (E, F, G, H), ficam sujeitos às taxas gerais de IRS.

3.3. A tributação dos rendimentos de fonte estrangeira

Como vimos, os rendimentos de fonte estrangeira, auferidos por residentes, também estão sujeitos a tributação em Portugal, por força do princípio da universalidade (ou da tributação ilimitada). Para eliminar a dupla tributação jurídica internacional que daí possa advir nos termos *supra* explicitados, as normas gerais (artigo 81.º n.ºs 1, 2 e 3

⁴⁴ Não obstante a lista portuguesa não contemplar os desportistas, contempla os membros dos quadros superiores das empresas, categoria ao abrigo da qual o treinador de futebol Julen Lopetegui se registou como residente não habitual (pelas funções exercidas na SAD do FCP) e usufruiu de vantagens de tributação no valor de 792 mil euros, ao longo de 3 anos, até a AT se aperceber do “erro”. (“Lopetegui achou que tinha “elevado valor acrescentado” e reclamou um desconto no IRS”, *Expresso*, 30 de Maio de 2020, disponível em <https://leitor.expresso.pt/semanario/semanario2483-1/html/economia/temas/lopetegui-achou-que-tinha-elevado-valor-acrescentado-e-reclamou-um-desconto-no-irs>)

⁴⁵ Suzana Tavares da Silva, ob. cit., p. 71.

do CIRS) preveem o recurso ao método do crédito do imposto (ou método da imputação) pelo qual o sujeito passivo poderia deduzir ao imposto sobre o seu rendimento global, apurado em Portugal, o valor de imposto pago no país da fonte⁴⁶, desde que este fosse de natureza equivalente ao imposto pago no país da residência.⁴⁷ Contudo, em alternativa – e sem prejuízo de poderem optar pelo regime geral (artigo 81.º n.º 8)⁴⁸ – os residentes não habituais estão isentos de tributação, em Portugal, quanto à maioria dos rendimentos auferidos no estrangeiro, desde que se verifiquem determinados requisitos que variam em função da categoria daqueles.

Trata-se, porém, de uma *isenção com progressividade* uma vez que os rendimentos isentos – com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1, nos n.ºs 2 a 5 e no n.º 10 do artigo 72.º – são obrigatoriamente englobados com os restantes rendimentos do sujeito passivo para efeitos de determinação da taxa progressiva aplicável ao rendimento global tributável nos termos do artigo 68.º (artigo 81.º n.º 7 CIRS).⁴⁹ Isto significa que apesar de não recair qualquer imposto em sede de IRS sobre os rendimentos isentos, a taxa aplicável aos restantes rendimentos – e apenas a esses – equivale à taxa prevista para um rendimento coletável de valor igual ao da soma de ambos (os isentos e os demais – com a ressalva já referida).⁵⁰

Atentemos então nos específicos requisitos de isenção de tributação para cada categoria.

Os rendimentos de trabalho dependente (Categoria A) provenientes de fonte estrangeira estarão isentos de tributação em Portugal se forem tributados noutro Estado, seja em função de uma CDT celebrada entre ambos ou, na ausência desta, não podendo os rendimentos ser considerados obtidos em território português pelos critérios do n.º 1 do artigo 18.º (artigo 81.º, n.º 4 CIRS). Estamos, aqui, perante um exemplo típico de

⁴⁶ Neste contexto, o Ac. do TCAN de 22/02/2012, P. 00434/09 enfatiza que só se justifica que o Estado da residência, Portugal, abdique do imposto sobre um rendimento obtido no estrangeiro “se, e na medida, em que esse rendimento foi sujeito a imposto no Estado da fonte”, não bastando, ao sujeito passivo, demonstrar que tal imposto tenha sido retido pela entidade patronal, sendo imperiosa a prova da sua efetiva tributação.

⁴⁷ Sobre os vários tipos de imputação de imposto, principalmente, imputação integral *versus* imputação ordinária v. Alberto Xavier, ob. cit., pp. 748-755.

⁴⁸ Neste caso, torna-se obrigatório englobar os rendimentos para efeitos da sua tributação.

⁴⁹ “A «reserva de progressividade» visa, pois, evitar que a exoneração dos rendimentos de fonte estrangeira limite a progressividade do imposto, colocando em situação de desigualdade, menos favorável, contribuintes cuja única fonte de rendimentos seja doméstica.” (Alberto Xavier, ob. cit., p. 745).

⁵⁰ Em suma, os sujeitos passivos com rendimentos obtidos no estrangeiro e isentos de tributação em Portugal, podem fazer uso dessa isenção sendo obrigatório proceder ao seu englobamento, mas apenas para efeitos de determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos, caso existam, ou optar pelo método do crédito do imposto sendo obrigatório proceder ao seu englobamento para efeitos da sua tributação efetiva.

aplicação do método da isenção na eliminação da dupla tributação jurídica internacional pois exige-se a efetiva tributação no estrangeiro – que daria azo àquela situação se também Portugal optasse por tributar os mesmos rendimentos – para proceder à sua isenção e assim eliminar o problema. A alternativa, que se mantém como opção, seria aplicar o método do crédito do imposto, nos termos dos n.ºs 1 a 3 do artigo 81.º CIRS.

Quando, porém, estes rendimentos não preenchem os pressupostos para a aplicação da isenção de tributação em Portugal, e uma vez que o artigo 72.º, n.º 10 do CIRS não distingue entre rendimentos de fonte portuguesa e rendimentos de fonte externa, entende-se que a sua tributação deve ser realizada à taxa especial fixa de 20%, aí prevista, sempre que os mesmos advenham do exercício de atividades de elevado valor acrescentado conforme a lista em vigor.⁵¹ Assim, sujeitos às taxas gerais, ficarão apenas aqueles rendimentos que, para além de não se encontrarem isentos de tributação, também não provenham de qualquer atividade constante da lista referida.

Por identidade de razão, o mesmo se aplica aos rendimentos estrangeiros empresariais e profissionais (Categoria B). Quanto a estes, para que seja aplicada a isenção de tributação em Portugal é necessário que tenham a sua proveniência na prestação de serviços de elevado valor acrescentado, em propriedade intelectual ou industrial, ou ainda na prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico; assim como que possam ser tributados noutro Estado, seja devido à CDT celebrada entre ambos ou, na ausência desta, em função da CMOCDE, desde que o outro Estado não conste da lista do Governo relativa a regimes de tributação privilegiada⁵², nem possam os rendimentos ser considerados obtidos em território português pelos critérios do n.º 1 do artigo 18.º (artigo 81.º, n.º 5 CIRS).

Assim, já não se exige a efetiva tributação dos rendimentos no estrangeiro mas apenas que esta seja possível à luz da respetiva convenção fiscal, i.e., que a CDT entre Portugal e o outro Estado, ou a CMOCDE, atribua àquele último a competência para tributar os rendimentos em causa, ainda que, na prática, ele não o faça por, por exemplo,

⁵¹ Neste sentido v. Folheto Informativo “IRS Regime Fiscal para o Residente Não Habitual”, Autoridade Tributária e Aduaneira, agosto 2020, pp. 9-10 (disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Folhetos_informativos/Documents/IRS_RNH_PT.pdf).

⁵² A designada “lista negra” relativa aos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, encontra-se fixada na Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, na redação dada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro, por força da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, (Lei do Orçamento de Estado 2018), a qual revogou a alteração que havia sido introduzida pela Portaria n.º 345-A/2016, de 30 de dezembro.

prever uma qualquer isenção fiscal que os abarque. Aprofundaremos, no capítulo seguinte, de que forma se relaciona o RNH com as concretas convenções a que Portugal se encontra vinculado.

O critério repete-se com os rendimentos de capitais (Categoria E), os rendimentos prediais (Categoria F) e os incrementos patrimoniais (Categoria G), de fonte estrangeira, que também estarão isentos de tributação em Portugal segundo a mesma condição, ou seja, contando que possam ser tributados noutro Estado, seja devido à CDT celebrada entre ambos ou, quando esta não exista, em função da CMOCDE, desde que o outro Estado não conste da tal “lista negra” relativa a regimes de tributação privilegiada, nem possam os rendimentos ser considerados obtidos em território português pelos critérios do n.º 1 do artigo 18.º (artigo 81.º, n.º 5 CIRS).

Por último, temos as pensões, rendimentos de Categoria H. Durante os últimos anos, a (não) tributação destes rendimentos estrangeiros, ao abrigo do RNH, foi objeto de grande polémica a qual, como veremos também no capítulo seguinte, levou à quebra de uma CDT, à renegociação de outra e, muito recentemente, à alteração do próprio Regime. Por agora, limitemo-nos à análise das antigas e das novas regras, remetendo para o próximo capítulo a reflexão sobre os seus fundamentos e consequências.

Até à Lei do Orçamento de Estado para 2020 – Lei n.º 2/2020, de 31 de março –, as pensões de fonte estrangeira auferidas pelos residentes não habituais beneficiavam de isenção de tributação em Portugal desde que fossem tributados noutro Estado em conformidade com a CDT celebrada entre ambos ou, existindo ou não essa convenção, se simplesmente não pudessem ser considerados obtidos em território português pelos critérios do n.º 1 do artigo 18.º (cfr. artigo 81.º, n.º 6 CIRS, na redação anterior à atual).

O facto de estes critérios serem alternativos – a lei refere-se expressamente a um “ou” outro – e não cumulativos, como acontece para as outras categorias, fazia com que, salvo raríssimas exceções, as pensões obtidas no estrangeiro fossem sempre isentas de tributação em Portugal pois, em princípio, não seriam consideradas obtidas em território português.

A Lei n.º 2/2020, de 31 de março, veio, porém, revogar este preceito e sujeitar estes rendimentos a tributação em Portugal à taxa especial fixa de 10% (artigo 72.º n.º 12 CIRS), retirando-lhes a isenção de que antes beneficiavam.

III. A articulação do RNH com as Convenções sobre Dupla Tributação

1. As Convenções sobre Dupla Tributação e a Convenção Modelo da OCDE.

Enquanto simultânea consequência e entrave das relações económicas plurilocalizadas, a dupla tributação internacional é, já há mais de um século, um problema que os Estados procuram solucionar através de convenções destinadas a eliminá-lo. Via de regra, estas assumem a forma de tratados bilaterais⁵³ criando assim “um regime jurídico que é produto de uma negociação entre dois Estados, os quais estabelecem entre si uma relação jurídica paritária e firmam acordos que satisfazem os interesses de ambos”⁵⁴, sendo que estes variam em função do tipo de relações económicas que se estabeleçam entre os residentes de um e de outro Estado.⁵⁵

Destes tratados bilaterais distinguem-se as convenções-tipo, as quais se limitam a definir um modelo que os contratantes interessados podem seguir, como é o caso da Convenção Modelo em matéria de imposto sobre o rendimento e o património da OCDE⁵⁶. Com uma aceitação quase universal⁵⁷, a CMOCDE representa o compromisso possível entre tantos e tão diversos ordenamentos jurídicos propondo aos Estados um texto que estes podem utilizar na elaboração das convenções por si celebradas e que, inclusivamente, inclui redações alternativas para vários artigos (ex.: artigos 23.º-A e 23.º-B)⁵⁸. “Além de assim resultarem muito facilitadas as negociações, consegue-se, por via indireta é certo, um apreciável grau de uniformização entre os milhares de convenções bilaterais existentes, a nível mundial.”⁵⁹

⁵³ Como exceção destacamos a Convenção Nórdica, uma das poucas convenções multilaterais sobre a tributação do rendimento, da qual fazem parte a Dinamarca, a Noruega, a Suécia, a Finlândia e a Islândia.

⁵⁴ Suzana Tavares da Silva, ob. cit., p. 91.

⁵⁵ Cfr. Rui Duarte Morais, ob. cit., p. 35.

⁵⁶ Esta Convenção Modelo data, originalmente, de 1963 tendo sido revista em diversas ocasiões e tendo deixado de ostentar específica referência à dupla tributação, no seu título, a partir do Modelo de 1992, “por se ter reconhecido que a sua amplitude era maior, abrangendo o fenómeno da evasão fiscal, da assistência administrativa, da não discriminação, e até (como mais recentemente) a prevenção da dupla não tributação.” Cfr. Alberto Xavier, ob. cit., p. 104.

⁵⁷ Inspirando não só convenções estatais mas também as demais convenções modelo realizadas por outras entidades como, por exemplo, a Convenção Modelo de 1980 em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital da Organização das Nações Unidas. Sobre esta v. Jónatas E.M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, Manual de Direito Fiscal – perspetiva multinível, 3.ª Edição, Almedina, 2019, pp. 194.

⁵⁸ Relativos aos métodos de eliminação da dupla tributação internacional pelo Estado de residência (método da isenção e método do crédito do imposto).

⁵⁹ Rui Duarte Morais, ob. cit., p. 35-36.

