



**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA**

# **O REGIME DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS**

Sara Belo Felgueiras de Santo António

Mestrado em Direito e Gestão

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2023





**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA**

## **O REGIME DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS**

Sara Belo Felgueiras de Santo António

Sob orientação do Professor  
Doutor Tomás Cantista Tavares

Mestrado em Direito e Gestão

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2023

*Tudo tem um princípio e ao longo do meu percurso académico, compreendi que a fiscalidade está no centro de toda a atividade económica, dela dependendo mas sendo também sua determinante numa relação de amor/ódio.*

*Aos meus pais, que sempre me apoiaram nas minhas escolhas.*

*Ao meu orientador, Professor Doutor Tomás Cantista Tavares, que me guiou nesta jornada.*

*“Dai a César o que é de César e a Deus o que é de Deus”*

*(Mc 12, 13-1)*

## **Resumo**

O regime fiscal dos Residentes Não Habituais (RNH), foi criado em 2009 com o propósito de atrair para Portugal profissionais qualificados, indivíduos e pensionistas com elevado património, numa época em que a rede de população residente estava a emigrar.

Através da implementação deste regime, de acordo com os pareceres do Tribunal de Contas à Conta Geral do Estado, que entre 2014 e 2022, disponibiliza dados relativos à despesa fiscal incorrida com o regime dos RNH, Portugal teve uma despesa fiscal total, nos anos referidos, de cerca de 5.127 Milhões de Euros. O ano de 2022, por si só, determinou despesa fiscal de 1.360 M €, abrangendo 16.371 novos contribuintes inscritos como RNH, levando a que o número de contribuintes com acesso ao regime ascendesse a 74.258.

O RNH influenciou a vinda de muitas pessoas para Portugal com o propósito de aproveitar os benefícios fiscais concedidos. Mas, se os dados da despesa fiscal são parcialmente conhecidos, o mesmo não ocorre com a receita gerada pelos RNH ao Estado Português, não só em sede de IRS, como de IMT e IVA. Consequentemente, a situação revela-se vantajosa para ambas as partes, caso contrário, o regime não estaria em vigor há catorze anos.

A presente dissertação pretende tratar de um conjunto de questões pertinentes relacionadas com o benefício fiscal do RNH, bem como as questões jurídicas inerentes à existência do mesmo, as suas vicissitudes e o futuro do RNH ditado pela PL OE 2024.

**Palavras- Chave:** Residentes Não Habituais, Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Atividades de Elevado Valor Acrescentado, Convenções de Dupla Tributação

## **Abstract**

The tax regime of Non Habitual Residents (RNH) was created in 2009 with the purpose of attracting to Portugal qualified professionals, individuals, and pensioners with high wealth, at a time when the resident population was emigrating.

Through the implementation of this regime, in accordance with the memo of the Court of Auditors on the General State Account, which between 2014 and 2022, provides data on the tax expenditure incurred with the NHR regime, Portugal had a total tax expenditure, in the referred years, of around 5,127 Million Euros. The year 2022 alone determined a tax expenditure of €1,360 M, covering 16,371 new taxpayers registered as NHR, bringing the number of taxpayers with access to the regime to 74,258.

The NHR influenced the coming of many people to Portugal with the purpose of taking advantage of the tax benefits granted. However, if the data on tax expenditure are partially known, the same does not occur with the revenue generated by the NHRs to the Portuguese State, not only in terms of personal income tax, but also in terms of Property Transfer Tax and VAT. Consequently, this is a win-win situation, otherwise the scheme would not have been in force for fourteen years.

This thesis intends to address a set of pertinent issues related to the tax benefit of the NHR, as well as the legal issues inherent to its existence, and the future of the NHR dictated by the State Budget proposal for 2024.

**Keywords:** Non-Habitual Resident, Personal Income Tax, High Value Added Activities, Double Tax Treaties.

## Índice

Siglas .....	5
Advertências .....	5
1. Introdução.....	6
2. O Regime do Residentes Não Habituais (RNH) .....	8
2.1. Critério de residência e o benefício do regime do RNH.....	8
3. O método de inscrição no regime dos RNH.....	9
3.1. A atual inscrição por via eletrónica e o anterior método de inscrição no registo de contribuintes da Direção Geral dos Impostos .....	10
3.2. O método de inscrição eletrónico e a subjetividade das AEVA .....	11
4. As alterações ao Regime do RNH e as vicissitudes inerentes.....	14
4.1. A antiga Portaria n.º 12/2010 e a atual Portaria n.º 230/2019 .....	14
4.2. As decisões incoerentes do CAAD relativamente à necessidade de registo no regime dos RNH .....	16
4.2.1. Processo n.º 74/2018-T .....	17
4.2.2. Processo n.º 777/2020-T .....	18
4.3. A nossa análise sobre as decisões emitidas nos processos analisados.....	20
5. A necessidade do pedido de inscrição como RNH – efeito automático ou dependente de reconhecimento.....	22
6. O regime dos RNH e a não cumulatividade com o regime dos Ex Residentes e do IRS Jovem .....	22
6.1. Benefícios Fiscais dos regimes do Ex Residentes e do IRS Jovem.....	23
6.1.1. O regime dos Ex Residentes .....	23
6.1.2. O regime do IRS Jovem .....	24
6.1.3. Análise sobre a (não) cumulatividade com o regime dos RNH .....	25
7. A tributação dos rendimentos de categorias A e B âmbito do regime dos RNH ....	30
7.1. O método de isenção e as condições de aplicação às diversas categorias de rendimentos.....	32
8. A Convenção Modelo OCDE e as Convenções de Dupla Tributação .....	33

8.1.	O modo de tributação de dividendos, juros e mais valias segundo a CMOCDE	
	34	
8.2.	Portugal, paraíso fiscal para RNH nacionais dos Estados Unidos da América	35
8.2.1.	Análise do Processo n.º 684/2020 - O paraíso fiscal para RNH, nacionais dos Estados Unidos	36
9.	As proposta de Orçamento de Estado em 2024 e as alterações ao RNH	39
10.	Conclusão	41
11.	Bibliografia	44
Anexo 1		48
Anexo 2		50

## **Siglas**

**RNH:** Residente Não Habitual/ Residentes Não Habituais

**AEVA:** Atividade de Elevado Valor Acrescentado

**AT:** Autoridade Tributária

**CMOCDE:** Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

**CDT:** Convenção de Dupla Tributação

**CIRS:** Código do Imposto sobre as Pessoas Singulares

**LGT:** Lei Geral Tributária

**EBF:** Estatuto de Benefícios Fiscais

**LOE:** Lei do Orçamento de Estado

**PL OE:** Proposta de Lei do Orçamento de Estado

**RGIT:** Regime Geral das Infrações Tributárias

**CPPT:** Código do Procedimento e Processo Tributário

**CPA:** Código de Processo Administrativo

**IAS:** Indexante dos Apoios Sociais

## **Advertências**

Considerando o número limitado de caracteres, por forma a cumprir os limites indicados, não foi possível abordar um conjunto de questões relevantes, nomeadamente a isenção com progressividade, comunicabilidade de perdas entre cônjuges, os rendimentos de categoria H, a anterior isenção e a conseqüente denuncia de Acordos de Dupla Tributação, bem como análise de Direito Comparado com países que consagraram no seu direito interno benefícios fiscais semelhantes ao RNH.

## 1. Introdução

Num país em que a carga fiscal é, para a generalidade dos contribuintes, muito elevada, deparei-me com a existência de um benefício fiscal, bastante abrangente e completo, que confere vantagens fiscais a todas as categorias de rendimentos. O tema intrigou-me e levou-me a aprofundar os vários aspetos deste regime, através da análise da lei, regulamentos, circulares e acórdãos arbitrais com o propósito de realizar um estudo completo e aprofundado do tema.

Introduzido pelo Decreto Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que aprovou o Código Fiscal do Investimento, passa a vigorar na ordem jurídica portuguesa, um novo benefício fiscal, o Regime do Residente Não Habitual.

Com o propósito de atrair profissionais altamente qualificados e pensionistas com elevado património<sup>1</sup>, há apenas um requisito para que um sujeito passivo possa beneficiar deste regime, não ter sido residente em Portugal nos 5 anos anteriores ao início da sua residência em Portugal.

Através da nossa análise, pretendemos abordar os diversos aspetos do regime, bem como as vicissitudes existentes.

Introduzimos e comparamos o atual método de inscrição no regime do RNH, por via eletrónica com o anterior método, efetuado através de pedido dirigido à Direção Geral dos Impostos. Exploramos os benefícios fiscais concedidos pelo deferimento deste pedido, em especial as Atividades de Elevado Valor Acrescentado (AEVA) e a taxa especial de 20% de tributação aos rendimentos de trabalho dependente e independente no âmbito do exercício destas atividades.

Analizamos os efeitos da alteração das AEVA pela Portaria n.º 230/2019 e as consequências para os contribuintes abrangidos pela anterior Portaria n.º 12/2010. Mencionamos, a análise individual *a priori* efetuada pela AT sobre o exercício da atividade do contribuinte e o atual e eventual controlo *a posteriori* da atividade exercida, à luz do princípio da Segurança Jurídica<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> FERREIRA, Rogério Fernandes (2022) *O regime dos RNH (RNH)*, O informador fiscal, [O regime dos RNH \(RNH\) \(update 2022\) - O Informador Fiscal](#)

<sup>2</sup> [O princípio da Segurança Jurídica serve] situações em que, não se verificando qualquer retroatividade, (...) há que tutelar a confiança dos contribuintes depositada na atuação dos órgãos do Estado”, vide NABAIS, José Casalta (2003) – “O princípio da Segurança Jurídica” em *Direito Fiscal*. 2.ª ed., Coimbra, Edições Almedina S.A., pp. 144-148.

Em seguida, abordamos as consequências previstas para a falta de inscrição no regime dos RNH, devido à extrogração do prazo, à luz dos processos arbitrais n.ºs 74/2018 e 705/2020 e a (des)necessidade de existência deste pedido. Cruzamos esta análise com dois benefícios fiscais, o regime do IRS Jovem e o regime do Ex Residente, em que pretendemos averiguar se a inscrição no regime do RNH deve ou não ser impeditiva do gozo destes benefícios fiscais, à luz da não cumulatividade de regimes e do princípio da igualdade fiscal e justiça tributária.

Referimos, em seguida, o modo de tributação dos rendimentos de categorias A e B à luz do regime do RNH e a introdução na Ordem Jurídica do método de isenção, bem como a aplicabilidade deste método às diversas categorias de rendimentos.

Analizamos a CMOCDE e as CDT e desenvolvemos especificamente a “*saving clause*” introduzida no Protocolo anexo à CDT celebrada entre Portugal e os Estados Unidos da América (EUA) à luz do processo arbitral<sup>3</sup> n.º 648/2020, que determina que Portugal pode ser considerado um verdadeiro paraíso fiscal para nacionais dos EUA, residentes em Portugal no âmbito do regime do RNH.

A proposta de Lei do Orçamento de Estado, entregue pelo Governo à Assembleia da República, no dia 10 de outubro de 2023, prevê a revogação do regime do RNH em 2024. Iremos, por último, abordar sucintamente esta questão, o novo benefício fiscal do Incentivo fiscal à investigação científica e inovação, que, em muito se assemelha ao RNH e as expectáveis consequências desta revogação, com a nuance de que o nosso trabalho foi construído ao longo dos últimos meses, no pressuposto da vigência do regime do RNH.

---

<sup>3</sup> “A arbitragem apenas poderá ser admitida relativamente a matérias nas quais a Administração Tributária goze de uma margem de livre decisão em qualquer das modalidades que esta conhece”. Vide NABAIS, José Casalta (2015), *Estudos de Direito Fiscal - Por um Estado Fiscal Suportável*, Vol. IV, Coimbra, Edições Almedina, S.A., p. 23.

## **2. O Regime do Residentes Não Habituais (RNH)**

### **2.1. Critério de residência e o benefício do regime do RNH**

Em Portugal, o pressuposto para que um indivíduo possa beneficiar do regime do RNH é baseado, essencialmente na compreensão do critério de residência.

Este critério revela-se fundamental, não só para determinar o âmbito positivo, quem é considerado residente em Portugal, como o âmbito negativo, quem não deve ser considerado residente em Portugal, pois quem se inscreve no regime do RNH não pode ter sido residente fiscal em Portugal nos cinco anos anteriores ao início da sua residência em território português<sup>4</sup>.

Se considerarmos que, todos aqueles que estão inscritos como residentes fiscais junto da AT, não cumprem os pressupostos para se inscreverem como RNH, pela mera existência deste registo, estaríamos a desconsiderar situações de incorreto registo, de residentes que não cumprem os pressupostos para sê-lo.

Por este motivo, é fundamental densificar o conceito de residência, previsto no artigo 16º do CIRS.

Entre outros, o artigo 16.º, n.º 1, alíneas a) e b) do CIRS, consagra os critérios mais comuns para que um sujeito seja considerado residente fiscal em Portugal.

O critério da permanência determina que são residentes, aqueles que permaneçam em Portugal mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses, com início ou fim no ano a que respeitam os rendimentos<sup>5</sup>.

Um sujeito pode também qualificar-se como residente, nas situações em que, mesmo permanecendo menos de 183 dias em Portugal, disponha, num qualquer dia do referido período previsto na alínea a), de habitação em condições que façam supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual<sup>6</sup>.

A figura do RNH, é introduzida pelo n.º 8 do mesmo artigo 16º do CIRS. O disposto nos n.ºs 8 ao 10 consagram as condições de acesso ao presente benefício.

---

<sup>4</sup> Artigo 16.º, n.º 8 do CIRS.

<sup>5</sup> Artigo 16.º, n.º 1 alínea a) do CIRS.

<sup>6</sup> Artigo 16.º, n.º 1, alínea b) do CIRS.

Um sujeito pode ser considerado RNH, nas situações em que, além de ser fiscalmente residente nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS, não tenha sido residente em território Português em qualquer dos 5 anos anteriores e adquire o direito a ser tributado enquanto tal por um prazo de dez anos.

