

Regime de tributação do residente não habitual em Portugal

Resumo

O regime fiscal do RNH é particularmente atrativo para os não residentes que exercem atividades de elevado valor acrescentado, e para os trabalhadores dependentes, independentes ou membros de órgãos estatutários de pessoas coletivas que pretendem obter uma residência em Portugal para aí beneficiarem de vantagens fiscais.

Abstract

The tax regime of RNH is particularly attractive for non-residents who practice high value-added activities, and for dependent and independent workers or members of statutory bodies of legal persons who want to obtain a residency in Portugal in order to receive tax benefits.

Palavras-chave

Residente não habitual, investimento estrangeiro, benefício fiscal.

Key-words

Non-residents, Foreigner Investment, Tax Benefits

Introdução

Neste contexto de concorrência fiscal internacional e de perda de competitividade fiscal impunha-se a criação de novas estratégias e instrumentos de captação de investimento externo¹. Com a criação do regime fiscal do residente não habitual (RNH) procurou-se reduzir a carga fiscal com vista a acolher novos investidores e impedir a deslocalização do “*contribuinte volátil*” para ambientes fiscais mais atrativos (Nascimento et al., 2010).

A necessidade de introdução do regime fiscal do RNH já vinha a ser reclamada desde 2008. O artigo 126.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento

¹ Nascimento, R., Graça, T. M. & Ramos, M. (2010). *O Novo Regime Fiscal do Residente Não Habitual: O Contribuinte Volátil e o Headhunting Fiscal na Captação de Investimento*. Texto publicado na obra *Os Dez Anos de Investigação do CIJE - Estudos Jurídico-Económicos*. Coordenação Teixeira, G. & Carvalho, A. S., Almedina, p. 858.

de Estado (OE) para 2009, autorizava o Governo a criar um regime fiscal para RNH em sede de IRS. Este regime foi introduzido no CIRS pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que aprovou o Código Fiscal do Investimento (CFI), entretanto revogado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que aprovou um novo CFI. Este regime obrigou a sucessivas alterações, desde logo os artigos 16.º, 18.º, 22.º, 57.º, 72.º e 81.º do CIRS e outras alterações resultantes da reforma da tributação das pessoas singulares previstas na Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, que entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2015.

O objetivo deste novo regime é atrair pessoas e investimentos para Portugal através de profissionais qualificados nos diversos setores de atividade económica, mas também pessoas com elevado património (Ferreira & Gonçalves, 2012)², designados por *High Net Worth Individuals* (HNWI), que se movem essencialmente por motivos de ordem fiscal (Borges & Sousa, 2011).

A atração fiscal destas pessoas é possível de duas formas distintas³: através do método da isenção na eliminação da dupla tributação internacional dos rendimentos de fonte estrangeira obtidos por RNH, ou através de uma tributação mitigada e proporcional de certos rendimentos do trabalho dependente e independente (incluindo os obtidos em Portugal), auferidos por sujeitos passivos de IRS a quem seja reconhecida esta qualidade.

Face à diversidade de situações abrangidas, proceder-se-á à análise dos requisitos legais destinados à atribuição deste estatuto e de seguida à sua aplicação prática.

1. Enquadramento normativo

O regime fiscal do RNH insere-se hoje num quadro normativo específico⁴, que tem por base o Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que aprovou o CFI, alterado sucessivamente pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, o Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho, a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro e o Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que procedeu à revisão do regime dos benefícios fiscais ao investimento

² Ferreira, R. F. & Gonçalves, M. R. (2012). *A Simplificação do Regime dos Residentes Não Habituais*. Informação Fiscal n.º 23. RFF Advogados. Disponível em: <http://www.rffadvogados.com/pt/know-how/newsletters/A-simplificacao-do-regime-dos-Residentes-Nao-Habituais/230/>.

³ Borges, R. P. & Sousa, P. R. (2011). *O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais*. Texto publicado na obra Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V. Coordenação Araújo, F., Otero, P., & Gama, J. T., Coimbra Editora, p. 713.

