

CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 550/2022-T
Tema: IRS - Residentes não habituais.

SUMÁRIO

- I. A inscrição no registo de residentes não habituais, tem natureza exclusivamente declarativa, e não efeitos constitutivos do direito a ser tributado nos termos do respetivo regime.

I. RELATÓRIO

A..., doravante “Requerente”, com o número de identificação fiscal português..., residente na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Vila Nova de Gaia, Portugal, veio, em 19-09-2022, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), e do artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) contra o ato tributário de liquidação de IRS n.º 2022..., de 28.06.2022, referente ao ano de 2021, peticionando a declaração de ilegalidade e anulação, bem como o reembolso dos montantes indevidamente pagos, acrescido de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT” ou “Requerida”).

A Requerente fundamenta a sua pretensão, em síntese, nos seguintes termos:

- a) A Requerente é uma cidadã de nacionalidade alemã, e até março de 2020 a Requerente residiu na Alemanha.
- b) Em abril de 2020 a Requerente tornou-se residente fiscal em Portugal.
- c) A Requerente passou a residir na Rua ..., 1.º Dt, ..., ..., Viana do Castelo.
- d) A Requerente mudou-se para território português em virtude de ter celebrado um contrato de trabalho sem termo com a empresa denominada à data de B..., Lda., na qual desempenhava as funções inerentes à categoria profissional de Gestora da Área Operacional.
- e) A relação laboral da Requerente com a aludida empresa terminou a 31 de março de 2021, tendo celebrado contrato de trabalho sem termo com a empresa C..., Lda., a partir de 1 de abril de 2021, na qual presta a atividade correspondente à categoria profissional de Diretor de Produção.
- f) A Requerente é engenheira e exerce funções nessa qualidade em Portugal, desde 2020.
- g) Nos 5 anos anteriores a 2020, a Requerente não foi residente em Portugal, uma vez que era residente na Alemanha.
- h) Por preencher os pressupostos de tributação como residente não habitual desde 2020, a Requerente solicitou em 08.10.2021 a sua inscrição como residente não habitual, mediante preenchimento do respetivo formulário através do portal das finanças, tendo requerido, por lapso, que os efeitos do regime se reportassem ao ano de 2021.
- i) Em 15.10.2021, a Requerente foi notificada do projeto de decisão de indeferimento do referido pedido, e para exercer o direito de audição prévia.
- j) A Requerente entregou a declaração Modelo 3 de IRS como residente fiscal em Portugal, declarando os rendimentos de trabalho dependente obtidos no ano de 2021 no respetivo Anexo A.

- k) Em 24.06.2022, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual, datada de 09.06.2022, proferida pelo Exmo. Senhor Diretor de Serviços da Direção de Serviços de Registo de Contribuintes, o Dr. D..., no âmbito do processo n.º ...2021..., conforme cópia da decisão de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual e respetiva informação que a sustenta.
- l) A Requerente não se conforma com a liquidação de IRS n.º 2022..., de 28.06.2022, referente ao ano de 2021, uma vez que aquela foi apurada sem ter em consideração o regime de tributação dos residentes não habituais cujos pressupostos se encontram cumpridos desde 2020.
- m) Conclui a Requerente peticionando, que a referida liquidação de IRS é manifestamente ilegal, tendo apurado um reembolso inferior ao devido, devendo, consequentemente, ser anulada, motivo pelo qual a Requerente deduz o presente pedido de constituição de tribunal arbitral.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 19-09-2023, e subsequentemente notificado à AT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou o ora signatário como árbitro do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 10-11-2022, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 28-11-2022, face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alíneas a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio.

A Requerida apresentou a sua resposta, defendendo-se por exceção e impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”) em 13-01-2023, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) Defende a Requerida, a incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação à Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais, sustentando que conforme resulta da factualidade aduzida, atenta a causa de pedir subjacente quer ao pedido efetuado à DSRC, quer ainda ao presente ppa, resulta manifesto, que está em causa um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual para o ano de 2021, tendo como fundamento a ilegalidade da decisão administrativa, mesmo que a Requerente no ppa insista em sentido contrário.
- b) Ilegalidade esta que, como igualmente resulta da factualidade exposta, foi impugnada pela Requerente em ação administrativa, cujos termos correm presentemente junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, sob o n.º .../22.3 BEPRT – 3ª U.O.
- c) Isto é, do pedido deduzido decorre, inequivocamente, que a Requerente pretende que o Tribunal Arbitral: 1.º Ordene a inscrição da Requerente no registo de contribuintes da AT como residente não habitual com efeitos ao ano de 2020, anulando o ato administrativo de indeferimento do pedido formulado nesse sentido; e 2.º E só, conseqüentemente, no decurso da anulação daquele acto administrativo em matéria tributária, anule o ato tributário de liquidação de IRS para o ano em causa.
- d) Assim resulta que a matéria controvertida nos presentes autos é relativa à não aplicação do regime previsto para os residentes não habituais, e, depois, conseqüentemente a tributação dos rendimentos do contribuinte à taxa de 20% prevista no n.º 6 do artigo 72.º do CIRS para os rendimentos líquidos da categoria A, auferidas em atividades de elevado valor acrescentado por residentes não habituais em território português.

