

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 514/2015-T

Tema: IRS – regime dos residentes não habituais em Portugal – Reforma da decisão arbitral (anexa à decisão).

* Substitui a Decisão Arbitral de 17 de agosto de 2016

DECISÃO ARBITRAL

Na sequência do Acórdão n.º 718/2017 proferido pelo Tribunal Constitucional e transitado em julgado em 18 de janeiro de 2018, procede-se à pronúncia de nova decisão arbitral.

I – RELATÓRIO

1. Em 29 de Julho de 2015 o contribuinte A..., titular do número de identificação fiscal ... (doravante designado apenas por o “Requerente”), submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à obtenção de pronúncia arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (de ora em diante designado por “RJAT”), na sequência do indeferimento tácito do pedido de revisão do acto tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) do ano de 2010, com o n.º 2011... .

2. No pedido de pronúncia arbitral o Requerente optou por não designar árbitro.

3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6º e da alínea b) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro único o signatário, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.

4. O tribunal arbitral ficou constituído em 28 de Outubro de 2015.

5. Em 2 de Dezembro de 2015, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou Resposta.

6. A reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, assim como a audição das testemunhas arroladas pelo Requerente realizou-se no dia 14 de Abril de 2016, pelas 15 horas.

7. Notificadas para o efeito, Requerente e Requerida apresentaram alegações escritas em 28 de Abril de 2016 e 15 de Maio de 2016, respectivamente.

8. A posição do Requerente, expressa no pedido de pronúncia arbitral e nas alegações escritas é, em resumo, a seguinte:
 - 8.1. O indeferimento tácito do pedido de revisão do acto tributário de liquidação de IRS do ano de 2010, n.º 2011..., da qual resultou IRS liquidado de € 31.443,47 e um valor a reembolsar de € 2.221,41, objecto da presente pronúncia arbitral, é ilegal por não aplicação do regime dos residentes não habituais, e por assim ser, pede ao Tribunal Arbitral a sua anulação.
 - 8.2. Entende o Requerente que os pedidos para reconhecimento da sua situação como residente fiscal não habitual, com efeitos para os anos de 2010 e 2011, submetidos em 24.02.2011 e 08.08.2011, respectivamente, indeferidos, o primeiro com fundamento em extemporaneidade e o segundo por não reunir os requisitos legalmente estabelecidos, cumpriam com todos os requisitos estabelecidos no artigo 16.º, n.º 6 e 7 do Código do IRS, de acordo com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro.
 - 8.3. A lei não impunha qualquer prazo para a submissão do pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, e apenas com as alterações introduzidas pela Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio o legislador veio determinar o prazo para inscrição no regime em questão, ou seja, deverá ser efectuado até 31 de Março do ano

seguinte àquele em que se torne residente no território português, de acordo com o n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS.

8.4. Além de que, o artigo 5.º, n.º 2 da Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio, determina que o novo prazo não se aplica aos sujeitos passivos que efectuaram o pedido de residente não habitual em data anterior a 1 de Janeiro de 2012, uma vez que a lei não previa qualquer prazo limite para a sua entrega, devendo aquele considerar-se válido independentemente do prazo em que foi apresentado.

8.5. Deste modo, verifica-se que o pedido de inscrição como residente não habitual, efectuado pelo Requerente, com efeitos ao ano de 2010 (24.02.2011), tem de ser considerado válido, porque à data a lei não determinava qualquer prazo para solicitar tal inscrição. Pelo que, a Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes ao indeferir o pedido do Requerente com base em extemporaneidade, assim como, o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa em referência, não respeitou os preceitos legais aplicáveis, fazendo uma interpretação destes de forma errónea.

8.6. Acresce que, a AT está vinculada às suas próprias orientações genéricas, em conformidade com o artigo 68.º-A, n.º 1 da LGT. Contudo, nunca poderá pôr em causa, no âmbito das suas funções, o princípio da legalidade consagrado no artigo 8.º e 55.º, ambos da LGT e artigo 3.º do CPA.

8.7. Ora, uma vez que o Requerente era considerado residente em território português, não foi considerado residente em Portugal nos cinco anos anteriores a 2010 e é quadro superior da B..., S.A. (recebendo rendimentos de uma actividade de elevado valor acrescentado, conforme Portaria 12/2010, de 7 de Janeiro), estão reunidas todas as condições (objectivas e subjectivas) para a aplicação do regime dos residentes não habituais, ou seja, para que os rendimentos auferidos sejam tributados de acordo com as regras de tributação aplicáveis aos contribuintes com o estatuto de residentes não habituais.

8.8. Pelo que, ao abrigo do princípio da legalidade, o Requerente entende que os Serviços deveriam ter rectificado o acto que indeferiu o pedido de inscrição como residente não habitual, com efeitos a 2010, e consequente revisão da liquidação de IRS n.º 2011..., determinando a sua ilegalidade.

8.9. Acresce ainda que, pelos contactos que o Requerente manteve com a AT, ficou convencido que seria mais vantajoso proceder a novo requerimento para o exercício

de 2011, atento o indeferimento da AT ao pedido de inscrição como residente não habitual para o ano de 2010, por extemporaneidade, em detrimento de impugnar graciosa ou judicialmente a decisão de indeferimento.

8.10. Aliás, a opção de não impugnar graciosa ou judicialmente, constituía uma faculdade e não um ónus, pois a atribuição do regime especial em referência apenas releva para efeitos de IRS, sendo que é nesse tributo que se materializa a ilegalidade de não atribuição do regime dos residentes não habituais, conforme jurisprudência firmada no Acórdão 410/2015, de 19 de Novembro, do Tribunal Constitucional.

8.11. Por todo o exposto, a liquidação do IRS, referente ao ano de 2010, deve ser anulada com fundamento em vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito e de facto, traduzida na não aplicação do regime dos residentes não habituais, e o imposto pago restituído, acrescido de juros indemnizatórios.

9. A posição da Requerida expressa na resposta e nas alegações escritas é, em síntese, abreviadamente, a seguinte:

9.1. Da análise do teor e do pedido deduzido a final no requerimento apresentado em 30 de Dezembro de 2014, e que o Requerente classificou de “pedido de revisão oficiosa da liquidação” resulta manifesto que se trata de um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual para o ano de 2010, com fundamento na ilegalidade da decisão administrativa que o havia anteriormente indeferido.

9.2. Pelo que, o requerimento em cujo indeferimento tácito o Requerente fundamenta o pedido de pronúncia arbitral consubstancia, na verdade, um pedido de anulação do acto administrativo em matéria tributária que indeferiu o pedido de inscrição como residente não habitual com efeitos ao ano de 2010, e não um pedido de revisão do acto de liquidação praticado na sequência da submissão da declaração de rendimentos.

9.3. De acordo com o n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, o acto de indeferimento do pedido de inscrição no registo de contribuintes como residente não habitual apresentado pelo Requerente em 24.02.2011, é um acto administrativo em matéria tributária que não comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

9.4. Ora, a sindicância judicial do acto administrativo que indeferiu a pretensão de ser tributado como residente não habitual teria de ser feita através de acção administrativa especial, nos termos do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT.

9.5. Por muito que o Requerente alegue no pedido de pronúncia arbitral que apenas pretende a revisão do acto tributário de liquidação de IRS para o ano de 2010, é evidente que a sua pretensão é o seu enquadramento cadastral, enquanto sujeito passivo do imposto, como residente não habitual em território português, e desta forma, ser tributado como tal.

9.6. Assim sendo, a competência jurisdicional arbitral não contempla a apreciação da legalidade daquele acto de indeferimento tácito, e por conseguinte, esta incompetência absoluta em razão da matéria configura uma excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, absolvendo a Requerida da instância quanto ao pedido respectivo, de acordo com os artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) e 278.º, n.º 1, alínea a), todos do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, alínea e) do RJAT.

9.7. Não obstante, é entendimento da AT que o Requerente quer ver rectificado ou revisto o acto administrativo que indeferiu o pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual com efeitos ao ano de 2010, ou seja, o despacho da Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes de 19.04.2011, notificado ao Requerente em 26.06.2011 – que não comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação.

9.8. Sendo o prazo para a impugnação de actos anuláveis (acto de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual), não promovida pela Ministério Público, de três meses, de acordo com o artigo 58.º, n.º 2, alínea b), do CPTA, aplicável *ex vi* do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT, o prazo para a sua impugnação jurisdicional terminou em 26.09.2011, nos termos dos artigos 58.º, n.º 3 e 59.º, n.º 1 do CPTA.