⁴ Para o Regime Fiscal do RNH relevam também as normas gerais da Lei Geral Tributária (LGT), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e do CIRS, sobretudo aquelas que ao nível da incidência, definem positivamente e negativamente cada um dos tipos de rendimentos das categorias A, B, E, F, G e H.

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.

Integram o regime fiscal do RNH as atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, conforme prevê o n.º 6 do artigo 72.º e o n.º 4 do artigo 81.º do CIRS. Tais atividades estão definidas na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, a qual faz referência às atividades de arquitetos, engenheiros e técnicos similares, artistas plásticos, atores e músicos, auditores e consultores fiscais, médicos e dentistas, professores universitários, psicólogos, profissões liberais, técnicos e assimilados e investidores, administradores e gestores.

A inclusão dos rendimentos empresariais no regime fiscal do RNH implica a necessidade de compatibilização com os regimes concorrentes em vigor noutros países da União Europeia e a limitação dos rendimentos das categorias A e B do IRS às atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou *know-how*.

De referir que a categoria dos Investidores, administradores e gestores, deve estar integrada nas empresas que tenham sido abrangidas pelo regime contratual previsto no CFI - Quadros superiores de empresas, nos termos da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro. Os investidores só podem usufruir do regime aplicável aos RNH se o rendimento for auferido na qualidade de administrador ou gestor, sendo qualificados como gestores os abrangidos pelo Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março (Estatuto do Gestor Público) e os responsáveis por estabelecimentos estáveis de entidades não residentes.

Trata-se, em suma, de atrair dois tipos principais de destinatários⁵:

- Não residentes, que exercem atividades de elevado valor acrescentado no estrangeiro, dispostos a estabelecer domicílio em Portugal de forma permanente, passando, por essa via, a ser residentes fiscais em Portugal, e;
- Não residentes, que, sendo trabalhadores dependentes, independentes ou membros de órgãos estatutários de pessoas coletivas, apenas pretendem estabelecer em Portugal uma residência temporária para aí auferir rendimentos, em virtude de terem sido destacados ou expatriados.

O objetivo deste regime, de natureza dual⁶, é de atrair para o território português profissionais não residentes, qualificados em atividades de elevado valor acrescentado,

⁵ Nascimento, R., Graça, T. M. & Ramos, M., *op. cit.*, p. 861.

⁶ Borges, R. P. & Sousa, P. R., *idem*.

bem como beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro, à semelhança do que tem vindo a suceder noutros países, nomeadamente na Suíça, Inglaterra, Espanha e França (Borges & Sousa, 2011).

2. Obtenção do estatuto de RNH

O sujeito passivo que seja considerado RNH adquire o direito a ser tributado em sede de IRS pelo período de 10 anos consecutivos ou interpolados (não prorrogável) a partir do ano, inclusive, da sua inscrição no registo de contribuintes da DGCI como residente em território português (n.º 9 do artigo 16.º da CIRS). Para serem tributados como RNH, estes devem preencher os requisitos previstos na Circular 2/2010, de 6 de maio, isto é:

“a) Tornarem-se fiscalmente residentes em território português de acordo com qualquer dos critérios estabelecidos no n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS”;

“b) Comprovarem, no momento da inscrição, a anterior residência e tributação no estrangeiro, através de certificado de residência demonstrando a tributação efetiva”;

“c) Não terem em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como residentes em sede de IRS”.

O pedido de obtenção do estatuto de RNH é dirigido à Direção de Serviços de Registo de Contribuintes (DSRC) e pode ser apresentado até 31 de março do ano seguinte, de acordo com a al. c) do n.º 1 da Circular n.º 9/2012, de 3 de agosto. O RNH não pode ter sido residente em território português em qualquer um dos 5 anos anteriores àquele em que pretenda que tenha início a tributação como RNH. É *“necessário um hiato de 5 anos de ausência de residência fiscal em Portugal”*⁷. Na dúvida, a DSRC poderá solicitar ao RNH que comprove a sua residência no estrangeiro ou a sua tributação no estado de origem, podendo exigir um certificado de residência atestando a existência de relações pessoais ou económicas com o Estado estrangeiro nos últimos 5 anos (cf. Circular n.º 9/2012, de 3 de agosto).