- e) Não obstante a Requerente solicitar a anulação da liquidação de IRS do ano de 2021, importa sublinhar que a causa de pedir em apreço nos presentes autos, centra-se na condição de residente não habitual da Requerente.
- f) Defende a Requerida por impugnação que, sendo a inscrição como RNH um requisito prévio necessário à concessão do estatuto/ benefício de RNH e não tendo este sido concedido, não se verifica qualquer ilegalidade da liquidação contestada.
- i. Por despacho de 16 de Janeiro de 2023, as partes foram notificadas da dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em virtude de inexistir pedido para audição de prova testemunhal e para, querendo, apresentar defesa quanto à exceção alegada pela Requerida, bem como exercer o direito ao contraditório quanto à documentação junta pela Requerente, assim como para a apresentação querendo de alegações finais escritas no prazo (sucessivo) de 10 dias, e por fim notificada a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributaria, e comunicar o pagamento ao CAAD.

A Requerente apresentou as suas alegações e resposta as exceções invocadas em 30-01-2023, e a Requerida devidamente notificada em 30-01-2023 para a apresentação das suas alegações escritas não apresentou as mesmas.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar da legalidade de atos de liquidação de IVA e juros compensatórios, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (cfr. 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) e estão devidamente representadas.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, contado da data limite de pagamento do imposto, fixada em 15 de dezembro de 2021, tendo a presente ação sido proposta em 23 de dezembro de 2021.

O processo não enferma de nulidades.

III. MATÉRIA DE FACTO

§3.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão da causa:

- A.** A Requerente é uma cidadã de nacionalidade alemã, e até março de 2020 a Requerente residiu na Alemanha, tendo sido aí tributada nos anos de 2016 a 2020. Cf. Doc 2, 9 e 10 do PPA.
- B.** Em abril de 2020 a Requerente tornou-se residente fiscal em Portugal, e passou a residir na Rua ..., ..., 1.º dt, ..., ..., Viana do Castelo, Cf. Doc 3 e 4 do PPA.
- C.** A Requerente mudou-se para território português em virtude de ter celebrado um contrato de trabalho sem termo com a empresa denominada à data de B..., Lda., na qual desempenhava as funções inerentes à categoria profissional de Gestora da Área Operacional. Cf. Doc 5 e 7 do PPA.
- D.** A relação laboral da Requerente com a aludida empresa terminou a 31 de março de 2021, tendo celebrado contrato de trabalho sem termo com a empresa C..., Lda., a partir de 1 de abril de 2021, na qual presta a atividade correspondente à categoria profissional de Diretor de Produção. Cf. Doc 6 e 7 do PPA.
- E.** A Requerente é engenheira e exerce funções nessa qualidade em Portugal, desde 2020. Cf. Doc 5 a 7 do PPA.
- F.** A Requerente, solicitou no Portal das Finanças, em 2021.10.08, a inscrição como Residente Não Habitual (RNH), que os efeitos do regime se reportassem ao ano de 2021 e seguintes. Cf. PA.