9.9. Pelo que, não tendo o Requerente impugnado, por via administrativa ou judicial, a decisão de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual, conformando-se com a mesma e permitindo a sua consolidação na ordem jurídica, aquando da apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral, em 29.07.2015, decorreu o prazo legalmente concedido ao Requerente para os efeitos referidos.

9.10. Resultando, assim, na caducidade do direito de acção do Requerente, uma vez que já não lhe era permitido, nessa data, contestar judicialmente a decisão de

indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual com efeitos ao ano de 2010, configurando uma excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, tendente à absolvição da instância, nos termos do artigo 576.º, n.º 2 e alínea e), do n.º 1 do artigo 278.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, alínea e) do RJAT.

9.11. Acresce que, o Requerente não tem necessidade de obter a tutela jurídica quanto ao direito que evoca. Primeiro, porque não impugnou judicialmente o acto de liquidação de IRS, referente ao ano de 2010. Segundo, não intentou acção administrativa especial face ao acto administrativo em matéria tributária que indeferiu o pedido de inscrição como residente não habitual para o ano de 2010. Por último, por se encontrar, actualmente, no TAF de Sintra – processo n.º .../14...BESNT – uma intimação para que seja ordenada a prática do acto de emissão de uma decisão por parte da AT sobre o pedido de inscrição no regime dos residentes não habituais para o ano de 2010, que apresentou em 11.07.2012, e que, tendo provimento, obrigará a AT a decidir expressamente tal pedido com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2010, e desta decisão, poderá o Requerente reagir graciosa ou judicialmente, conforme o seu entendimento, transformando, assim, inútil esta instância arbitral.

9.12. Até que seja proferida decisão no aludido processo de intimação para comportamento, caso assim não se entenda, deverá ser ordenada a suspensão dos presentes autos.

9.13. Deve, por isso, a Requerida ser absolvida da instância, nos termos do artigo 89.º, n.º 2 do CPTA, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, uma vez que a falta de interesse em agir assume natureza de excepção dilatória, de acordo com o artigo 89.º, n.º 1 do CPTA.

9.14. Acresce ainda que, os argumentos apresentados pelo Requerente são manifestamente improcedentes.

9.15. De acordo com o artigo 78.º da LGT, a revisão dos actos tributários é efectuada a actos tributários de liquidação ou de fixação da matéria colectável, não revestindo o acto de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual com efeitos ao ano de 2010, quaisquer daqueles actos, pelo que não é susceptível de ser revisto ou rectificado ao abrigo do meio procedimental previsto no artigo 78.º da LGT.

9.16. Ainda assim, nunca poderia o requerimento intitulado de “pedido de revisão dos actos tributários”, apresentado em 30.12.2014, mesmo considerando este como um novo pedido de inscrição do Requerente como residente não habitual em território português, com efeitos ao ano de 2010, ser temporâneo, uma vez que o prazo para a apresentação do pedido teria de ser feito até 31.03.2011, de acordo com o artigo 16.º, n.º 8, na redacção dada pela Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio, não lhe sendo aplicável o artigo 5.º, n.º 2 da mesma lei.

9.17. Por último, encontrando-se o Requerente inscrito como residente em território português desde 08.04.2010, a liquidação refletiu aquele estatuto fiscal, tendo em consideração os elementos declarados na competente declaração de rendimentos do ano fiscal de 2010.

9.18. A Requerida conclui pela improcedência total do pedido de pronúncia arbitral formulado, neste incluído também a condenação ao pagamento de juros indemnizatórios, considerando evidente a conformidade legal do acto objecto dos presentes autos.

10. Por decisão arbitral de 17.08.2016, foi julgado procedente o pedido de pronúncia arbitral, tendo-se formado o juízo que, considerando imposta pelo artigo 54.º do CPPT a regra segundo a qual a não impugnação judicial do acto administrativo de indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual impede a impugnação judicial da decisão final de liquidação do imposto com fundamento em vícios daquele, a mesma é incompatível com os princípios da tutela judicial efectiva e da justiça, respectivamente inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa.

11. Tendo sido interposto, pela Requerida, recurso para o Tribunal Constitucional veio este a decidir:

a) Não julgar inconstitucional a interpretação normativa retirada do artigo 54.º do CPPT, com o sentido de que a não impugnação judicial de actos de indeferimento de pedidos de reconhecimento do estatuto de residente não habitual impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles;

e, em consequência,

b) Julgar procedente o recurso interposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

12. Com efeito, decorre do n.º 2 do artigo 80.º da Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional (Lei n.º 28/982, de 15 de Novembro), que *“se o Tribunal Constitucional der provimento ao recurso, ainda que só parcialmente, os autos baixam ao tribunal de onde provieram, a fim de que este, consoante for o caso, reforme a decisão ou a mande reformar em conformidade com o julgamento sobre a questão da inconstitucionalidade ou da ilegalidade”*.

Apesar do acórdão do Tribunal Constitucional nada referir sob a necessidade de reforma da decisão arbitral, vai-se proceder a esta, atendendo à interpretação normativa extraída do artigo 54.º do CPPT de que a não impugnação autónoma do acto de indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual em Portugal impede a impugnação judicial da decisão final de liquidação do imposto com fundamento em vícios próprios daquele e, por conseguinte, compatível com os princípios da tutela judicial efectiva e da justiça consagrados nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP.

II – SANEAMENTO

13. O Tribunal encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

As demais matérias atinentes a pressupostos processuais, por contenderem com as excepções invocadas pela Requerida, serão apreciadas, de seguida, de modo específico e autónomo. Contudo, a solução alcançada sobre determinada matéria poderá prejudicar, logicamente, a apreciação das restantes questões suscitadas pelas partes, conforme o artigo 608.º, n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC).

Tudo visto, cumpre proferir decisão.

III – QUESTÕES DECIDENDAS

14. Em face do exposto nos números anteriores, as principais questões a decidir são as seguintes:

- a) A incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação ao Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais, decorrente do acto de indeferimento tácito do pedido de reconhecimento daquele estatuto para o ano de 2010, uma vez que tal pretensão teria de ser efectuada através de acção administrativa especial, nos termos do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT, e a competência jurisdicional arbitral não contempla a apreciação da legalidade daquele acto de indeferimento tácito;
- b) A caducidade do direito de acção, visto que o Requerente quer ver rectificado ou revisto é o acto administrativo que indeferiu, notificado ao Requerente em 26.06.2011, o pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual com efeitos ao ano de 2010 – que não comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação – sendo o prazo para a impugnação de actos anuláveis de três meses, de acordo com o artigo 58.º, n.º 2, alínea b) do CPTA, aplicável *ex*

vi do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT, o prazo terminou em 26.09.2011, nos termos dos artigos 58.º, n.º 3 e 59.º, n.º 1, ambos do CPTA;

- c) A falta de interesse em agir, uma vez que actualmente, no TAF de Sintra – processo n.º .../14...BESNT – encontra-se uma intimação para que seja ordenada a prática do acto de emissão de uma decisão por parte da AT sobre o pedido de inscrição no regime dos residentes não habituais para o ano de 2010;
- d) O indeferimento tácito do pedido de revisão do acto tributário de liquidação do IRS do ano de 2010, da qual resultou IRS liquidado de € 31.443,47 e um valor a reembolsar de € 2.221,41, da autoria da Autoridade Tributária e Aduaneira, padece de erro sobre os pressupostos de facto e de direito e ainda, de vício de violação da lei, no sentido da extemporaneidade do pedido de inscrição do Requerente como residente não habitual no território português.

IV – FUNDAMENTOS DE FACTO

15. Tendo em conta o processo administrativo, a prova documental junta aos autos, e a prova testemunhal, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como se segue:

- A.** O Requerente, em 8 de Abril de 2010, solicitou a inscrição no registo de contribuintes como residente fiscal em Portugal, junto do Serviço de Finanças de Cascais - ... (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 3 anexo à Petição Arbitral).
- B.** Em 24 de Fevereiro de 2011, o Requerente apresentou, junto do Serviço de Finanças de Cascais –..., um pedido de inscrição como residente não habitual em território português, com efeitos a 2010 (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 4 anexo à Petição Arbitral).