Se por um lado, a organização deste fenómeno na esfera internacional dificulta a que os agentes económicos aproveitem as regras provenientes de diferentes regimes fiscais para “organizarem a sua atividade económica de forma a evitar o pagamento de imposto (planeamento fiscal agressivo), ou a conseguir regimes de tributação mais favoráveis do que aqueles a que deveriam, em princípio, ficar subordinados (fenómeno designado como *fórum shopping* proporcionado pela concorrência fiscal prejudicial)”,⁶⁰ é também certo que o direito tributário internacional emergente destes tratados continua a providenciar aos sujeitos passivos oportunidades de escape à tributação quando articulado com os respetivos regimes internos.⁶¹ Como veremos já no próximo ponto, é dessa articulação que alguns beneficiários do RNH tiram proveito, mas antes, atentemos nas linhas mestras do funcionamento das CDT.

Apesar de virem progressivamente a aumentar o seu escopo, em primeiro lugar, as Convenções para evitar a Dupla Tributação visam, precisamente, eliminar este fenómeno⁶² através da repartição, entre os Estados contratantes, do direito a tributar cada tipo de rendimentos. Contudo, é comum que esta competência seja cumulativamente atribuída a ambos, dado o interesse mútuo na tributação, sendo previsto um mecanismo de equilíbrio que, em regra, opera da seguinte forma: o Estado da fonte procede à tributação prevista no seu ordenamento jurídico até ao limite da taxa fixada na convenção para cada categoria de rendimentos,⁶³ e o Estado da residência, aquele com o qual se supõe que o sujeito passivo mantenha uma relação mais forte, elimina a dupla tributação através do método também convencionalmente previsto para o respetivo tipo de rendimentos.⁶⁴

Nestes termos, a doutrina é unânime⁶⁵ no entendimento de que estas convenções têm um efeito negativo em relação ao direito interno dos Estados uma vez que nunca lhes atribuem qualquer poder tributário de que os mesmos não dispusessem já – nem sequer o aumentam – mas tão-só comprimem as respetivas normas fiscais internas.⁶⁶ Trata-se,

⁶⁰ Cfr. Suzana Tavares, ob. cit., p. 92-93.

⁶¹ Neste sentido v. Christoph Marchgraber, ob. cit., p. 3.

⁶² Desde logo quanto à dupla tributação jurídica, mas, em alguns casos, também já se veem disposições destinadas a tratar a dupla tributação económica.

⁶³ “Na ótica do Estado da fonte, temos, assim, que este se compromete, relativamente aos rendimentos aí obtidos por residentes no outro Estado contratante, a limitar a pretensão tributária que decorreria da normal aplicação da sua lei interna.” (Rui Duarte Moraes, ob. cit., p. 37).

⁶⁴ Cfr. *Idem*.

⁶⁵ Cfr. Alberto Xavier, ob. cit., p. 121.

⁶⁶ Cfr. João Sérgio Ribeiro, Direito Fiscal da União Europeia – Tributação Direta, 2.^a Edição, Almedina, 2019, pp. 116-117.

assim, como entendido também na jurisprudência, nomeadamente, no Ac. do STA de 07/11/2012, P. 0626/12, de uma “limitação do direito à tributação”. Isto acontece, desde logo, por força do princípio da legalidade fiscal pelo qual, como sabemos, só podem ser exigidos os impostos previstos na lei,⁶⁷ pelo que, “para que exista tributação válida, não basta a existência de uma norma convencional que a permita, é ainda necessária a existência de uma norma interna que a imponha”⁶⁸.

Acontece que nada obriga à existência dessa norma, i.e., mesmo quando as CDT atribuem aos Estados a legitimidade para tributar certos rendimentos, nada impõe que tal aconteça, ou seja, que eles os tributem efetivamente. Assim, se, por exemplo, um dos Estados contratantes estiver impedido de tributar determinado elemento do rendimento por força da Convenção, e o outro se abster de exercer o respetivo direito que esta lhe atribui em exclusivo,⁶⁹ não recairá sobre aquele qualquer imposto, podendo dizer-se que existe uma *dupla não tributação* – fenómeno comumente considerado como um resultado (aleadamente) involuntário da aplicação das convenções sobre a dupla tributação.⁷⁰ É por via deste mecanismo que o Regime dos Residentes Não Habituais tem manifestado as maiores vantagens para muitos dos seus beneficiários.

2. A dupla não tributação dos residentes não habituais

Havendo uma Convenção Modelo cujas disposições são seguidas pela maioria dos concretos acordos desta índole de que Portugal faz parte, é muito fácil perceber sobre que Estado tende a recair a competência de tributação dos nossos residentes quanto a cada um dos tipos de rendimentos de fonte estrangeira acima indicados.

Em relação aos de trabalho dependente, cujos critérios para a sua não tributação em território português são, como dissemos já, um verdadeiro exemplo de aplicação do método da isenção para eliminar a dupla tributação – uma vez que este só terá lugar quando esses rendimentos forem efetivamente tributados noutra país – não se verifica

⁶⁷ Sobre o princípio da legalidade fiscal e as suas vertentes de reserva de lei formal e reserva de lei material v. José Casalta Nabais, ob. cit., pp. 141-149. Para o mesmo efeito v, ainda Ac. 127/2004 do TC, de 03/03/2004, P. 136/03.

⁶⁸ Alberto Xavier, ob. cit., p. 122.

⁶⁹ O que pode acontecer por razões de lei interna ou de conflitos de interpretação. Cfr. *Idem*, pp. 47-48.

⁷⁰ Cfr. Christoph Marchgraber, ob. cit., p. 8. Ana Paula Dourado associa o fenómeno a “lacunas não intencionais resultantes da conjugação de regimes de dois ou mais ordenamentos jurídicos” (Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal - Lições*, Almedina, 2016, p. 263).

qualquer problema. A questão põe-se apenas com os restantes tipos de rendimentos, essencialmente, até às alterações operadas pela Lei do Orçamento de Estado para 2020, com as pensões.

Vejam os que, até ao momento – e até ao fim dos períodos de 10 anos de benefícios já concedidos ou que ainda possam vir a ser concedidos à luz das regras antigas, em qualquer um dos casos, se os sujeitos não optarem pelas novas normas, como indicado pela disposição transitória do artigo 329.º da Lei n.º 2/2020, de 31 de março – vinha a ocorrer com aquele tipo de rendimentos.⁷¹

O artigo 18.º da CMOCDE dispõe o seguinte:

“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.”

Já o referido n.º 2 do artigo 19.º – relativo a remunerações públicas – indica que se esses rendimentos forem pagos por um dos Estados, ou sua subdivisão política ou autarquia, em consequência de serviços prestados a esse mesmo Estado, só aí poderão ser tributados (salvo se o sujeito passivo for residente e nacional do outro Estado contratante). Simplificadamente, temos então dois tipos de pensões, as auferidas pelo exercício de funções públicas e as outras, sendo que estas últimas só podem ser tributadas no Estado da residência. Ora, uma vez que os beneficiários do RNH são residentes em Portugal, este seu tipo de rendimentos só aqui poderá ser tributado. Contudo, como vimos, um dos incentivos fiscais deste regime era, até há bem pouco tempo, a isenção de tributação, em Portugal, das pensões obtidas no estrangeiro, para a qual bastava o requisito de estas não poderem também ser consideradas obtidas em território português pelos critérios do n.º 1 do artigo 18.º CIRS. Assim, se o único Estado com competência para tributar estes rendimentos se exempta de o fazer, eles não serão de todo tributados, e a aplicação do método da isenção que foi anunciado como mecanismo de eliminação da dupla tributação jurídica internacional acaba por criar uma dupla não tributação e, assim, uma isenção universal.

⁷¹ Sobre os regimes convencionais de Portugal em matéria de imposto sobre os rendimentos de pensões e a respetiva tendência do reconhecimento de competência exclusiva primária ao Estado da residência (com exceção das pensões pagas por entidades de direito público) v. Alberto Xavier, ob. cit., pp. 625-627.

Atentemos agora nas outras categorias de rendimentos para as quais a isenção de tributação em Portugal depende ainda da possibilidade de estes serem tributados noutra território. Aqui já não se levantará a questão de a CDT não permitir a sua tributação pelo Estado da fonte; primeiro, porque na grande maioria dos casos isso não acontece e, em segundo lugar, porque se assim fosse, não se preencheriam os critérios para a isenção de tributação em Portugal e os rendimentos seriam aqui sujeitos a imposto, não dando lugar à isenção universal acima verificada. O problema coloca-se, exatamente, quando a convenção permite a tributação pelo Estado da fonte, mas esta não se verifica efetivamente.⁷²

Da mesma forma que o artigo 18.º da CMOCDE atribui a competência da tributação ao Estado da residência e, no caso analisado, Portugal se abstém de proceder a essa tributação, é possível que outros Estados também isentem de qualquer imposto – “seja por ausência de previsão normativa, seja em decorrência da atribuição de incentivos fiscais”⁷³ – rendimentos para cuja tributação a respetiva convenção os torna competentes⁷⁴ – assim se preenchendo, contudo, os requisitos para a aplicação do método da isenção em território português, ao abrigo do RNH. Também nestes casos a isenção de tributação em território português leva à dupla não tributação de tais rendimentos e, contrariamente ao que sucede com os rendimentos provenientes de pensões, este regime ainda não sofreu qualquer alteração, nem sequer levantou qualquer objeção.

Por fim, importa destacar mais algumas características do fenómeno da dupla não tributação. Em primeiro lugar, note-se que este não dispõe de um entendimento geral internacionalmente aceite sendo mais comum utilizar-se exemplos práticos, como o que se tem vindo a abordar até aqui, para descrever algumas das suas formas. Assim, outras situações de dupla não tributação podem resultar de casos em que nenhum dos Estados contratantes considera ser competente para tributar certo elemento do rendimento, por

⁷² Para evitar o fenómeno da dupla não tributação em consequência da aplicação do método da isenção a rendimentos não efetivamente tributados pelo outro Estado contratante, em 2000, o artigo 23.º-A da CMOCDE passou a prever um ponto (n.º 4) pelo qual o Estado da residência não teria de reconhecer a isenção de certos rendimentos quando o Estado da fonte se abstivesse da sua efetiva tributação “em razão de conflitos de interpretação ou qualificação”. Esta exceção não se aplica, contudo, “à dupla não tributação por razões de lei interna.” (Cfr. Alberto Xavier, ob. cit., pp. 746-747).

⁷³ *Idem.*

⁷⁴ Como vimos, “as CDT reconhecem a legitimidade dos Estados contratantes (ou, excecionalmente, só de um deles) para tributar determinado tipo de rendimentos, mas não obrigam a que tal aconteça, ou seja, que as respetivas leis internas os considerem tributáveis.” (Rui Duarte Morais, ob. cit., p. 37)

força da CDT, embora aquele até seja tributável em ambos os regimes internos.⁷⁵ Por outro lado, pode ainda ocorrer que o rendimento não seja tributável em nenhum dos Estados envolvidos deliberadamente – como acontece com os prémios da lotaria em vários países da UE, sem levantar quaisquer preocupações.

Já na perspetiva da Comissão Europeia, como se verá *infra*, o problema da dupla tributação coloca-se não apenas quando esta leva a uma isenção universal de imposto, mas sempre que uma situação transfronteiriça beneficie de uma carga tributária inferior à da situação doméstica comparável.⁷⁶

Importa ter em conta, contudo, que mesmo em relação aos casos de dupla não tributação que são considerados problemáticos para a política fiscal, a sua verificação não é suficiente para provar a existência de um qualquer problema legal. Apesar de já ter sido identificada como adversa às relações económicas internacionais, a dupla não tributação não se encontra proibida, definida ou sequer prevista em qualquer diploma legal parecendo ser “legalmente inexistente”.⁷⁷

3. Impacto nas CDT portuguesas

3.1 A quebra da CDT com a Finlândia

Enquanto acordos bilaterais, as convenções para evitar a dupla tributação visam um equilíbrio entre o poder tributário atribuído a cada Estado contratante pelo que o tratamento mais favorável concedido a um país quanto a determinada categoria de rendimentos ou sujeitos passivos é normalmente compensado no outro Estado.⁷⁸ É, por isso, da máxima importância, em todo o processo negocial, ter em consideração as especificidades da legislação de cada Estado contratante que, de alguma forma, possam interferir no equilíbrio convencional que se pretende alcançar.⁷⁹

Ora, o RNH, ao excluir da tributação em Portugal rendimentos que, por força das suas CDT, só aqui poderiam ser tributados, compromete esse objetivo por criar, num dos Estados contratantes, uma situação fiscal extremamente mais favorável para os

⁷⁵ Isto pode ocorrer devido a divergências na avaliação dos factos em questão, na interpretação da Convenção, ou nos regimes de tributação internos. Cfr. Christoph Marchgraber, ob. cit., p. 9.

⁷⁶ Cfr. *Idem.*, p. 24

⁷⁷ *Idem.*, p. 13.

⁷⁸ Cfr. João Sérgio Ribeiro, ob. cit., p. 114.

⁷⁹ Cfr. Rui Duarte Morais, ob. cit., p. 35.

contribuintes. E fá-lo, exatamente, para os incentivar a deslocar a sua residência para a respetiva jurisdição fiscal, tornando-se assim competente para tributar outros rendimentos com os quais *a priori* não tinha qualquer ligação, mas, principalmente, ganhando uma força de consumo impulsionadora da sua economia.