Indispensável ao gozo do direito à tributação como RNH é a manutenção da residência fiscal em Portugal durante cada um dos dez anos, sendo que, nos termos dos n.ºs 11 e 12 do artigo 16.º do CIRS, caso o Sujeito Passivo não seja fiscalmente residente num ou mais dos dez anos previstos para beneficiar do regime, poderá retomar o gozo em relação aos anos remanescentes aquando o seu regresso.

Aquele que pretende beneficiar do regime, deve solicitar a inscrição no regime do RNH, por via eletrónica, através do Portal das Finanças, até ao dia 31 de março<sup>7</sup> do ano seguinte àquele em que se tornou fiscalmente residente em território Português<sup>8</sup>.

Ainda que aparentemente simples, a presente redação, não se encontra isenta de questões a serem abordadas, especialmente, analisando numa ótica comparativa em relação à redação dada através do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro<sup>9</sup>.

### **3. O método de inscrição no regime dos RNH**

Na sua redação original, o n.º 7 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 249/2009 determina que o sujeito passivo que cumpra as condições de acesso, adquire o direito a ser tributado como RNH, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direção-Geral dos Impostos.

Atualmente, após inscrição como residente fiscal em Portugal, o sujeito passivo terá de se inscrever no regime por forma eletrónica<sup>10</sup>, através da sua área pessoal do Portal das

---

<sup>7</sup> Artigo 16.º, n.º 10 do CIRS.

<sup>8</sup> Artigo 16.º, n.º 9 do CIRS.

<sup>9</sup> Publicado no *Diário da República* n.º 185/2009, Série I de 2009-09-23, páginas 6774 – 6783. O regime fiscal do RNH tem por base o Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que aprovou o Código Fiscal do Investimento, alterado sucessivamente pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, pelo Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho, pela Lei n.º 83- C/2013, de 31 de dezembro e pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que procedeu à revisão do regime dos benefícios fiscais ao investimento produtivo e respetiva regulamentação, alterando, para o efeito, o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho. A este propósito, vide AMORIM, José de Campos, (2017), *A vantagem comparativa do regime fiscal do RNH em Portugal*, A multidisciplinary e-Journal, p.2.

<sup>10</sup> A inscrição como RNH (RNH) é, desde 2 de agosto de 2016, exclusivamente solicitada por via eletrónica no Portal das Finanças, conforme divulgação efetuada pelo Ofício Circulado n.º 90023/2016, de 1 de agosto.

Finanças<sup>11</sup>. Este pedido será posteriormente avaliado pela AT e deferido ou indeferido pela mesma entidade, consoante o requerente cumpra ou não as condições de acesso ao RNH, podendo neste último caso, o requerente apresentar alegações, no âmbito do exercício do seu direito de audição prévia<sup>12</sup>.

### **3.1. A atual inscrição por via eletrónica e o anterior método de inscrição no registo de contribuintes da Direção Geral dos Impostos**

Na redação original, dada pelo pelo Decreto Lei n.º 249/2009, nos termos da Circular 2/2010<sup>13</sup>, a prova de que o Sujeito Passivo não teria sido residente fiscal em Portugal nos cinco anos anteriores, seria efetuada através da emissão por parte do(s) país(es) de residência anterior(es) de Certificados de Residência Fiscal<sup>14</sup>, comprovativos da não residência fiscal em Portugal, durante o referido período<sup>15</sup>.

Se o Sujeito Passivo considerasse que exercia uma Atividade de Elevado Valor Acrescentado, a mesma inscrição teria de ser validada *a priori* pela Autoridade Tributária, no pedido de inscrição enquanto RNH ou posteriormente, através de pedido de alteração do código junto da Direção de Serviços de Registo de Contribuintes<sup>16</sup>.

À semelhança do anterior, este critério foi igualmente revogado, pela morosidade de análise por parte da AT dos pressupostos para beneficiar deste regime especial, previsto para rendimentos de categorias A e B, no âmbito do exercício de Atividades de Elevado

---

<sup>11</sup> Cfr. Anexo 1 à presente dissertação.

<sup>12</sup> AA.VV, (2023), *RNH – RNH*, Autoridade Tributária e Aduaneira, *s.l, s.n*, p. 9.

<sup>13</sup> Circular 2/2010, emitida pela Direção Geral dos Impostos, em 6 de Maio de 2010.

<sup>14</sup> Nos termos do ponto 3 da Circular n.º 2/2010, "Poderão inscrever-se como RNH, os sujeitos passivos que preenchem as seguintes condições: a) Tornarem-se fiscalmente residentes em território português de acordo com qualquer dos critérios estabelecidos no n.º 1 do artigo 16º do CIRS, nomeadamente ao abrigo da alínea b); b) Comprovarem, no momento da inscrição, a anterior residência e tributação no estrangeiro, através de certificado de residência demonstrando a tributação efectiva; c) Não terem em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como residentes em sede de IRS."

<sup>15</sup> Ainda que as circulares não tenham eficácia externa, alguma doutrina considera que deve reconhecer-se à administração tributária uma margem de livre apreciação, quando em causa estejam conceitos jurídicos indeterminados, a qual deveria ser respeitada pelo tribunal desde que a interpretação adotada fosse defensável. Neste caso, haveria uma legitimação dos conceitos indeterminados mediante a emissão de regulamentos e circulares tipificantes. Vide. MACHADO, Jónatas E. M., Paulo Nogueira da Costa (2016) "A interpretação da lei fiscal pela Administração Fiscal" em *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Edições Almedina S.A., p. 222.

<sup>16</sup> Conforme processo n.º 103/2019-T, com data da decisão de 14 de outubro e valor da causa de EUR 52.564,40, do requerimento para inscrição como RNH, teria de constar o código respetivo da atividade exercida.

Valor Acrescentado, constantes da Portaria n.º 12/2010, posteriormente alterada pela Portaria n.º 230/2019.

Atualmente, o reconhecimento da AEVA materializa-se através da inscrição do código respetivo à atividade exercida no anexo L da Declaração Modelo 3 do IRS<sup>17</sup>, aquando a submissão da mesma. Este modelo, ainda que aparentemente simples, cria constrangimentos, uma vez que deixa de haver um ato destacável com a inscrição.

A verificação quanto à veracidade e validade do código inscrito ocorre por inspeção a ser eventualmente exercida pela AT *a posteriori*<sup>18</sup>. Como tal, os sujeitos passivos, não sabendo se serão inspecionados pela Autoridade Tributária, terão de possuir os elementos necessários, durante os anos em que beneficiam do regime e inscrevem a AEVA, de modo a provar o código correspondente à atividade de elevado valor acrescentado exercida<sup>19</sup>.

### **3.2. O método de inscrição eletrónico e a subjetividade das AEVA**

Os benefícios fiscais concedidos pelo regime dos RNH e as condições de acesso ao mesmo, são um dos motivos que levam a que várias pessoas escolham Portugal enquanto país de residência<sup>20</sup>.

---

<sup>17</sup> Nos termos do ponto 4 da Circular n.º 4/2019, “Consequentemente, para exercer o direito ao regime fiscal dos rendimentos derivados de atividades de EVA, bastará que o contribuinte proceda à sua invocação na declaração anual de rendimentos mediante a inscrição do adequado código de atividade de EVA no anexo L da declaração modelo 3, sem necessidade da obtenção de reconhecimento prévio por parte da AT do exercício da atividade invocada.”

<sup>18</sup> A este propósito, o ponto 5 da Circular n.º 4/2019 determina que “ Não obstante, deve o contribuinte estar munido dos elementos comprovativos do efetivo exercício dessa(s) atividade(s) e da correspondente obtenção de rendimentos, bem como dos demais pressupostos legais do direito que invoca em qualquer um dos anos, do período máximo de dez anos em que pode usufruir do estatuto de RNH, e proceder à respetiva apresentação sempre que tal seja solicitado pelos serviços da AT, nos termos previstos no artigo 128.º do CIRS.”

<sup>19</sup> A Circular n.º 4/2019 especifica os elementos necessários a efetuar a referida prova em relação às atividades constantes da Portaria n.º 12/2010, remetendo para uma nova circular os elementos de prova relativos à Portaria n.º 230/2019. Entendemos que estes elementos nunca foram consagrados e neste sentido, também para a atual portaria que consagra as AEVA, os elementos de prova a serem disponibilizados em caso de inspeção mantêm-se.

<sup>20</sup> SILVA, Sofia Brito (2021) *A ampliação das atividades de elevado valor acrescentado dos RNH (RNH) como fator de atração dos nómadas digitais*, em *Poderá a nossa fiscalidade atrair para Portugal os “nómadas digitais”?* | EY Portugal, consult. em 17/set/2023.

Para quem exerce uma AEVA, o regime dos RNH abrange, não só os benefícios concedidos pelo regime às categorias E, F, G e H, obtidos no estrangeiro, como também o direito a ser tributado à taxa especial de 20%, no âmbito das categorias A e B<sup>21</sup>.

Consequentemente, o facto de, atualmente, não haver qualquer validação prévia por parte da AT, relativamente à possibilidade da atividade exercida ser considerada de elevado valor acrescentado, cria uma enorme insegurança jurídica na esfera do sujeito passivo que visava alterar a sua residência para Portugal com o propósito de beneficiar do regime de um modo global.

Exemplificando, Anthony, cidadão Inglês, vem para Portugal com o intuito de beneficiar do regime de RNH e ser tributado à taxa fixa de 20% pelo exercício da sua atividade, que considera de elevado valor acrescentado, pela função enquanto *Assistente Informático*, na empresa *Informática Mais, LDA.*, que na sua opinião é enquadrável no código 2529.0 da Classificação Portuguesa das Profissões<sup>22</sup>, enquanto “*Outros especialistas em base de dados e redes*”, código este inserido aquando a submissão da sua Modelo 3 de IRS nos anos de 2019 e seguintes.

Após ter inscrito o referido código na Modelo 3 do IRS, o Anthony é inspecionado pela Autoridade Tributária três anos após a inscrição na Modelo 3 de IRS<sup>23</sup>, para apresentar prova quanto à elegibilidade da sua atividade enquanto AEVA. Com o propósito de provar o efetivo exercício das funções, apresenta o deferimento do regime de RNH, o contrato de trabalho, o seu *Curriculum Vitae* e um descritivo das funções exercidas e que considera ser apto a provar que a atividade que exerce está abrangida pelo código 2529.0 da Classificação Portuguesa das Profissões<sup>24</sup>.

A Autoridade Tributária, decide que o Anthony não está abrangido pelo código 2529.0, mas pelo código 2434.0, enquanto “*Especialista em vendas de tecnologias de informação e comunicação (TIC)*”, que não se classifica como atividade de elevado valor acrescentado.

---

<sup>21</sup> AMORIM, José Campos (2018) *Regime de tributação do RNH em Portugal*, em <http://hdl.handle.net/10400.22/11994>, consult. em 18/set/2023.

<sup>22</sup> Classificação Portuguesa das Profissões anexa à Deliberação n.º 967/2010 correspondente à 14ª Deliberação da Secção Permanente de Coordenação Estatística do Conselho Superior de Estatística (CSE) de 5 de Maio de 2010, publicada no *Diário da República*, 2ª série, n.º 106, de 1 de junho de 2010.

<sup>23</sup> Cfr. Artigo 45.º, n.º 1 da LGT.

<sup>24</sup> MARQUES, Vasco Carvalho, Nuno Paz (s.d), *Atividades de Elevado Valor Acrescentado e a Circular n.º 4/2019*, TRFA, s.l, s.n, pp. 4-6.

Da análise comparativa entre ambos os códigos, é possível compreender que, enquanto o primeiro apresenta funções mais técnicas de programação informática, o segundo apresenta funções de vendas, também relacionadas com componente técnica e de conhecimento do produto e modelos do negócio, necessariamente ligados à tecnologia.

Enquanto assistente informático, numa empresa de pequena dimensão, o Anthony exerce funções passíveis de serem enquadradas tanto no código 2529.0, como no 2434.0, mas também enquanto “*Analista de sistemas*”, previsto no 2511.0 e “*Especialista de redes informáticas*”, do 2523.0.

Conforme previsto no preâmbulo da Portaria n.º 230/2019, que alterou a anterior Portaria n.º 12/2010:

*Esta alteração [do modelo baseado em CAE<sup>25</sup> para CPP<sup>26</sup>] permite, por um lado, o esclarecimento mais imediato de dúvidas interpretativas relativamente ao âmbito e alcance de cada uma das atividades constantes da tabela, uma vez que para cada código de profissão é detalhado um descritivo de funções (...).*

O artigo 2.º, n.º 2 da Portaria n.º 230/2019 refere que “Todas as dúvidas interpretativas respeitantes ao âmbito e alcance das atividades constantes da presente tabela devem ser enquadradas nos códigos da Classificação Portuguesa das Profissões (...), bem como das respetivas notas explicativas vigentes”.

Compreende-se que a descrição dos códigos constantes na Classificação Portuguesa das Profissões, não é extensiva nem exaustiva e as referidas notas explicativas, que visavam a melhor compreensão sobre o âmbito e alcance das atividades constantes na Portaria n.º 230/2019, não foram consagradas.

Nesta hipótese, não seria censurável que o Anthony, homem médio, tivesse considerado que exercia uma atividade enquadrável como de elevado valor acrescentado para efeitos fiscais.

O não reconhecimento da atividade enquanto AEVA, pode levantar bastantes constrangimentos, não só a nível pessoal por parte do trabalhador, como por parte da empresa, colocando em causa as garantias do processo tributário, pois há a criação de

---

<sup>25</sup> Código de Atividade Económica.

<sup>26</sup> Classificação Portuguesa das Profissões.

uma legítima expectativa jurídica ao aproveitamento deste regime<sup>27</sup>. Neste caso, o colaborador fica obrigado ao pagamento retroativo da diferença entre os impostos que pagou e aqueles que devia, mesmo que considerasse, de boa fé, que haveria direito à aplicação da taxa especial fixa<sup>28</sup>.