Os sujeitos passivos requerentes da categoria 8 - Investidores, administradores e gestores - podem ser chamados a apresentar os documentos (procurações, certidões da conservatória do registo comercial, atas, etc.) para comprovar as respetivas qualidades de administradores/gerentes/gestores e poderes de representação, de

⁷ Borges, R. P. & Sousa, P. R., *op. cit.*, p. 726.

acordo com o n.º 7 da Circular n.º 2/2010, de 6 de maio e o n.º 3 da Circular n.º 9/2012, de 3 de agosto.

Uma vez concedido o estatuto do RNH, dispõe o n.º 11 do artigo 16.º da CIRS que o gozo do *“direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 9 (10 anos) depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano”*.

Mas, se neste período de 10 anos o sujeito passivo não gozar do seu direito durante um ou mais anos, o sujeito passivo pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período a partir do ano em que volte a ser considerado residente em território português, segundo o n.º 12 do artigo 16.º do CIRS.

O legislador entendeu não renovar ou prorrogar o período de 10 anos (Lei n.º 20/2012, de 14 de maio). A Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, vigente desde 1 de janeiro de 2015, manteve o princípio da improrrogabilidade e a garantia do gozo do estatuto do RNH pelo prazo de 10 anos, seguidos ou interpolados.

Vejamos, por exemplo, o caso de um RNH, residente em Espanha entre 2010 e 2014, auditor de uma sociedade portuguesa, que se encontra em Portugal há mais de 183 dias no ano de 2015, tendo nesse ano adquirido um apartamento em Lisboa. Este cidadão poderá obter o estatuto de RNH se tiver sido residente fiscal em Espanha nos últimos 5 anos, isto é, entre 2010 e 2014; se estiver inscrito como não residente fiscal em Portugal; se exercer uma atividade de elevado valor acrescentado, de acordo com o n.º 6 do artigo 72.º, o n.º 5 do artigo 81.º do CIRS e a Portaria 12/2010, de 7 de Janeiro, que poderá comprovar com a certidão permanente da sociedade; se certificar a sua anterior residência fiscal em Espanha, com base num comprovativo do ministério competente; se comprovar ainda a sua tributação em Espanha nos últimos 5 anos; e por último se residir atualmente mais de 183 dias em Portugal e aí exercer a sua atividade (de auditor), como manda a alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS.

Assim, se o requerente preencher todos estes requisitos, poderá obter o estatuto de RNH por um período de 10 anos seguidos ou interpolados, não sendo este período renovável ou prorrogável.

3. Regras de tributação dos rendimentos de fonte nacional ou estrangeira

Quanto à tributação dos rendimentos de fonte portuguesa, os rendimentos líquidos das categorias A e B (trabalho dependente e independente), previstos nos artigos 2.º e 3.º

do CIRS, auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico⁸, por RNH em território português, são tributados à taxa especial de 20% (taxa de retenção na fonte de 20% para as categorias A e H, de acordo com o n.º 8 do art.º 99.º do CIRS, e taxa de retenção na fonte de 20% igualmente para os rendimentos da categoria B, segundo a alínea d) do n.º 1 do artigo 101.º do CIRS), se não for exercida a opção pelo seu englobamento permitida pelo n.º 8 do artigo 72.º do CIRS.

Os rendimentos das categorias A e B (considerados de elevado valor acrescentado), G, E, F e H (pensões de alimentos) dos RNH em Portugal podem ser englobados por opção dos titulares residentes em território português, segundo as alíneas c) a e) do n.º 1, o n.º 5, o n.º 6 e o n.º 8 do artigo 72.º do CIRS. Se o sujeito passivo optar pelo englobamento de rendimentos sujeitos às taxas especiais ou liberatórias, fica obrigado, segundo o n.º 3 do artigo 22.º, o artigo 71.º e o artigo 72.º do CIRS, a englobar a totalidade dos rendimentos da mesma categoria de rendimentos, conforme estipulado no n.º 5 do artigo 22.º do CIRS.