Compreensivelmente, para o Estado que vê fugir os seus contribuintes – que, muitas vezes, continuam a usufruir dos sistemas de saúde do país de origem – o RNH constitui um instrumento de concorrência desleal e fonte de um modelo de tributação injusta. Por essa razão, nos últimos anos, vários países vinham a manifestar-se contra a isenção de tributação de grande parte dos pensionistas residentes não habituais em Portugal, e o primeiro a tomar medidas contra o Regime foi a Finlândia.

Em 2016, os dois países entraram em negociações para alterar a Convenção sobre a dupla tributação que, à data, vigorava desde 1971 e já se encontrava desatualizada.⁸⁰ O novo texto⁸¹ ficou pronto em Novembro desse ano e, entre muitas outras modificações – as quais se apresentavam em linha com os demais instrumentos fiscais europeus e internacionais, incluindo a CMOCDE –, quanto à tributação das pensões, pretendeu-se introduzir a seguinte exceção.

Artigo 17.º n.º 2 do Projeto de Acordo de 2016:

“Notwithstanding the provisions of paragraph 1, and subject to the provisions of paragraph 2 of Article 18, pensions paid and other benefits, whether periodic or lump-sum compensation, awarded under the social security legislation of a Contracting State or under any public scheme organised by a Contracting State for social welfare purposes, or any annuity arising in a Contracting State, may be taxed in that State.”

Assim, para além de ter competência exclusiva para tributar as pensões advindas do exercício de funções públicas (artigo 19.º da Convenção de 1970 e 18.º do Projeto de Acordo de 2016), o Estado da fonte passava também a ser competente para tributar as

⁸⁰ Convenção aprovada, em Portugal, pelo Decreto-Lei n.º 494/70, de 23 de outubro, publicado no Diário da República n.º 246/1970, Série I, de 23 de outubro de 1970, e em vigor desde 14 de julho de 1971.

⁸¹ Gentilmente cedido pelo Parlamento finlandês para efeitos deste trabalho de investigação, mas também disponível em https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Documents/HE_246+2016.pdf.

restantes pensões desde que estas fossem pagas através dos seus sistemas de Segurança Social ou outros esquemas públicos similares.

Nos termos das disposições transitórias do Projeto, esta exceção só deveria começar a ser aplicada ao fim de 3 anos após a entrada em vigor do diploma, salvo quanto aos rendimentos previstos no artigo 18.º da Convenção de 1970 (pensões e remunerações similares) que não se encontrassem sujeitos a tributação no Estado de residência do seu titular. Esta ressalva permitiria à Finlândia começar de imediato a tributar os seus pensionistas que gozavam de uma dupla não tributação ao abrigo do RNH.

Artigo 26.º, n.º 4 do Projeto de Acordo de 2016:

“Notwithstanding the provisions of paragraphs 2 and 3 of this Article, the provisions of Article 18 of the 1970 Convention shall continue to be applied until the end of the third calendar year after the entry into force of this Convention, but only if the income under Article 18 of the 1970 Convention is subject to tax in the Contracting State where the recipient of such income is a resident.”

Quanto aos rendimentos previstos no artigo 17.º, n.º 2 do Projeto de Acordo, foi ainda alterado o método de eliminação da dupla tributação introduzindo-se uma exceção à norma pela qual esta operação seria feita no país da residência⁸² através do método do crédito do imposto – que continuou a valer para os restantes rendimentos. Note-se que “numa mesma convenção podem estar previstos diferentes métodos para eliminar a dupla tributação, relativamente a diferentes tipos de rendimentos (ou até mesmo relativamente ao mesmo rendimento, consoante o Estado em que for obtido)”⁸³. O novo Acordo pretendeu fazer uso dessa faculdade de forma a que quanto aos rendimentos do artigo 17.º n.º 2 (pensões do setor privado e similares) essa competência passasse para o Estado da fonte.

Artigo 21.º, n.º 3 do Projeto de Acordo de 2016:

⁸² “É hoje, opinião geral, que o ónus da eliminação da dupla tributação, incumbe basicamente ao país da residência.” (Alberto Xavier, ob. cit., p. 741).

⁸³ Rui Duarte Morais, ob. cit., p. 37.

“Notwithstanding paragraphs 1 and 2 of this Article, where a resident of a Contracting State derives income which, in accordance with the provisions of paragraph 2 of Article 17, may be taxed in the other Contracting State, that other State shall allow as a deduction from the tax on income of that person, an amount equal to the tax on income paid in the first-mentioned State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax on income, as computed before the deduction is given, which is attributable to the income which may be taxed in the first-mentioned State.”

Assim, primeiramente, criou-se uma competência cumulativa de tributação onde ela antes não existia – essencialmente, para permitir à Finlândia tributar as pensões pagas no seu território e em Portugal isentas de impostos sobre o rendimento – e depois definiu-se que, para eliminar a efetiva dupla tributação que daí adviesse, passaria a ser o Estado da fonte a deduzir do imposto por si cobrado aquele que fosse pago no Estado da residência, até ao limite do que lhe seria a si devido. Caso contrário, se Portugal também entendesse tributar os referidos rendimentos, dificilmente conseguiria reter algum imposto, uma vez que o valor pago na Finlândia – o qual teria de ser deduzido no montante apurado em Portugal, nos termos já explicitados, – em princípio, seria superior.

Acontece que, apesar de o Parlamento finlandês ter aprovado o Projeto de Acordo ainda em dezembro de 2016, Portugal nunca chegou a fazê-lo nem a dar qualquer justificação sobre a matéria. Consequentemente, em meados de 2018, o Governo da Finlândia denunciou a Convenção de 1970, nos termos do artigo 30.º da mesma.⁸⁴ Assim, desde 1 de Janeiro de 2019 que não vigora qualquer CDT entre os dois Estados.

3.2 A renegociação da CDT com a Suécia

Pela mesma altura, também a Suécia se insurgia contra o mecanismo português que nem tributava nem a permitia tributar as pensões dos mais de mil pensionistas suecos

⁸⁴ Denúncia comunicada pela Embaixada da Finlândia em Lisboa, através de Nota Verbal de 14 de junho de 2018, e tornada pública pelo Estado português através do Aviso n.º 146/2018 do Ministério dos Negócios Estrangeiros publicado no Diário da República n.º 245/2018, Série I de 20 de dezembro de 2018.

residentes em Portugal.⁸⁵ Mais uma vez, a medida tomada pelo Estado reclamante consistiu em exigir a renegociação da CDT vigente entre ambos, daí resultando o Protocolo de alteração à Convenção,⁸⁶ assinado a 16 de maio de 2019.⁸⁷ À semelhança do que tinha pretendido a Finlândia, em matéria de rendimentos de pensões e similares, foi atribuída competência de tributação ao Estado da fonte,⁸⁸ a qual só poderia ser exercida a partir de 1 de janeiro de 2023 – criando-se um período transitório – salvo quanto àqueles desses rendimentos que não estivessem sujeitos a imposto no Estado de residência do seu titular, aí se aplicando, de imediato, o direito de tributação pelo Estado da fonte.⁸⁹ A operação do método do crédito do imposto para eliminar a dupla tributação dos rendimentos de pensões e similares foi, igualmente, atribuída ao Estado da fonte.⁹⁰

É neste contexto que surge a alteração introduzida pela Lei do Orçamento de Estado para 2020, que pôs fim à isenção para quem esta pudesse deixar de ser benéfica – como seria o caso dos pensionistas suecos que, de outra forma, veriam as suas pensões passar a ser tributadas pelo Fisco do seu Estado de origem, de imediato, e a uma taxa bem mais elevada do que agora prevista pelo RNH – e manteve a possibilidade de a conservar, ou até de ainda a vir a adquirir, para todos aqueles que dela já viessem a beneficiar ou que em função de tal expectativa já houvessem fixado residência em Portugal, sujeitos passivos para quem a alteração não seria fiscalmente desejável.

Assim, a curto prazo, foi possível acudir aos ensejos de quem já contava com as vantagens originárias do Regime e, a longo prazo, talvez se tenha logrado impedir a explosão prevista no projeto desta investigação. Efetivamente, a tendência que vinha a ser marcada por aqueles países do norte da Europa poderia ter dado lugar a que outros seguissem o seu exemplo, exigindo a renegociação das suas Convenções fiscais com Portugal, que teria saído enfraquecido.⁹¹ A alteração introduzida consegue, assim, evitar

⁸⁵ Segundo os dados disponibilizados, e difundidos pelos vários meios de comunicação social, o número de suecos que reportaram rendimentos de pensões auferidas no estrangeiro, na declaração de IRS de 2017, foi de 1.347.

⁸⁶ Documento publicado pelo Parlamento sueco e disponível em <https://www.regeringen.se/4a4ea8/contentassets/2c32729432f34391873154702924f764/andring-i-skatteavtalet-mellan-sverige-och-portugal-prop.-2019205.pdf>

⁸⁷ Cfr. Nota à Comunicação Social disponível em <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21/comunicacao/comunicado?i=portugal-e-suecia-assinam-protocolo-a-convencao-para-evitar-a-dupla-tributacao>.

⁸⁸ Cfr. artigo IX do Protocolo, que altera o artigo 18.º da Convenção.

⁸⁹ Cfr. Artigo XV n.º 4 do Protocolo.

⁹⁰ Cfr. artigo X do Protocolo, que altera o artigo 22.º da Convenção.

⁹¹ Outro dos Estados que também já tinha expressado o seu desagrado para com a dupla não tributação de pensões permitida pelo RNH foi, como se retira do prefácio deste estudo, a França. Tratando-se de um país cujas relações com Portugal e cujos nacionais-beneficiários deste regime têm um peso tão significativo

esse desfecho pondo fim ao foco da polémica, a dupla não tributação da maior parte dos rendimentos de categoria H de que são titulares os beneficiários do RNH, mas não a dupla não tributação de outros como os que vimos. Essa mantém-se. (E assim se prevê que ocorra, pelo menos, enquanto permaneça fora da atenção do público).

(segundo os dados disponibilizados, e difundidos pelos vários meios de comunicação social, cerca de um terço dos beneficiários do RNH são franceses), a abertura de negociações em matéria fiscal era forçosamente de evitar atendendo ao rumo que por certo tomariam.

IV. Apreciação legal do regime

1. Problemas levantados no direito europeu

Para além das reivindicações individualmente abordadas em e por alguns Estados, o RNH foi também altamente criticado, no contexto europeu, pela ex-eurodeputada Ana Gomes, que tentou colocar o regime português na mira da Comissão Europeia. Numa carta endereçada ao Ministro das Finanças português e ao Presidente do Eurogrupo, a 30 de maio de 2018,⁹² a ex-deputada do Parlamento Europeu caracterizava o regime em causa como uma política de *dumping fiscal* quanto ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, cuja dupla não tributação permitida seria contrária aos princípios da União Europeia de justa tributação e de não discriminação – este último, relativamente aos próprios cidadãos portugueses. À primeira vista, tratava-se de duas críticas de peso: que o RNH consistia num regime discriminatório e que criava em Portugal um paraíso fiscal para os reformados estrangeiros. Vejamos, então, qual poderá ser a relevância de cada um destes argumentos, face ao direito europeu, começando por clarificar a competência deste em matéria fiscal.

1.1 O direito fiscal na União Europeia

Primeiramente, importa sublinhar que o domínio da fiscalidade se encontra histórica e intimamente ligado à soberania nacional e que nem mesmo “as pressões e compressões que sobre ele são exercidas pelas entidades supranacionais no atual quadro de estadualidade aberta”⁹³ têm conseguido ultrapassar essa barreira. Nesse sentido, a política fiscal não se encontra nem entre os domínios de competência legislativa exclusiva da UE (artigo 3.º do TFUE), nem nos de competência partilhada (artigo 4.º do TFUE), nem tão pouco entre as matérias em que a União dispõe de competência para desenvolver ações destinadas a apoiar, coordenar ou completar a ação dos Estados-membros (artigo 6.º do TFUE).⁹⁴ No plano europeu de repartição de competências, a fiscalidade constitui uma matéria reservada aos Estados, os quais são livres de construir os seus sistemas

⁹² Acessível em <https://www.anagomes.eu/PublicDocs/8ac0c170-bf54-48c9-8ef8-21c669b17c50.pdf>.

⁹³ Suzana Tavares da Silva, ob. cit., p. 57.

⁹⁴ Cfr. *Idem*, p. 86.

fiscais como bem entenderem, desde que em respeito pelo direito da União.⁹⁵ Foi isso que Pierre Moscovici, então comissário europeu para os assuntos fiscais, começou, desde logo, por relembrar, na resposta à supramencionada carta.⁹⁶

Ainda assim, o direito fiscal europeu disciplina não só “os impostos europeus ou impostos comunitários próprios, que constitui o chamado direito fiscal europeu próprio”⁹⁷, mas também “alguns aspetos dos impostos estaduais para os quais a Comunidade exige harmonização, o que forma o direito fiscal europeu interestadual”.⁹⁸ Porém, se quanto aos tributos indiretos – como os impostos sobre o volume de negócios (IVA), os impostos especiais de consumo, e outros – o poder harmonizador da UE decorre expressamente dos artigos 112.º e 113.º do TFUE como necessidade inerente ao bom funcionamento do mercado único,⁹⁹ à tributação direta apenas se aplica a possibilidade geral de aproximação das legislações que interfiram com esse objetivo (artigos 114.º a 118.º do TFUE).¹⁰⁰

Sucedo, também, que essa harmonização depende de uma deliberação por unanimidade (artigo 115.º do TFUE)¹⁰¹ e, considerando o peso ainda hoje atribuído à tributação direta – vista como “último reduto” da soberania fiscal¹⁰² –, conjugado com o facto de a União Económica e Monetária já ter retirado aos Estados-membros um dos seus instrumentos financeiros mais importantes, aqueles tendem a oferecer bastante resistência à criação de *hard law* em matéria fiscal (integração positiva),¹⁰³ bastando um

⁹⁵ Neste sentido v. Jónatas E. M. Machado, *Direito da União Europeia*, 3.ª Edição, Gestlegal, 2018, pp. 32 e 117 ob. cit. e Ac. Manninen, de 7 de setembro de 2004, proc. C-319/02, §19.