- G.** Por carta registada em 2021-10-12 (registo: RY...PT), a AT notificou a contribuinte do projeto de decisão, e foi notificada para exercer o seu direito de Audição Prévia. Cf. Doc 11 do PPA.
- H.** A DSRC em Informação n.º 764 indeferiu o seu pedido quer para os anos de 2020, quer para o ano de 2021, por despacho do Sr. Diretor de Serviços de 18/05/2022, consubstanciou a decisão de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual, com efeitos ao ano de 2020 e/ou 2021.
- I.** Em 24.06.2022, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual, datada de 09.06.2022, ofício n.º ..., proferida pelo Exmo. Senhor Diretor de Serviços da Direção de Serviços de Registo de Contribuintes, o Dr. D..., no âmbito do processo n.º ...2021... . Cf. Doc 14.
- J.** A Requerente impugnou esta decisão na ação administrativa, cujos termos correm presentemente junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, sob o n.º .../22.3 BEPRT – 3ª U.O.
- K.** A Requerente entregou a declaração Modelo 3 de IRS como residente fiscal em Portugal, declarando os rendimentos de trabalho dependente obtidos no ano de 2021 no respetivo Anexo A. No Anexo A da referida declaração a Requerente indicou como rendimentos de trabalho dependente, decorrentes dos exercícios de funções acima descritas o montante total de € 76.797,71, assim como as retenções na fonte efetuadas no valor de € 25.352,00. Cf. Doc 13 do PPA.
- L.** Nesse seguimento foi emitida a liquidação de IRS n.º 2022..., de 28.06.2022, referente ao ano de 2021 que apurou um reembolso de € 1.370,69. Cf. Doc. 1 do PPA.
- M.** Inconformada com o ato tributário de IRS e juros compensatórios acima identificado, a Requerente apresentou no CAAD, em 19 de setembro de 2022, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação da referida liquidação de IRS.– cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

§3.2. Factos não provados

Não se consideram não provados quaisquer factos relevantes para o conhecimento da causa.

§3.3. Fundamentação da matéria de facto

Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação da prova produzida, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

§4.1. Delimitação das questões a decidir:

Tendo em consideração a posição das Partes e a matéria de facto dada como assente, as questões a decidir são as seguintes:

- a) Da exceção suscitada pela Requerida de incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação à Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais;
- b) Da ilegalidade da liquidação de IRS impugnada, por não considerar o Estatuto de Residente não Habitual;
- c) E do direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

§4.2. Sobre a Exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação à Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais.

A Requerida defende-se por exceção invocando a incompetência do tribunal arbitral para conhecer do pedido, alegando em suma, que está em causa um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual para o ano de 2021, tendo como fundamento a ilegalidade da decisão administrativa, mesmo que a Requerente no PPA insista em sentido contrário, sendo, assim, o Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido de aplicação do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais aos rendimentos auferidos pela Requerente que qualificam para o regime dos residentes não habituais.

A Requerente, respondeu, alegando, em suma, que a sua pretensão é inequivocamente a declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRS do ano de 2021, e que os Tribunais Arbitrais têm reiterado a sua competência para apreciar a legalidade de atos tributários originados pela errónea aplicação do regime dos residentes não habituais, como sucede na situação vertente.

Ora as questões de incompetência são de conhecimento prioritário, nos termos do disposto no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Tratando-se da questão em apreço de uma alegada exceção dilatória (artigo 89.º, n.º 4, alíneas a) e k), do CPTA, subsidiariamente aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT), que obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância (artigos 89.º, n.º 2, do CPTA e 278.º, n.º 1, do CPC), é de conhecimento prioritário, nos termos do artigo 608.º, do CPC, de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Assim vejamos,

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT).

Neste sentido, refere-se nesta norma que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais; (redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)

O artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, autorizou o Governo a legislar “no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”, de modo a que o processo arbitral tributário constituísse “*um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.

O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), concretizou a mencionada autorização legislativa com um âmbito mais restrito do que o inicialmente previsto, não contemplando uma competência alternativa à da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, e “*instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no seu art.º 2.º*” fazendo depender a vinculação da

administração tributária de *“portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”*.

Pelo exposto, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD são competentes à face das alíneas a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, para apreciar a legalidade das liquidações de IRS, inclusive as que não são procedidas de impugnação administrativa.

Dado o carácter voluntário da sujeição à jurisdição arbitral, numa segunda linha “a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que a Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o art. 4.º, n.º 1 do RJAT estabelece que *“a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça”*.

Retomando os autos, a questão colocada aqui colocada versa sobre a impugnação do ato de liquidação e IRS de 2021, sobre a qual à Requerente alega que não foi permitida a aplicação do RNH. Pese embora a Requerente tenha também impugnado o indeferimento do seu pedido de inscrição como Residente Não Habitual (RNH), efetuado em 2021.10.08, indeferimento esse que é matéria que não cabe analisar nesta instância.

Neste sentido, já se pronunciou a jurisprudência proferida no CAAD, sobre situações similares às dos presente autos, designadamente nos processos arbitrais números: 262/2018-T, 188/2020-T, 777/2020-T, 815/2021-T, tendo sido decidido no sentido que Tribunais Arbitrais são competentes para se pronunciar sobre os atos de liquidação de IRS quando é suscitada a aplicação do RHN, mesmo nas situações em que existe igualmente uma impugnação do indeferimento do pedido de inscrição como Residente Não Habitual.