De referir ainda que para além da taxa especial de 20%, poderá também incidir sobre os rendimentos auferidos a sobretaxa extraordinária de IRS de 3,5%, prevista no n.º 1 do artigo 72.º-A do CIRS. Esta taxa incide sobre a parte do rendimento coletável que resulta do englobamento (artigo 22.º do CIRS) e do rendimento sujeito a taxa especial (n.º 6 do artigo 72.º do CIRS), que exceda, por sujeito passivo, o valor anual da retribuição mínima mensal garantida (RMMG).

Os rendimentos de fonte estrangeira estão sujeitos ao regime de eliminação da dupla tributação internacional⁹.

É aplicável o método de isenção aos rendimentos auferidos no estrangeiro pelos RNH em Portugal¹⁰. Aos RNH em território português que obtenham no estrangeiro rendimentos da categoria A aplica-se o método da isenção, segundo o n.º 4 do artigo 81.º do CIRS, bastando que se verifique qualquer das condições seguintes:

- Sejam tributados no outro Estado de origem (Estado contratante), em conformidade com a CDT celebrada entre Portugal e esse Estado; ou

⁸ Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro.

⁹ Ferreira, R. F. & Gonçalves, M. R., *idem*.

¹⁰ Autoridade Tributária e Aduaneira (2015). IRS - Regime Fiscal para o Residente Não Habitual. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/83762009-3DC2-47FC-ABBE-35EFE35E8865/0/IRS_RNH_PT.pdf.

- Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista CDT, desde que os rendimentos em questão, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do CIRS, não sejam de considerar obtidos em território português.

Aos RNH em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, definidos na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, estão sujeitos ao método da isenção, conforme dispõe o n.º 5 do artigo 81.º do CIRS, bastando para tal que se verifique qualquer uma das condições seguintes:

- Possam ser tributados no outro Estado de origem (Estado contratante), em conformidade com a CDT celebrada por Portugal com esse Estado; ou
- Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o MCOUDE, desde que não constem da lista dos paraísos fiscais elencados na Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, alterada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro e desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º do CIRS, não sejam de considerar obtidos em território português.

Os RNH em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria H, na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25.º do CIRS (dedução específica do rendimento do trabalho), aplica-se o método da isenção, segundo o n.º 6 do artigo 81.º do CIRS, bastando que se verifique qualquer das condições seguintes:

- Sejam tributados no outro Estado de origem (Estado contratante), em conformidade com CDT celebrada por Portugal com esse Estado; ou
- Pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do CIRS, não sejam de considerar obtidos em território português.

Relativamente aos rendimentos obtidos no estrangeiro em relação aos quais, por força de CDT celebrada por Portugal, seja aplicado o método da isenção com progressividade, são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos, segundo o n.º 9 do artigo 81.º do CIRS.

Os RNH em Portugal titulares dos rendimentos isentos nos termos dos n.ºs 4, 5 e 6 do artigo 81.º do CIRS (categorias A, B, E, F, G e H) podem, contudo, optar pela aplicação

do método do crédito de imposto referido no n.º 1 do artigo 81.º do CIRS, sendo neste caso os rendimentos obrigatoriamente englobados para efeitos da determinação da taxa aplicável à sua tributação, com exceção dos rendimentos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1 e nos n.ºs 3 a 6 do artigo 72.º do CIRS, que não relevam, no âmbito desta opção, para determinação da taxa, segundo o n.º 8 do artigo 81.º do CIRS.

De notar, por último, que o artigo 72.º, n.º 6 CIRS não opera qualquer distinção entre os rendimentos de fonte portuguesa e os rendimentos de fonte estrangeira, considerando-se aplicável a todos os rendimentos das categorias A e B; o que significa que se os rendimentos destas duas categorias auferidos por RNH não cumprirem os requisitos da isenção do artigo 81.º do CIRS e não estiverem sujeitos à taxa especial de 20% do artigo 72.º do CIRS, ficarão sujeitos às taxas gerais e progressivas do IRS do artigo 68.º do CIRS.