⁹⁶ “*Member States have the competence to design their own tax systems, and to decide whom and what to tax, when to tax, at what rate and how, provided EU law is respected. There is no EU secondary legislation concerning the taxation of non-resident tax payers moving from a Member State with the intention to remain in another one.*” (Acessível em <https://www.anagomes.eu/PublicDocs/fca75df8-2ef4-4d67-82a0-bee565021c1a.pdf>).

⁹⁷ Aqui se englobam os impostos sobre os salários dos funcionários da União, os direitos aduaneiros sobre produtos importados de Estados terceiros e as contribuições sobre a produção de açúcar.

⁹⁸ José Casalta Nabais, ob. cit., p. 115. No mesmo sentido v. Alberto Xavier, ob. cit., p. 210.

⁹⁹ “A harmonização fiscal europeia em matéria de tributação indireta não constitui um fim em si mesma, mas antes uma medida necessária à implementação do projeto económico europeu do mercado interno.” (Suzana Tavares da Silva, ob. cit., p. 86.)

¹⁰⁰ “*This fact is usually explained in two ways. First, at the time the Treaty of Rome was signed (1957) direct taxes apparently were not seen as necessarily important for the establishing of the internal market and, consequently, were left outside the scope of the EC Treaty (the predecessor of the TFEU). Second, having in mind that direct taxes may serve as useful tools for pursuing various economic or social aims, Member States’ reluctance to give up their competence seems quite understandable.*” (Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch e Claus Staringer (Eds), “Introduction to European Tax Law on Direct Taxation”, 4.ª Edição, Linde, 2015, p. 14.)

¹⁰¹ Cfr. Jónatas E.M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, ob. cit., p. 120.

¹⁰² Neste sentido v. João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pp. 24; e Ana Paula Dourado, *Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Direta*, Coimbra Editora, 2010, p. 223.

¹⁰³ Neste sentido v. Lang, Pistone, Schuch e Staringer, ob. cit., p. 14.

para bloquear o processo legislativo.¹⁰⁴ Em consequência, ao contrário do que ocorre na tributação indireta, nos impostos diretos, não só a harmonização ainda está a ser construída, como esse avanço se faz, quase exclusivamente, por uma via *sui generis* – a jurisprudencial (integração negativa) –, “não existindo o apoio de um corpo de normas técnicas robusto e densificado, de fonte europeia, como nos impostos indiretos.”¹⁰⁵ A ação do TJUE na conciliação do direito fiscal nacional com as liberdades económicas, acaba, muitas vezes, por restringir aquele primeiro e, conseqüentemente, a soberania dos Estados em matéria de fiscalidade. Porém, novamente em oposição com o que se passa quanto aos impostos indiretos, as ações levadas perante este Tribunal não incidem sobre matérias de direito tributário propriamente dito, mas sim de direito da União Europeia, à luz do qual o TJUE testa as normas fiscais nacionais dos Estados-membros, particularmente, face ao princípio da não discriminação,¹⁰⁶ sobre o qual se versará de seguida.

1.2. O princípio da não discriminação e a discriminação inversa

O princípio da não discriminação encontra-se genericamente consagrado, no plano da União Europeia, no artigo 18.º do TFUE pelo qual “é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade”, merecendo ainda concretizações específicas ao nível de algumas liberdades económicas fundamentais¹⁰⁷, apenas na falta das quais se aplicará aquele primeiro. Naturalmente, estes preceitos incluem a proibição de legislação fiscal discriminatória.¹⁰⁸

Interessa, primeiramente, entender no que consiste este fenómeno e quais as suas vertentes, tendo em mente que nem todas são proibidas pelo direito europeu. Apesar de o

¹⁰⁴ A Comissão Europeia tem vindo a recomendar a votação por maioria qualificada em determinados domínios da tributação, defendendo que a mesma não implicaria qualquer alteração aos Tratados, bastando-se no recurso às denominadas “cláusulas-ponte” que deles já constam (particularmente, o artigo 48.º, n.º 7 do TUE). Neste sentido, v. Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho Europeu e ao Conselho, de 15 de janeiro de 2019, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2019:0008:FIN:PT:PDF>.

¹⁰⁵ João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pp. 19. No mesmo sentido v. Ana Paula Dourado, Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Direta, ob. cit., pp. 27; e Daniela Garcia, “Are there reasons to convert reverse discrimination into a prohibited measure?”, *EC Tax Review*, 18, 4 (2009), pp. 181 (“*The field of direct taxation is, in the absence of secondary law, asking desperately for negative integration*”).

¹⁰⁶ Neste sentido, v. *Idem*.

¹⁰⁷ Por exemplo, nos artigos 45.º e 49.º relativos, respetivamente, à liberdade de circulação de trabalhadores e à liberdade de estabelecimento.

¹⁰⁸ Cfr. Jónatas E.M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, ob. cit. p. 120.

termo não se encontrar legalmente definido naquele diploma, o Tribunal de Justiça entende a discriminação como o tratamento diferenciado de situações idênticas/comparáveis ou o tratamento idêntico, por sujeição às mesmas regras, de situações diferentes.¹⁰⁹ Quando este fenómeno tenha por base imediata a nacionalidade está em causa a discriminação direta, prevista nos preceitos enunciados, mas existem outros critérios que por levarem ao mesmo resultado podem constituir uma discriminação indireta e podem ser igualmente proibidos, como é o caso da residência uma vez que, em princípio, a maioria dos não-residentes serão estrangeiros – embora esta não gere sempre situações comparáveis podendo também justificar tratamentos desiguais.¹¹⁰ Outra distinção aqui relevante é a que opera entre discriminação simples e discriminação inversa em função do fenómeno discriminatório ocorrer contra um grupo minoritário ou maioritário, respetivamente. Tendo por base a nacionalidade, a primeira será aquela em que a discriminação desfavorece os estrangeiros face aos nacionais e a segunda aquela em que são estes últimos a sair desfavorecidos relativamente àqueles primeiros.¹¹¹

Aplicando estes conceitos ao Regime que vem sendo analisado, de forma sumária, retira-se que existem regras de tributação do rendimento diferentes (tratamento diferenciado) para o mesmo tipo de indivíduos (situações comparáveis) – os residentes em território português – sendo as mais vantajosas aplicáveis aos ditos residentes *não habituais* e as mais onerosas aplicáveis aos *habituais*, enquadrando-se, assim, o RNH na discriminação fiscal inversa. Perante uma situação discriminatória, o Tribunal deve ainda avaliar se esta é justificada e proporcional, caso em que não será proibida.¹¹² Porém, não nos cabe, aqui, efetuar esse exercício¹¹³ uma vez que o trajeto traçado – por motivos de exposição pedagógica – peca, *ab initio*, por ter ignorado o primeiríssimo passo do TJUE quando analisa qualquer questão: aferir da sua competência.

¹⁰⁹ Cfr. Jónatas Machado, *Direito da União Europeia*, ob. cit., p. 295-296.

¹¹⁰ Neste sentido v. Lang, Pistone, Schuch e Staringer, ob. cit., p. 65-66.

¹¹¹ “A expressão discriminação inversa traduz a ideia de um tratamento desfavorável, comparativamente a outras objetivamente iguais, imposto a realidades jurídicas («máxime» pessoas) que, em razão da sua nacionalidade ou do território onde se localizam, têm uma ligação jurídico-política privilegiada à entidade política (Estado-membro) discriminante.” (Abel Laureano, *Discriminação Inversa na Comunidade Europeia (O Desfavorecimento dos Próprios Nacionais na Tributação Indireta)*, *Quid Iuris*, 1997, p. 63).

¹¹² Sobre as razões justificativas das restrições às liberdades económicas fundamentais que têm ou não sido admitidas pelo TJUE v. João Sérgio Ribeiro, ob. cit., pp. 82-101.

¹¹³ Para este efeito v. Marta Mendes, *O novo regime fiscal do residente não habitual (Análise à luz do Princípio da Não Discriminação no Direito Europeu)*, Tese de Mestrado em Direito – Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2011, pp. 44-48.

Suscitado o princípio da não discriminação, o TJUE começa por verificar se a situação em causa se enquadra no âmbito das liberdades fundamentais ou se, pelo contrário, se trata de uma situação puramente interna, que o Tribunal exclui da sua competência por considerar que não têm conexão com o direito da União, não se lhes impondo a sujeição às regras dos Tratados.¹¹⁴ Trata-se, assim, de “um mecanismo de filtro para excluir do âmbito de aplicação das disposições sobre livre circulação, situações que não estão relacionadas com os objetivos do mercado interno”.¹¹⁵ Isto porque o que caracteriza as situações puramente internas é o facto de nelas inexistir um elemento transfronteiriço tratando-se de casos “cujos elementos pertinentes se circunscrevem ao interior de um Estado-Membro, não comportando nenhum elemento para além de um quadro puramente nacional de modo a permitir a sua subsunção às situações sujeitas ao direito comunitário”¹¹⁶. Esta regra remonta a 1979 quando foi afirmada nos casos *Knoors*¹¹⁷ e *Saunders*¹¹⁸.¹¹⁹

Ora, para que uma situação de discriminação apresente um elemento transfronteiriço que estabeleça uma conexão com o direito da União, é necessário que se verifique contra um nacional de um Estado-Membro que resida ou exerça atividade noutro ou ainda contra quem preste ou receba serviços num Estado-Membro diferente daquele onde reside,¹²⁰ ou seja, alguém que tenha exercido (ou pretenda exercer) alguma das liberdades económicas fundamentais da União Europeia.

¹¹⁴ Neste sentido v. Jónatas E.M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, ob. cit., p. 126; Marta Mendes, ob. cit., pp. 53; e Patrícia Noiret Cunha, ob. cit., p. 118.

¹¹⁵ Benedita Duarte, O Problema da Discriminação Inversa e das Situações Puramente Internas no Direito da UE, Tese de Mestrado em Direito – Universidade Católica Portuguesa, Centro Regional do Porto, 2015, p. 9.

¹¹⁶ Patrícia Noiret Cunha, A Tributação Direta na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, Coimbra Editora, 2006, p. 118.

¹¹⁷ Ac. *Knoors*, de 7 de fevereiro de 1979, P. C-115/78: “as disposições do Tratado em matéria de estabelecimento e de prestação de serviços não podem ser aplicadas a situações puramente internas”.

¹¹⁸ Ac. *Saunders*, de 28 de março de 1979, P. C-175/78: “*The provisions of the Treaty on freedom of movement for workers cannot therefore be applied to situations which are wholly internal to a Member State, in other words, where there is no factor connecting them to any of the situations envisaged by community law*”.

¹¹⁹ A primeira pronúncia no sentido de os Tratados europeus não proibirem a discriminação inversa deu-se, contudo, no Ac. *Bobie*, de 22 de Junho de 1976, P. 127/75, quanto à admissibilidade de uma legislação nacional que aplica tributos diferentes a um produto importado e a um produto nacional desde que a tributação daquele primeiro resulte “igual ou inferior” à deste último, Cfr. Abel Laureano, ob. cit., pp. 91-93.

¹²⁰ Neste sentido v. Patrícia Noiret Cunha, ob. cit., pp. 120-121.

Nestes termos, embora muitos autores discordem desta posição – invocando, para esse efeito, a cidadania europeia e/ou a garantia dos direitos fundamentais –¹²¹, o TJUE entende que os casos de discriminação inversa se tendem a inserir nas situações puramente internas, não lhes sendo aplicáveis as regras dos Tratados e estando excluídos da sua competência. Assim, sobre regimes como o RNH, por respeitarem exclusivamente a determinado direito nacional, considera-se que deve ser o respetivo Estado a exercer a sua soberania tributária para resolver a situação.¹²² Foi também esta a tese que invocou Pierre Moscovici, na resposta às alegações de Ana Gomes.¹²³

É de reparar que se a situação fosse ao contrário, se as vantagens fiscais do RNH só estivessem ao alcance dos residentes *habituais* sendo negadas aos *não habituais*, estes já poderiam invocar o direito da União e obter a sua proteção.¹²⁴ Como denota Daniela Garcia¹²⁵, para o TJUE, a mesma medida pode ser legal ou ilegal dependendo de a quem é aplicada.