- C.** Juntamente com o pedido de inscrição como residente não habitual em território português, com efeitos a 2010, apresentado pelo Requerente em 24 de Fevereiro de 2011, foi anexado comprovativo de residência do Requerente em Espanha e tributação no estrangeiro, e documento comprovativo das suas funções de quadro superior na B..., S.A..
- D.** Através da consulta da Certidão Permanente da sociedade B..., S.A., o Requerente foi designado membro do Conselho de Administração, com poderes para obrigar a sociedade, com efeitos a partir de 01.05.2010 a 31.08.2013.
- E.** Em 19 de Abril de 2011, o Chefe de Divisão de Identificação de Contribuintes, da Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes, indeferiu o pedido de inscrição como residente não habitual, para o ano de 2010, por extemporaneidade (cfr. Processo Administrativo pág. 2 a 7).
- F.** Em 20 de Abril de 2011, o Requerente submeteu a sua declaração de rendimentos do ano fiscal de 2010 (cfr. Processo Administrativo, pág. 34 a 37).
- G.** Em 8 de Agosto de 2011, o Requerente submeteu novo pedido de inscrição como residente não habitual em Portugal, para o ano de 2011 (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 5 anexo à Petição Arbitral).
- H.** Em 22 de Novembro de 2011, o Chefe de Divisão de Identificação de Contribuintes, da Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes, indeferiu o pedido de inscrição como residente não habitual para o ano de 2011, por não cumprir os requisitos de tal regime (cfr. Processo Administrativo, pág. 18 a 21).
- I.** Neste seguimento, o Requerente foi notificado da liquidação de IRS n.º 2011..., referente ao ano de 2010, da qual resultou IRS liquidado de € 31.443,47 e um valor

a reembolsar de € 2.221,41 (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 1 anexo à Petição Arbitral).

J. Em 11 de Julho de 2012, o Requerente dá entrada de um requerimento junto da Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes a solicitar a reapreciação dos pedidos indeferidos de inscrição no regime dos residentes não habituais, apresentados em 24 de Fevereiro e 8 de Agosto, ambos do ano de 2011, invocando a Lei n.º 20/2012, de 14 de maio (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 1 anexo à Resposta e artigo 41.º da Petição Arbitral).

K. O Requerente dá entrada de intimação para comportamento no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, tendo dado origem ao processo n.º .../14...BESNT, onde peticiona que seja ordenada a prática do acto de emissão de uma decisão por parte da AT sobre pedido de inscrição no regime de residentes não habituais para 2010 efectuado em 11 de Julho de 2012 (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 1 anexo à Resposta).

L. O Requerente, em 30 de Dezembro de 2014, apresentou um pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS n.º..., referente ao IRS do ano de 2010, que se fez presumido o seu indeferimento (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 2 anexo à Petição Arbitral).

16. Os factos enunciados no n.º anterior integram matéria não contestada, documental e testemunhalmente demonstrada nos autos.

17. Não existem factos dados como não provados, porque todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

V – FUNDAMENTOS DE DIREITO

18. De acordo o artigo 608.º, n.º 1 do CPC, as questões processuais que sejam susceptíveis de determinar a absolvição da instância devem ser conhecidas segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica.

Assim, resulta daqui a necessidade de apreciar, em primeiro lugar, a matéria da competência do Tribunal Arbitral, cujo conhecimento precede o de qualquer outra questão (*cf.* os artigos 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e 278.º, n.º 1, al. a) do CPC).

19. A AT entende que a sindicância judicial do acto administrativo que indeferiu a inscrição do Requerente como residente não habitual em Portugal, com efeitos ao ano de 2010, teria ser feita através de acção administrativa especial, nos termos do artigo 97.º, n.º 2 do CPPT. Não tendo sido impugnada a decisão de indeferimento, não pode nesta sede apreciar-se da legalidade da liquidação de IRS em referência, com base em vícios que não são próprios desta, mas que resultam de uma anterior decisão da AT.

20. Razão para que, para além de invocar a excepção de (i) incompetência material do Tribunal Arbitral Tributário para a apreciação do pedido de aplicação ao Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais, decorrente do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa relativo à liquidação de IRS de 2010, evoque ainda as referentes à (ii) caducidade do direito da acção e da (iii) falta de interesse em agir do Requerente.

21. Como é amplamente conhecido, no contencioso tributário vigora o princípio da impugnação unitária, nos termos do qual, em regra, só há impugnação contenciosa do acto final do procedimento, uma vez que é este acto que afecta imediatamente a esfera

patrimonial do contribuinte e onde vem fixada a posição final da administração tributária perante este, definindo os seus direitos e deveres (cfr. artigo 54.º do CPPT e 66.º da LGT).

Por outro lado, de acordo com Jorge Lopes de Sousa, estando o artigo 54.º do CPPT “inserido entre as disposições gerais aplicável à generalidade dos procedimentos” o princípio da impugnação unitária visa inclusivamente “a prolação de actos administrativos sobre questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação, relativamente aos quais se prevê que a impugnação contenciosa siga os termos da acção administrativa especial.” (cfr. in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 6.ª Edição de 2011, Áreas Editora, pág. 467).

Entendimento este corroborado pela Requerida.

O mesmo autor, escreve ainda que “Nos procedimentos tributários que conduzem a um ato de liquidação de um tributo, a esfera jurídica dos interessados apenas é atingida por esse ato e, por isso, em regra, será ele e apenas ele o acto lesivo e contenciosamente impugnável. No entanto, como se referiu, no presente artigo 54.º do CPPT ressalvam-se situações em que haja “disposição expressa em sentido diferente”. E, com efeito, por vezes, a lei prevê a impugnabilidade contenciosa imediata de actos anteriores ao acto final de procedimento, que têm especial relevo para condicionar a decisão final. Esses actos preparatórios da decisão final, que são direta e imediatamente impugnáveis por via contenciosa, assumem a natureza de actos destacáveis. Os **actos destacáveis** são actos que, embora inseridos no procedimento tributário, e anteriores à decisão final, a condicionam irremediavelmente, justificando-se que sejam impugnados por forma autónoma, principalmente nos casos em que são praticados por entidades distintas da que deve proferir a decisão final. No entanto, a sua impugnação contenciosa autónoma só ocorrerá quando esteja prevista na lei, por forma expressa, como se exige neste artigo, só havendo impugnabilidade imediata de actos procedimentais independentemente de norma expressa quando tais actos procedimentais sejam imediatamente lesivos.” (cfr. *ob. cit.*, pág. 468).

22. O regime fiscal para o residente não habitual, instituído pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que aditou os n.ºs 6 a 9 ao artigo 16.º do Código do IRS, aponta no sentido de estarem em causa dois procedimentos tributários autónomos.

De acordo com o regime que resultou desse aditamento, na versão anterior às modificações subsequentemente introduzidas pela Lei n.º 20/2012, de 14.05, e aplicável ao caso dos presentes autos, verificado o preenchimento dos requisitos estabelecidos no n.º 6 do artigo 16.º do Código do IRS e solicitada a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direcção-Geral dos Impostos (cfr. n.º 7), qualquer sujeito passivo pode obter o estatuto de residente não habitual, alcançando, por essa via, determinados benefícios fiscais, que àquele estatuto se encontram associados.

No caso de o sujeito passivo vir a ser considerado residente não habitual, o mesmo adquire o direito a ser tributado como tal no período de 10 anos consecutivos, desde que em cada uma desses 10 anos seja considerado residente para efeitos de IRS (cf. Artigo 16.º, n.ºs 7 e 8 do Código do IRS, na versão introduzida pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23.09, com correspondência nos n.ºs 7 e 9 do referido artigo 16.º, na redacção resultante da Lei n.º 20/2012, de 14.05).

Com efeito, podemos extrair com segurança que o acto de deferimento/indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto do residente não habitual não integra, como acto preparatório o procedimento de liquidação do correspondente imposto – isto é, o procedimento tributário comum; antes constitui um verdadeiro acto tributário autónomo, *“cuj a ligação aos actos de liquidação de impostos não resulta de um pretense carácter preparatório relativamente a estes, mas do facto de constituir um acto pressuposto, de modo que a liquidação dos impostos objectos do benefício fiscal não pode fazer-se sem ter em conta o correspondente acto beneficiados positivo, negativo ou extintivo.”* (cfr. José Casalta Nabais. A impugnação unitária do acto tributário”, in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 11, Janeiro-Março, 2016, pp. 18 e 19, ainda que a propósito dos procedimentos de reconhecimento e extinção dos benefícios fiscais).

23. Daqui resulta a interpretação no sentido apontado pela Requerida, de que o indeferimento do pedido de inscrição do Requerente como residente não habitual em Portugal, no ano de 2010, é um acto lesivo susceptível de impugnação autónoma, consubstanciando-se uma excepção ao princípio da impugnação unitária previsto no artigo 54.º do CPPT. Pelo que, tal decisão deveria ter sido necessariamente impugnada, para que a liquidação objecto do pedido de pronúncia pudesse ser apreciada por este Tribunal Arbitral. Assim, não tendo sido efectuada tal impugnação necessária, não caberia no âmbito da competência deste Tribunal apreciar da legalidade da decisão de indeferimento da inclusão do Requerente no regime dos residentes não habituais, que se materializou na liquidação do IRS do ano de 2010, objecto do presente pedido de pronúncia arbitral.

