

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 581/2022-T

Tema: IRS – Residentes Não Habituais – Inscrição

SUMÁRIO:

I – A pendência de decisão sobre a inscrição de contribuinte fiscal como residente não habitual, independente da fase em que se encontre, não impossibilita a impugnação direta de ato de liquidação de IRS com fundamento na não aplicação do respetivo regime fiscal especial.

II – O direito a ser tributado como residente não habitual depende do ato da inscrição como residente em território português, conforme n.ºs 8, 9 e 11 do artigo 16.º do Código do IRS.

III – O pedido de inscrição como residente não habitual a que se refere o n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS é uma obrigação tributária declarativa, acessória, com caráter instrumental.

IV – A inscrição deste estatuto especial em cadastro fiscal assume natureza procedimental, meramente declarativa e não constitutiva do direito a ser tributado enquanto RNH.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra Dra. Adelaide Moura, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar Tribunal Arbitral singular, profere a seguinte decisão:

1. Relatório

- 1.1. No dia 30-09-2022, A... e B..., ambos Requerentes, com residência na ..., ..., R/C, ...- ... Sintra, apresentaram pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária).
- 1.2. Após notificação do despacho da Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, decidindo pelo indeferimento da Reclamação Graciosa deduzida pelos Requerentes contra o ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2021..., emitida em 03-09-2021, e respetiva liquidação de juros compensatórios, no valor total de € 52.874,39, relativamente ao ano de 2020, os Requerentes, não se conformando, apresentaram Pedido de Pronúncia Arbitral contra esses atos tributários e respetiva decisão da AT.
- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 03-10-2022 e notificado à Requerida nessa mesma data, não tendo os Requerentes expressamente procedido à nomeação de árbitro.
- 1.4. Nos termos e para efeitos do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) do RJAT, foi designada, em 24-11-2022, pelo Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, a árbitra Dra. Adelaide Moura, que comunicou ao Conselho Deontológico de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo legalmente estipulado.
- 1.5. As partes foram notificadas dessa designação, não tendo, qualquer delas, manifestado vontade de a recusar, vindo o Tribunal a ser constituído em 14-12-2022, em harmonia com as disposições contidas no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

- 1.6. Em 20-12-2022 foi proferido despacho a ordenar a notificação da Requerida para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta ao pedido de pronúncia arbitral e solicitar, caso quisesse, a produção de prova adicional, assim como remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo.
- 1.7. Em 31-01-2023 foi apresentada a resposta pela Requerida, juntando o respetivo processo administrativo.
- 1.8. Os Requerentes, em 16-02-2023, submeteram requerimento em resposta às exceções deduzidas pela Requerida na sua resposta.
- 1.9. Em 23-02-2023, o Tribunal, tomando em consideração a pronúncia dos Requerentes relativamente às exceções suscitadas pela Requerida, proferiu despacho a dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, a produção de prova adicional e alegações escritas, ao abrigo dos princípios da celeridade, simplificação e informalidade processuais, seguindo, assim, para posterior prolação de decisão arbitral.

2. Das posições das Partes

Da posição dos Requerentes:

- 2.1. Os Requerentes defendem que o regime de Residente Não Habitual (RNH) se qualifica como um benefício fiscal, de natureza automática, que decorre automaticamente da mera verificação dos pressupostos materiais previstos no n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS.
- 2.2. Os pressupostos materiais do regime de RNH resumem-se à inscrição do respetivo sujeito como residente fiscal em Portugal e não ter sido residente fiscal em Portugal em qualquer dos 5 anos anteriores.

- 2.3. A natureza automática do regime de RNH resulta não só da letra e da *ratio* do disposto no referido n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS, mas também, de forma clara e expressa, da própria letra e *ratio* do n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, e da evolução legislativa que o regime sofreu a este respeito.
- 2.4. É absolutamente relevante a eliminação pelo legislador, em 2012, da norma que determinava que o sujeito passivo só adquiria o direito a ser tributado como residente não habitual com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes.
- 2.5. Considerando essa alteração legislativa, as mais elementares regras de interpretação impõem que sejam retiradas as devidas conclusões relativamente aos efeitos do atual mero dever de solicitar a inscrição como residente não habitual.
- 2.6. O direito a ser tributado como RNH deixou de depender da inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes e passou a depender, apenas, de acordo com a redação atual da lei, da inscrição como residente em território português.
- 2.7. A aplicação do regime de RNH já não carece de prévio reconhecimento por parte da AT, que teria efeito meramente declarativo, e não constitutivo.
- 2.8. Consequentemente, a atribuição do direito a ser tributado como RNH opera *ope legis* a partir da mera inscrição como residente em território português.
- 2.9. A natureza automática deste benefício fiscal resulta do n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, que determina que o sujeito passivo tem o ónus de solicitar a sua inscrição como RNH, mas não o dever de requerer qualquer reconhecimento desse benefício.
- 2.10. A inscrição como RNH no cadastro dos contribuintes serve a boa execução da administração dos impostos, assumindo apenas natureza meramente instrumental no âmbito do regime especial de tributação.