Mas também existem casos de discriminação inversa, inclusivamente em matéria de tributação direta, em que o Tribunal se pronuncia e julga em favor dos cidadãos face ao seu próprio Estado-Membro de origem – contando, claro, que estes tenham exercido alguma liberdade fundamental.¹²⁶ No Ac. De Groot, de 12 de dezembro de 2002, proc. C-

¹²¹ Neste sentido v. Benedita Duarte, ob. cit., pp. 45-48; Daniela Garcia, ob. cit., pp. 184-188; Eleanor Sharpston, conclusões apresentadas a 28/6/2007 no âmbito do processo C-212/06; Maria Luísa Duarte, A liberdade de circulação de pessoas e a ordem pública no Direito Comunitário, Coimbra Editora, 1992, pp. 204-205; e Marta Mendes, ob. cit., pp. 50-52. Esta situação já foi, porém, abordada pelo TJUE, após a instituição da cidadania europeia em 1993, no Ac. Uecker e Jacquet, de 5 de junho de 1997, proc. C-64/96 e 65/96 (“importa salientar que a cidadania da União, prevista no artigo 8.º do Tratado CE, não tem por objectivo alargar o âmbito de aplicação material do Tratado igualmente a situações internas sem qualquer conexão com o direito comunitário.”). Em concordância com a posição do TJUE v. Pedro Vidal Matos, “Reverse discrimination and direct taxation”, *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 44 (2010), pp. 55-56. Sensível à problemática, mas questionando que caiba ao Tribunal interferir na sua regulação v. A. P. Van Der Mei, “Combating reverse discrimination: who should do the job?” in *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 16, 4 (2009), pp. 379-382.

¹²² Neste sentido v. Marta Mendes, ob. cit., pp. 50; Patrícia Noiret Cunha, ob. cit., p. 129; e Ac. Uecker e Jacquet.

¹²³ “Member States (...) are not allowed to discriminate in their tax laws based on nationality or residence against the nationals of any Member State, nor can they apply unjustified and disproportionate restrictions on the exercise of these freedoms. However, in order to invoke the EU rights deriving from these EU principles, citizens should have exercised them, i.e., they should have circulated across the border or have moved their residence from a Member State to another. (...) Those that are already permanently resident in Portugal have not exercised their EU freedoms, thus, they cannot invoke them.”

¹²⁴ “A problemática da discriminação inversa surge quando um nacional de um EM não pode, neste seu EM de origem, invocar certas disposições do DUE por nunca ter circulado, enquanto um cidadão de outro EM, que se encontra em situação idêntica, pode fazê-lo por se ter movimentado.” (Benedita Duarte, ob. cit. p. 11).

¹²⁵ Daniela Garcia, ob. cit., p. 180.

¹²⁶ “Even though, according to their wording, the fundamental freedoms are directed to prohibiting discrimination only in the host state, the CJEU has decided that they also prohibit the home state from

385/00,¹²⁷ por exemplo, o tribunal afirmou que “os Estados-membros são obrigados (...) a respeitar o princípio do tratamento nacional dos nacionais dos outros Estados-Membros e dos seus próprios nacionais que fizeram uso das liberdades garantidas pelo Tratado”. Isto significa que, nesta área, os Estados são livres de implementar regimes que discriminem contra os seus próprios cidadãos nacionais desde que isso não comprometa o exercício dos direitos conferidos pelo DUE.¹²⁸ Por outro lado, poder-se-á, também, concluir que se o RNH não fosse aplicável a quaisquer cidadãos portugueses, não obstante reunirem os restantes pressupostos, – excluindo, assim, por exemplo, os emigrantes que regressassem a Portugal – não lhes permitindo usufruir das mesmas vantagens fiscais que aos demais cidadãos estrangeiros em igual exercício das suas liberdades económicas fundamentais, o Tribunal já teria base para se pronunciar e considerar o Regime em violação do direito europeu.

1.3. A concorrência fiscal prejudicial

Como já vimos, o facto de o desenvolvimento da política fiscal europeia depender das exigências reclamadas pelo bom funcionamento do mercado único levou a que a harmonização da tributação indireta fosse abordada antes da tributação direta mas, mais recentemente, também esta tem ganhado maior destaque, essencialmente, através da luta contra a evasão e a elisão fiscais que se tem vindo a assumir como uma prioridade.

Quanto a estes fenómenos, há que esclarecer que não existe uma uniformização conceitual na doutrina que permita a sua clara e precisa definição terminológica – ao que se somam as incoerências que podem advir das traduções.¹²⁹ Autores existem que

hindering nationals or companies in exercising their fundamental freedoms.” (Lang, Pistone, Schuch e Staringer, ob. cit., pp. 63-64).

¹²⁷ Estava em causa a perda, por parte de um cidadão holandês aí residente, do benefício às deduções por despesas pessoais no imposto sobre os rendimentos de trabalho auferidos no estrangeiro, que constituíam cerca de 40% do seu rendimento global. O Tribunal considerou que essa perda obstava à livre circulação de trabalhadores afirmando que: “mesmo que, segundo a sua redacção, as disposições relativas à livre circulação de trabalhadores visem designadamente assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado de acolhimento, opõem-se igualmente a que o Estado de origem entrave a livre aceitação e o exercício de um emprego por um dos seus nacionais noutra Estado-Membro”.

¹²⁸ Neste sentido v. Pedro Vidal Matos, ob. cit., pp. 53-54.

¹²⁹ “Nas línguas latinas o que é comumente conhecido como evasão, poderá não corresponder ao inglês *tax evasion*, mas sim ao termo *tax avoidance*. Por seu lado *tax evasion* corresponderia a uma noção imprecisa de fraude fiscal.” (Carolina Xavier, Planeamento fiscal agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade, Tese de Mestrado em Direito – Universidade Nova de Lisboa, 2016, p. 6).

equiparam os dois conceitos situando-os no âmbito do planeamento fiscal *extra legem*,¹³⁰ enquanto condutas (1) dirigidas a reduzir a carga tributária ou evitar a criação de determinada relação jurídica fiscal, (2) através de atos lícitos na medida em que não violam os textos legais mas (3) que são desconformes ao seu espírito e princípios norteadores, permitindo resultados (benefícios ou vantagens fiscais) não desejados pelo legislador.¹³¹ Por outro lado, alguns autores distinguem os dois termos em função da sua (i)licitude utilizando a evasão fiscal para se referir ao tipo ilícito da fuga aos impostos, i.e, as práticas violadoras da letra da lei fiscal (fraude fiscal), e elisão fiscal para se reportar aos atos lícitos em que existe um abuso da liberdade de planeamento e poupança fiscais (fraude à lei fiscal, o tal planeamento *extra legem*);¹³² outros ainda, adotam um sentido mais amplo de evasão fiscal que comporta tanto a evasão ilícita como a evasão lícita (elisão/evitação).¹³³ Independentemente da terminologia utilizada, todos concordam que, sem prejuízo da liberdade de planeamento e poupança fiscal dos contribuintes,¹³⁴ a não violação direta da lei fiscal não deve ser o seu único limite, também se devendo recusar o abuso da margem de manobra que lhes é conferida e que existe quando a redução da carga tributária é conseguida através de meros artifícios e disfarces da realidade jurídica. O facto de se tratarem de práticas aparentemente legais faz, contudo, com que seja muito mais difícil de as controlar e restringir.¹³⁵

Ainda assim, as instituições europeias e internacionais têm encetado vários esforços para combater estes fenómenos. A OCDE, por exemplo, desenvolveu um dos

¹³⁰ Neste sentido v. Saldanha Sanches, Os limites do planeamento fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional, Coimbra Editora, 2006, pp. 21-22; Gustavo Lopes Courinha, A cláusula geral anti-abuso no Direito Tributário, Contributos para a sua compreensão, Coimbra, Almedina, 2004, pp. 15-16. Parece ainda ser este o entendimento do legislador português atendendo à redação do artigo 73.º, n.º 10 do CIRC.

¹³¹ Cfr. Carolina Xavier, ob. Cit, pp. 13-19 e Rita Ferreira Jorge, Planeamento Fiscal – Contributo para uma diferenciação entre práticas abusivas e práticas agressivas, Tese de Mestrado em Direito – Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2019, pp. 19-25.

¹³² Para Ana Paula Dourado a evasão fiscal diz respeito aos ilícitos fiscais, sejam infrações administrativas ou criminais (contraordenações e crimes) enquanto que a elisão ou abuso fiscal se reporta à “zona cinzenta” dos atos jurídicos que evitam a incidência de normas fiscais, mas contrariam o seu espírito. (Ana Paula Dourado, Direito Fiscal – Lições, ob. cit., p.266-267). No mesmo sentido v. Jónatas E.M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, ob. cit., p. 476.

¹³³ Neste sentido, v. Alberto Xavier, ob. cit., p. 45; Gonçalo Avelãs Nunes, A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal (art.º 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária) à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal, Fiscalidade, n.º 3, Julho 2000, p. 42-43;

¹³⁴ “Espera-se que todo o sujeito passivo, como agente económico racional, adote atos e negócios jurídicos que reduzam ou mesmo eliminem o imposto a pagar”. (Ana Paula Dourado, Direito Fiscal – Lições, ob. cit., p. 260. No mesmo sentido v. Jónatas E.M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, ob. cit., p. 476.

¹³⁵ “(...) a key characteristic of many of the practices in question is that they are conceptually different from tax avoidance schemes since they strictly comply with the legal requirements. Although general anti-avoidance rules may be an effective tool, they do not provide a comprehensive response to aggressive tax planning structures.” (Christoph Marchgraber, ob. cit., p. 4).

mais importantes documentos estratégicos no combate contra o planeamento fiscal agressivo, o conhecido relatório BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), no qual se identificaram a aplicação e interpretação das convenções internacionais para eliminação da dupla tributação internacional e os regimes fiscais preferenciais como dois dos fatores que têm minado as bases tributárias dos Estados.

Estas iniciativas servem-se, contudo, de instrumentos pouco eficazes, como recomendações e pareceres¹³⁶ que, no seio da UE, acabam por não ser implementados devido à exigência do voto unânime,¹³⁷ para além de se dirigirem, essencialmente, à realidade empresarial.¹³⁸ Apesar de a tributação direta englobar quer as pessoas singulares quer as pessoas coletivas, facto é que a atenção tem recaído quase exclusivamente sobre estas últimas, principalmente, as sociedades, sendo aí que se encontram os maiores avanços.¹³⁹

Por outro lado, isto não significa que os problemas ao nível das pessoas singulares não estejam já identificados. Quanto ao que aqui nos ocupa, o exemplo mais polémico dos últimos tempos – pela notoriedade do seu protagonista – centrou-se na alteração de residência de Gérard Depardieu – o famoso ator francês que dá vida à personagem de Obélix – da França para a Bélgica, em Dezembro de 2012. Uns meses antes, porém, o mesmo tinha sucedido com o bilionário Bernard Arnault, presidente e diretor executivo do grupo LVMH. O motivo de ambos: evitar a tributação de fortunas à taxa de 75% que, à data, o presidente francês François Hollande se preparava para implementar. A escolha da Bélgica teve como fatores a sua proximidade geográfica, linguística, cultural e política

¹³⁶ Sobre os atos típicos não vinculativos da União v. Jónatas Machado, ob. cit., pp. 247-248; Miguel Gorjão-Henriques, *Direito da União – História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência* – 9.^a Edição, Almedina, 2019, p. 320.

¹³⁷ Neste sentido v. Parecer do Comité Económico e Social Europeu sobre «Um sistema fiscal favorável à concorrência leal e ao crescimento económico» (2017/C 434/03), no qual se alerta para o facto de muitas medidas da Comissão que visam o combate ao planeamento fiscal agressivo não serem aprovadas por falta de consenso no Conselho, recomendando, por isso, a introdução de um sistema de maioria qualificada na fiscalidade direta, vista a necessidade de harmonizar as regulamentações fiscais.

¹³⁸ Veja-se, por exemplo: a Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016 que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno; a proposta de diretiva relativa à criação de uma matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades MCCCIS), pela qual se procura criar regras comuns para o cálculo da mesma e que os grupos de sociedades estabelecidos em vários EM sejam tributados como um todo, cuja necessidade tem sido reforçada em várias Recomendações, incluindo no Parecer do CESE de 2017, no qual se propõe ainda a alternativa de introduzir uma taxa mínima de imposto sobre as sociedades; e a legislação relativa aos auxílios de Estado. Quanto a estes, destaca-se a questão levantada por Maria dos Prazeres Lousa (Maria dos Prazeres Lousa, ob. cit., p. 690) quanto à “extensão indevida do âmbito do regime aos rendimentos da categoria B”.

¹³⁹ Cfr. João Sérgio Ribeiro, ob. cit., p. 21.