Sobre a aplicabilidade do regime do residente não habitual nos atos de liquidação, mesmo quando se encontra a decorrer uma ação contra o pedido de indeferimento do pedido de RHN, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD têm vindo a entender que se podem pronunciar quanto à sua aplicabilidade, nessas condições, vejam-se as decisões proferidas nos

processos n.º 188/2020-T , 777/2020-T , 815/2021-T, em especial, como se fez notar no processo 777/2020-T, que parcialmente se transcreve:

“Que o Requerente não se encontra registado como “residente não habitual” é um facto provado. E se foi legal ou ilegal o indeferimento do pedido do Requerente para ser registado como “residente não habitual” é matéria que não cabe analisar nesta instância.

Assim, o que interessa aferir nos presentes autos é apenas se o registo como “residente não habitual,” previsto no n.º 8 (à data dos factos) do art.º 16.º, constitui um requisito formal necessário para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime respetivo.

Atente-se na redação do n.º 7 do art.º 16º: “O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.”

O direito a ser tributado como residente não habitual depende, portanto, e como se vê, apenas de o sujeito passivo “ser considerado residente não habitual”.

Para que o sujeito passivo possa “ser considerado residente não habitual”, a lei não exige o registo. Pelo contrário, o n.º 6 é perfeitamente expreso e inequívoco ao dizer que “Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.”

Apesar de haver uma conexão entre os dois pedidos, não se afigura prejudicial em relação à aplicação do regime do “residente não habitual” em cada ano fiscal, pois não há identidade entre os dois pedidos a que se refere o n.º 1 do art.º 581º CPC, como é evidente, nem sequer uma interdependência tal que obste ao julgamento da presente causa. Neste mesmo sentido veja-se a decisão arbitral do CAAD n.º 777/2020-T.

Questão diversa, são os vícios e os fundamentos apontados pela Requerente para sustentar a ilegalidade do ato tributário, que podem merecer ou não mérito, e que será oportunamente apreciada.

Retomando os autos, o ato aqui impugnado é o ato tributário de liquidação de IRS n.º 2022 ..., de 28.06.2022 e não o ato de indeferimento do pedido da Requerente junto da AT de inscrição como Residente não Habitual, embora seja feita a sua referência.

Considerando a formulação do presente pedido arbitral, tal como vem exposta no pedido arbitral, o qual versa sobre a impugnação de ato de liquidação de imposto, expressamente prevista no artigo 2º, nº 1, alínea a), do RJAT como matéria de competência dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, decide-se pela improcedência da exceção de incompetência material suscitada pela AT.

§4.3 Sobre a ilegalidade das liquidações de IRS impugnadas, por não considerar o Estatuto de Residente não Habitual

Atendendo à posição das partes, suscita-se ao tribunal a apreciação do vício de forma referente à aplicabilidade do regime do residente não habitual aos rendimentos da Requerente para o ano de 2021.

A Requerente, sustentou, que por preencher os pressupostos de tributação como residente não habitual desde 2020, solicitou em 08.10.2021 a sua inscrição como residente não habitual, mediante preenchimento do respetivo formulário através do portal das finanças, tendo requerido, por lapso, que os efeitos do regime se reportassem ao ano de 2021.

Sobre a legalidade do ato aqui em apreço, é invocado pela Requerente, que lhe deveria ser aplicado o regime fiscal do RNH no ano de 2021, pese embora tenha feito a sua inscrição como residente fiscal em Portugal em 2020 e não tenha solicitado até 31 de Março de 2021 a sua inscrição no RNH.

A Requerida, contra argumentou, dizendo que sendo a inscrição como RNH um requisito prévio necessário à concessão do estatuto/ benefício de RNH e não tendo este sido concedido, não se verifica qualquer ilegalidade da liquidação contestada.

Assim, o que interessa aferir nos presentes autos é apenas se o registo como “residente não habitual,” previsto no n.º 10 (à data dos factos) do art.º 16.º, constitui um requisito formal necessário para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime respetivo.

Vejam-se a Requerente tem ou não direito à aplicação do RNH no ano do ato de liquidação impugnado, respetivamente o ano de 2021.

Iniciamos pela análise do regime fiscal aplicável à data, designadamente do disposto no artigo 16.º do CIRS, que transcrevemos:

1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;

(...)

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

9 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.

10 - O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.

11 - O direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 9 depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano.