## **4. As alterações ao Regime do RNH e as vicissitudes inerentes**

### **4.1.A antiga Portaria n.º 12/2010 e a atual Portaria n.º 230/2019**

Um dos benefícios introduzidos no artigo 72.º, n.º 6 (atual n.º 10) do CIRS e 81.º, n.º 4 (atual n.º 5), através do Decreto-Lei n.º 249/2009, foi a consagração da taxa especial de 20% a AEVA.

A Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro<sup>29</sup>, introduziu as atividades de carácter científico, artístico ou técnico, consideradas de elevado valor acrescentado para efeitos fiscais, posteriormente alterada<sup>30</sup> pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho<sup>31</sup>.

*Procede-se a uma revisão profunda da tabela de atividades constantes da referida portaria, por forma a alinhar as atividades que dela constam com o valor acrescentado para o mercado de trabalho nacional, devido a competências especializadas ou dificuldades de recrutamento<sup>32</sup>.*

O artigo 4.º da Portaria n.º 230/2019 prevê a produção de efeitos a partir do dia 1 de janeiro de 2020, sem prejuízo do disposto no artigo 5.º, relativo às disposições transitórias.

O artigo mencionado, consagra no seu n.º 1 que as alterações à tabela de Atividades de Elevado Valor Acrescentado não são aplicáveis a sujeitos passivos que, a 1 de Janeiro de 2020 já se encontrem inscritos como RNH, ainda que o regime se encontre suspenso<sup>33</sup> e

---

<sup>27</sup> “As garantias (no processo tributário) podem ser entendidas enquanto meios de salvaguarda da esfera jurídica dos obrigados tributários – que podem servir para, por um lado, impugnar a atuação administrativa e, por outro, para paralisar essa mesma atuação -, ou enquanto meios de salvaguarda do crédito tributário” cfr. BARBOSA, Andreia (2017), *A Prestação de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*, Coimbra, Edições Almedina S.A., 26.

<sup>28</sup> Artigo 40º da LGT.

<sup>29</sup> Publicado no *Diário da República* n.º 4/2010, Série I de 2010-01-07, p.40

<sup>30</sup> Nos termos do artigo 1.º da Portaria n.º 230/2019, a mesma “altera a Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, que aprovou a tabela de atividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º10 do artigo 72.º e no n.º 5 do artigo 81.º do CIRS.

<sup>31</sup> Publicado no *Diário da República* n.º 139/2019, Série I de 2019-07-23, pp. 20 - 22

<sup>32</sup> Redação dada através da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho.

<sup>33</sup> Cfr. Artigo 16.º, n.º 12 do CIRS.

a sujeitos passivos cujo pedido de inscrição se encontre pendente a 1 de janeiro de 2020, ou que solicitem essa inscrição até 31 de março de 2020, com efeitos a 2019<sup>34</sup>.

O n.º 2 do artigo 5.º determina que, aos sujeitos previstos no n.º anterior, seja igualmente aplicável a tabela de atividades de elevado valor acrescentado com as alterações introduzidas pela presente Portaria, enquanto não estiver esgotado o período de 10 anos de vigência do regime<sup>35</sup>.

Sendo certo que determinadas atividades consideradas de elevado valor acrescentado se mantiveram inalteradas, ainda que modificadas pela nomenclatura e pela classificação, anteriormente através de CAE, e atualmente através da CPP, é indiscutível que a Portaria n.º 230/2019 alterou profundamente as profissões consideradas de elevado valor acrescentado.

Através de uma interpretação literal ao n.º 2 do artigo 5.º da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, a nova tabela de atividades é aplicável tanto a RNH que obtenham o referido estatuto após o dia 1 de janeiro de 2020, como àqueles que o tenham obtido até este dia.

No entanto, através de uma interpretação lógica e sistemática, a referida interpretação não parece ser coerente com os demais aspetos do regime. Num sentido literal, o n.º 2 desconsideraria integralmente o n.º 1 e, se o legislador o desejasse, não teria previsto o n.º 1.

Ao abrigo do artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil, “Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.” Ademais, o n.º 1 do mesmo artigo prevê que, “A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo...”. Assim, devemos extrair dos preceitos legais analisados, o referido propósito e determinar a interpretação que corretamente exprime o pensamento do legislador.

A interpretação, que nos parece mais adequada a conjugar o n.º 1 e o n.º 2 do artigo 5.º, seria defender que quem exercesse uma AEVA ao abrigo da Portaria n.º 12/2010 e a continuasse a exercer no âmbito da Portaria n.º 230/2019, como é o caso de Médicos ou

---

<sup>34</sup> Cfr. artigo 16.º, n.º 10 do CIRS

<sup>35</sup> Cfr. Artigo 16.º, n.º 9 do CIRS

Programadores Informáticos, deveria atualizar a inscrição do código aplicável, da anterior Portaria para a atual, na Modelo 3 de IRS.

Em sentido oposto, quem beneficiasse do regime do RNH a 31 de dezembro de 2019 e exercesse uma AEVA ao abrigo da Portaria n.º 12/2010, no entanto, através da nova Portaria deixasse de estar abrangido, manteria a inscrição do código previsto da antiga portaria na Modelo 3 do IRS<sup>36</sup>.

Além de ser uma interpretação conforme as regras de aplicação da lei no tempo, é suportada materialmente pelo facto de, no preenchimento da Modelo 3 do IRS, haver possibilidade de inscrever alternativamente o código da antiga ou da nova Portaria<sup>37</sup>, demonstrando que, nas situações em que o regime que atribui a qualificação enquanto RNH é deferido até ao dia 31 de dezembro de 2019, há a possibilidade de aplicar alternativamente os códigos previstos na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro ou na Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho.

#### **4.2. As decisões incoerentes do CAAD relativamente à necessidade de registo no regime dos RNH**

Também a introdução de prazo de inscrição no regime dos RNH<sup>38</sup> e revogação da necessidade de pedido de inscrição na Direção-Geral dos Impostos, levou a decisões incoerentes e contraditórias nos Processos Arbitrais n.ºs 74/2018-T, de 29 de outubro e 777/2020-T, de 15 de dezembro.

Face a factos semelhantes, no Processo n.º 74/2018, o estatuto de RNH não foi reconhecido ao requerente, enquanto que no Processo n.º 777/2020, houve o reconhecimento deste regime. É relevante enfatizar que, entre a data sobre a qual ocorreu o facto que originou o primeiro processo a ser analisado, o CIRS previa a inscrição do regime de RNH no registo dos contribuintes, com formalidades acrescidas no ato de inscrição, enquanto que, no segundo, a inscrição no referido regime teria de ser efetuada até ao dia 31 de março do ano seguinte ao ano em que o sujeito passivo se tornou residente fiscal em Portugal, preceito legal atualmente vigente.

---

<sup>36</sup> A este propósito, vide AA.VV, (2022), *RNH – Regime Fiscal e Anexo L do IRS, s.l, s.n*, p. 11.

<sup>37</sup> Conforme Anexo 2 à dissertação.

<sup>38</sup> Redação da Lei n.º 20/2012, de 14 de maio.

#### 4.2.1. Processo n.º 74/2018-T

No Processo n.º 74/2018, o requerente invocou a ilegalidade das liquidações de IRS entre os anos de 2011 a 2014 porque, preenchia, em 2011 todas as condições para beneficiar do regime dos RNH, facto que ficou provado.

O requerente iniciou o exercício dos seus direitos com vista ao reconhecimento do referido regime na sua esfera jurídica, no dia 14 de setembro de 2012, através do requerimento do regime, exercício do direito de audição, pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação, recurso hierárquico e em última instância, a 27 de fevereiro de 2018 a apresentação de pedido de constituição de tribunal arbitral.

Não ficou provada a data do alegado primeiro pedido de inscrição como RNH, em 2011 e a data em que requereu às autoridades competentes, as emissões dos certificados de residência fiscal relativos aos cinco anos anteriores.

Nos termos do artigo 16.º, n.º 8, a inscrição como RNH deve ser solicitada no ato de inscrição como residente ou até dia 31 de março do ano seguinte. A presente redação do referido artigo foi introduzida pela lei n.º 20/2012, de 14 de maio<sup>39</sup>.

O n.º 2 do artigo 5.º desta lei prevê que o referido prazo não é aplicável aos sujeitos passivos que se tenham tornado residentes em Portugal até ao dia 31 de dezembro de 2011 e tenham solicitado até à entrada em vigor da lei, o regime de RNH.

Até ao momento, não era estabelecido qualquer prazo para a inscrição no regime, nem um procedimento específico, mas somente que a residência e a tributação efetiva fora de Portugal fosse comprovada por certificado de residência fiscal, conforme Circular n.º 2/2010<sup>40</sup>.

Nos termos do artigo 54.º da LGT e 102.º do CPA, o requerimento deve ser formulado por escrito. Adicionalmente, o reconhecimento dos benefícios fiscais, depende, regra

---

<sup>39</sup> Publicada no *Diário da República* n.º 93/2012, Série I de 2012-05-14, páginas 2481 – 2516. Representou a primeira alteração à Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (Orçamento do Estado para 2012), no âmbito da iniciativa para o reforço da estabilidade financeira

<sup>40</sup> Circular alterada pela Circular n.º 9/2012 e posteriormente pela Circular n.º 4/2019.

geral, da iniciativa dos interessados, mediante requerimento com esse fim, nos termos dos artigos 5.º, n.º 2 e 65.º do CPPT<sup>41</sup>.

Face à incapacidade do requerente provar o pedido de inscrição enquanto RNH antes do dia 15 de maio de 2012 e, considerando que, nos termos do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova recai sobre quem o invoque, o tribunal não considerou como provado o pedido de inscrição como residente não habitual.

#### **4.2.2. Processo n.º 777/2020-T**

O processo n.º 777/2020, tem por base pretensão idêntica à do processo supra analisado.

O requerente alega que o regime do RNH constitui um benefício automático, tendo o pedido de inscrição natureza meramente declarativa, motivo pelo qual, o facto de ter entregue o pedido para além do prazo previsto no 16.º, n.º 10 do CIRS, não obsta a beneficiar deste regime.

Ficou provado que o requerente reunia as condições necessárias a beneficiar do regime dos RNH relativamente ao ano de 2012, no entanto em 2013, o requerente submeteu a declaração Modelo 3 de IRS, sem incluir o anexo L. No início do ano de 2014, apercebeu-se que poderia beneficiar deste regime e submeteu a Declaração Modelo 3, com o anexo L, que foi recusada pelo sistema informático, por ausência de registo do requerente como RNH.

Do requerimento apresentado, rejeitado liminarmente e recurso interposto, indeferido, ambos com base em apresentação extemporânea, o requerente apresentou a ação administrativa especial. Na pendência desta ação, o requerente apresentou as declarações Modelo 3 de IRS relativas aos anos de 2016, 2017 e 2018 e respetivos anexos L como RNH.

A AT, por não reconhecer o estatuto, notificou os atos de liquidação adicional de IRS e juros compensatórios relativos a cada um dos anos apresentados. Das reclamações graciosas e recursos hierárquicos indeferidos, vem o requerente apresentar o presente processo arbitral.

---

<sup>41</sup> Ao abrigo do artigo 65.º, n.º 3 do CPPT, os pedidos devem ser apresentados até ao limite do prazo para a entrega da declaração a que respeita os benefícios fiscais. Assim, em 2011, estas regras gerais da LGT, CPPT e CPA são aplicáveis.

A principal questão a ser analisada e decidida consiste em saber se o contribuinte, apesar de não ter requerido o seu registo como RNH, nos termos do n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, terá direito a ser tributado ao abrigo do referido regime.

Como fundamento para o indeferimento, a AT sustenta que nenhuma ilegalidade afeta os atos de liquidação, uma vez que estes assentam no pressuposto de que o sujeito passivo não se encontrava, à data, registado como RNH.

O requerente sustenta que, o facto de não se encontrar registado não é impeditivo, pois os requisitos materiais estabelecidos na lei encontravam-se preenchidos. Neste sentido, releva aferir se o registo como RNH até ao dia 31 de março, constitui um requisito formal necessário para que o sujeito possa beneficiar do correspondente regime.

“O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos”<sup>42</sup>.

Esta tese é corroborada pelo n.º 6 do mesmo artigo que prevê que “consideram-se residentes não habituais em território Português(...)”.

A letra da lei não exige o registo e não permite a conclusão de que o registo, como RNH, é requisito para a aplicação do regime, mas apenas uma mera obrigação declarativa, não sendo constitutiva do direito.

A interpretação da lei fiscal não pode circunscrever-se ao teor literal, devendo respeitar os princípios da capacidade contributiva e da justiça material, decorrentes dos artigos 4º, n.º 1 e 5º, n.º 2 da LGT<sup>43</sup>.

Assim, a norma que disciplina a data limite de inscrição enquanto RNH deve entender-se como procedimental, de organização do sistema operacional de tributação, sendo que a norma não tem como subjacente quaisquer finalidades de evitar a fraude e evasão fiscal.

Tratando-se de obrigação declarativa e não constitutiva do direito, o atraso na entrega constitui uma contraordenação tributária prevista e punida nos termos do art 116.º do RGIT, punível com coima e não deverá ter como consequência o não enquadramento no regime do RNH<sup>44</sup>.

---

<sup>42</sup> Artigo 16º, n.º 7 do CIRS.

<sup>43</sup> A este propósito, vide VASQUES, Sérgio, (2019) “O Princípio da Capacidade Contributiva” em *Manual de Direito Fiscal*, Editora Almedina S.A., pp. 294 – 303.

<sup>44</sup> Vide artigo 116º do RGIT “Falta ou atraso de declarações”.

Deste modo, os atos de liquidação foram declarados ilegais por erro nos pressupostos de direito.