– por pertencer à União Europeia, marcando a diferença face a países como a Suíça¹⁴⁰, onde também se reuniriam as restantes características – mas, principalmente, o seu conhecido sistema fiscal de branda tributação sobre os altos patrimónios e rendimentos não derivados do trabalho.¹⁴¹

Embora estes casos se identifiquem, na sua génese, com o fenómeno de transferência de sedes de empresas europeias para territórios com uma tributação de IRC bem mais favorável, como a Holanda, a Irlanda, novamente a Bélgica, ou até a zona franca da Ilha da Madeira, este afigura-se tecnicamente mais fácil de regular¹⁴² e ocorre em maior escala gerando perdas muito superiores, razões pelas quais já tem vindo a obter uma resposta de combate por parte da União Europeia, ao passo que aqueles quase nem entram na mira das suas instituições.¹⁴³

Há, contudo, uma medida muito relevante para a matéria que nos ocupa, relativa à dupla não tributação, que pode impactar igualmente a tributação das pessoas singulares. Identificando aquela como uma das consequências do planeamento fiscal agressivo, a Comissão adotou a Recomendação 2012/772/EU, de 6 de dezembro de 2012, que aconselha os Estados-membros a garantir que só se comprometem a não tributar certo rendimento através das suas Convenções para evitar a Dupla Tributação quando esse for efetivamente tributado pela outra parte. Para o efeito, é até sugerida a introdução de uma cláusula com a seguinte redação: *«Nos casos em que a presente convenção previr que é tributável exclusivamente num dos Estados contratantes ou que pode ser tributado num dos Estados contratantes um elemento de rendimento, o outro Estado contratante pode*

¹⁴⁰ A Suíça é um dos destinos prediletos para a expatriação fiscal de pessoas singulares, oriundas de Estados com uma forte tributação e que naquele país não queiram exercer uma atividade lucrativa, com o intuito de beneficiarem de um regime de tributação forfetário “em função das suas despesas, estimadas em cinco vezes o valor locativo da sua residência”. Cfr. Alberto Xavier, ob. cit., p. 397.

¹⁴¹ Segundo noticiou a imprensa francesa, em 2012, o Instituto Émile Vandervelde realizou um estudo sobre a fiscalidade belga pelo qual apurou que se o político americano Mitt Romney fosse residente da Bélgica, em vez de pagar 2,4 milhões de euros em impostos sobre um rendimento de 21 milhões de dólares, declarado em 2010, pagaria apenas 200 mil euros. Isto graças ao sistema fiscal belga que privilegia fortemente os rendimentos de capital e não prevê um imposto sobre fortunas, entre outras características que fazem daquele reino um verdadeiro paraíso fiscal para os mais ricos. (Artigo disponível em <http://bruxelles.blogs.liberation.fr/2012/09/21/belgique-un-paradis-fiscal-pour-le-capital-un-enfer-fiscal-pour-le-travail/>).

¹⁴² Mesmo respeitando os diferentes sistemas fiscais de cada EM, em teoria, é possível controlar se uma empresa que se estabelece num determinado país aí exerce efetivamente alguma atividade, se tem produção, se gera emprego, entre outros, e tributá-la com base no Estado onde os lucros são gerados; mais difícil (no espaço Schengen) é controlar qual a residência efetiva de uma pessoa singular e criar táticas que compensem o fenómeno da sua alteração em função dos regimes de tributação.

¹⁴³ O mesmo já não acontece com as legislações nacionais de alguns Estados, as quais preveem cláusulas anti abuso aplicáveis à expatriação fiscal dos seus residentes que sejam pessoas singulares (ex.: domicílio alargado, *exit tax*). Sobre esta questão v. Alberto Xavier, ob. cit., pp. 397-399.

não o tributar apenas se o referido elemento estiver sujeito a imposto no primeiro Estado contratante». No mesmo sentido, os Estados-membros são encorajados a não utilizarem o método da isenção para evitar a dupla tributação através de normas nacionais unilaterais e relativamente a rendimentos gerados noutra jurisdição na qual não estejam sujeitos a imposto, assegurando assim a sua tributação.¹⁴⁴

Mas, reforce-se, trata-se apenas de uma recomendação, até porque não é clara qual a motivação legal que fundamenta as medidas contra a dupla não tributação.¹⁴⁵ Se o fenómeno inverso, a dupla tributação jurídica internacional, prejudica indubitavelmente o mercado único por tributar de forma mais pesada as transações transfronteiriças do que as internas – assim se justificando que a União Europeia se concentre em combatê-lo –, o mesmo já não se pode dizer da dupla não tributação, uma vez que a própria serve de fomento à livre circulação de pessoas e mercadorias.

O problema coloca-se, contudo, como em qualquer outra prática de evasão ou elisão fiscal, na erosão das bases tributárias e na redução dos impostos pagos em geral, que afetam a concorrência ao obstar a uma alocação eficiente de recursos, essencial para o bom funcionamento do mercado único europeu. Consequentemente, como referido *supra*, para a Comissão Europeia, o entendimento do fenómeno da dupla não tributação engloba mesmo quaisquer casos em que a transação transfronteiriça suporte uma carga tributária inferior à da transação doméstica comparável – e não apenas as hipóteses em que aquela beneficie de uma isenção universal –¹⁴⁶ uma vez que também esses se demonstram incompatíveis com o mercado único. Porém, como se vê, poucas e pouco eficazes têm sido as medidas para o evitar.

Em suma, mesmo que se considerasse que o RNH configurava uma forma de *dumping* fiscal, o que se verifica é que a União Europeia não dispõe de qualquer regulamentação cuja violação fosse possível invocar para fazer face ao Regime, i.e., não

¹⁴⁴ Para este efeito, “um elemento de rendimento deve ser considerado sujeito a imposto quando for tratado como tributável pela jurisdição em causa e não estiver isento de imposto, nem beneficiar de um crédito do imposto total ou de uma tributação à taxa zero.”

¹⁴⁵ “*Despite the various efforts to tackle double non-taxation, the question still remains unanswered whether there is a legal reasoning to support the view that this phenomenon is incompatible with the internal market.*” (Christoph Marchgraber, ob. cit., pp. 56-57).

¹⁴⁶ Embora possa parecer estranho falar de uma não tributação quando esta é superior a 0 uma vez que o imposto não chega a ficar por tributar, também a dupla tributação não significa que o sujeito passivo seja tributado pelos dois Estados nem que a carga tributária da situação transfronteiriça seja o dobro da que incide sobre uma situação puramente interna. Cfr. *idem*, pp. 22-26.

existe na UE qualquer medida vinculativa que se oponha àquele. No atual quadro legal, nem mesmo a eventual consideração de Portugal como um paraíso fiscal seria suficiente, uma vez que não existe qualquer sanção para as jurisdições assim reconhecidas.¹⁴⁷

Também quanto a este aspeto Pierre Moscovici lembrou a Ana Gomes que as suas preocupações não levantavam qualquer questão no âmbito da regulamentação europeia a que Portugal se encontra vinculado e que caberia ao nosso país certificar-se de que o RNH não era alvo de abusos por parte dos seus beneficiários.¹⁴⁸

2. Problemas levantados no direito nacional

Como vimos, o TJUE tem entendido que “as eventuais discriminações de que os nacionais de um Estado-Membro possam ser objeto à luz do direito desse Estado se enquadram no âmbito de aplicação deste, de modo que devem ser resolvidas no quadro do sistema jurídico interno do referido Estado”¹⁴⁹. No entanto, como alerta Sofia Oliveira Pais, o problema desta solução é partir do princípio de que os Estados não pretendem discriminar contra os seus nacionais, ou seja, que a discriminação inversa não é um fenómeno intencional e que o próprio Estado terá interesse em resolvê-lo. Porém, a realidade nem sempre é essa. Embora alguns países tenham quadros constitucionais que preveem um princípio da igualdade de tratamento,¹⁵⁰ permitindo aos respetivos tribunais nacionais resolver o caso por via da sua aplicação, a maioria não dispõe de meios, ou de vontade, para eliminar a discriminação inversa.¹⁵¹ Vejamos se, em Portugal, e quanto ao RNH, haveria fundamentos para o fazer.

¹⁴⁷ O Parecer do CESE 2017/C 434/03 alertou também para este facto tendo proposto a aplicação de sanções às jurisdições e às empresas que pratiquem o planeamento fiscal agressivo sugerindo, para estas últimas, a proibição dessas empresas acederem a fundos públicos.

¹⁴⁸ “*Portugal, as a Member State of the EU, is subject to EU law and practice assuring good tax governance and transparency. It is scrutinised by the Code of Conduct group for business taxation and by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Under these exercises, the issues referred in your letter have not raised concerns so far. (...) Controlling and collecting taxes is a responsibility of member States, therefore it is Portuguese authorities responsibility to ensure the scheme is not abused.*”

¹⁴⁹ Ac. Uecker e Jacquet, Cit.

¹⁵⁰ A autora destaca o caso italiano “3 Glocken” assim resolvido pelo respetivo Tribunal Constitucional.

¹⁵¹ Cfr. Sofia Oliveira Pais, “Todos os Cidadãos da UE têm direito de circular e residir no território dos Estados-Membros, mas uns tem mais direitos do que outros...”, *Scientia Iuridica*, 59, N.º 323 (2010), pp. 493-494.

2.1 Apreciação constitucional do RNH à luz do princípio da igualdade tributária

Primeiramente, é necessário classificar este regime atendendo à sua natureza jurídico-normativa de forma a poder atender às especificidades do quadro legal que o norteia, e perante as características descritas *supra*, é indubitável que o RNH se insere no vasto conjunto de benefícios fiscais do nosso ordenamento jurídico.¹⁵²

Como se retira das lições de José Casalta Nabais,¹⁵³ os benefícios fiscais integram o conceito mais amplo de *desagravamentos fiscais*, a par com as não sujeições tributárias. Mas enquanto estas constituem delimitações negativas da incidência das normas tributárias que integram estruturalmente a política fiscal, beneficiando de estabilidade e durabilidade; nos termos do artigo 2.º n.º 1 do respetivo estatuto¹⁵⁴, os benefícios fiscais consistem em “medidas de caráter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”, integrando, nomeadamente – e no que aqui releva – as isenções e as reduções de taxas (artigo 2.º n.º 2 EBF). Segundo o autor, a diferença entre uma isenção de tributação (que constitui um benefício fiscal), e uma exclusão tributária (que se insere no âmbito das não sujeições tributárias) é que nestas “há uma situação que a lei exclui da incidência do imposto”, e naquelas “há uma situação que a lei, num primeiro momento, integra na incidência e, num segundo momento, exceciona dessa mesma incidência”.¹⁵⁵

Tratando-se de uma (1) derrogação das regras gerais da tributação – aplicáveis aos sujeitos passivos de IRS residentes em território português – (2) que atribui uma vantagem para os seus beneficiários – através de um desagravamento de tributação por isenção ou aplicação de taxas especiais – (3) com vista a prosseguir objetivos extrafiscais (económicos e sociais) relevantes e superiores, o RNH configura, sem dúvida, um benefício fiscal.¹⁵⁶

Importa, por isso, averiguar quais os limites à criação de tais benefícios, designadamente, por força da sua conformação com os princípios gerais do nosso sistema

¹⁵² Neste sentido, v. Maria dos Prazeres Lousa, ob. cit., pp. 688 e 689-690.

¹⁵³ Cfr. José Casalta Nabais, ob. cit., p. 405.

¹⁵⁴ Estatuto dos Benefícios Fiscais, Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, publicado no Diário da República n.º 149/1989, Série I, de 01 de julho de 1989.

¹⁵⁵ Cfr. José Casalta Nabais, ob. cit., p. 405. No mesmo sentido v. Ac. 855/2014 do TC, de 10/12/2014, P. 512/14.

¹⁵⁶ Cfr. Maria dos Prazeres Lousa, ob. cit., p. 690.

fiscal. Trataremos, aqui, – essencialmente e sem grande surpresa dada a prévia consideração do caráter discriminatório do RNH – do princípio da igualdade tributária, consagrado nos artigos 13.º da CRP e 8.º da LGT – o qual engloba expressamente, no seu âmbito de aplicação, a disciplina dos benefícios fiscais.¹⁵⁷ Recorde-se que o sentido material deste princípio foi autonomizado com o aparecimento do Estado social,¹⁵⁸ trazendo consigo dois importantes corolários em matéria de impostos: a generalidade, pela qual ninguém deve estar excluído do dever de os pagar; e a uniformidade, pela qual o seu pagamento deve obedecer a um mesmo critério.¹⁵⁹ Critério uniformizador esse que, entre nós e nos Estados fiscais modernos, tem vindo a assentar na capacidade contributiva que surge, aqui, “como algo indisponível” porquanto “a igualdade tributária é preenchida pelo direito fundamental a contribuir de acordo com a capacidade económica de cada um”.¹⁶⁰

O próprio conceito de benefício fiscal está, pois, desde logo, desenhado em colisão com o princípio da capacidade contributiva por desconsiderar a posição socioeconómica dos sujeitos e criar um outro critério de tributação que, por atender, contudo, à tutela de interesses extrafiscais de maior relevância, não é considerado inadmissível.¹⁶¹ Pelo contrário: é legitimado, ou até mesmo exigido, pelas normas constitucionais do ordenamento jurídico.¹⁶² Normas como, por exemplo, o artigo 87.º da CRP na medida em que este obriga o Estado português a garantir a contribuição do investimento estrangeiro para o desenvolvimento do país.

Não se entenda, porém, que a validade assim reconhecida aos benefícios fiscais lhes invista carta-branca quanto à totalidade das suas características, âmbito e extensão. Se, por um lado, os direitos, como a igualdade tributária, não são absolutos, podendo ter de ser restringidos para a tutela de outros princípios, também eles, constitucionalmente consagrados; por outro, essa restrição não pode deixar de obedecer aos corolários do artigo 18.º da CRP. Assim, existe “um limite constitucional à liberdade de conformação do legislador tributário, em matéria de benefícios fiscais” pelo qual “deve existir (...) uma

¹⁵⁷ “Uma das áreas em que o princípio da igualdade tem grande relevância prende-se com a matéria das isenções dos benefícios fiscais.” (Jónatas E.M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, *ob. cit.*, pp. 64).