24. Nesta cadênciã, acompanhamos, salvo o devido respeito, a posição da Requerida, de que o Requerente ao não impugnar autonomamente o acto que determinou a sua não inscrição no regime fiscal dos residentes não habituais, deixa de poder impugnar a consequente liquidação do IRS de 2010, com fundamento em vícios daquele acto.

25. Por conseguinte, uma vez que tal matéria não está contemplada nas matérias sobre as quais se pode pronunciar o Tribunal Arbitral, de acordo com a vontade expressa do legislador demonstrada no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, conforme Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, temos por seguro determinar a incompetência absoluta em razão da matéria, conducente à absolvição da instância quanto ao pedido respectivo, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) e 278.º, n.º 1, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, alínea e) do RJAT.

VI – DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- Julgar-se procedente a invocada exceção de incompetência absoluta do tribunal arbitral e, conseqüentemente, absolver-se a Requerida da instância (arts. 494.º, al. a), e 493º n.º,1, do CPC, aplicáveis *ex vi* do art. 2º, al. e), do CPPT).

Fixa-se o valor do processo em € 31.443,47, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o montante das custas em € 1.836,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelo Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 4 de janeiro de 2019.

O Árbitro,

(Jorge Carita)

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 514/2015 -T

Tema: IRS – regime dos residentes não habituais em Portugal – Decisão arbitral reformada pela decisão de 04 de janeiro de 2019.

* Substituída pela Decisão Arbitral de 4 de janeiro de 2019

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

13. Em 29 de Julho de 2015 o contribuinte A..., titular do número de identificação fiscal ... (doravante designado apenas por o “Requerente”), submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à obtenção de pronúncia arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (de ora em diante designado por “RJAT”), na sequência do indeferimento tácito do pedido de revisão do acto tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) do ano de 2010, com o n.º 2011... .

14. No pedido de pronúncia arbitral o Requerente optou por não designar árbitro.

15. Nos termos do n.º 1 do artigo 6º e da alínea b) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro único o signatário, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.

16. O tribunal arbitral ficou constituído em 28 de Outubro de 2015.

17. Em 2 de Dezembro de 2015, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou Resposta.

18. A reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, assim como a audição das testemunhas arroladas pelo Requerente realizou-se o dia 14 de Abril de 2016, pelas 15 horas.

19. Notificadas para o efeito, Requerente e Requerida apresentaram alegações escritas em 28 de Abril de 2016 e 15 de Maio de 2016, respectivamente.

20. A posição do Requerente, expressa no pedido de pronúncia arbitral e nas alegações escritas é, em resumo, a seguinte:

20.1. O indeferimento tácito do pedido de revisão do acto tributário de liquidação de IRS do ano de 2010, n.º 2011..., da qual resultou IRS liquidado de € 31.443,47 e um valor a reembolsar de € 2.221,41, objecto da presente pronúncia arbitral, é ilegal por não aplicação do regime dos residentes não habituais, e por assim ser, pede ao Tribunal Arbitral a sua anulação.

20.2. Entende o Requerente que os pedidos para reconhecimento da sua situação como residente fiscal não habitual, com efeitos para os anos de 2010 e 2011, submetidos em 24.02.2011 e 08.08.2011, respectivamente, indeferidos, o primeiro com fundamento em extemporaneidade e o segundo por não reunir os requisitos legalmente estabelecidos, cumpriam com todos os requisitos estabelecidos no artigo 16.º, n.º 6 e 7 do Código do IRS, de acordo com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro.

20.3. A lei não impunha qualquer prazo para a submissão do pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, e apenas com as alterações introduzidas pela Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio o legislador veio determinar o prazo para inscrição no regime em questão, ou seja, deverá ser efectuado até 31 de Março do ano seguinte àquele em que se torne residente no território português, de acordo com o n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS.

20.4. Além de que, o artigo 5.º, n.º 2 da Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio, determina que o novo prazo não se aplica aos sujeitos passivos que efectuaram o pedido de residente não habitual em data anterior a 1 de Janeiro de 2012, uma vez que a lei não previa qualquer prazo limite para a sua entrega, devendo aquele considerar-se válido independentemente do prazo em que foi apresentado.

20.5. Deste modo, verifica-se que o pedido de inscrição como residente não habitual, efectuado pelo Requerente, com efeitos ao ano de 2010 (24.02.2011), tem de ser considerado válido, porque à data a lei não determinava qualquer prazo para solicitar tal inscrição. Pelo que, a Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes ao indeferir o pedido do Requerente com base em extemporaneidade, assim como, o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa em referência, não respeitou os preceitos legais aplicáveis, fazendo uma interpretação destes de forma errónea.

20.6. Acresce que, a AT está vinculada às suas próprias orientações genéricas, em conformidade com o artigo 68.º-A, n.º 1 da LGT. Contudo, nunca poderá pôr em causa, no âmbito das suas funções, o princípio da legalidade consagrado no artigo 8.º e 55.º, ambos da LGT e artigo 3.º do CPA.

20.7. Ora, uma vez que o Requerente era considerado residente em território português, não foi considerado residente em Portugal nos cinco anos anteriores a 2010 e é quadro superior da B..., S.A. (recebendo rendimentos de uma actividade de elevado valor acrescentado, conforme Portaria 12/2010, de 7 de Janeiro), estão reunidas todas as condições (objectivas e subjectivas) para a aplicação do regime dos residentes não habituais, ou seja, para que os rendimentos auferidos sejam tributados de acordo com as regras de tributação aplicáveis aos contribuintes com o estatuto de residentes não habituais.

20.8. Pelo que, ao abrigo do princípio da legalidade, o Requerente entende que os Serviços deveriam ter rectificado o acto que indeferiu o pedido de inscrição como residente não habitual, com efeitos a 2010, e consequente revisão da liquidação de IRS n.º 2011..., determinando a sua ilegalidade.

20.9. Acresce ainda que, pelos contactos que o Requerente manteve com a AT, ficou convencido que seria mais vantajoso proceder a novo requerimento para o exercício de 2011, atento o indeferimento da AT ao pedido de inscrição como residente não habitual

para o ano de 2010, por extemporaneidade, em detrimento de impugnar graciosa ou judicialmente a decisão de indeferimento.

20.10. Aliás, a opção de não impugnar graciosa ou judicialmente, constituía uma faculdade e não um ónus, pois a atribuição do regime especial em referência apenas releva para efeitos de IRS, sendo que é nesse tributo que se materializa a ilegalidade de não atribuição do regime dos residentes não habituais, conforme jurisprudência firmada no Acórdão 410/2015, de 19 de Novembro, do Tribunal Constitucional.

20.11. Por todo o exposto, a liquidação do IRS, referente ao ano de 2010, deve ser anulada com fundamento em vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito e de facto, traduzida na não aplicação do regime dos residentes não habituais, e o imposto pago restituído, acrescido de juros indemnizatórios.

21. A posição da Requerida expressa na resposta e nas alegações escritas é, em síntese, abreviadamente, a seguinte:

21.1. Da análise do teor e do pedido deduzido a final no requerimento apresentado em 30 de Dezembro de 2014, e que o Requerente classificou de “pedido de revisão oficiosa da liquidação” resulta manifesto que se trata de um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual para o ano de 2010, com fundamento na ilegalidade da decisão administrativa que o havia anteriormente indeferido.

21.2. Pelo que, o requerimento em cujo indeferimento tácito o Requerente fundamenta o pedido de pronúncia arbitral consubstancia, na verdade, um pedido de anulação do acto administrativo em matéria tributária que indeferiu o pedido de inscrição como residente não habitual com efeitos ao ano de 2010, e não um pedido de revisão do acto de liquidação praticado na sequência da submissão da declaração de rendimentos.

21.3. De acordo com o n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, o acto de indeferimento do pedido de inscrição no registo de contribuintes como residente não habitual apresentado pelo Requerente em 24.02.2011, é um acto administrativo em matéria tributária que não comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

21.4. Ora, a sindicância judicial do acto administrativo que indeferiu a pretensão de ser tributado como residente não habitual teria de ser feita através de acção administrativa especial, nos termos do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT.