#### **4.3.A nossa análise sobre as decisões emitidas nos processos analisados**

Face a factos e pretensões semelhantes, é possível verificar decisões emitidas pelo tribunal arbitral em sentido dissonante, no que concerne aos processos analisados.

Relativamente ao Processo n.º 74/2018, devemos frisar que, o mesmo remete ao ano de 2011 e 2012, altura coincidente com a alteração da redação do artigo 16.º do CIRS. À data, apesar de não impor quaisquer limites temporais, a Circular 2/2010, de 6 de maio, previa que a referida inscrição teria de ser comprovada através de certificados de residência fiscal, imposição revogada pela Circular n.º 9/2012, de 3 de agosto<sup>45</sup>.

A redação do artigo 16.º do CIRS foi alterada pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, cujo artigo 5.º, n.º 2 prevê que o prazo de dia 31 de março,

*Não é aplicável aos sujeitos passivos que se tenham tornado residentes em território português até 31 de dezembro de 2011 e tenham solicitado, até à data de entrada em vigor da presente lei, a inscrição como residente não habitual nos termos da redação anterior àquela disposição, a qual não previa qualquer limite temporal para a apresentação deste pedido.*

Neste âmbito compreende-se a posição adotada neste primeiro processo, à luz da aplicação das leis no tempo, visto que todos os pedidos que ainda não tinham sido efetuados passaram a ter de ocorrer até ao dia 15 de maio de 2012, data que o requerente não cumpriu.

Esta análise exclusivamente efetuada à luz da aplicação das leis no tempo, determinou a impossibilidade de exercício do direito.

A análise com base no cumprimento dos requisitos de acesso ao regime, ocorreu no âmbito do processo n.º 777/2020. Neste caso, pelo facto da falta de inscrição no regime ter ocorrido após a entrada em vigor do artigo 16.º na redação dada pela da Lei n.º

---

<sup>45</sup> Nos termos do ponto 2 da Circular n.º 9/2012, Quando solicitem a inscrição como RNH, os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração em como não se verificaram os requisitos necessários para serem considerados residentes em território português, em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que pretendam que tenha início a tributação como RNH, nomeadamente por não preencherem nenhuma das condições previstas nos n.ºs 1, 2 ou 5 do artigo 16.º do CIRS ou por força da aplicação de convenção para evitar a dupla tributação.

10/2012, a questão a decidir já não seria reconduzível a questões de aplicação da lei no tempo, pois é certo que os factos ocorreram posteriormente à existência de prazo, o qual teria sido ultrapassado pelo requerente. A questão central reconduz-se à compreensão do efeito da inscrição como RNH e se esta deve consubstanciar um facto constitutivo do direito a ser tributado enquanto tal, ou, meramente um ato declarativo deste direito.

Concordamos com a posição adotada pelo Tribunal Arbitral, que defendeu que o pedido de inscrição é um ato declarativo do direito inerente. A letra da lei no n.º 6 e n.º 7 do artigo 16.º do CIRS é clara quando atribui a qualidade de RNH àqueles que cumprem os requisitos mencionados. Neste sentido e à luz da análise, a inscrição deve ser um ato formal da qualidade material subjacente e o prazo de dia 31 de março é um ónus, sob pena de incorrer no âmbito do artigo 116º do RGIT, punível com coima, mas não impeditivo do acesso em termos definitivos e irrevogáveis ao benefício fiscal subjacente.

Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional<sup>46</sup>, em relação à “tributação regra” e devem revelar uma finalidade extrafiscal, que tutele um interesse público constitucionalmente relevante de modo a legitimar a existência do benefício.<sup>47</sup> Os mesmos “não deverão ser atribuídos arbitrariamente e sem um controle rigoroso da despesa ou receita fiscal a atribuir (...)”<sup>48</sup>.

Para determinar a relevância do benefício fiscal, deve haver uma análise de custo de oportunidade, através da comparação entre a perda de receita com o grau de realização do interesse público, resultado da aplicação do Benefício Fiscal.<sup>49</sup>

Tendo em consideração esta breve nota aos objetivos dos Benefícios Fiscais, um regime concedido pelo prazo de 10 anos consecutivos, cujo benefício, resulta diretamente da lei e traz vantagens fiscais muito relevantes, não poderia ver a sua aplicabilidade banida pela falta de inscrição até ao prazo previsto.

Neste sentido, o ato de inscrição consubstancia um mero ato de formalização de um direito inerente à qualidade subjacente do sujeito enquanto RNH.

---

<sup>46</sup> Artigo 2.º do EBF.

<sup>47</sup> BORGES, Ricardo da Palma, Pedro Ribeiro de Sousa (2010), *O Novo Regime Fiscal dos RNH*, s.n.

<sup>48</sup> Vide TEIXEIRA, Glória (2021), “Os benefícios fiscais” em *Manual de Direito Fiscal*, 6.ª ed., Coimbra, Edições Almedina S.A., p. 272.

<sup>49</sup> (org.), F. G. (2019), *Os benefícios fiscais em Portugal*, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros; Autoridade Tributária e Aduaneira; Ministério das finanças, p. 21.

## **5. A necessidade do pedido de inscrição como RNH – efeito automático ou dependente de reconhecimento**

O Processo n.º 777/2020–T, bem como o Processo n.º 581/2022-T, decidiram que a inscrição no RNH configura o reconhecimento formal da qualidade material subjacente.

Mas pode-se questionar se este reconhecimento formal, deve ocorrer efetivamente, ou o mero facto de o sujeito cumprir as condições materiais de acesso é condição suficiente para que a tributação seja efetuada abrigo do RNH, de modo automático. Se o benefício é automático, não é necessário pedir. Se o benefício depende de reconhecimento e este não for requerido dentro do prazo previsto, deve ser impugnado<sup>50</sup>.

Defendemos a necessidade deste pedido, por forma a que o sujeito conheça a posição da AT. É certo que, quem cumpre os requisitos materiais de acesso ao regime dos RNH, tem direito a ser tributado enquanto tal, não obstante, um sujeito pode estar incorretamente registado como residente fiscal. Esta situação levaria a que, caso não existisse pedido e a qualidade fosse reconhecida automaticamente aquando a submissão da Modelo 3 de IRS, fosse emitido um erro central na referida declaração pelo facto de o sujeito passivo não cumprir formalmente, os requisitos para beneficiar do regime.

Consequentemente, o pedido deve ser efetuado, não só por questões de segurança jurídica, através da apreciação do pedido por parte da Autoridade Tributária, como por questões económicas, e de controlo da despesa fiscal por parte do Estado.

## **6. O regime dos RNH e a não cumulatividade com o regime dos Ex Residentes e do IRS Jovem**

A existência do pedido de inscrição como RNH, ainda que defensável, deve ser questionada.

---

<sup>50</sup> Nos termos do artigo 5.º, n.º 1 do CIRS.

Pelas manifestas vantagens que oferece, poderíamos assumir que todos aqueles que sejam residentes fiscais em Portugal e não o tenham sido nos cinco anos anteriores pretendem beneficiar do regime dos RNH<sup>51</sup>.

No entanto, através da análise da não cumulatividade deste regime com o regime dos Ex Residentes e do IRS Jovem, pretendemos transmitir a nossa posição de que deve existir inscrição no regime por questões de segurança jurídica<sup>52</sup>, no entanto, o gozo efetivo do benefício fiscal deve depender da vontade do sujeito abrangido.

## **6.1. Benefícios Fiscais dos regimes do Ex Residentes e do IRS Jovem**

### **6.1.1. O regime dos Ex Residentes**

Ao abrigo do artigo 12.º-A do CIRS, para ser elegível a beneficiar do regime dos ex residentes<sup>53</sup>, o sujeito deve ter sido residente em Portugal, deixado de o ser durante um período de três anos e regressado, cumprindo com os pressupostos previstos no artigo 16.º, de modo a ser novamente considerado residente fiscal em Portugal.

Enquanto que no regime dos ex residentes, independentemente da atividade exercida, a tributação às taxas progressivas é aplicável a 50% do rendimento proveniente de exercício de trabalho dependente ou independente, no âmbito do regime dos RNH, ou há a aplicação da taxa especial fixa de 20% pelo exercício de uma atividade de elevado valor acrescentado, ou, caso contrário, serão aplicáveis as taxas progressivas à totalidade do rendimentos de Categorias A ou B.

---

<sup>51</sup> AMORIM, José de Campos, (2017), *A vantagem comparativa do regime fiscal do RNH em Portugal*, A multidisciplinary e-Journal, pp. 4-5.

<sup>52</sup> A este propósito, vide VASQUES, Sérgio, (2019) “O Princípio da Segurança Jurídica”, em *Manual de Direito Fiscal*, Edições Almedina S.A., pp. 340-353.

<sup>53</sup> O regime fiscal aplicável a ex-residentes foi aditado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2019). O Ofício-circulado n.º 20243/2022, de 30/06 – Regime fiscal dos ex-residentes para os anos de 2021, 2022 e 2023 (Artigo 12-A do CIRS) e normas transitórias para o ano de 2021 prevê no seu ponto 1 que “O artigo 278.º da Lei do Orçamento de Estado para o ano de 2022 (Lei n.º 12/2022, de 27 de junho) introduziu alterações ao artigo 12.º-A do CIRS, no sentido de estender o regime fiscal aplicável a ex-residentes aos sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes em território português nos anos de 2021, 2022 e 2023 e que reúnam os demais pressupostos previstos naquele artigo do CIRS.”

Neste sentido, ainda que o regime do RNH seja mais completo e a duração do regime do ex residente seja mais curta, pode o último revelar-se mais favorável<sup>54</sup> a um sujeito que cumpra os requisitos para beneficiar de ambos.

Deve efetivamente haver uma escolha do benefício fiscal pretendido, uma vez que, o artigo 12.º-A, n.º 2 do CIRS, estatui que não há cumulatividade entre os regimes referidos.

### 6.1.2. O regime do IRS Jovem

Face à realidade atual de Portugal, enquanto país com uma população envelhecida e em que há uma procura de condições de vida superiores no estrangeiro, a LOE de 2020 introduziu benefício fiscal, cujo objetivo principal passava pela qualificação e integração dos jovens na vida adulta e mercado de trabalho, o incentivo à permanência em Portugal e a independência financeira<sup>55</sup>, num período também marcado pela Pandemia Covid-19<sup>56</sup>.

Introduzido pelo artigo 327º da LOE de 2020, foi aditado ao CIRS o artigo 2º-B, que na sua redação original previa que:

*Os rendimentos da categoria A, auferidos por sujeito passivo entre os 18 e os 26 anos que não seja considerado dependente, ficam parcialmente isentos de IRS, nos três primeiros anos de obtenção de rendimentos do trabalho após o ano da conclusão de ciclo de estudos igual ou superior ao nível 4 do Quadro Nacional de Qualificações, mediante opção na declaração de rendimentos a que se refere o artigo 57.º.*

Atualmente, é o artigo 12.º-B do CIRS<sup>57</sup> que define o âmbito de aplicação do regime do IRS Jovem, sendo que, face à redação dada pelo artigo 2.º-B, houve um alargamento do escopo temporal de aplicação deste benefício fiscal, que passou de 3 para 5 anos. As taxas de isenção aplicáveis em cada um dos anos em que vigora o regime foram também

---

<sup>54</sup> ALMEIDA, Patrícia, (2020), *Regime dos Ex Residentes: Oportunidades especiais*, O Jornal Económico. Consult. em 14 de Maio 2023.

<sup>55</sup> LEANDRO, Daniel (2023) IRS Jovem: Até quando posso beneficiar?, Doutor Finanças, [IRS Jovem: Até quando posso beneficiar? \(doutorfinancas.pt\)](https://doutorfinancas.pt) Consult em 13 Set 2023

<sup>56</sup> Com a Lei do OE para 2020 (v.g., Lei n.º 2/2020, de 31 de março), que entrou em vigor no dia 01 de abril de 2020, e em plena crise pandémica ocasionada pela doença de Covid-19, foi aditado ao CIRS o art.º 2.º-B, que regula o «IRS Jovem».

<sup>57</sup> O Orçamento do Estado para 2022, publicado pela Lei n.º 12/2022, de 27 de junho, revogou aquele artigo e aditou em sua substituição o artigo 12.º-B. (MARQUES P. , 2022)

alteradas em 2023<sup>58</sup> e prevê-se que estas isenções sejam majorados ao abrigo da PL OE 2024<sup>59</sup>.

O regime do IRS Jovem aplica-se não só a rendimentos de categoria A, como de categoria B e o limite de idade para usufruir do primeiro ano de aplicação do benefício é alargado para 30 anos, quando o sujeito passivo tenha concluído ciclo de estudos igual ou superior ao nível 8 do Quadro Nacional de Qualificações<sup>60</sup>, correspondente ao nível de doutoramento.

Devemos enfatizar que o regime vigora por um período de 5 anos, seguidos ou interpolados, no entanto, um sujeito passivo apenas poderá aproveitar do referido regime até aos 35 anos de idade, após o qual, deixa de poder beneficiar do regime.

Estritamente através da letra da lei, o benefício do IRS Jovem não comporta impossibilidade de cumulação com o regime do RNH.

### **6.1.3. Análise sobre a (não) cumulatividade com o regime dos RNH**

Tanto o regime dos ex residentes como o regime do IRS Jovem conferem benefícios fiscais, muito diferentes entre si e em relação ao regime dos RNH. Uma característica comum entre os três regimes é que, enquanto benefícios fiscais, conferem desvios positivos para os seus destinatários, face ao regime de “tributação regra”<sup>61</sup>.

Mas, há benefícios cuja previsão legal determina que não são cumulativos. Veja-se o exemplo do regime dos RNH com o regime dos ex residentes.