¹⁵⁸ Cfr. Guilherme Waldemar d’Oliveira Martins, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Cadernos IDEEF, n.º 6, Almedina, 2006, pp. 21.

¹⁵⁹ Cfr. José Casalta Nabais, *ob. cit.*, pp. 154-155.

¹⁶⁰ Guilherme Waldemar d’Oliveira Martins, *ob. cit.*, p. 30.

¹⁶¹ Neste sentido v. Ac. 188/2003 do TC, de 8/04/2003, P. 234/00.

¹⁶² Cfr., Guilherme Waldemar d’Oliveira Martins, *ob. cit.*, p. 23.

estrita vinculação ao princípio da proibição do excesso”,¹⁶³ o qual impõe que a lei restritiva e derogatória da capacidade contributiva seja adequada, necessária e proporcional.¹⁶⁴ Testemos, então, o Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais à luz deste princípio constitucional.

Na esteira de José Gomes Canotilho,¹⁶⁵ “a exigência da adequação aponta para a necessidade de a medida restritiva ser apropriada para a prossecução dos fins invocados pela lei (conformidade com os fins).” Quanto a este aspeto, relembre-se que, em 2009, o diploma que criou o RNH invocou como objetivo a utilização da política fiscal internacional portuguesa para atrair fatores de produção, iniciativa empresarial e capacidade produtiva para o nosso território por forma a estimular a competitividade da nossa economia. Em relação às áreas de atividade que vieram a ser consideradas de “valor acrescentado”, a tributação dos respetivos rendimentos à taxa fixa de 20% cumpre, seguramente, aquele fim, porquanto cria no nosso país, para a força de produção estrangeira, condições fiscais bastante favoráveis em comparação com aquelas que se encontram em vigor noutros países, colocando o nosso mercado em vantagem sobre os restantes. O mesmo se poderia concluir quanto às vantagens aplicáveis aos rendimentos auferidos fora do território português uma vez que, na sua maioria, se limitam a facilitar a eliminação da dupla tributação jurídica internacional. Excecionam-se, porém, os benefícios concedidos aos rendimentos de Categoria H cujo efeito, como já se viu, não se limita a obstar àquele fenómeno senão a criar um regime próprio de tributação dos mesmos. Ora, seja esta inexistente ou a uma taxa de 10%, consoante a vertente em vigor, estando em causa rendimentos de pensões, em princípio, os seus titulares estarão já fora da capacidade produtiva que alegadamente se pretendia atrair e, por isso, não será de entender que esta medida do RNH seja adequada ao fim descrito no DL n.º 249/2009. Contudo, sendo o grande propósito deste Regime o aumento da competitividade internacional da economia portuguesa, sempre se poderia entender que esse se consegue através do aumento, não apenas da força produtiva, mas da capacidade de consumo – para a qual tudo aponta que, embora não tenha sido expressamente invocada, tenha até sido

¹⁶³ Guilherme Waldemar d’Oliveira Martins, ob. cit., p. 91.

¹⁶⁴ Neste sentido v. José Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição, Almedina, 2018, pp. 457; Ac. 634/1993 do TC, de 04/11/1993, P. 94/92; e Ac. 277/2016 do TC, de 04/05/2016, P. 978/15.

¹⁶⁵ *Idem.*

um dos grandes focos do legislador e, nesse sentido, um dos seus maiores sucessos.¹⁶⁶ O mesmo se aplica aos indivíduos cuja inserção da respetiva atividade na lista de atividades de elevado valor acrescentado é, *per si*, duvidosa, i.e, a atribuição dos benefícios do RNH a estes indivíduos não é adequada aos fins invocados no texto da lei mas é-lo quanto à extensão que cremos aplicar-se. Com isso em vista, e apenas assim, seria de dar como verificado o requisito da adequação.

Quanto à necessidade, Gomes Canotilho refere que esta estará presente “quando não for possível escolher outro meio igualmente eficaz, mas menos «coativo», relativamente aos direitos restringidos”. Quanto ao regime inicialmente desenhado para os rendimentos de categoria H, por exemplo, em breve teremos dados muito concretos que permitirão realizar este juízo de forma bastante objetiva – pois, que a isenção universal de tributação então permitida foi agora substituída por uma norma menos vantajosa e, assim, menos restritiva do princípio da igualdade fiscal, máxime da capacidade contributiva. De qualquer forma, considerando toda a informação até aqui analisada, designadamente, as diferenças abismais que colocam o regime português à frente dos seus semelhantes estrangeiros, parece razoável indagar se não seria possível lançar mão de um modelo fiscal menos comprometedor dos referidos princípios – quer a nível da longa duração dos benefícios,¹⁶⁷ das baixas taxas aplicadas, do excessivamente vasto leque de atividades visadas ou até mesmo da inexistência de um limite quantitativo que permite situações discriminatórias tão flagrantes como as descritas *supra* (ponto 3.2).

Por último, a proporcionalidade em sentido estrito, nas palavras do constitucionalista, “significa que uma lei restritiva mesmo adequada e necessária, pode ser inconstitucional, quando adote «cargas coativas» de direitos liberdades e garantias «desmedidas», «desajustadas», «excessivas» ou «desproporcionadas», em relação aos resultados obtidos”. Trata-se, pois, de olhar para a restrição do direito da igualdade tributária levada a cabo pelo RNH numa ótica de custo-benefício.

Nesse sentido, tenha-se em mente que a qualificação do RNH como benefício fiscal impõe que se considerem como despesas fiscais as receitas que não são arrecadadas por força da sua aplicação (cfr. n. os 3 e 4 do artigo 2.º do EBF).¹⁶⁸ Nas palavras de

¹⁶⁶ Segundo os dados disponibilizados, e difundidos pelos vários meios de comunicação social, cerca de 1/3 dos beneficiários do RNH reportam rendimentos de pensões auferidas no estrangeiro.

¹⁶⁷ Note-se que, por regra, os benefícios fiscais deveriam ter uma duração limitada de 5 anos, embora as normas que os consagram possam dispor em contrário (Cfr. artigo 3.º EBF).

¹⁶⁸ Neste sentido, v. Maria dos Prazeres Lousa, *ob. cit.*, p. 690.

Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins, “a despesa fiscal, representa, em traços gerais, a totalidade das receitas tributárias a que o Estado renuncia, em nome de opções políticas assumidas”.¹⁶⁹ Desta forma, na ponderação *supra* identificada, haveria que incluir nos custos do Regime o valor de imposto sobre os rendimentos dos seus beneficiários que fica por cobrar em virtude das vantagens de tributação que lhes são concedidas.

Segundo o Parecer do Tribunal de Contas à Conta Geral do Estado no ano económico de 2019,¹⁷⁰ a despesa fiscal relativa ao benefício fiscal do RNH foi de 620 milhões de euros, contando com um aumento de 72 milhões face ao ano anterior, e constituindo 53,7% da despesa fiscal em IRS, o que faz dela a segunda mais elevada de 2019 (atrás da despesa fiscal em sede de IVA).

Por outro lado, na definição de despesa fiscal, fala-se de uma renúncia na medida em que, se não fosse por determinado benefício fiscal, a receita seria arrecada pelo Estado “em função do conteúdo do núcleo essencial da tributação estabelecido”¹⁷¹. Mas casos existem em que se não fosse também pela existência do mesmo benefício, não se daria sequer o facto gerador da tributação, pelo que o Estado continuaria sem arrecadar a referida receita tributária apesar de não haver qualquer compressão ao conteúdo do seu núcleo essencial.¹⁷² Neste sentido, é certo que o RNH impede ou reduz a tributação dos rendimentos dos seus beneficiários mas, sem ele, há que admitir que a maioria desses sujeitos não chegaria sequer a estabelecer residência em território português, ficando fora do bolso da AT quer o imposto não cobrado por força do Regime quer qualquer tributação dos seus rendimentos (e consumos advenientes da residência).¹⁷³ Trata-se, assim, de despesa fiscal imprópria, a qual se reporta “a um conceito agregado em que se ponderam os objetivos em face dos efeitos atingidos, o que do ponto de vista da eficiência evidencia situações para além da mera quebra do núcleo essencial da tributação (mais custos que

¹⁶⁹ Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins, ob. cit., p. 51.

¹⁷⁰ Disponível em <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202019/pcge2019.pdf>

¹⁷¹ Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins, ob. cit., p. 53.

¹⁷² “Há benefícios fiscais criados que geram renúncia de receitas para além do facto tributário, porque, caso não existissem, não haveria receita tributária efetiva a cobrar.” (*Idem*, pp. 74.)

¹⁷³ Em Parecer de dezembro de 2008, emitido a pedido da Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, e gentilmente cedido pelo Autor para efeitos desta investigação, também José Casalta Nabais releva o facto de o RNH visar “a atração de não residentes em Portugal que, de outro modo, não seriam minimamente incentivados a residir em território português”.

benefícios).”¹⁷⁴ Deste modo, a ponderação da despesa fiscal gerada pelo RNH deve estar rodeada de cautelas.

Ainda assim, são vários os custos que o Estado efetivamente suporta e que são gerados pelos beneficiários do Regime sem que estes, como já vimos, participem o respetivo financiamento na medida da sua capacidade contributiva (considere-se, desde logo, os custos inerentes ao aumento da utilização dos serviços e infraestruturas públicos). Além disso, o RNH torna a contratação dos seus beneficiários bem menos onerosa para as empresas em relação aos restantes indivíduos uma vez que, para estes auferirem um mesmo rendimento líquido, dada a diferença das taxas de tributação (a que acresce ainda a das contribuições para a segurança social), é necessário que lhes seja pago um rendimento bruto bem mais elevado. Como chama a atenção Américo Brás Carlos¹⁷⁵, “a consequência normal desta situação é a degradação da remuneração dos nossos quadros ou a sua saída do país”, a que nos arriscamos a acrescentar a possibilidade de desemprego com os custos estatais inerentes. Por estas e outras razões, o autor considera que “o auferido na atividade de angariação destes não residentes está longe de justificar o regime” entendendo que “viola claramente o Artigo 13.º da Constituição, por discriminar entre indivíduos residentes em função do seu território de origem (...) sem que (...) assente em razões de justiça material ou de solidariedade social”.¹⁷⁶

Por sua vez, do lado dos benefícios, embora não reconheçamos grande mérito ao Regime no que à atração de profissionais qualificados em falta no nosso território diz respeito – desde logo, porque, como vimos, a maioria das atividades consideradas de elevado valor acrescentado não reflete verdadeiras carências do mercado português e, ainda, tendo em conta que cerca de 1/3 dos beneficiários do RNH são, na verdade, pensionistas, já não contribuindo, por isso, para o capital laboral ou intelectual nacional – e apesar de, como também já se destacou, o Regime, *per si*, não obrigar à realização de qualquer despesa por parte dos seus beneficiários, a verdade é que esta existe. Os residentes não habituais geram, de facto, receita para a economia portuguesa, não só na

¹⁷⁴ Guilherme Waldemar d’Oliveira Martins, ob. cit., p. 74.

¹⁷⁵ Américo Brás Carlos, “Contra o regime dos residentes não habituais”, Expresso, 13 de dezembro de 2014, disponível em <http://www.pt.cision.com/cp2013/ClippingDetails.aspx?id=58297eb5-ad4e-40bc-8b8a-4c3822d19d61&analises=1>

¹⁷⁶ No mesmo sentido de inconstitucionalidade por entender que há uma “carga coativa excessiva” que “recai sobre os residentes normais em relação aos residentes não habituais, parecendo mesmo que são estes contribuintes que suportam os encargos (negativos) das vantagens e do excessivo favorecimento atribuído aos não residentes habituais, através do novo regime” v. Marta Mendes, ob. cit., p. 47

já referida tributação do seu rendimento que, de outra forma, não ocorreria, como nos próprios consumos diários da vida e respetivos tributos.

Por todas estas razões, não parece possível afirmar objetivamente que exista um desequilíbrio excessivo entre os custos e os benefícios deste Regime que faça recair sobre ele um juízo de inconstitucionalidade. Ademais, sobre o juízo de constitucionalidade *sub iudice*, a jurisprudência tende até a afirmar que “um benefício fiscal [é] violador do princípio da igualdade, quando seja bastante claro que deixa de fora situações relativamente às quais o fundamento daquele vale igualmente e com a mesma intensidade”¹⁷⁷ i.e, quando “as diferenças de tratamento entre sujeitos não encontram justificação em fundamentos razoáveis, tendo em conta os fins constitucionais que, com a medida da diferença, são prosseguidos”.¹⁷⁸ Não estando em causa esta questão,¹⁷⁹ o legislador ordinário beneficia de uma ampla liberdade de conformação que, “entre as diversas considerações (de política económica, de justiça social) suscetíveis de legitimarem ou fundarem o «benefício» e o «custo» fiscal ou orçamental deste” levam, inevitavelmente, “a um largo espaço de escolha ou opção política, que cabe ao legislador preencher”.¹⁸⁰

Não obstante, dentro da margem de discricionariedade de que o legislador usufrui uma vez recusado um tal juízo¹⁸¹, é da mais absoluta pertinência aqui criticar o mérito da opção política assumida com o RNH. Ainda que o Regime não esteja estruturado em moldes de tal forma violadores dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva que a respetiva compressão se possa considerar inconstitucional, muitas das suas características mereciam uma revisão e reajustamento à realidade económico-tributária dos residentes ditos *habituais* (falamos, sobretudo, daquelas cuja compatibilidade com o critério da necessidade foi questionada).