4. Tributação dos rendimentos de trabalho dependente

Um RNH em Portugal que obtenha rendimentos de trabalho dependente (categoria A do IRS) num país com o qual Portugal não tenha celebrado qualquer CDT, poderá beneficiar do método da isenção para a eliminação da dupla tributação internacional sobre os rendimentos da categoria A de fonte estrangeira, desde que cumpra os requisitos estabelecidos no n.º 4 do artigo 81.º do CIRS.

Tais requisitos são os da existência de tributação no Estado da fonte (país estrangeiro), de acordo com a CDT celebrada entre Portugal e esse Estado ou, na falta deste instrumento, a tributação seja efetuada nesse Estado, sem que os rendimentos sejam considerados obtidos em território português, nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do CIRS. Sendo este trabalhador dependente tributado no estrangeiro, os rendimentos aí obtidos encontrar-se-ão isentos de IRS, nos termos da al. b) do n.º 4 do artigo 81.º do CIRS, devendo os mesmos ser obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa geral de IRS a aplicar aos seus restantes rendimentos, de acordo com o n.º 1 do artigo 68.º, n.º 7 do artigo 81.º e n.º 4 do artigo 22.º do CIRS.

Mesmo assim, é dada a possibilidade a este trabalhador de optar pela aplicação do método do crédito de imposto relativamente aos rendimentos isentos, sendo que neste caso o sujeito passivo deve proceder obrigatoriamente ao seu englobamento, segundo o n.º 8 do artigo 81.º CIRS.

Caso, porém, estes rendimentos não estejam sujeitos à tributação no estrangeiro, a isenção de IRS da al. b) do n.º 4 do artigo 81.º do CIRS não se aplica aos rendimentos obtidos, sendo estes rendimentos sujeitos à taxa especial de 20%, de acordo com o n.º

6 do artigo 72.º do CIRS e o n.º 6 da Circular n.º 2/2010, de 6 de maio (código 401 da Portaria 12/2010, de 7 de janeiro). Contudo, este trabalhador pode, sendo mais favorável, optar pelo englobamento nos termos do n.º 8 do art.º 72.º do CIRS, caso em que são aplicáveis as taxas gerais do n.º 1 do artigo 68.º do CIRS.

5. Tributação dos rendimentos profissionais

Em matéria de rendimentos profissionais (categoria B do IRS), importa analisar o regime fiscal aplicável aos rendimentos obtidos no estrangeiro por um RNH em Portugal.

Um RNH em Portugal que obtenha rendimentos profissionais de um outro Estado encontra-se sujeito a IRS pelos seus rendimentos de fonte mundial, de acordo com o n.º 1 do artigo 15.º do CIRS, sendo os rendimentos obtidos isentos de IRS em Portugal, nos termos da al. a) do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS, desde que sejam aí sujeitos a tributação. Apesar de isentos, os rendimentos são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa geral de IRS a aplicar aos seus restantes rendimentos, conforme o n.º 1 do artigo 68.º, o n.º 7 do artigo 81.º e o n.º 4 do artigo 22.º do CIRS.

O titular de rendimentos isentos tem ainda a possibilidade de optar pela aplicação do método do crédito de imposto, sendo neste caso os rendimentos obrigatoriamente englobados para efeitos de tributação, segundo o n.º 8 do artigo 81.º CIRS. Este RNH tem, por último, a faculdade, sendo-lhe mais favorável, de optar pelo englobamento nos termos do n.º 8 do artigo 72.º do CIRS, caso em que são aplicáveis as taxas gerais e progressivas previstas no n.º 1 do artigo 68.º do CIRS e não a tributação especial de 20%.