O artigo n.º 12º-A<sup>62</sup>, n.º 2 do CIRS impede expressamente a referida cumulatividade. Indiscutivelmente, a não cumulatividade é defensável, caso contrário criar-se-ia uma

---

<sup>58</sup> Segundo a LOE de 2023, no primeiro ano é aplicado um desconto de 50%, até ao limite de 6 005,00 euros, correspondente a 12,5 vezes o IAS<sup>58</sup>. No Segundo ano, 40% de desconto até ao limite de 10 vezes o IAS de 2023. No terceiro e quarto ano, desconta-se 30%, até ao limite de 7,5 vezes o IAS de 2023 e por último, no quinto ano aplica-se o desconto de 20%, até ao limite de 2402 euros, a este propósito, vide LEANDRO, Daniel (2023) IRS Jovem: Até quando posso beneficiar?, Doutor Finanças, [IRS Jovem: Até quando posso beneficiar? \(doutorfinancas.pt\)](https://www.doutorfinancas.pt) Consult. em 13 Set 2023

<sup>59</sup> PL 430/XXIII/2023, de 07/10/2023, que prevê total isenção de pagamento de IRS no primeiro ano de trabalho, tributação de 25% de IRS no segundo, no terceiro e quarto anos a taxa sobe para 50% e passará a ser de 75% no quinto ano de trabalho.

<sup>60</sup> Quadro Nacional de Qualificações nos termos da Portaria n.º 782/2009, de 23 de julho.

<sup>61</sup> (org.), F. G. (2019), *Os benefícios fiscais em Portugal*, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros; Autoridade Tributária e Aduaneira; Ministério das finanças, p. 19.

<sup>62</sup> Regime fiscal aplicável a ex residentes (Artigo aditado pela lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro)

injustiça tributária, no sentido em que o custo de oportunidade destes benefícios, para o Estado Português, seriam bastante superiores aos objetivos extrafiscais prosseguidos pela atribuição dos mesmos<sup>63</sup>.

Mas, enquanto que, em relação ao regime do Ex Residente, pelos benefícios inerentes ao mesmo e condições semelhantes de acesso, a cumulatividade não seria defensável, não podemos defender a mesma posição em relação ao regime do IRS Jovem.

Em relação ao regime do IRS Jovem, a AT, na publicação do folheto informativo do IRS Jovem, menciona a não cumulatividade do referido regime com o regime do RNH ou do Ex Residente<sup>64</sup>, no entanto a informação configura apenas uma posição da AT sem tem força legal e vinculativa<sup>65</sup>.

Consideramos que a posição da AT pode ser defensável se, efetivamente, existir um duplo benefício devido à cumulatividade do regime do RNH ou Ex Residentes com o regime do IRS Jovem. Não nos parece defensável ou justo que, um sujeito que no âmbito do regime do RNH, beneficie de isenção de tributação em rendimentos de capitais e mais valias provenientes do estrangeiro, mas que não exerça uma atividade de elevado valor acrescentado por trabalho dependente, seja beneficiado pela redução de tributação dos rendimentos da categoria A, por cumprir igualmente as condições para se inscrever no regime do IRS Jovem.

Ao permitir hipoteticamente a cumulatividade, estaríamos a admitir um tratamento diferenciado e desmedido, de duplo benefício fiscal e neste sentido, violador do princípio da igualdade Fiscal<sup>66</sup>.

No entanto, não defendemos que, o mero registo como RNH deva ser impeditivo do benefício fiscal do IRS Jovem em determinadas condições. A inscrição no regime dos RNH não é equivalente à obtenção efetiva de benefícios fiscais.

---

<sup>63</sup> (org.), F. G. (2019), *Os benefícios fiscais em Portugal*, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros; Autoridade Tributária e Aduaneira; Ministério das finanças, pp. 20-23.

<sup>64</sup> AA.VV, (2022), *IRS Jovem 2022, Autoridade Tributária e Aduaneira, s.l*, p. 2.

<sup>65</sup> A eficácia dos atos legislativos depende da sua publicação no Diário da República, nos termos dos artigos 1.º e 2.º da Lei n.º 74/98, de 11 de Novembro, publicado no *Diário da República* n.º 261/1998, Série I-A de 1998-11-11, páginas 6130 - 6134.

<sup>66</sup> Sobre a igualdade fiscal, vide NABAIS, José Casalta (2003) – “O princípio da igualdade fiscal” em *Direito Fiscal*. 2.ª ed., Coimbra, Edições Almedina S.A., pp. 148-156, “(...) princípio da igualdade entendido não no seu sentido formal, mas sim no seu sentido material (...) enquanto pautada pela capacidade contributiva (...)”.

Consideremos a situação da Charlotte, com 24 anos e nacionalidade Norueguesa, que vem para Portugal pela primeira vez, após terminar o mestrado, com proposta de primeiro emprego numa empresa de Design.

A Charlotte, inscreveu-se regularmente como RNH, pedido deferido pela AT<sup>67</sup>, por lhe terem transmitido informalmente que o regime era um dos regimes mais benéficos do mundo<sup>68</sup> e, sem mais informação, pensou que também seria benéfico para a sua situação pessoal.

No entanto, a Charlotte, é designer e apenas auferе rendimentos do trabalho dependente. Neste sentido, quando preenche a declaração Modelo 3 de IRS, não tem quaisquer benefícios fiscais ao ser tributada no âmbito do regime dos RNH, uma vez que, não exerce uma AEVA no âmbito do elenco previsto pela Portaria n.º 230/2019 e não auferе quaisquer rendimentos adicionais do estrangeiro, imputáveis a outras categorias e passíveis de isenção em Portugal.

Posteriormente à inscrição no referido regime, a Charlotte fica a conhecer a existência do regime do IRS Jovem e compreende que preenche todas as condições previstas para beneficiar do referido regime. Contrariamente ao que ocorre com o regime do RNH, o IRS Jovem confere-lhe uma dedução no âmbito dos rendimentos de trabalho dependente<sup>69</sup>.

Neste sentido, quando preenche a Modelo 3 de IRS, para o ano de 2023, opta pela tributação dos rendimentos da categoria A ao abrigo do benefício concedido pelo regime do IRS Jovem, ao invés de inserir o anexo L e optar pela tributação nos termos do regime do RNH.

O seu amigo de infância, Peter, também com 24 anos, licenciado em Informática, veio para Portugal exercer uma profissão de elevado valor acrescentado, no primeiro emprego após conclusão de ciclo de estudos, enquanto programador informático, que lhe conferia

---

<sup>67</sup>Vide secção de Apoio ao Contribuinte no website Portal das Finanças, em [info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/Pages/RNH\\_pedido.aspx#:~:text=No caso de ser deferido o pedido%2C será,de indeferimento do pedido de inscrição como RNH. Após ter apresentado o pedido de alteração de morada junto do SF, terá de aguardar pela respetiva decisão.No caso de ser deferido o pedido, será automaticamente inscrito como RNH. Se o pedido for indeferido, será notificado do projeto de decisão de indeferimento do pedido de inscrição como RNH.](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Pages/RNH_pedido.aspx#:~:text=No caso de ser deferido o pedido%2C será,de indeferimento do pedido de inscrição como RNH. Após ter apresentado o pedido de alteração de morada junto do SF, terá de aguardar pela respetiva decisão.No caso de ser deferido o pedido, será automaticamente inscrito como RNH. Se o pedido for indeferido, será notificado do projeto de decisão de indeferimento do pedido de inscrição como RNH.)

<sup>68</sup> AMORIM, José de Campos, (2017), *A vantagem comparativa do regime fiscal do RNH em Portugal*, A multidisciplinary e-Journal.

<sup>69</sup> LEANDRO, Daniel (2023) IRS Jovem: Até quando posso beneficiar?, Doutor Finanças, [IRS Jovem: Até quando posso beneficiar? \(doutorfinancas.pt\)](https://doutorfinancas.pt) Consult. em 13 de Abr. 2023

direito a um salário anual bruto de € 28 000,00, correspondentes a € 2 000,00 mensais acrescidos de subsídio de férias e de natal, correspondente a dois salários adicionais. Peter é casado e veio para Portugal com a sua mulher e uma filha de 1 ano. Tal como Charlotte, não auferia rendimentos adicionais e inscreveu-se no regime dos RNH, porque foi informado de que teria muitos benefícios. Ademais, com a aplicação da taxa especial de 20%, o Peter pensava estar salvaguardado pelo regime, por beneficiar de uma taxa especial reduzida aplicável a sujeitos passivos que exerçam uma AEVA.

Mas, mesmo preenchendo todas as condições para beneficiar globalmente do regime, para a sua situação específica, o regime em vigor não se revelaria benéfico.

A aplicação da taxa especial de 20% não considera quaisquer deduções à coleta, sobre os rendimentos auferidos no âmbito do regime do RNH<sup>70</sup>. Como tal, ainda que considere as deduções específicas, no seu caso, de € 4 104,00<sup>71</sup>, pois as contribuições para a segurança social foram inferiores a este valor<sup>72</sup>, o montante a ser tributado a 20% seria de € 23 896,00, cujo cálculo determinaria um montante a pagar em sede de IRS de € 4 779,20.

Por sua vez, caso fosse tributado às taxas progressivas, no regime de casado, com entrega conjunta e um dependente, o montante a pagar ao Estado seria de € 2 145,18, bastante mais benéfico em comparação com o anterior e ainda mais benéfico se lhe fosse aplicado o regime do IRS Jovem, cujo montante a liquidar seria, mantendo-se tudo o resto constante, de € 1 537,14.

Para surpresa dos amigos Charlotte e Peter, a AT emitiu um erro central<sup>73</sup>, referindo que, por beneficiarem do regime do RNH, não poderiam beneficiar do regime do IRS Jovem. Face à justificação do sucedido por parte dos sujeitos, a AT indica que, o mero facto de estarem inscritos no regime de RNH, obsta à aplicação do benefício do IRS

---

<sup>70</sup> No âmbito da Informação Vinculativa n.º 2928/2018, “tendo o contribuinte optado pela tributação autónoma dos rendimentos, às taxas especiais previstas no artº 72.º do Código do IRS (taxas proporcionais), por se encontrar inscrito no regime dos residentes não habituais, o imposto foi apurado nesses termos através da aplicação da taxa proporcional de 20% prevista no artº 72.º n.º 6 [atual n.º 10] do Código do IRS e não nos termos do artº 68.º, logo sem direito às deduções à coleta”

<sup>71</sup> Artigo 25º, n.º 1, alínea a) do CIRS.

<sup>72</sup> Artigo 25º, n.º 2 do CIRS.

<sup>73</sup> “Caso na validação a declaração fique em “erro central”, o contribuinte deve corrigir a declaração; Vide em [IRS | 2022 \(portaldasfinancas.gov.pt\)](https://portaldasfinancas.gov.pt).

Jovem<sup>74</sup>, mesmo cumprindo todos os critérios para poderem beneficiar do mesmo e não tendo introduzido o anexo L na entrega da Declaração de IRS, anexo próprio para RNH.

Consideramos, que o impedimento de beneficiar do regime do IRS Jovem pelo mero facto de existir a inscrição no regime dos RNH, quando o mesmo não confira um benefício fiscal, configura uma posição violadora dos direitos dos sujeitos que se encontrem nesta posição.

Os Benefícios Fiscais conferem desagravamentos fiscais com objetivos extrafiscais. O interesse público tutelado deve ter dignidade constitucional que torne legítima a aplicação do benefício.<sup>75</sup>

À luz deste conceito, o sujeito passivo que, teoricamente, preencheria os critérios para beneficiar de mais do que um benefício fiscal, fica duplamente sancionado, porque, ainda que o benefício dos RNH seja bastante completo e transversal a todas as categorias de rendimentos, pessoalmente, não lhe é conferida qualquer vantagem, no ano em análise, pelo facto de estar inscrito como RNH, ao contrário do que ocorre no regime do IRS Jovem.

Adicionalmente, o exercício do benefício fiscal materializa-se com a inclusão do anexo L na Modelo 3 de IRS. Na circunstância de o referido anexo L não ser incluído aquando a submissão da Declaração Modelo 3 de IRS, o sujeito passivo, não estará a aproveitar do RNH durante o ano fiscal respetivo.

Consequentemente, defendemos que, deve haver a inscrição no regime do RNH, no entanto o mesmo não deve ser impeditivo de optar por um outro benefício fiscal, mediante o não aproveitamento do regime do RNH. Neste sentido, o efetivo aproveitamento do regime deve depender da vontade de cada sujeito passivo, acautelando as situações acima descritas.

Devemos mencionar adicionalmente que, o caso da Charlotte e do Peter poderiam levantar algumas questões, porque o IRS Jovem tem duração de cinco anos, findo o qual, pretendem beneficiar do regime do RNH.

---

<sup>74</sup> Conforme folheto informativo IRS Jovem 2022, vide AA.VV, (2022), *IRS Jovem 2022, Autoridade Tributária e Aduaneira, s.l*, p. 2.

<sup>75</sup> (org.), F. G. (2019), *Os benefícios fiscais em Portugal*, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros; Autoridade Tributária e Aduaneira; Ministério das finanças, pp. 21-23.

Uma posição conservadora impediria o posterior acesso ao regime do RNH, com o fundamento de que os benefícios fiscais neste caso seriam sucessivos. Efetivamente, o sujeito que beneficiou do regime do IRS Jovem deixa de cumprir os pressupostos para beneficiar pelo primeiro ano do RNH, pois já não cumpre o prazo para pedido de inscrição no regime.

Em nossa perspetiva, esta situação não padece de vícios, uma vez que, não havendo um benefício cumulativo entre ambos os regimes, no âmbito de uma interpretação extensiva ao n.º 12 do artigo 16º do CIRS, um sujeito passivo poderá retomar o gozo do regime, para os anos remanescentes ao período contemplado de 10 anos, quando não tenha gozado do mesmo durante um ou mais períodos.

Assim, o sujeito já está a perder o benefício descrito, durante o tempo em que goza do regime do IRS Jovem, encurtando o âmbito temporal de vigência do RNH.