¹⁷⁷ Ac. 188/2003 do TC, de 26/06/2007, P. 1132/06.

¹⁷⁸ Ac. 695/2015 do TC, de 16/12/2015, P. 396/15.

¹⁷⁹ Sobre a existência de um fundamento racional bastante e não arbitrário que permita a diversidade de tratamento entre residentes *habituais* e *não habituais* pronuncia-se José Casalta Nabais, no Parecer de dezembro de 2008, no seguinte sentido: “os primeiros têm uma ligação duradoura e tendencialmente dominante com o Estado português, a qual, por via de regra, coincidirá com o vínculo político da nacionalidade, os residentes não habituais, terão uma ligação que será restrita e limitada que se concretiza num vínculo de natureza fundamentalmente económico”.

¹⁸⁰ Ac. 188/2003 do TC, de 8/04/2003, P. 234/00.

¹⁸¹ No sentido da recusa de um juízo de inconstitucionalidade v. Joana Silva, Da admissibilidade jurídico-constitucional do regime fiscal do Residente Não Habitual, Tese de Mestrado em Direito – Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2017; e José Casalta Nabais, no Parecer de dezembro de 2008 em que se pronuncia igualmente sobre os princípios decorrentes do n.º 1 do artigo 104.º da CRP pelos quais o imposto sobre o rendimento pessoal deve ser único e progressivo.

V. Conclusão

Entre as várias questões associadas ao Regime Fiscal do Residente Não Habitual, a sua recente alteração pela qual deixa de ser possível a dupla não tributação dos rendimentos de categoria H, marca o início do fim do benefício fiscal mais gritante de todo o regime. Desta forma, o legislador logrará certamente acalmar os ânimos dos seus críticos, essencialmente, aqueles com maior poder de reivindicação (os outros Estados).¹⁸² Porém, a isenção de tributação foi substituída pela aplicação de uma taxa de 10%, que quando confrontada com as taxas gerais de IRS – a mais elevada de 48% – não deixa de causar bastante consternação. Comparando, aliás, novamente, com a realidade corporativa, sabe-se que os paraísos fiscais europeus para onde se transferem tantas empresas, nomeadamente portuguesas, também não lhes oferecem uma isenção de impostos, mas antes taxas e formas de cálculo da matéria coletável mais vantajosas. Assim, a alteração introduzida pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, pode bem terminar com a polémica à volta do RNH, mas não acaba com as suas questões de fundo.

No seio da União Europeia, porém – como escreveu o jornalista Daniel Oliveira num artigo sobre o Protocolo de alteração da CDT com a Suécia – “o problema não é o que Portugal faz com os reformados suecos e o que a Holanda faz com as empresas portuguesas. Fazem o que o sistema permite que façam. O problema está num mercado único, com uma moeda única, com uma união bancária, mas com total separação de políticas fiscais. Uma separação que, no entanto, interdita qualquer tipo de política fiscal protecionista.”¹⁸³ No mesmo sentido, quanto aos métodos para eliminar a dupla tributação, também Ana Paula Dourado relembra que não é a repartição de competências de tributação entre o Estado da fonte, da residência ou da nacionalidade que leva à desigualdade no tratamento fiscal dos factos plurilocalizados mas sim a existência de um

¹⁸² Se a Suécia, sozinha – ou em conjunto com a Finlândia, se considerarmos as pressões também por ela já previamente exercidas – conseguiu espoletar uma modificação na sua CDT com Portugal e uma alteração legislativa no Regime Fiscal do Residente Não Habitual, podemos imaginar o que teria sucedido se as mesmas exigências tivessem chegado da parte de vários outros Estados ou, pelo menos, daqueles com quem Portugal tem mais significativas relações económicas: não sendo sustentável uma revisão geral da política fiscal internacional portuguesa, o RNH teria de ceder.

¹⁸³ “Dumping fiscal: Holanda rouba a Portugal que rouba à Suécia”, Expresso, 13 de março de 2017 (disponível em <https://leitor.expresso.pt/diario/02-03-2017/html/caderno-1/opiniao/dumping-fiscal-holanda-rouba-a-portugal-que-rouba-a-suecia>)

“diferente nível de tributação entre Estados, o que decorre da ausência de harmonização, nomeadamente, de não haver um nível mínimo de tributação.”¹⁸⁴

Como se viu, os problemas gerados pelo RNH conseguem ficar à margem de todas as medidas que a União tem conseguido tomar em matéria fiscal. Contudo, são as liberdades por si impulsionadas que facilitam e contribuem para o sucesso dos regimes fiscais preferenciais, e é a sua fragmentação fiscal que não só impede o combate ao planeamento fiscal agressivo como ainda a torna mais vulnerável ao fenómeno, reduzindo a competitividade dos seus Estados-membros que se vêm afetados por ele.¹⁸⁵

Segundo o Parecer 2017/C 434/03 do CESE, a concorrência fiscal promovida pelos Estados-membros tem resultado numa perda constante e avultada de receitas fiscais em prejuízo do financiamento de serviços públicos essenciais e de investimentos públicos. Desta forma, “se, a curto prazo, a redução do nível de tributação pode trazer benefícios aos Estados que promovem assim a concorrência fiscal, a longo prazo, a redução das receitas orçamentais tem um impacto negativo no crescimento económico em geral”.¹⁸⁶ Quando um Estado decide conceder regimes privilegiados de tributação a certos contribuintes, os outros países sentem-se compelidos a introduzir medidas semelhantes para garantir a sua competitividade fiscal,¹⁸⁷ o que cria um ciclo vicioso que afeta negativamente os contribuintes não privilegiados sobre quem recai o peso de financiar os serviços públicos.¹⁸⁸ A atribuição de benefícios fiscais a uns implica o aumento da carga fiscal sobre outros, independentemente de estes apresentarem uma capacidade contributiva inferior à daqueles.¹⁸⁹ Aliás, para compensar a redução das taxas de imposto sobre os rendimentos maiores é necessário aumentar as dos rendimentos mais baixos numa proporção muito superior à da própria redução.

¹⁸⁴ Ana Paula Dourado, *Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Direta*, ob. cit., pp. 66-67.

¹⁸⁵ “De acordo com as opiniões expressas pelos peritos no domínio das políticas monetárias, a fragmentação dos sistemas fiscais na área do euro agravou os efeitos da recente crise económica e financeira. A manter-se tal situação, que pressupõe a existência de uma moeda única numa área com diferentes sistemas fiscais, o mercado único ficará ainda mais enfraquecido.” (Parecer 2017/C 434/03 do CESE).

¹⁸⁶ *Idem*.

¹⁸⁷ “Como os Estados mais desenvolvidos têm que reduzir as taxas de imposto para concorrerem entre si e com os Estados em desenvolvimento, o resultado é uma diminuição global das receitas fiscais, maior do que o aumento que resulta para os Estados menos desenvolvidos.” (Jónatas E.M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, ob. cit. p. 198).

¹⁸⁸ Neste sentido, v. Jakub Sawulski, ob. cit., p. 10.

¹⁸⁹ “A gradual decline in tax burden imposed on corporations and rich individuals means that a growing part of public goods must be financed by other parts of the tax base, with probably increasing share of less powerful members of the society in total tax payments.” (*Idem*.)

Quanto ao regime português, apesar de, como se afirmou desde início, o RNH não ser caso único entre os vários sistemas fiscais – surgindo antes na sequência de regimes estrangeiros similares e no contexto, muito mais amplo, de uma “corrida ao fundo” da tributação – não pode deixar de causar indignação que Portugal tenha criado um dos mais atrativos regimes fiscais para um determinado grupo de indivíduos ao mesmo tempo que surge como um dos apenas quatro países da UE onde as taxas gerais de tributação sobre o rendimento das pessoas singulares não só não têm vindo a decrescer como têm até aumentado.¹⁹⁰ É por esta razão que entendemos que, ainda que o Regime Fiscal dos Residentes Não habituais não padeça de nenhum vício de inconstitucionalidade, o seu mérito e oportunidade políticos carecem de revisão. Na linha do defendido por Maria dos Prazeres Lousa, “tudo levaria a recomendar uma revisão geral do regime, com o intuito de lhe serem introduzidos os aperfeiçoamentos revelados necessários, incluindo uma clarificação dos objetivos extrafiscais que com o mesmo se pretendem alcançar em ordem a configurar adequadamente as medidas de desagravamento mais apropriadas e a limitar, tanto quanto possível, as colisões com o princípio da equidade”.¹⁹¹

¹⁹⁰ “The average top PIT rate in EU Member States decreased in particular before the global financial crises – from 47% in 1995 to 38% in 2008 (chart 1). Since 2008, it has remained slightly below the 40% threshold, amounting to 39% in 2019. There are only four EU Member States having increased the top statutory PIT rate between 1995 and 2019 (Greece, Latvia, Portugal and the United Kingdom), whereas another four countries maintained the rates unchanged (Austria, Ireland, Malta and Slovenia). All the other 22 EU Member States reduced the top PIT rate, some of them significantly.” (Jakub Sawulski, ob. cit., p. 12)

¹⁹¹ Maria dos Prazeres Lousa, ob. cit., p. 698.

VI. Bibliografia citada

Abel Laureano, Discriminação Inversa na Comunidade Europeia (O Desfavorecimento dos Próprios Nacionais na Tributação Direta), Quid Iuris, 1997.

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

Ana Paula Dourado, Direito Fiscal - Lições, Almedina, 2016.

Ana Paula Dourado, Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Direta, Coimbra Editora, 2010.

Benedita Duarte, O Problema da Discriminação Inversa e das Situações Puramente Internas no Direito da UE, Tese de Mestrado em Direito – Universidade Católica Portuguesa, Centro Regional do Porto, 2015.

Carolina Xavier, Planeamento fiscal agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade, Tese de Mestrado em Direito – Universidade Nova de Lisboa, 2016.

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

Daniela Garcia, “Are there reasons to convert reverse discrimination into a prohibited measure?”, EC Tax Review, 18, 4 (2009), pp. 179-191.

Guilherme Waldemar d’Oliveira Martins, Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime, Cadernos IDEEF, n.º 6, Almedina, 2006.

Joana Azevedo Gomes Silva, Da admissibilidade jurídico-constitucional do regime fiscal do Residente Não Habitual, Tese de Mestrado em Ciências Jurídico-Financeiras – Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2017.

Jakub Sawulski, Tax unfairness in the European Union – Towards greater solidarity in fighting tax evasion, Polish Economic Institute, 2020.

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

Jónatas E. M. Machado, Direito da União Europeia, 3.^a Edição, Gestlegal, 2018.

Jónatas E.M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, Manual de Direito Fiscal – perspectiva multinível, 3.^a Edição, Almedina, 2019.

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

José de Campos Amorim e Valter Nuno Dias Mendes, “As vantagens do regime fiscal do residente não habitual”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, 8, 3 (2015), pp. 109-136.

José de Campos Amorim e Valter Nuno Dias Mendes, “O regime fiscal do residente não habitual em Portugal e a sua comparação com outros países”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, 9, 1 (2016), pp. 127-153.

José Gomes Canotilho, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 7.^a Edição, Almedina, 2018.

Maria dos Prazeres Lousa, Algumas considerações sobre o novo regime fiscal dos “residentes não habituais”, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches (org. Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama), Volume V, 1.^a Edição, Coimbra Editora, 2011, pp. 687-699.

Marta Ramos Mendes, O novo regime fiscal do residente não habitual (Análise à luz do Princípio da Não Discriminação no Direito Europeu), Tese de Mestrado em Direito – Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2011.

Matias Vernengo, Esteban Perez Caldentey, Barkley J. Rosser Jr (Eds), The New Palgrave Dictionary of Economics – Living Edition, Palgrave Macmillan.

Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch e Claus Staringer (Eds), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 4.^a Edição, Linde, 2015.

Patrícia Noiret Cunha, A Tributação Direta na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, Coimbra Editora, 2006.

Pedro Vidal Matos, “Reverse discrimination and direct taxation”, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, 44 (2010), pp. 43-57.

Ricardo da Palma Borges e Pedro Ribeiro de Sousa, “O novo regime fiscal dos residentes não habituais”, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, 40 (2009), pp. 5-58.

Rui Duarte Morais, “Convenções sobre Dupla Tributação: de novo em diálogo com a jurisprudência”, *Cadernos de Justiça Tributária*, 1 (2013), pp. 35-45.

Sofia Oliveira Pais, “Todos os Cidadãos da UE têm direito de circular e residir no território dos Estados-Membros, mas uns tem mais direitos do que outros...”, *Scientia Iuridica*, 59, N.º 323 (2010), pp. 461-496.

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