21.5. Por muito que o Requerente alegue no pedido de pronúncia arbitral que apenas pretende a revisão do acto tributário de liquidação de IRS para o ano de 2010, é evidente que a sua pretensão é o seu enquadramento cadastral, enquanto sujeito passivo do imposto, como residente não habitual em território português, e desta forma, ser tributado como tal.

21.6. Assim sendo, a competência jurisdicional arbitral não contempla a apreciação da legalidade daquele acto de indeferimento tácito, e por conseguinte, esta incompetência absoluta em razão da matéria configura uma excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, absolvendo a Requerida da instância quanto ao pedido respectivo, de acordo com os artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) e 278.º, n.º 1, alínea a), todos do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, alínea e) do RJAT.

21.7. Não obstante, é entendimento da AT que o Requerente quer ver rectificado ou revisto o acto administrativo que indeferiu o pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual com efeitos ao ano de 2010, ou seja, o despacho da Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes de 19.04.2011, notificado ao Requerente em 26.06.2011 – que não comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação.

21.8. Sendo o prazo para a impugnação de actos anuláveis (acto de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual), não promovida pela Ministério Público, de três meses, de acordo com o artigo 58.º, n.º 2, alínea b), do CPTA, aplicável *ex vi* do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT, o prazo para a sua impugnação jurisdicional terminou em 26.09.2011, nos termos dos artigos 58.º, n.º 3 e 59.º, n.º 1 do CPTA.

21.9. Pelo que, não tendo o Requerente impugnado, por via administrativa ou judicial, a decisão de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual, conformando-se com a mesma e permitindo a sua consolidação na ordem jurídica, aquando da apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral, em 29.07.2015, decorreu o prazo legalmente concedido ao Requerente para os efeitos referidos.

21.10. Resultando, assim, na caducidade do direito de acção do Requerente, uma vez que já não lhe era permitido, nessa data, contestar judicialmente a decisão de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual com efeitos ao ano de 2010, configurando uma excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo,

tendente à absolvição da instância, nos termos do artigo 576.º, n.º 2 e alínea e), do n.º 1 do artigo 278.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, alínea e) do RJAT.

21.11. Acresce que, o Requerente não tem necessidade de obter a tutela jurídica quanto ao direito que evoca. Primeiro, porque não impugnou judicialmente o acto de liquidação de IRS, referente ao ano de 2010. Segundo, não intentou acção administrativa especial face ao acto administrativo em matéria tributária que indeferiu o pedido de inscrição como residente não habitual para o ano de 2010. Por último, por se encontrar, actualmente, no TAF de Sintra – processo n.º.../14...BESNT – uma intimação para que seja ordenada a prática do acto de emissão de uma decisão por parte da AT sobre o pedido de inscrição no regime dos residentes não habituais para o ano de 2010, que apresentou em 11.07.2012, e que, tendo provimento, obrigará a AT a decidir expressamente tal pedido com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2010, e desta decisão, poderá o Requerente reagir graciosa ou judicialmente, conforme o seu entendimento, transformando, assim, inútil esta instância arbitral.

21.12. Até que seja proferida decisão no aludido processo de intimação para comportamento, caso assim não se entenda, deverá ser ordenada a suspensão dos presentes autos.

21.13. Deve, por isso, a Requerida ser absolvida da instância, nos termos do artigo 89.º, n.º 2 do CPTA, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, uma vez que a falta de interesse em agir assume natureza de excepção dilatória, de acordo com o artigo 89.º, n.º 1 do CPTA.

21.14. Acresce ainda que, os argumentos apresentados pelo Requerente são manifestamente improcedentes.

21.15. De acordo com o artigo 78.º da LGT, a revisão dos actos tributários é efectuada a actos tributários de liquidação ou de fixação da matéria colectável, não revestindo o acto de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual com efeitos ao ano de 2010, quaisquer daqueles actos, pelo que não é susceptível de ser revisto ou rectificado ao abrigo do meio procedimental previsto no artigo 78.º da LGT.

21.16. Ainda assim, nunca poderia o requerimento intitulado de “pedido de revisão dos actos tributários”, apresentado em 30.12.2014, mesmo considerando este como um novo pedido de inscrição do Requerente como residente não habitual em território

português, com efeitos ao ano de 2010, ser temporâneo, uma vez que o prazo para a apresentação do pedido teria de ser feito até 31.03.2011, de acordo com o artigo 16.º, n.º 8, na redacção dada pela Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio, não lhe sendo aplicável o artigo 5.º, n.º 2 da mesma lei.

21.17. Por último, encontrando-se o Requerente inscrito como residente em território português desde 08.04.2010, a liquidação refletiu aquele estatuto fiscal, tendo em consideração os elementos declarados na competente declaração de rendimentos do ano fiscal de 2010.

21.18. A Requerida conclui pela improcedência total do pedido de pronúncia arbitral formulado, neste incluído também a condenação ao pagamento de juros indemnizatórios, considerado evidente a conformidade legal do acto objecto dos presentes autos.

II – QUESTÕES DECIDENDAS

14. Em face do exposto nos números anteriores, as principais questões a decidir são as seguintes:

- e) O indeferimento tácito do pedido de revisão do acto tributário de liquidação do IRS do ano de 2010, da qual resultou IRS liquidado de € 31.443,47 e um valor a reembolsar de € 2.221,41, da autoria da Autoridade Tributária e Aduaneira, padece de erro sobre os pressupostos de facto e de direito e ainda, de vício de violação da lei, no sentido da extemporaneidade do pedido de inscrição do Requerente como residente não habitual no território português;
- f) O pedido do Requerente quanto à sua inscrição como residente não habitual é extemporâneo, não lhe sendo reconhecido o direito a ser tributado de acordo com o regime fiscal em vigor para os residentes não habituais.

III – SANEAMENTO

15. O Tribunal encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, e 6.º, n.º 1, do RJAT.

Na resposta apresentada pela Requerida, de acordo com o artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, foram invocadas três excepções, a saber (i) incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação ao Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais, decorrente do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa relativo à liquidação de IRS de 2010; (ii) caducidade do direito da acção; (iii) falta de interesse em agir.

De acordo com o pedido de pronúncia arbitral, a constituição do presente tribunal tem como objecto o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS n.º 2011..., apresentado em 30 de Dezembro de 2014.

Nos termos do n.º 5, do artigo 57.º da LGT, em 30 de Abril de 2015, presumiu-se o indeferimento tácito daquele procedimento tributário para efeitos de acionamento dos meios de defesa administrativos e judiciais ao dispor do Requerente, conseqüentemente, o presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral, conforme artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

Ainda que a Requerida tenha invocado três excepções, entendemos que a análise da primeira, obsta já à pronúncia das restantes, uma vez que existe relação entre elas e que serão objecto de análise nos fundamentos de Direito.

A primeira excepção invocada pela Requerida prende-se com o facto de saber se a declaração de ilegalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão da liquidação de IRS do ano de 2010, se inclui (ou não) nas competências atribuídas aos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD, pelo artigo 2.º do RJAT.

A esta questão, já o Tribunal Arbitral, que funciona sob a égide do CAAD se pronunciou, a título exemplificativo, através da decisão proferida no processo n.º 117/2013-T.

O acto de liquidação de tributos é um acto administrativo pelo qual se determina o quantitativo do imposto a pagar pelo contribuinte por aplicação da taxa à matéria colectável, conformando-se, assim, a relação jurídica tributária.

Tal acto, é susceptível de impugnação administrativa e judicial, através dos quais os contribuintes atacam ou contestam actuações da administração tributária, mormente os actos tributários em sentido amplo que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos.

A possibilidade de o contribuinte impugnar administrativamente o acto de liquidação, em que a resolução destas questões é pedida à própria administração fiscal, é efectuada através de reclamação graciosa e, no caso do seu indeferimento, através da impugnação de tal decisão através de recurso hierárquico.

Contra as consequências de um acto de liquidação, o contribuinte tem ainda um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos, o meio procedimental de revisão do acto tributário. Neste procedimento, a Autoridade Tributária tem o dever de revogar actos de liquidação de tributos que sejam ilegais, nas condições e com os limites temporais referidos no artigo 78.º da LGT.

Paralelamente, os actos de liquidação são actos de primeiro grau, sendo designados actos de segundo e de terceiro grau, os actos que decidem reclamações graciosas e recursos hierárquicos das decisões sobre reclamações graciosas, respectivamente.

De acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, os tribunais arbitrais são competentes para apreciar a pretensão de “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*”, incluindo, claramente, no âmbito da jurisdição arbitral, os casos em que é impugnado directamente o acto de segundo ou de terceiro grau, uma vez que a apreciação da legalidade destes, influencia a (i) legalidade dos actos de liquidação que são os objectos daqueles, de forma a confirmar (ou não) a (i) legalidade do respectivo acto de liquidação.

Acontece que, efectivamente, não resulta expresso do RJAT a possibilidade de serem apreciados pelos tribunais arbitrais os actos de indeferimento de pedidos de revisão de acto tributário, enquadrando-se estes nos actos de segundo grau.

No entanto, como facilmente se depreende do teor da alínea a), do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, tendo em conta a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, que refere expressamente “pedidos de revisão de actos tributários” e ainda o dever de a Autoridade Tributária efectuar a revisão de actos tributários, quando detectar uma situação de cobrança ilegal de tributos, de acordo os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (*cf.* artigo 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT), não excluindo os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um acto de segundo grau, abrangerá também os casos em que o acto de segundo grau é o de indeferimento de pedido de revisão dos actos tributários, pois não se vê qualquer razão para restringir (seguindo, desta forma, a posição defendida pelo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa plasmada no Guia da Arbitragem Tributária, Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, edição 2013, págs. 121 e 122, e pela pronúncia deste Tribunal Arbitral, através, nomeadamente da decisão proferida no processo n.º 117/2013-T, anteriormente mencionada).

Assim sendo, o Tribunal Arbitral é competente para se pronunciar sobre o indeferimento tácito do pedido de revisão do acto tributário de liquidação de IRS, do ano de 2010, n.º 2011... .

No que respeita à tempestividade do pedido de constituição arbitral, o Requerente pede a constituição do tribunal arbitral contra o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS n.º 2011... de 2010 apresentado em 30 de Dezembro de 2014.

De acordo com o artigo 57.º, n.º 1 e 5 da LGT, o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses. Caso contrário, “(...) *contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o*

seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial.” (negritos nossos).

Assim sendo, em 30 de Abril de 2015 presumiu-se o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente em 30 de Dezembro de 2014.

Nos termos do artigo 10.º n.º 1 alínea a), do RJAT, o prazo para o pedido de constituição arbitral é de 90 dias contados após a formação da presunção de indeferimento tácito (*cfr.* facto previsto no n.º 1, alínea d) do artigo 102.º do CPPT).

Pelo que o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porquanto o mesmo foi apresentado em 29 de julho de 2015, ou seja, menos de 90 dias contados a partir de 30 de abril de 2015.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

Tudo visto, cumpre proferir.

IV – FUNDAMENTOS DE FACTO

16. Tendo em conta o processo administrativo, a prova documental junta aos autos, e a prova testemunhal, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como se segue:

M. O Requerente, em 8 de Abril de 2010, solicitou a inscrição no registo de contribuintes como residente fiscal em Portugal, junto do Serviço de Finanças de

Cascais (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 3 anexo à Petição Arbitral).

- N.** Em 24 de Fevereiro de 2011, o Requerente apresentou, junto do Serviço de Finanças de Cascais –..., um pedido de inscrição como residente não habitual em território português, com efeitos a 2010 (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 4 anexo à Petição Arbitral).
- O.** Juntamente com o pedido de inscrição como residente não habitual em território português, com efeitos a 2010, apresentado pelo Requerente em 24 de Fevereiro de 2011, foi anexado comprovativo de residência do Requerente em Espanha e tributação no estrangeiro, e documento comprovativo das suas funções de quadro superior na B..., S.A..
- P.** Através da consulta da Certidão Permanente da sociedade B..., S.A., o Requerente foi designado membro do Conselho de Administração, com poderes para obrigar a sociedade, com efeitos a partir de 01.05.2010 a 31.08.2013.
- Q.** Em 19 de Abril de 2011, o Chefe de Divisão de Identificação de Contribuintes, da Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes, indeferiu o pedido de inscrição como residente não habitual, para o ano de 2010, por extemporaneidade (cfr. Processo Administrativo pág. 2 a 7).
- R.** Em 20 de Abril de 2011, o Requerente submeteu a sua declaração de rendimentos do ano fiscal de 2010 (cfr. Processo Administrativo, pág. 34 a 37).
- S.** Em 8 de Agosto de 2011, o Requerente submeteu novo pedido de inscrição como residente não habitual em Portugal, para o ano de 2011 (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 5 anexo à Petição Arbitral).

- T.** Em 22 de Novembro de 2011, o Chefe de Divisão de Identificação de Contribuintes, da Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes, indeferiu o pedido de inscrição como residente não habitual para o ano de 2011, por não cumprir os requisitos de tal regime (cfr. Processo Administrativo, pág. 18 a 21).
- U.** Neste seguimento, o Requerente foi notificado da liquidação de IRS n.º 2011..., referente ao ano de 2010, da qual resultou IRS liquidado de € 31.443,47 e um valor a reembolsar de € 2.221,41 (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 1 anexo à Petição Arbitral).
- V.** Em 11 de Julho de 2012, o Requerente dá entrada de um requerimento junto da Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes a solicitar a reapreciação dos pedidos indeferidos de inscrição no regime dos residentes não habituais, apresentados em 24 de Fevereiro e 8 de Agosto, ambos do ano de 2011, invocando a Lei n.º 20/2012, de 14 de maio (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 1 anexo à Resposta e artigo 41.º da Petição Arbitral).
- W.** O Requerente dá entrada de intimação para comportamento no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, tendo dado origem ao processo n.º .../14...BESNT, onde peticiona que seja ordenada a prática do acto de emissão de uma decisão por parte da AT sobre pedido de inscrição no regime de residentes não habituais para 2010 efectuado em 11 de Julho de 2012 (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 1 anexo à Resposta).
- X.** O Requerente, em 30 de Dezembro de 2014, apresentou um pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS n.º 2011..., referente ao IRS do ano de 2010, que se fez presumido o seu indeferimento (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 2 anexo à Petição Arbitral).

18. Os factos enunciados no n.º anterior integram matéria não contestada, documental e testemunhalmente demonstrada nos autos.

19. Não existem factos dados como não provados, porque todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

V – FUNDAMENTOS DE DIREITO

20. Vamos determinar agora o Direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões já enunciadas (*vd. supra* n.º 10).

21. Começaremos por apreciar a primeira questão enunciada (*vd. supra* alínea a), n.º 10), ou seja, saber da legalidade do entendimento segundo o qual o indeferimento tácito do pedido de revisão do acto tributário de liquidação do IRS do ano de 2010, de que resultou IRS liquidado de € 31.443,47 e um valor a reembolsar de € 2.221,41, da autoria da Autoridade Tributária e Aduaneira, padece de erro sobre os pressupostos de facto e de direito e ainda, de vício de violação da lei, no sentido da extemporaneidade do pedido de inscrição do Requerente como residente não habitual no território português, e consequente, não tributação por aquele regime especial.

22. A AT entende que a sindicância judicial do acto administrativo que indeferiu a inscrição do Requerente como residente não habitual em Portugal, com efeitos ao ano de 2010, teria ser feita através de acção administrativa especial, nos termos do artigo 97.º, n.º 2 do CPPT. Não tendo sido impugnada a decisão de indeferimento, não pode nesta sede apreciar-se da legalidade da liquidação de IRS em referência, com base em vícios que não são próprios desta, mas que resultam de uma anterior decisão da AT.

23. Razão para que, para além de invocar a excepção de (i) incompetência material do Tribunal Arbitral Tributário para a apreciação do pedido de aplicação ao Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais, decorrente do acto de indeferimento

tácito do pedido de revisão oficiosa relativo à liquidação de IRS de 2010 (questão já resolvida em saneamento), evoque ainda as referentes à (ii) caducidade do direito da acção e da (iii) falta de interesse em agir do Requerente.

24. Como é amplamente conhecido, no contencioso tributário vigora o princípio da impugnação unitária, nos termos do qual, em regra, só há impugnação contenciosa do acto final do procedimento, uma vez que é este acto que afecta imediatamente a esfera patrimonial do contribuinte e onde vem fixada a posição final da administração tributária perante este, definindo os seus direitos e deveres (cfr. artigo 54.º do CPPT e 66.º da LGT).

Por outro lado, de acordo com Jorge Lopes de Sousa, estando o artigo 54.º do CPPT “inserido entre as disposições gerais aplicável à generalidade dos procedimentos” o princípio da impugnação unitária visa inclusivamente “a prolação de actos administrativos sobre questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação, relativamente aos quais se prevê que a impugnação contenciosa siga os termos da acção administrativa especial.” (cfr. in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 6.ª Edição de 2011, Áreas Editora, pág. 467).