Consequentemente, tendo em conta que, no âmbito do regime do IRS Jovem não há a previsão de proibição de cumulatividade entre regimes, consideramos que esta cumulatividade é possível desde que não haja o aproveitamento de ambos os regimes no mesmo ano. Neste sentido, o contribuinte que vir a aplicabilidade do regime do IRS Jovem recusada por estar inscrito como RNH, deve aproveitar os meios de reação existentes, por forma a fazer valer o seu direito, nomeadamente, através da impugnação judicial da decisão da AT<sup>76</sup>.

Relativamente ao regime do ex residente, em nossa perspetiva, a solução não pode passar pela mesma lógica da supra analisada, por o artigo 12.º-A, n.º 2 do CIRS impedir expressamente a referida cumulatividade. Assim, consideramos que a mera inscrição no regime do RNH não deve impedir a inclusão na Modelo 3 do IRS da opção pelo benefício do regime do ex-residente, mas esta opção levaria a que o regime do RNH fosse desconsiderado e que não pudesse existir o posterior aproveitamento deste benefício fiscal.

## **7. A tributação dos rendimentos de categorias A e B âmbito do regime dos RNH**

---

<sup>76</sup> Vide Direitos dos Contribuintes em [Direitos do Contribuinte \(portaldasfinancas.gov.pt\)](http://portaldasfinancas.gov.pt).

Conforme foi até aqui adiantado, o regime dos RNH confere diversas vantagens tributárias em sede de IRS, a quem beneficie do mesmo. Numa ótica de análise sintética, iremos abordar os principais benefícios concedidos e mais extensivamente a CMOCDE e as Convenções de Dupla Tributação.

À luz do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 249/2009, que introduziu o n.º 6 [atual n.º 10] do artigo 72.º do CIRS:

*Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por RNH em território português, são tributados à taxa de 20 %.*

A referida taxa especial mantém-se inalterada<sup>77</sup>, desde a introdução do regime em 2009.

A tributação de rendimentos das categorias A e B que não sejam provenientes de exercício de AEVA é efetuada em conformidade com as taxas gerais progressivas, previstas nos artigos 68.º e 68.º-A do CIRS. As taxas gerais podem variar entre os 14,5% e os 48% e a taxa adicional de solidariedade, de 2,5% quando o rendimento coletável varie entre os € 80 000 e os € 250 000 e 5% quando exceda os € 250 000.

Relativamente ao rendimento sujeito à taxa especial de 20%, conforme previsto no artigo 72.º, n.º 10 do CIRS, o mesmo refere-se ao rendimento líquido, o que implica que os RNH tenham acesso às deduções específicas previstas para cada categoria, conforme o artigo 25.º para rendimentos de trabalho dependente e artigo 31.º, n.º 13 do CIRS para rendimentos de trabalho independente.

O regime do RNH não discrimina entre as atividades de valor acrescentado exercidas em Portugal ou no estrangeiro, apenas determina a aplicabilidade da taxa especial de 20% a AEVA, sendo certo que, no caso em que o rendimento seja proveniente do estrangeiro e haja um Acordo de Dupla Tributação que determine a competência para tributar ao país da fonte do rendimento, nos termos do artigo 81.º, n.º 4 do CIRS, para rendimentos de categoria A, estão cumpridas as condições para a aplicação de isenção de tributação do referido rendimento obtido no estrangeiro, em Portugal.

---

<sup>77</sup> As atividades compreendidas na portaria n.º 230/2019, de 23 de julho determinam a possibilidade de tributação dos rendimentos obtidos no exercício das funções enunciadas à taxa especial de 20% ao invés das taxas progressivas, previstas pelo artigo 68.º, n.º 1 do CIRS.

### **7.1.O método de isenção e as condições de aplicação às diversas categorias de rendimentos**

Relativamente às Convenções de Dupla Tributação, quando a tributação tem lugar no Estado da fonte, o Estado de residência tem obrigação de eliminar a dupla tributação<sup>78</sup>. Pode fazê-lo através de dois métodos, pelo método da isenção, em que os rendimentos tributáveis no estado da fonte ficam isentos no estado da residência<sup>79</sup>, ou pelo método da imputação ou do crédito de imposto, segundo o qual, os rendimentos tributáveis no Estado da fonte são igualmente tributáveis no Estado da residência, “mas o imposto cobrado pelo primeiro Estado é imputado no imposto do Estado da residência incidente sobre esses rendimentos ou fortuna”<sup>80</sup>.

Uma das grandes novidades, previstas pela primeira vez através do Decreto Lei n.º 249/2009 foi a introdução do método de isenção no artigo 81.º do CIRS, como forma de eliminação da dupla tributação internacional a RNH.

Para rendimentos de categoria A, a tributação no Estado da fonte em conformidade com convenção celebrada para evitar a dupla tributação ou, caso a mesma não exista, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º, n.º 1, não sejam de considerar obtidos em território português<sup>81</sup>.

Para rendimentos das categorias B, E, F e G, ao abrigo do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS, os mesmos serão isentos de tributação, caso possam ser tributados no outro Estado contratante, conforme CDT ou, no caso em que a mesma não exista, possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE e desde que não constem de lista aprovada por portaria, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis<sup>82</sup>,

---

<sup>78</sup> “A dupla tributação é vista como uma ameaça à eficiente afetação internacional de recursos e ao crescimento económico internacional”. Vide MACHADO, Jónatas E. M., Paulo Nogueira da Costa, “A dupla tributação internacional” em *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Edições Almedina S.A., p. 177.

<sup>79</sup> Podem, no entanto relevar para efeitos de determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos do contribuinte, cfr. MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro (1998), *As Convenções Sobre Dupla Tributação – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Direção Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, p.29.

<sup>80</sup> *Idem*.

<sup>81</sup> TEIXEIRA, Glória (2021), “Os residentes não habituais” em *Manual de Direito Fiscal*, 6.ª ed., Coimbra, Edições Almedina – Coimbra, p. 303.

<sup>82</sup> Portaria n.º 309-A/2020, de 31 de dezembro, que altera a Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, que aprova a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis.

e bem assim, desde que os rendimentos, pelo artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

## **8. A Convenção Modelo OCDE e as Convenções de Dupla Tributação**

O facto de a generalidade das convenções celebradas por Portugal obedecerem ao modelo de convenção da OCDE, justifica que se lhe faça referência<sup>83</sup>. A CMOCDE é baseada no princípio da residência, levando a que a tributação na fonte apenas seja permitida em situações excepcionais<sup>84</sup>.

Os Estados Membro da OCDE desde cedo reconheceram a necessidade de adotar um conjunto padrão de normas e princípios para determinar o enquadramento tributário. A CMOCDE, de forma estandardizada, procurou resolver as situações mais comuns que dão lugar a dupla tributação internacional<sup>85</sup>.

O ano de 1994, ano da assinatura da CDT com os Estados Unidos da América (EUA), representou um marco no que concerne ao crescimento da introdução destes acordos que visam evitar a dupla tributação<sup>86</sup>. Até então, “Portugal possuía pouco mais de uma dúzia de Convenções de Dupla Tributação, na maioria dos casos em resultado da integração na EFTA<sup>87</sup>”.

À data de hoje, mais de 70 Convenções de Dupla Tributação foram assinadas<sup>88</sup> e as mesmas passaram crescentemente a adotar soluções de repartição de competências tributárias assumidamente mais conformes com aquelas propostas pela CMOCDE<sup>89</sup>.

---

<sup>83</sup> XAVIER, Alberto (1993), *Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais*, Coimbra, Edições Almedina S.A., p. 98.

<sup>84</sup> TEIXEIRA, Glória (2021), “As convenções sobre dupla tributação” em *Manual de Direito Fiscal*, 6.ª ed., Coimbra, Edições Almedina S.A., pp. 298 - 302.

<sup>85</sup> (Coord.) CATARINO, João Ricardo, Paula Rosado Pereira (2023), “A relevância dos trabalhos da OCDE” em *Fiscalidade Internacional, Questões Habituais*, Coimbra, Edições Almedina S.A., p. 209.

<sup>86</sup> COURINHA, (2015), *Estudos de Direito Internacional Fiscal*, Lisboa, Edição AAFDL, p.7.

<sup>87</sup> *Idem*.

<sup>88</sup> Nota - N.º de CDT's: 79, das quais 78 estão em vigor e 1 está assinada e aguarda entrada em vigor. [Convenções e Quadro Resumo das Convenções \(portaldasfinancas.gov.pt\)](https://portaldasfinancas.gov.pt)

<sup>89</sup> Vide. FERNANDES, José Almeida (2008), *The History of Double Tax Conventions – National Report: Portugal*, inédito, pp. 2-6.

Efetivamente, enquanto instrumentos de Direito Internacional Público, as CDT posicionam-se num grau hierarquicamente superior face às leis internas, uma vez que este grau é reconhecido aos Tratados Internacionais.

*No ordenamento português, as Convenções de Dupla Tributação configuram, em razão da matéria, Tratados Solenes, o que justifica o elaborado processo de vinculação a que estão sujeitas, com intervenção do órgão representativo, a Assembleia da República (“resolução de aprovação”), bem como do Presidente da República (“ratificação”)*<sup>90</sup>

Consequentemente, o poder tributário soberano, que cabe exclusivamente ao órgão de soberania de cada Estado com competência primária<sup>91</sup> acorda limitar o seu poder tributário, por forma a resolver o conflito positivo de tributação<sup>92</sup>, através da atribuição de normas cujo objeto consiste em atribuir competência exclusiva para tributar apenas a um dos Estados em presença<sup>93</sup>. “As convenções sobre dupla tributação internacional visam eliminar ou atenuar situações de dupla tributação: jurídica ou económica”<sup>94</sup>.

A impossibilidade de análise de cada CDT, leva-nos a focar a presente análise na CMOCDE, que, além de ter como objetivo a eliminação da dupla tributação, destina-se também ao combate da evasão fiscal, à troca de informações, ao auxílio na cobrança de impostos, bem como à prevenção da dupla não tributação<sup>95</sup>.

### **8.1.O modo de tributação de dividendos, juros e mais valias segundo a CMOCDE**

Os artigos 10º, 11º e 13º da CMOCDE tratam das regras previstas para a tributação de dividendos, juros e mais valias, respetivamente.

Regra geral, os dividendos pagos a um sujeito passivo residente noutro Estado que não o da fonte dos rendimentos, são sujeitos a tributação neste outro Estado<sup>96</sup>.

---

<sup>90</sup> COURINHA, (2015), *Estudos de Direito Internacional Fiscal*, Lisboa, Edição AAFDL, p.9.

<sup>91</sup> NABAIS, José Casalta (2008), *Estudos de Direito Fiscal - Por um Estado Fiscal Suportável*, Vol. II, Coimbra, Edições Almedina, S.A., p. 15.

<sup>92</sup> MANSO, Maria Manuela Gonçalves (2021) - *A aplicação das Convenções de Dupla Tributação aos impostos de saída*, p. 27, Tese de mestrado em Direito. Porto, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

<sup>93</sup> XAVIER, Alberto (1993), *Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais*, Coimbra, Edições Almedina S.A., pp.503-505.

<sup>94</sup> Vide TEIXEIRA, Glória (2021), “As Convenções de Dupla Tributação” em *Manual de Direito Fiscal*, 6.ª ed., Coimbra, Edições Almedina S.A., p. 298.

<sup>95</sup> *Idem*.

<sup>96</sup> Artigo 10.º/1 CMOCDE

Podem igualmente ser tributados no Estado da fonte, com limites de 5% do montante bruto dos dividendos, quando sejam pagos a sociedade que detenha diretamente pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos e 15% do montante bruto dos dividendos, nas demais situações.

Relativamente aos juros, as regras previstas no artigo 11.º são semelhantes às previstas relativamente à tributação de dividendos, mas neste caso o rendimento provém de juros ao invés de dividendos<sup>97</sup>.

O artigo 13.º da CMOCDE trata da tributação de mais valias. Relativamente aos bens imobiliários, os ganhos auferidos por um residente de um Estado contratante, provenientes da alienação de bens imobiliários noutra Estado contratante podem ser tributados neste outro Estado<sup>98</sup>.

Quanto aos bens mobiliários, consideremos o estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tem noutra Estado contratante. Os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte do ativo deste estabelecimento estável, ou da alienação desse estabelecimento estável, presente no outro Estado contratante, podem ser tributados neste outro Estado<sup>99</sup>.

A tributação de navios, aeronaves, barcos ou bens mobiliários afetos à exploração destes bens, só podem ser tributados no Estado contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa<sup>100</sup>.

O n.º 5 determina que “Os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens diferentes dos mencionados nos n.ºs 1, 2 e 3 só podem ser tributados no Estado contratante de que o alienante é residente.

## **8.2. Portugal, paraíso fiscal para RNH nacionais dos Estados Unidos da América**

---

<sup>97</sup> A este respeito, vide artigo 10.º n.º3 e 11.º, n.º 3 da CMOCDE que especifica o termo dividendos e juros, respetivamente, para efeitos de aplicação das normas invocadas.

<sup>98</sup> Artigo 13.º, n.º 1 CMOCDE.

<sup>99</sup> Artigo 13.º, n.º 2 CMOCDE.

<sup>100</sup> Artigo 13.º, n.º 3 CMOCDE.

A convenção celebrada entre Portugal e os Estados Unidos da América<sup>101</sup>, no que concerne às regras previstas e soluções consagradas, segue a linha de estrutura e conteúdo da CMOCDE.

A este propósito, determina o artigo 14º, n.º 6, que “Os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens diferentes dos mencionados nos n.ºs 1 a 5 só podem ser tributados no Estado Contratante de que o alienante é residente.”

Os números supra referidos abrangem bens imobiliários, mobiliários, navios e royalties, devendo estes últimos ser tributados de acordo com o artigo 13.º da mesma convenção.

Assim, as restantes mais valias, como ocorre com as Unidades de Participação são tributadas de acordo com a regra prevista no n.º 6 deste artigo, que atribui competência exclusiva para tributação ao Estado Contratante de que o alienante é residente.