Na eventualidade de estes rendimentos não serem tributados nesse outro Estado, a isenção de IRS da al. a) do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS não se aplica aos rendimentos auferidos pelo RNH, sendo tais rendimentos sujeitos a tributação especial à taxa de 20%, segundo o n.º 6 do artigo 72.º do CIRS e n.º 6 da Circular n.º 2/2010, de 6 de maio, incidindo esta taxa sobre o seu montante líquido, uma vez que exerce uma atividade que se reveste de elevado valor acrescentado e de caráter artístico (código 201 da Portaria 12/2010, de 7 de janeiro).

6. Tributação dos rendimentos de capitais

Tratando-se de rendimentos de capitais (categoria E do IRS), o RNH tem também a possibilidade de optar por vários regimes de tributação, devendo escolher aquele que lhe é mais favorável. No caso de um RNH português auferir rendimentos de capitais (juros de suprimentos) de um empréstimo concedido à uma sociedade com sede num

determinado Estado, com o qual Portugal celebrou uma CDT, o regime fiscal aplicável a estes rendimentos vai depender de estes rendimentos terem sido tributados ou não nesse país.

O RNH, enquanto residente em Portugal durante o ano de 2015, encontra-se sujeito a IRS pelos seus rendimentos de fonte mundial, de acordo com os artigos 15.º e 16.º do CIRS. Caso esteja sujeito a tributação nesse outro país, os rendimentos do RNH encontrar-se-ão isentos de IRS, de acordo com a al. a) do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS.

Não há lugar a englobamento de rendimentos isentos de IRS para efeitos de determinação da taxa geral de IRS a aplicar aos restantes rendimentos (não isentos), segundo o n.º 7 do artigo 81.º do CIRS, que determina que não são englobáveis os rendimentos de capitais previstos na alínea d) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS. Contudo, o RNH pode optar pela aplicação do método do crédito de imposto a estes rendimentos isentos, não existindo, excepcionalmente, a obrigação de englobamento, nos casos em que os rendimentos se encontram sujeitos a tributação especial, nos termos das al. c) a e) do n.ºs 1, 5 e 6 do artigo 72.º do CIRS.

7. Tributação dos incrementos patrimoniais

Coloca-se aqui a questão de saber se estes rendimentos (categoria G do IRS) estão sujeitos a um regime opcional que permita ao RNH optar pelo mais favorável.

No caso de um RNH em Portugal auferir rendimentos resultantes da alienação de ações de uma sociedade com sede num país com o qual Portugal não tenha celebrado qualquer CDT com esse Estado, caso este RNH tenha sido tributado nesse outro Estado, encontrar-se-á sujeito a IRS pelos seus rendimentos de fonte mundial, de acordo com os artigos 15.º e 16.º do CIRS. A isenção de IRS da al. b) do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS não se aplica aqui aos rendimentos auferidos pelo RNH, sendo tais rendimentos sujeitos a tributação à taxa autónoma de 28%, nos termos da al. c) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS. Tendo sido tributados no estrangeiro, determina o n.º 5 do artigo 13.º do MCOCDE que estes rendimentos só podem ser tributados no Estado contratante da residência do alienante. Porém, o RNH pode, caso lhe seja mais favorável, optar pelo englobamento nos termos do n.º 8 do artigo 72.º do CIRS, sendo neste caso aplicáveis as taxas gerais e progressivas do n.º 1 do artigo 68.º do CIRS.

8. Tributação das pensões

Os rendimentos de pensões (categoria H do IRS) beneficiam de um regime especial de tributação que importa aqui analisar tendo em conta as vantagens fiscais deste regime para os pensionistas. No caso de um RNH em Portugal auferir uma pensão pública paga por um fundo de pensões localizado num determinado país, este pensionista, enquanto residente em Portugal, segundo o artigo 16.º do CIRS, encontra-se sujeito a IRS pelos seus rendimentos de fonte mundial, nos termos do n.º 1 do artigo 15.º do CIRS. Sendo RNH em Portugal, os seus rendimentos encontram-se isentos de IRS, de acordo com a al. a) do n.º 6 do artigo 81.º do CIRS, desde que sujeitos a tributação no outro Estado, nos termos previstos na CDT, devendo os mesmos ser obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa geral de IRS a aplicar aos seus restantes rendimentos, de acordo com o n.º 1 do artigo 68.º, n.º 7 do artigo 81.º e n.º 4 do artigo 22.º do CIRS.