Entendimento este corroborado pela Requerida.

O mesmo autor, escreve ainda que “Nos procedimentos tributários que conduzem a um ato de liquidação de um tributo, a esfera jurídica dos interessados apenas é atingida por esse ato e, por isso, em regra, será ele e apenas ele o acto lesivo e contenciosamente impugnável. No entanto, como se referiu, no presente artigo 54.º do CPPT ressalvam-se situações em que haja “disposição expressa em sentido diferente”. E, com efeito, por vezes, a lei prevê a impugnabilidade contenciosa imediata de actos anteriores ao acto final de procedimento, que têm especial relevo para condicionar a decisão final. Esses actos preparatórios da decisão final, que são direta e imediatamente impugnáveis por via contenciosa, assumem a natureza de actos destacáveis. Os **actos destacáveis** são actos que, embora inseridos no procedimento tributário, e anteriores à decisão final, a condicionam

irremediavelmente, justificando-se que sejam impugnados por forma autónoma, principalmente nos casos em que são praticados por entidades distintas da que deve proferir a decisão final. No entanto, a sua impugnação contenciosa autónoma só ocorrerá quando esteja prevista na lei, por forma expressa, como se exige neste artigo, só havendo impugnabilidade imediata de actos procedimentais independentemente de norma expressa quando tais actos procedimentais sejam imediatamente lesivos.” (cfr. *ob. cit.*, pág. 468).

Daqui parece resultar a interpretação no sentido apontado pela Requerida, de que o indeferimento do pedido de inscrição do Requerente como residente não habitual em Portugal, no ano de 2010, é um acto lesivo susceptível de impugnação autónoma, consubstanciando-se uma excepção ao princípio da impugnação unitária previsto no artigo 54.º do CPPT. Pelo que, tal decisão deveria ter sido necessariamente impugnada, para que a liquidação objecto do pedido de pronúncia pudesse ser apreciada por este Tribunal Arbitral. Assim, não tendo sido efectuada tal impugnação necessária, não caberia no âmbito da competência deste Tribunal apreciar da legalidade da decisão de indeferimento da inclusão do Requerente no regime dos residentes não habituais, que se materializou na liquidação do IRS do ano de 2010, objecto do presente pedido de pronúncia arbitral.

Contudo, admitimos que ao aceitar esta interpretação da Requerida, fiquem lesados os princípios constitucionais da tutela judicial efectiva e da justiça, ínsitos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP. Isto é, o efeito preclusivo da não impugnação do acto de cessação do benefício relativamente à impugnação do acto de liquidação tributária (liquidação de IRS de 2010), inviabilizando a invocação nesta de vícios daquele outro, não é compatível com os direitos assegurados nos artigos 20.º e 268, n.º 4 da CRP.

A posição sustentada pela AT tem como consequência que o Requerente que não impugnou autonomamente o acto de indeferimento de inscrição como não residente habitual em Portugal, para o ano de 2010, deixa de poder impugnar a liquidação do IRS de 2010 com fundamento em vícios daquele acto.

Efectivamente, como o Tribunal Constitucional já teve oportunidade de se pronunciar, no Acórdão 410/2015, de 19 de Novembro, “Não pode deixar de se reconhecer que se trata de uma consequência muito onerosa para o contribuinte, permitindo a consolidação na ordem jurídica de actos que o prejudicam gravemente (...) com a impossibilidade de impugnar o acto de cessação do benefício fiscal, no âmbito do processo de impugnação do acto de liquidação do imposto. Este prejuízo causado ao contribuinte ocorreu num contexto legal em que vigora inquestionavelmente o princípio da impugnação unitária e em que a impugnação autónoma de atos lesivos ou interlocutórios praticados no âmbito do procedimento administrativo tributário é configurada pela lei como uma faculdade do contribuinte, apenas justificada no quadro do reforço das suas garantias.

O contribuinte poderia ter impugnado autonomamente a cessação do benefício fiscal. A sua escolha em não o fazer, porém, foi, naquele quadro legal, perfeitamente legítima: não só não se encontra qualquer norma legal que tenha operado a transformação da faculdade de impugnar em ónus de impugnar, como, tratando -se, como se tratou, de ato lesivo, nem sequer seria admissível a existência de tal norma.”.

Concluindo que, “ao impedir que a impugnação do acto de liquidação do imposto se funde em vícios próprios do acto de cessação do benefício fiscal, a interpretação que a decisão recorrida fez do artigo 54.º do CPPT desprotege gravemente os direitos do contribuinte, assim ofendendo princípio da tutela judicial efetiva e o princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP.”, julgando inconstitucional tal interpretação o artigo 54.º do CPPT.

25. Nesta cadência, não podemos acompanhar, salvo o devido respeito, a posição da Requerida, de que o Requerente ao não impugnar autonomamente o acto que determinou a sua não inscrição no regime fiscal dos residentes não habituais, deixa de poder impugnar a consequente liquidação do IRS de 2010, com fundamento em vícios daquele acto.

Efectivamente, o Requerente poderia ter impugnado autonomamente o acto de não inscrição como residente não habitual para efeitos fiscais, tendo em conta o inquestionável princípio da impugnação unitária, não podendo deixar-se de reconhecer que a posição da

Requerida é muito onerosa para o contribuinte, permitindo a consolidação na ordem jurídica de actos que o prejudicam gravemente.

Contudo, a sua escolha em não o fazer, é uma faculdade de impugnar e não um ónus.

Assim sendo, atento os princípios da tutela judicial efectiva e da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP, o Requerente não pode ser impedido de impugnar o acto de liquidação do IRS de 2010, com vícios próprios do acto da sua não inscrição como residente não habitual para efeitos fiscais.

26. Considerando o exposto, também não podemos admitir a excepção da Requerida quanto à caducidade do direito da acção na parte em que entende que, aquando da apresentação do pedido de constituição arbitral em 29.07.2015, há muito havia decorrido o prazo legalmente concedido ao Requerente para contestar judicialmente a decisão de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual com efeitos ao ano de 2010 – acto anulável –, uma vez que nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 58.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável *ex vi* n.º 2 do artigo 97.º do CPPT, o prazo para a impugnação de actos anuláveis, não sendo promovida pelo Ministério Público, é de três meses.

Atendendo à regra do contencioso tributário da impugnação unitária e à sua excepção como faculdade e não um ónus do sujeito passivo, por respeito aos princípios constitucionais da tutela judicial efectiva e da justiça (*cf.* artigos 20.º e 268.º, n.º 4, ambos da CRP), o Requerente não pode ser impedido de impugnar o acto de liquidação do IRS de 2010, e por conseguinte, ao fazê-lo através do ora pedido de pronúncia arbitral, por estar em tempo, não existe qualquer caducidade do direito de acção, não podendo ser admissível a presente excepção invocada pela Requerida.

27. Cabe agora analisar a excepção invocada pela Requerida quanto à falta de interesse em agir do Requerente.

Entende a Requerida que o Requerente ao não impugnar judicialmente o acto de liquidação em referência, ao não intentar acção administrativa especial, face o acto administrativo em matéria tributária que indeferiu o seu pedido de inscrição como residente não habitual para o ano de 2010, ao pedido de revisão do acto de liquidação em causa, ser um novo e verdadeiro pedido de inscrição do contribuinte como residente não habitual, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2010, e ainda se encontrar a correr termos intimação para comportamento, no TAF de Sintra – processo n.º .../14...BESNT, não tem qualquer necessidade de obter a tutela jurídica quando ao direito que evoca.

Mais uma vez, salvo o devido respeito, não podemos acompanhar a posição da Requerida porque é contrária ao que já deixamos escrito, e que para lá remetemos, sobre o entendimento de que o Requerente pode impugnar a liquidação do IRS de 2010 com fundamento em vícios do acto que determinou a sua não inscrição no regime fiscal dos residentes não habituais, por forma a respeitar os princípios constitucionais da tutela judicial efetiva e da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP.

Mesmo a existência de uma intimação para comportamento pendente no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, processo n.º .../14...BESNT, onde o Requerente peticiona que a AT tome uma decisão no âmbito do requerimento apresentado pelo Requerente em 11 de julho de 2012 (*cf.* facto provado J.), em que foi pedida uma revisão da decisão do pedido de inscrição como residente não habitual para 2010 face às alterações introduzidas pela Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio, não pode ser entendida como falta de interesse de agir do Requerente, como alega a Requerida.