Mas, se até esta questão, não há dúvidas e nos termos do artigo 81º, n.º 5 do CIRS, não estão satisfeitas as condições para aplicação do método de isenção quando se trate de uma mais valia não consagrada nos n.ºs 1 a 5 do artigo 14º da convenção, levando a que estes rendimentos provenientes de mais valias sejam tributados no estado de residência do alienante, as mesmas surgem com a análise do Protocolo Anexo à convenção quando o Estado de residência é Portugal. A este propósito, surge o Processo n.º 648/2020 – T<sup>102</sup>.

### **8.2.1. Análise do Processo n.º 684/2020 - O paraíso fiscal para RNH, nacionais dos Estados Unidos**

O processo em análise introduz à luz da CDT celebrada entre Portugal e os EUA uma questão com bastante interesse prático.

O Requerente no processo peticiona a anulação da liquidação de IRS referente ao ano de 2019 e pede a condenação da AT à restituição do respetivo valor, acrescido de juros indemnizatórios.

Conforme supra referido, o n.º 5 do artigo 81.º do CIRS determina a isenção de IRS a rendimentos que podiam ser ou foram tributados no outro Estado contratante à luz da CDT ou CMOCDE.

---

<sup>101</sup> Publicado no *Diário da República*, n.º 236/1995, Série I-A de 1995-10-12.

<sup>102</sup> Data da decisão 28 de março de 2022 com valor do pedido de EUR 118.195,66.

Por, neste caso tratar-se da aplicação da CDT celebrada entre Portugal e os EUA, o artigo 81.º, n.º 5 remete ao artigo 14.º, n.º 6 da convenção, visto que os ativos financeiros eram Unidades de Participação, que não integram nenhum dos ativos previstos nos números anteriores.

Consequentemente, a convenção determina que o Estado com competência para tributar os rendimentos é exclusivamente o Estado de residência, Portugal.

Defende a AT que, uma vez que Portugal tem competência exclusiva para tributar os referidos rendimentos, não há lugar à aplicação da isenção prevista no artigo 81.º, n.º 5 do CIRS.

Este método é apenas aplicável se os rendimentos puderem ser tributados no outro estado contratante, solução compreensível, uma vez que o regime dos RNH não constitui um regime de desoneração total destes rendimentos.

A ser assim, não está satisfeita a condição para aplicação do método de isenção, constante no artigo 81.º, n.º 5 do CIRS, pois desaparece a possibilidade de ocorrência de dupla tributação que a norma visa acautelar, visto que estes rendimentos apenas podem ser tributados no estado de residência.

Contudo, relativamente aos EUA, o Protocolo que faz parte da convenção ressalva, nos termos do artigo 1º, alínea b) do Protocolo anexo à Convenção, a faculdade de este Estado tributar os seus nacionais<sup>103</sup>, como se a convenção não tivesse entrado em vigor. Esta tributação ocorre através da tributação universal dos rendimentos, de acordo com o seu direito interno, usualmente designada por “*saving clause*”<sup>104</sup>.

Assim, defende o Requerente que, em relação aos rendimentos de categoria G, deve haver uma remissão ao artigo 81.º, n.º 5, alínea b) do CIRS, pois estes rendimentos são, de acordo com a Convenção cujo protocolo é parte integrante, tributáveis no Estado de residência e em simultâneo, no Estado de nacionalidade.

A requerida considera, por seu turno que, a reserva formulada pelos EUA à Convenção, deve ser interpretada em conjunto com o artigo 25º, n.º 2 da mesma convenção e não

---

<sup>103</sup> “A determinação da nacionalidade das pessoas singulares deve fazer-se à luz da lei do Estado cuja nacionalidade se invoca”, cfr. XAVIER, Alberto (1993), *Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais*, Coimbra, Edições Almedina S.A., p. 228.

<sup>104</sup> CASTRO, Francisca Osório de (2023), *The Non-Habitual Resident regime: an American oasis?* In World Tax, in [The Non-Habitual Resident regime: an American oasis? | International Tax Review](#)

conflitua com a atribuição ao Estado de Residência de competência para tributar, nos termos do artigo 14º, n.º 2 desta convenção, nem com a pretensão de tributação ilimitada reservada aos EUA. Neste sentido, considera a AT que está prejudicada a aplicação do artigo 81º, n.º 5, alínea a) do CIRS.

Adicionalmente, a referida CDT não é aplicável aos ganhos de fonte francesa. Nos termos da convenção celebrada entre Portugal e França, o artigo 14º, n.º 3, dispõe que as mais valias mobiliárias só podem ser tributadas no estado da residência, pelo que não estão reunidos os pressupostos de aplicação método de isenção.

Mas, esta interpretação feita pela AT é incompatível com a função negativa das convenções para eliminar a dupla tributação, corolário do princípio da legalidade e tipicidade dos impostos.

A delimitação dos poderes de tributar dos Estados e a atribuição deste mesmo poder ao Estado de Residência, Portugal, não impõe o exercício do poder tributário. A tributação não se satisfaz com a existência de uma norma convencional atributiva de poderes tributários, exigindo uma norma de direito interno que a imponha.

Não sendo os poderes para tributar exclusivos de Portugal, como se extrai do artigo 14º, n.º 6 da Convenção, em conjugação com o artigo 1º, n.º 1, alínea b) do Protocolo, sendo os mesmos poderes concorrentes com as normas internas dos EUA, resulta preenchida a condição da norma que prevê o método de isenção. Acresce o facto de este poder de tributação ter sido efetivo e não meramente hipotético.

Diferente e menos direta é a solução das mais valias de fonte francesa, pois os critérios de conexão, país de residência e país de fonte dos rendimentos, não convocam a convenção celebrada entre Portugal e os EUA.

A Convenção celebrada com França segue a regra do modelo de convenção da OCDE e a competência é do Estado de Residência, não havendo lugar ao cumprimento da condição que determina a aplicação do método de isenção.

No entanto, ao abrigo do critério da nacionalidade, há concorrência normativa simultânea entre os três critérios de conexão distintos, que conduziu à tributação efetiva nos EUA. Neste sentido, o pressuposto de que os rendimentos “possam ser tributados no outro Estado contratante”, revisto no artigo 81º, n.º 5, alínea a), abrange tanto França,

como os EUA, visto que é o Estado de nacionalidade do requerente e vigora a convenção que determina igualmente que um critério de conexão relevante é a nacionalidade.

## **9. As proposta de Orçamento de Estado em 2024 e as alterações ao RNH**

A Proposta de Lei de Orçamento de Estado (PL OE), para 2024, prevê a revogação do regime do RNH, enquanto medida que além de pretender defender a justiça fiscal, serve para tentar controlar os valores elevados da habitação em Portugal<sup>105</sup>.

Não obstante, as disposições transitórias garantem a aplicação do regime nos termos atualmente previstos, aos sujeitos passivos que, à data da entrada em vigor da Lei do OE de 2024, já se encontrem inscritos como RNH, bem como aos sujeitos passivos que, a 31 de dezembro de 2023, reúnam as condições para a inscrição como RNH ou que sejam titulares de visto de residência válido até essa data.

A PL OE 2024, prevê a introdução de um novo regime fiscal no artigo 58.º-A do EBF, o incentivo fiscal à investigação científica e inovação, que parece configurar a substituição do RNH, cujos requisitos de acesso e prazo de duração se mantêm, no entanto o âmbito de aplicação é consideravelmente mais reduzido.

O mesmo confere o direito à tributação à taxa especial de 20% sobre os rendimentos líquidos das categorias A e B, no âmbito de carreiras de docentes do ensino superior e de investigação científica, postos de trabalho qualificados no âmbito dos benefícios contratuais ao investimento produtivo<sup>106</sup> e postos de trabalho de I&D de sujeitos com habilitações mínimas do nível 8 do Quadro Nacional de Qualificações<sup>107</sup>, com custos elegíveis para efeitos do sistema de incentivos fiscais em inovação e desenvolvimento empresarial.

---

<sup>105</sup> Em entrevista à TVI, o Primeiro Ministro, António Costa referiu que “manter essa medida para o futuro é prolongar uma medida de injustiça fiscal que não se justifica, além de ser uma forma enviesada de continuarmos a inflacionar o mercado da habitação”. No entanto, fonte do setor imobiliário diz que o regime, por si só, “não contribui para a especulação imobiliária, dada a sua insignificância no conjunto do mercado, visto praticamente só incidir nas zonas urbanas de Lisboa e do Porto” e que ajudou a “dinamizar” o negócio que “durante o tempo da troika esteve perto de estagnação”. Vide SANTOS, Ana Sofia, Vítor Andrade (2023), *A morte anunciada do residente não habitual*, em *Jornal Expresso*, p. 5.

<sup>106</sup> Nos termos do capítulo II do CFI.

<sup>107</sup> Correspondente ao nível de doutoramento.

O referido benefício, confere adicionalmente a possibilidade de isenção sobre os rendimentos das categorias A, B, E, F e G provenientes do estrangeiro, exceto se obtidos em paraísos fiscais, caso em que ficam sujeitos a tributação à taxa agravada de 35%.

A inscrição deve ser efetuada junto da Fundação para a Ciência e Tecnologia, I.P., da Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal, E.P.E., e da Agência Nacional de Inovação, S.A., respetivamente, bem como a comunicação à AT.

Não é conferido direito a beneficiar do presente incentivo fiscal aos sujeitos passivos que tenham beneficiado do regime dos RNH ou que tenham optado pela aplicação do regime dos Ex-residentes. O presente benefício determina a sua utilização uma única vez por parte do mesmo sujeito passivo, preceito este que não está previsto no RNH.

Relativamente ao atual regime dos RNH, entre 2014 e 2022<sup>108</sup>, a despesa fiscal foi de 5.127 Milhões de Euros.

Os dados referidos, ainda que ligados a despesa fiscal constantemente crescente para o Estado<sup>109</sup>, demonstram o sucesso que o regime tem tido na ordem jurídica Portuguesa.

Há uma correlação entre a maior despesa fiscal nos RNH com a maior receita fiscal para o Estado<sup>110</sup>, pois os contribuintes abrangidos pelo regime, mesmo que possam beneficiar de certas isenções, bem como ver a aplicação de taxas especiais reduzidas ao seu rendimento, estas taxas reduzidas consubstanciam receita fiscal para o Estado, que, se não fosse pela atratividade do regime, não conseguiria captar. Adicionalmente, os indivíduos inscritos como RNH, que não beneficiam das taxas reduzidas são tributados às taxas gerais e progressivas pelos rendimentos de categorias A e B.

---

<sup>108</sup> Anos que prevêm a despesa fiscal gerada, no âmbito dos pareceres do Tribunal de Contas à Conta Geral do Estado entre 2014 e 2022, disponíveis em [Pareceres sobre a Conta Geral do Estado \(tcontas.pt\)](#)

<sup>109</sup> A DF deste benefício tem aumentado significativamente desde 2017: em 2017 aumentou 257 M€ (145,8%), em 2018, 115 M€ (26,6%), em 2019, 72 M€ (13,1%), em 2020, de 273 M€ (44,0%) e em 2021 teve um incremento de 67 M€ (7,5%).

<sup>110</sup> “O nosso sistema fiscal conhece diversos regimes ou disposições legais de beneficiação fiscal dirigida ao investimento (...) o regime fiscal dos residentes não habituais”, cfr. NABAIS, José Casalta (2015), *Estudos de Direito Fiscal - Por um Estado Fiscal Suportável*, Vol. IV, Coimbra, Edições Almedina, S.A., pp. 46-47.

“Independentemente da sua capacidade (do Estado) para captar investimento e contribuintes não residentes, importará, pelo menos, assegurar que o sistema fiscal não constitui um fator que contribua para o seu afugentamento<sup>111</sup>”.

Isto leva à conclusão de que, Portugal passará a ser menos atrativo fiscalmente a potenciais imigrantes a partir de 2024, especialmente numa ótica de comparação com os países com regimes semelhantes, como Espanha, Irlanda, Reino Unido, Áustria, Itália, Grécia, Malta, Suíça e Chipre, que, sem um concorrente adicional, aumentarão a atratividade comparativa à captação de novos expatriados.

## 10. Conclusão

O regime do RNH teve sucesso com o seu principal objetivo, atrair pessoas qualificadas para Portugal, no entanto há problemas de justiça fiscal que não foram bem acautelados.

Através da nossa análise, pretendemos demonstrar que, a evolução das disposições legais associadas ao regime, no sentido de simplificar o acesso ao mesmo, levam a questionar a segurança jurídica que traz aos seus beneficiários.

A alteração do método de inscrição, que deixou de ser efetuado junto da Direção Geral dos Impostos e passou a ser efetuada eletronicamente, até ao dia 31 de março do ano seguinte ao início da residência, determinou decisões contraditórias nos processos arbitrais n.ºs 74/2018 e 777/2020. Face a factos e pretensões semelhantes, de extrogenação do prazo de inscrição, no primeiro caso, cujo início ocorreu à luz da anterior redação do artigo 16.º, não houve o reconhecimento da qualidade de RNH ao requerente no processo, enquanto que, no segundo, à luz da redação vigente, esta qualidade foi reconhecida.

A simplificação do método de inscrição, leva a questionar a necessidade de existência de pedido, ou se este deve ser reconhecido automaticamente a quem cumpre os requisitos de acesso. Defendemos a manutenção do pedido por uma questão de segurança jurídica<sup>112</sup>

---

<sup>111</sup> SILVA, Hugo Flores (2021), *Sistema Fiscal Português: Is There Such a Thing?*, Pressupostos Jurídico-Dogmáticos para a identificação de um conjunto coerente de impostos, Lisboa, AAFDL Editora, pp. 484-485.

<sup>112</sup> O Princípio da segurança jurídica é uma garantia de estabilidade, previsibilidade e calculabilidade, aponta para a regularidade de toda a atuação estadual e para a tutela das expectativas. Vide MACHADO, Jónatas E. M., Paulo Nogueira da Costa (2016) Princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança em Manual de Direito Fiscal, Perspetiva Multinível, Coimbra, Edições Almedina, S.A., p. 80.

dos contribuintes e da AT, bem como, enquanto medida de controlo da despesa fiscal do Estado.