Este pensionista pode, em alternativa, optar pela aplicação do método do crédito de imposto em relação aos rendimentos isentos, devendo neste caso proceder obrigatoriamente ao seu englobamento, em conformidade com o n.º 8 do artigo 81.º CIRS.

Caso a sua pensão seja privada (não pública), aplicar-se-á o previsto na CDT, só podendo ser tributado pelo Estado contratante em que reside (Portugal), o que permitiria que os rendimentos se encontrem também isentos nos termos da al. b) do n.º 6 do artigo 81.º do CIRS.

Conclusão

Após sucessivas alterações ao CIRS, o regime fiscal do RNH tornou-se particularmente atrativo para os profissionais qualificados que exercem atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico e para os indivíduos com elevado património. Este regime é apresentado como um incentivo ao investimento estrangeiro para os não residentes que exercem atividades de elevado valor acrescentado no estrangeiro e que estão dispostos a estabelecer domicílio em Portugal de forma permanente, bem como para os não residentes que, sendo trabalhadores dependentes, independentes ou membros de órgãos estatutários de pessoas coletivas, apenas pretendem estabelecer em Portugal uma residência temporária para aí auferir rendimentos, em virtude de terem sido destacados ou expatriados.

Para além de atrair para o território português profissionais não residentes, qualificados em atividades de elevado valor acrescentado, o objetivo é também receber beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro, à semelhança do que tem vindo a suceder noutros países, como na Suíça, Inglaterra, Espanha e França.

A atração fiscal destas pessoas é possível através da aplicação do método da isenção na eliminação da dupla tributação internacional dos rendimentos de fonte estrangeira obtidos por RNH, ou através de uma tributação mitigada e proporcional de certos rendimentos do trabalho dependente e independente (incluindo os obtidos em Portugal), auferidos por sujeitos passivos de IRS a quem seja reconhecida esta qualidade.

O atual regime permite ao sujeito passivo optar pelo método da isenção ou pelo método do crédito de imposto. A escolha do método depende dos benefícios diretos que estes métodos têm para o contribuinte. Resulta da aplicação do método da isenção e do método do crédito de imposto, que o método mais favorável ao apuramento do imposto a pagar é o método de isenção. Perante esta realidade, o contribuinte deve fazer uma avaliação prévia do regime do RNH e ponderar todas as soluções fiscais com vista a beneficiar do regime fiscal mais favorável.

Bibliografia

- Autoridade Tributária e Aduaneira. IRS - Regime Fiscal para o Residente Não Habitual. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Folhetos_informativos/Documents/IRS_RNH_PT.pdf
- Borges, R. P. & Sousa, P. R. (2011). O Novo Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais. Texto publicado na obra Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V. Coordenação Araújo, F., Otero, P. & Gama, J. T., Coimbra Editora.
- Ferreira, R. F. & Gonçalves, M. R., A Simplificação do Regime dos Residentes Não Habituais. Informação Fiscal n.º 23, RFF Advogados, 2012. Disponível em <http://www.rffadvogados.com/pt/know-how/newsletters/A-simplificacao-do-regime-dos-Residentes-Nao-Habituais/230/>

- Flores, César A. M. (2016). O Elemento da Residência Fiscal Para as Pessoas Singulares (Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas). Faculdade de Direito, Universidade do Porto. Porto.

- Nascimento, R., Graça, T. M. & Ramos, M. (2010). O Novo Regime Fiscal do Residente Não Habitual: O Contribuinte Volátil e o Headhunting Fiscal na Captação de Investimento. Texto publicado na obra Os Dez Anos de Investigação do CIJE - Estudos Jurídico-Económicos. Coordenação Teixeira, G. & Carvalho, A. S., Almedina.