12 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 9 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português.

Resulta assim do dispositivo legal que o direito a ser tributado como residente não habitual, depende apenas de o sujeito passivo ser considerado residente não habitual (n.º 10 do art.º 16º), devendo para esse efeito preencher dois requisitos, em concreto, o sujeito passivo ter-se tornado fiscalmente residente num determinado ano; e o sujeito passivo não ter sido residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.” cfr n.º 8, 9 do art.º 16º.

Neste sentido, cumpre assim aferir se a falta ou intempestividade da inscrição do RHN, constitui um fator de exclusão da aplicação do regime, ie, se o registo como “residente não habitual,” previsto no n.º 10 (à data dos factos) do art.º 16.º, constitui um requisito formal necessário para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime respetivo, ou se , ao invés a inscrição como “*residente não habitual*” prevista no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS é uma mera obrigação declarativa, não sendo, por isso, constitutiva do direito.

Verificamos que é uma mera declaração declarativa, veja-se a decisão arbitral proferida no processo n.º 188/2020-T (e outras, proc. n.º 777/2020-T , 815/2021-T), que por se nos afigurar inteiramente acertada, aderimos à sua fundamentação que passamos a parcialmente transcrever: *“Não obstante, como por regra ocorre, a interpretação da lei fiscal não pode, nem deve, ficar-se pelo teor literal dos normativos imediatamente aplicáveis, devendo, antes, e mais não seja pela imposição da realização dos princípios da tributação da capacidade contributiva e da justiça material, decorrentes dos artigos 4.º, n.º 1, e 5.º, n.º 2, da LGT, identificar-se a finalidade material do regime a aplicar, através da compreensão da natureza das normas convocáveis, das finalidades por si visadas, e do contexto sistemático das mesmas.*

Sob esta perspectiva, a norma do n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, que disciplina a data limite até à qual os sujeitos passivos que reúnam os pressupostos materiais de que depende a tributação de acordo com o regime dos residentes não habituais podem requerer a inscrição como residente não habitual - até 31 de Março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente em território nacional -, deverá entender-se como uma norma essencialmente procedimental, de organização do sistema operacional de tributação, que visa assegurar sua efectividade e o seu normal funcionamento, sendo, especialmente e desde logo de notar que a

norma em causa, não tem subjacentes quaisquer finalidades de evitar a fraude ou a evasão fiscal.

E, nem se diga, como faz a AT, que não tendo o Requerente respeitado o prazo previsto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS para requerer a sua inscrição como residente não habitual, não pode beneficiar desse regime em qualquer um dos dez anos a que teria direito se tivesse apresentado o pedido dentro do prazo. Tratando-se a obrigação de apresentar o pedido de inscrição como residente não habitual, de uma obrigação meramente declarativa e, portanto não constitutiva do direito a beneficiar daquele regime, o atraso na entrega de declarações constitui uma contraordenação tributária prevista e punida nos termos do artigo 116.º do RGIT, e não deverá ter como consequência, sem mais, o não enquadramento no regime do residente não habitual.

(...)

Não tendo, como acima se referiu, o pedido de inscrição como residente não habitual, natureza constitutiva do direito a ser tributado enquanto tal e, cumprindo o Requerente os requisitos materiais de que depende a aplicação daquele regime, sempre deveria o Requerente ser tributado de acordo com aquele regime.”

Em suma, a jurisprudência do CAAD tem-se pronunciado, ao defender que o cumprimento do referido prazo não constitui um pressuposto adicional para a sua aplicação, referindo expressamente que a inscrição no registo de residentes não habituais, tem natureza exclusivamente declarativa, à qual aderimos, e não efeitos constitutivos do direito a ser tributado nos termos do respetivo regime, (cf. designadamente as decisões proferidas no âmbito dos processos supra identificados: n.ºs 188/2020-T, 777/2020-T, 815/2021-T).

Aqui chegados, compete agora determinar se a Requerente preenche ou não os requisitos previstos nos n.ºs 8 e 9 do art.º 16.º do CIRS para lhe ser aplicado o estatuto de Residente Não Habitual para 2021, ano que incidiu o ato de liquidação aqui impugnado.

Face à legislação e jurisprudência supratranscrita resulta que para que o sujeito passivo possa “ser considerado residente não habitual”, é necessário que se verifiquem cumpridos dois requisitos, respetivamente o sujeito passivo ter-se tornado fiscalmente residente num

determinado ano e não ter o sujeito passivo sido residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

Quanto ao primeiro requisito, não merece dúvida que se encontra cumprido, conforme resulta da factualidade provada a Requerente tornou-se fiscalmente residente em território português em 2020.