Isto porque a intimação para comportamento irá obrigar ou não a AT a pronunciar-se sobre o requerimento apresentado em 2012, gerando o reconhecimento ou não do estatuto de residente não habitual ao Requerente para o ano de 2010 e seguintes. Em contrapondo com o ora pedido de pronúncia que tem por objecto a anulação ou não do acto de liquidação de IRS n.º 2011..., referente ao ano de 2010.

28. Nestes termos, não deverá ser considerada procedente a excepção de interesse de agir do Requerente.

29. Em seguida analisamos a questão de saber se o pedido do Requerente quanto à sua inscrição como residente não habitual é extemporâneo, não lhe sendo reconhecido o direito a ser tributado de acordo com o regime fiscal para o residente não habitual (*vd.* alínea b), n.º 10).

30. O regime de tributação dos rendimentos dos residentes não habituais, em sede de IRS, foi introduzido pelos artigos 23.º a 25.º do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro, no uso da autorização legislativa conferida pelos artigos 106º e 126º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2009, estando previsto, à data dos factos, nos artigos 16.º, n.º 6 a 9, 72.º e 81.º do Código do IRS, complementado pela Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro.

Com efeito, esta Portaria veio determinar o catálogo de actividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico abrangidos por este regime de tributação, concretizando o disposto no artigo 72º, n.º 6 e no artigo 81º, n.º 4 do CIRS.

Como forma de transparecer o entendimento da AT, relativamente ao regime fiscal dos residentes não habituais, foi publicada a Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio (aplicável à data dos factos).

No essencial, o regime fiscal para o residente não habitual, em IRS, foi criado pelo legislador português para atrair para o nosso país actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico¹ através de um incentivo de carácter fiscal.

¹ A tabela com as actividades de elevado valor acrescentado para efeitos do regime fiscal do residente não habitual encontra-se em anexo à Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro de 2010. Para além das actividades dos arquitectos, engenheiros, entre outros, é de ressaltar o Ponto 8 – Investidores, administradores e gestores. Para efeitos desta tabela, considera-se que os investidores só podem usufruir do regime aplicável aos

31. De acordo com o artigo 16.º, n.º 6 a 9 do Código do IRS, à data dos factos, o reconhecimento do estatuto de residente fiscal não habitual por parte das autoridades fiscais portuguesas estava dependente da verificação de duas condições essenciais:

- a) O interessado não ter sido tributado como residente fiscal em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que o estatuto é requerido;
- b) O interessado reunir as condições necessárias para ser considerado como residente fiscal em Portugal. A residência em território português para efeitos fiscais pode ser adquirida, em qualquer ano, entre outras situações, quando o sujeito passivo: - Tenha permanecido em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados; - Tendo permanecido menos tempo, disponha em território português, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

32. Na factualidade objecto dos presentes autos arbitrais ficou provado que o Requerente tornou-se fiscalmente residente em Portugal, residia e era tributado em Espanha no ano de 2009 (*vd.* pontos A., B. e C. do n.º 12).

Ficou também provado que o Requerente exerceu uma actividade de elevado valor acrescentado, sendo Director de Finanças e Controlo, pertencendo aos órgãos estatutários da B... com poderes para obrigar a sociedade (*vd.* pontos C. e D. do n.º 12).

33. Neste sentido, o Requerente, aquando do pedido para reconhecimento da sua situação fiscal como residente fiscal não habitual, com efeitos ao ano de 2010, efectuado em 24 de Fevereiro de 2011, preenchia todas as condições para que a Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes efectuasse a sua inscrição como residente não habitual para efeitos fiscais.

residentes não habituais, se o rendimento for auferido na qualidade de administrador ou gerente; 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; os quadros superiores de empresas (Código 802), as pessoas com cargo de direcção e poderes de vinculação da pessoa colectiva.

34. Contudo, a AT considerou o pedido extemporâneo invocando o artigo 143.º do Código do IRS, segundo o qual “o ano fiscal coincide com o ano civil” e o n.º 7 do artigo 13.º do Código do IRS em que “a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevantes para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeita”, não lhe sendo reconhecido o direito a ser tributado de acordo com esse regime. Ou seja, a AT entendeu que o Requerente, uma vez que pretendia usufruir do regime fiscal dos residentes não habituais no ano de 2010, teria que ter feito o pedido até ao dia 31.12.2010.

Acontece que, à data dos factos, a Lei era omissa quanto ao prazo para o cidadão contribuinte solicitar a sua inscrição como residente não habitual, inexistindo um limite temporal para a apresentação do pedido.

Aliás, devido aos pesados procedimentos administrativos e à burocracia imposta pela AT de difícil concretização, a Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio (primeira alteração à Lei do Orçamento do Estado para 2012), veio regular alguns aspectos do regime dos residentes não habituais que estavam omissos, nomeadamente, o prazo para inscrição no regime.

Assim, ficou determinado que o sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual no acto da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de Março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território (*cf.* n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS).

De referir que o prazo referido, não se aplica aos sujeitos passivos que se tenham tornado residentes em território português até 31 de Dezembro de 2011 e tenham solicitado, até à data da entrada em vigor da Lei do Orçamento de Estado Rectificativo – 15 de Maio de 2012 -, a inscrição como residente não habitual nos termos do regime anterior, a qual não previa qualquer limite temporal para a apresentação deste pedido.

Como tal, são considerados tempestivos todos os pedidos de inscrição como residentes não habituais apresentados anteriormente àquela data. Inclusive, o apresentado pelo Requerente em 24.02.2011.

35. Nesta cadência, não podemos acompanhar, salvo o devido respeito, a posição da Requerida porque não é aceitável que o Requerente preencha todos os requisitos para ser considerado residente não habitual e não tenha sido inscrito naquele regime por extemporaneidade, quando, à dos factos, não existia qualquer prazo para solicitar a inscrição no regime fiscal para o residente não habitual.

36. Considerando o exposto nos pontos anteriores, procede o alegado pelo Requerente, de onde decorre a anulação do acto de indeferimento presumido do pedido de revisão oficiosa, e conseqüentemente, a anulação do acto tributário de liquidação de IRS, do ano de 2010.

37. Por fim, o Requerente faz também o pedido de juros indemnizatórios que devem ser pagos.

Entende o Requerente que se encontra reunidos os pressupostos previstos no artigo 43.º, n.º 2 da LGT para o pagamento de juros indemnizatórios, uma vez que *“a liquidação de IRS (...) resulta de erro imputável ao Serviço, erro esse que ainda agora persiste mesmo quando já foram emitidas instruções genéricas para a AT resolver os processos pendentes sobre a questão dos residentes não habituais (...)”*.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 2, da LGT são devidos juros indemnizatórios sempre que se determine que houve erro imputável aos serviços quando o contribuinte no preenchimento da sua declaração tenha seguido as orientações genéricas da AT devidamente publicadas.

Aquando do indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual, para o ano de 2010, não existiam orientações genéricas da AT publicadas que levassem o Requerente a preencher a sua declaração de rendimentos de maneira diferente, ou seja, a induzir o contribuinte em erro.

Por este motivo, não estariam reunidos os pressupostos do n.º 2 do artigo 43.º da LGT para pagamento de juros indemnizatórios ao Requerente.

Contudo, a alínea c), do n.º 3 do artigo 43.º da LGT refere que são também devidos juros indemnizatórios quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste e salvo erro não imputável à AT.

Assim sendo, são devidos juros indemnizatórios depois de decorrido um ano após a revisão do acto tributário por iniciativa do Requerente.

VI – DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

a) Pela procedência do pedido do Requerente, considerando-se ilegal os actos de indeferimento presumido do pedido de revisão oficiosa, e conseqüentemente, a liquidação de IRS em referência, por erro sobre os pressupostos de facto e direito e violação das normas do regime dos residentes não habituais em Portugal, devendo os referidos actos serem anulados, atento o facto de que, ao impedir que a impugnação do acto de liquidação do imposto se funde em vícios próprios do acto de cessação do benefício fiscal, de acordo com o artigo 54.º do CPPT, desprotege gravemente os direitos do Requerente, ofendendo o princípio da tutela judicial efectiva e o princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP, preenchendo ainda o Requerente todos os requisitos para ser considerado residente não habitual para efeitos fiscais, tudo como ficou demonstrado nos presentes autos.

b) Condenar a Requerida, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei (vd. artigos 43.º e 100.º da LGT e artigo 61.º do CPPT).

Fixa-se o valor do processo em € 31.443,47, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do

n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o montante das custas em € 1.836,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Autoridade Tributária e Aduaneira, uma vez que o pedido foi integralmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 17 de agosto de 2016.

O Árbitro,

(Jorge Carita)