Tema divergente é compreender se o pedido de RNH deve limitar o contribuinte exclusivamente a este benefício fiscal. Introduzimos dois benefícios fiscais distintos, com o propósito de defender que o regime do RNH deve ser concedido mediante pedido, mas não deve ser impeditivo de permitir a inscrição noutros regimes. O regime do Ex Residente, que prevê expressamente a impossibilidade de cumular com o RNH e o IRS Jovem, que não prevê legalmente a impossibilidade de cumulação, ainda que seja a posição adotada pela AT. Pretendemos demonstrar que, nem sempre o RNH é o regime mais benéfico aos contribuintes que hipoteticamente teriam direito a beneficiar de ambos e que, o mero ato de inscrição no RNH, não deve ser impeditivo a poder aproveitar de um dos outros regimes, desde que não haja um duplo benefício fiscal.

Relativamente à potencial aplicação da taxa reduzida de 20% às AEVA, através de alterações procedimentais, deixou de haver uma análise *a priori* da possibilidade de o contribuinte exercer uma AEVA, e conseqüentemente quem vem para Portugal com a expectativa de ser tributado a 20% pelos rendimentos de trabalho dependente e independente, poderá ver esta expectativa, criada de boa fé, violada. Em inspeção exercida posteriormente, a AT pode determinar que o sujeito não tem direito a beneficiar da taxa especial reduzida, levando a consequências bastante gravosas, não só para o contribuinte, que terá de devolver a diferença entre o valor apurado à taxa de 20% com o que seria devido às taxas progressivas, como para a empresa, no caso em que o trabalhador seja equalizado ou quando o contrato seja celebrado no pressuposto da aplicação desta taxa especial reduzida.

Também a Portaria n.º 12/2010 que determina as AEVA foi revogada e passou a vigorar na ordem jurídica portuguesa a Portaria n.º 230/2019, cujas disposições transitórias levaram a questionar a manutenção da aplicação da anterior Portaria aos contribuintes já inscritos como RNH, posição esta por nós defendida, tendo por base a estrutura da Modelo 3 de IRS, que permite a opção entre a aplicabilidade dos códigos da antiga Portaria ou, alternativamente, da nova.

Foi introduzido o método de isenção dos rendimentos das diversas categorias no âmbito do RNH, conectado com as CDT e CMOCDE. A este propósito, enfatizamos a CDT celebrada entre Portugal e os Estados Unidos da América, cujo Protocolo anexo à

Convenção determina a possibilidade dos EUA tributarem os seus nacionais como se a Convenção não tivesse entrado em vigor, determinado a aplicabilidade do artigo 81º do CIRS e levando a que Portugal seja um verdadeiro paraíso fiscal para RNH, nacionais dos EUA.

Terminamos a nossa análise, através de uma breve referência à nova proposta de Orçamento de Estado para 2024 e à revogação do regime dos RNH. Portugal passará a ser um país menos atrativo a estrangeiros, que, face à existência de regimes semelhantes em outros países, deixarão de escolher Portugal enquanto país de residência.

## 11. Bibliografia

- (Org.) João Ricardo Catarino, P. R. (2023). *Fiscalidade Internacional, Questões Habituais*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- (Org.), F. G. (2019). *Os Benefícios Fiscais em Portugal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros; Autoridade tributária e Aduaneira; Ministério das Finanças.
- AA.VV. (2022). *IRS Jovem 2022*. Autoridade Tributária e Aduaneira.
- Aduaneira, A. T. (28 de 11 de 2018). *Ficha Doutrinária*. Obtido de Direito às deduções à coleta – Regime do residente não habitual/Processo 2928/2018:  
[https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/29\\_PIV\\_14403.pdf#:~:text=Assim%20tendo%20o%20contribuinte%20optado%20pela%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20aut%C3%B3noma,68.o%20logo%20sem%20direito%20%C3%A0s%20dedu%C3%A7%C3%B5es%20%C3%A0%20coleta.](https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/29_PIV_14403.pdf#:~:text=Assim%20tendo%20o%20contribuinte%20optado%20pela%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20aut%C3%B3noma,68.o%20logo%20sem%20direito%20%C3%A0s%20dedu%C3%A7%C3%B5es%20%C3%A0%20coleta.)
- Aduaneira, A. T. (Junho de 2022). *IRS Jovem 2022*. Obtido de [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/Folhetos\\_informativos/Documents/Folheto\\_IRS\\_jovem\\_2022.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Folhetos_informativos/Documents/Folheto_IRS_jovem_2022.pdf)
- Aduaneira, A. T. (s.d). *Portal das Finanças*. Obtido de Direitos dos Contribuintes:  
[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/direitos\\_dos\\_contribuintes/Paginas/default.aspx#:~:text=Se%20considera%20que%20os%20seus%20direitos%20foram%20lesados%2C,reclama%C3%A7%C3%A3o%20graciosa%20...%20Mecanismos%20Judiciais%20designadamente%3A%20](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/direitos_dos_contribuintes/Paginas/default.aspx#:~:text=Se%20considera%20que%20os%20seus%20direitos%20foram%20lesados%2C,reclama%C3%A7%C3%A3o%20graciosa%20...%20Mecanismos%20Judiciais%20designadamente%3A%20)
- ALMEIDA, P. (23 de Set de 2020). *Regime dos Ex Residentes: Oportunidades especiais*. Obtido de O Jornal Económico/ Easy Tax:  
<https://easytax.jornaleconomico.pt/regime-dos-ex-residentes-oportunidades-especiais#:~:text=Com%20efeito%20o%20regime%20dos%20ex-residentes%20n%C3%A3o%20cumul%C3%A1vel,%28trabalho%20dependente%29%20e%20B%20rendimentos%20empresariais%20e%20profiss>
- AMORIM, J. C. (18 de 09 de 2018). *Regime de tributação do residente não habitual em Portugal*. Obtido de <http://hdl.handle.net/10400.22/11994>

- AMORIM, J. d. (2017). *A vantagem comparativa do regime do residente não habitual em Portugal*. A multidisciplinary e-Journal.
- BARBOSA, A. (2017). *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- BARBOSA, A. (2017). *A Prestação e a Constituição de Garantias no Procedimento e no Processo Tributário*. Coimbra: Edições Almedina.
- CASTRO, F. O. (24 de Apr de 2023). *The Non-Habitual Resident regime: An American Oasis?* Obtido de ITR/ World Tax:  
<https://www.internationaltaxreview.com/article/2bkr3ik89nx07pby9syrk/local-insights/the-non-habitual-resident-regime-an-american-oasis>
- Contas, T. d. (s.d.). *Atos do Tribunal*. Obtido de Tribunal de Contas:  
<https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Pages/Anos.aspx>
- CORREIA, M. P. (11 de Janeiro de 2022). Residente Não Habitual Portugal, Tudo o que Precisa de Saber em 2022.
- COURINHA, G. L. (2015). *Estudos de Direito Internacional Fiscal*. Lisboa: AAFDL.
- FERREIRA, R. F. (7 de Abr de 2022). *O regime dos residentes não habituais (RNH)*. Obtido de O Informador Fiscal: <https://informador.pt/artigo/o-regime-dos-residentes-nao-habituais-rnh-update-2022/>
- Finanças, M. d. (2023). *Orçamento do Estado 2024 - Relatório*. Lisboa: Ministério das Finanças.
- IRS – Regime dos residentes não habituais; Falta de inscrição; Revisão do ato tributário., Processo n.º 74/2018-T (Centro de Arbitragem Administrativa 29 de Out de 2018).
- IRS - Residente não habitual. Mais-valias mobiliárias. Convenção para evitar a Dupla Tributação. Art. 81.º, n.º 5 CIRS., Processo n.º 684/2020-T (Centro de Arbitragem Administrativa 28 de Mar de 2022).
- IRS – Residente não habitual; Registo., Processo n.º 777/2020-T (Centro de Arbitragem Administrativa 15 de Dez de 2021).

- IRS – Residentes Não Habituais – Inscrição, Processo n.º 581/2022-T (Centro de Arbitragem Administrativa 19 de Mai de 2023).
- LEANDRO, D. (20 de abr de 2023). *IRS Jovem: Até quando posso beneficiar?* Obtido de <https://www.doutorfinancas.pt/impostos/irs-jovem-ate-quando-posso-beneficiar/#:~:text=Assim%2C%20os%20principais%20objetivos%20desta%20medida%20s%C3%A3o%3A%201,optam%20cada%20vez%20mais%20por%20emigrar%29%3B%20More%20items>
- MACHADO, J. E. (2016). *Manual de Direito Fiscal - Perspetiva Multinível*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- MANSO, M. M. (2021). *A aplicação das Convenções sobre Dupla Tributação aos impostos de saída*. Dissertação de mestrado.
- MARQUES, P. (10 de 09 de 2022). *IRS Jovem - Isenção de rendimentos das categorias A e B*. Obtido de Só Proveitos Formação / Consultoria: <https://paulomarques-saberfazer-fazersaber.blogs.sapo.pt/irs-jovem-isencao-de-rendimentos-das-64267>
- MARQUES, V. C. (s.d). *Atividades de elevado valor acrescentado e a Circular n.º 4/2019*. Lisboa: TRFA.
- MESQUITA, M. M. (1998). *As Convenções Sobre Dupla Tributação*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais - Direção Geral dos Impostos, Ministério das Finanças.
- MOURA, M. (08 de 02 de 2023). *Fiscalidade*. Obtido de Mário Moura Contabilidade: <https://mmc.pt/irs-jovem/#:~:text=IRS%20Jovem%3A%20Como%20funciona%20este%20regime%3F%20Ap%C3%B3s%20a,primeiros%20anos%20de%20trabalho%20dependente%20e%20trabalho%20independente>.
- NABAIS, J. C. (2003). *Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- NABAIS, J. C. (2008). *Estudos de Direito Fiscal - Por um estado fiscal suportável, Vol. II*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- NABAIS, J. C. (2015). *Estudos de Direito Fiscal - Por um Estado fiscal suportável, Vol. IV*. Coimbra: Edições Almedina S.A.

- SANTOS, A. (2002). *Circulares Administrativas - Eficácia Externa e Força Legal - Ac. STA, 06.10.1999, Ac. Dout., n.º 462, p. 843*. Revista TOC.
- SANTOS, A. S. (2023). A morte anunciada do residente não habitual. *Jornal Expresso*, 5.
- SILVA, H. F. (2021). *Sistema Fiscal Português: Is There Such a Thing? - Pressupostos Jurídico-Dogmáticos para a identificação de um conjunto coerente de impostos*. Lisboa: AAFDL Editora.
- SILVA, S. B. (10 de 12 de 2021). *EY*. Obtido de A ampliação das atividades de elevado valor acrescentado dos Residentes Não Habituais (RNH) como fator de atração dos nómadas digitais: [https://www.ey.com/pt\\_pt/digital/podera-a-nossa-fiscalidade-atrair-para-portugal-os-nomadas-digitais](https://www.ey.com/pt_pt/digital/podera-a-nossa-fiscalidade-atrair-para-portugal-os-nomadas-digitais)
- SOUSA, R. d. (2010). *O novo regime fiscal dos residentes não habituais*.
- TEIXEIRA, G. (2021). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- VASQUES, S. (2019). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- VIEIRA, P. (27 de 12 de 2022). *IAS em 2023*. Obtido de economias: <https://www.economias.pt/ias/>
- XAVIER, A. (1993). *Direito Tributário Internacional - Tributação das Operações Internacionais*. Coimbra: Almedina - Edições Globo LDA.

# Anexo 1

## Inscrição de Residente Não Habitual

CANCELAR

SUBMETER

### Dados do Pedido

Ano de início ⓘ

Indique o ano...

Ano de fim

País de Residência Estrangeiro

Indique o país...

Data do Pedido

2023-10-09

NIF Mandatário ⓘ

Declaro, sob compromisso de honra, que reúno os requisitos para ser considerado não residente nos cinco anos anteriores ao ano pretendido para o início do estatuto não habitual. As falsas declarações são puníveis nos termos da lei.

<sup>113</sup> Retirado de página pessoal do Portal das Finanças em [Residente Não Habitual](#) ([portaldasfinancas.gov.pt](http://portaldasfinancas.gov.pt)).

# Anexo 2

## Anexo 2 – A inscrição das Atividades de Elevado Valor Acrescentado no Anexo L da Modelo 3 da Declaração de IRS<sup>114</sup>

### 4 Rendimentos Obtidos no Território Nacional

#### A Categoria A - Rendimentos do Trabalho Dependente (Anexo A)

	NIF da Entidade Pagadora	Código Rendimento (Anexo A)	Código Atividade (Port. N.º 12/2010)	Código Atividade (Port. N.º 230/2019)	Rendimento	
1		▼	▼	▼		
<a href="#">+ Adicionar Linha</a>					<a href="#">Expandir</a>	

#### B Categoria B - Rendimentos Profissionais - Regime Simplificado (Anexo B)

	NIF da Entidade Pagadora	Campo do Quadro 4 do Anexo B	Código Atividade (Port. N.º 12/2010)	Código Atividade (Port. N.º 230/2019)	Rendimento	
1		▼	▼	▼		
<a href="#">+ Adicionar Linha</a>					<a href="#">Expandir</a>	

### 5 Rendimentos Obtidos no Estrangeiro (Anexo J)

#### A Categorias A e B - Rendimentos de Elevado Valor Acrescentado

	Quadro do Anexo J	Nº Linha	Código Atividade (Port. N.º 12/2010)	Código Atividade (Port. N.º 230/2019)	Categoria A ou B	País	
1	▼		▼	▼	▼	▼	
<a href="#">+ Adicionar Linha</a>					<a href="#">Expandir</a>		

<sup>114</sup> Retirado de página pessoal do Portal das Finanças em [IRS \(portaldasfinancas.gov.pt\)](https://portaldasfinancas.gov.pt).