Quanto ao segundo requisito, igualmente cumprido, porquanto a Requerente não foi residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

Conclui-se, em suma, que a Requerente cumpre com os requisitos previstos nos n.ºs 8 e 9 do art.º 16.º do CIRS, únicos requisitos exigidos legalmente para que o sujeito passivo beneficie do regime aplicável aos “residentes não habituais.”

Pelo anteriormente exposto, o ato de liquidação aqui impugnado é ilegal por erro nos pressupostos de direito, procedendo o pedido de pronuncia arbitral.

§4.4. Dos Juros indemnizatórios e da restituição do imposto indevidamente pago

Peticona ainda a Requerente, o pagamento de juros indemnizatórios.

A obrigação de pagamento de juros indemnizatórios —nos termos do artigo 43.º n.º 4 e artigo 35.º n.º 10 da LGT, sendo que este último artigo remete para o disposto no artigo 559.º n.º 1 do Código Civil, que por sua vez remete para a Portaria 291/2003 de 8 de abril em virtude da procedência total ou parcial de impugnação a favor do sujeito passivo — decorre da aplicação do disposto no artigo 100.º da LGT, que prevê a obrigação da Requerida de reconstituir a legalidade do ato objeto do litígio, tal dever compreendendo: (i) a obrigação de reembolso do montante indevidamente pago, e (ii) o pagamento de juros indemnizatórios devidos desde a data do pagamento indevido efetuado pela Requerente até à data em que o reembolso do imposto pago indevidamente seja efetivamente efetuado.

Contudo, no caso concreto, o direito da Requerente a juros indemnizatórios é regulado também pelo disposto no artigo 43.º n.º 3 al. (c) da LGT, que nos diz que são devidos juros indemnizatórios “*Quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar*

mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”. Nas palavras do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27 de fevereiro de 2019, proferido no processo n.º 022/18.5BALSB:

“I - Só são devidos juros indemnizatórios quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária - art.º 43.º n.º 3 Lei Geral Tributária.

II - Podendo o contribuinte, ter obtido anteriormente a anulação do acto de liquidação praticado em 2012 e 2013, nada fez, desinteressando-se temporariamente da recuperação do seu dinheiro, até que em 28 de Setembro de 2016, apresentou um pedido de revisão oficiosa do acto tributário.

III - Tal justifica que o direito a juros indemnizatórios haja de ter uma extensão mais reduzida por contraposição à situação em que o contribuinte suscita a questão da ilegalidade do acto de liquidação imediatamente após o desembolso da quantia em questão.

IV - O legislador considera que o prazo de um ano é o prazo razoável para a Administração decidir o pedido de revisão e executar a respectiva decisão, quando favorável ao contribuinte, afastando-se da indemnização total dos danos a partir do momento em que surgiram na esfera patrimonial do contribuinte.

V - Impondo a lei constitucional ao Estado a obrigação de reparar os danos causados pelos seus actos ilegais, tem vindo a lei ordinária a estabelecer limites a essa reparação, sejam os decorrentes da valorização da maior ou menor diligência do lesado, seja do tempo que faculta para a Administração Tributária decidir”.

De acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na LGT e no CPPT. Por outro lado, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a atos tributários, visando, em consonância com o artigo 100.º da LGT,

“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”.

Perante o exposto, a liquidação na parte abrangida pela anulação, resulta de erro de facto e de direito imputável exclusivamente à administração fiscal, na medida em que, a Requerente cumpriu o seu dever de declaração.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. No caso dos autos, fundando-se a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação nessa jurisprudência e tendo a Requerente efetuado pontual e tempestivo pagamento de importância manifestamente indevida, reconhece-se o direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre o montante indevidamente cobrado, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do efetivo reembolso, nos termos do disposto no artigo 43.º, n.º 1, da LGT, e do artigo 61.º do CPPT.

V. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Singular:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral.

E em consequência:

- c) Ordenar a devolução à Requerente dos referidos montantes, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados da data do seu pagamento até efetivo e integral reembolso.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária,

fixa-se ao processo o valor de € **10.311,06**, indicado pela Requerente e não contestado pela Requerida.

VII. CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **918,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida, atendendo à procedência do pedido

Registe e notifique-se.

Notifique-se o Ministério Público nos termos do artigo 17.º n.º3 do RJAT.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2023

O Árbitro,

Pedro Guerra Alves,