- 2.11. A inscrição como RNH consiste numa obrigação acessória de inscrição em registo, enquanto dever especial de informação do contribuinte fiscal, que deve verificar-se até 31 de março, de forma a possibilitar o correto processamento da liquidação do IRS, antes do início do prazo para apresentação da respetiva declaração anual, desde 1 de abril.
- 2.12. A falta daquela inscrição não pode determinar o afastamento irremediável do direito de vir a ser tributado como RNH.
- 2.13. Face à natureza automática do regime de RNH, é fácil concluir que, do atraso pelos Requerentes na solicitação da inscrição no cadastro da AT, não poderá, em caso algum, sob pena de manifesta ilegalidade, decorrer a negação do benefício fiscal em causa, desde o ano em que os Requerentes se tornaram residentes fiscais em Portugal, designadamente, a partir de 15 de novembro de 2019.
- 2.14. Os rendimentos de trabalho dependente auferidos pelos Requerentes, enquanto Diretor da Escola e Diretora de Gestão de Matrículas & Marketing, respetivamente, são provenientes do exercício de atividades laborais, em território português, pagos pela C..., S.A., como atividades de elevado valor acrescentado, nos termos da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, devendo ser sujeitos a tributação especial aplicável nos termos do n.º 10 do artigo 72.º do Código do IRS.
- 2.15. O ato tributário de liquidação ora impugnado decorre da errada aplicação da lei fiscal pela AT, resultando no pagamento de imposto em valor superior ao legalmente devido, pelo que deve ser anulado, com reembolso do valor indevidamente pago pelos Requerentes, acrescendo os respetivos juros indemnizatórios.

Da posição da Requerida:

- 2.16. A Requerida invoca exceções dilatórias de incompetência material do Tribunal Arbitral, de caso decidido e inimpugnabilidade do ato tributário com fundamento no suposto estatuto de RNH de que os Requerentes se arrogam.
- 2.17. Em concreto, a Requerida entende que o pedido de pronúncia arbitral não é sustentado, nem fundamentado em qualquer vício próprio do ato de liquidação ou da decisão de indeferimento da subsequente reclamação graciosa, sendo que aos atos impugnados não são imputados quaisquer vícios específicos.
- 2.18. A Requerida considera que o ato tributário não é suscetível de ser impugnado com fundamento em alegados vícios de aplicação e reconhecimento do direito a ser tributado ao abrigo do regime de RNH.
- 2.19. Assim, a Requerida entende que o Tribunal Arbitral é incompetente para apreciar vícios de atos de fixação do valor patrimonial, atos esses que são destacáveis e autonomamente impugnáveis e que se encontram consolidados na ordem jurídica.
- 2.20. Substantivamente, a Requerida considera como residentes não habituais as pessoas singulares que, tendo-se tornado residentes em Portugal, não tenham em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como tal, em sede de IRS.
- 2.21. Não obstante, a inscrição como residente não habitual tem de ser solicitada, por via eletrónica, posteriormente à inscrição como residente fiscal ou, em momento ulterior, até 31 de março do ano seguinte àquele em que se tornou residente em Portugal.
- 2.22. Obtido o estatuto de RNH, o sujeito passivo adquire o direito a ser tributado em IRS como residente não habitual, pelo período de 10 anos consecutivo a partir do ano em que se tornou residente fiscal em Portugal.

- 2.23. É manifesto que o regime de RNH configura um benefício fiscal, em face do disposto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, dependente de reconhecimento por parte da AT, por iniciativa do contribuinte.
- 2.24. Não é controvertida a natureza declarativa do reconhecimento do estatuto de RNH, mas que não é confundível com a expressa exigência desse reconhecimento para aplicação do regime especial.
- 2.25. O sujeito passivo deve, assim, solicitar a inscrição como residente não habitual, até 31 de março do ano seguinte àquele em que se torne residente em Portugal, pressuposto este que os Requerentes não reúnem.
- 2.26. O ato de inscrição dos Requerentes como residentes não habituais tem natureza prejudicial, sendo imprescindível para beneficiarem do correspondente regime.
- 2.27. Sendo a inscrição como RNH um requisito prévio e necessário à concessão do estatuto de RNH, e não tendo este sido requerido pelos Requerentes e concedido pela AT, não se verifica qualquer ilegalidade na liquidação contestada.
- 2.28. Os Requerente não demonstram probatoriamente a qualificação das suas profissões como atividades de elevado valor acrescentado, nem formal, nem funcionalmente, não sendo possível sustentar a qualificação jurídica de “Diretores”, nos termos e para efeitos da Portaria n.º Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, nem a aplicação do regime de tributação especial aos rendimentos de trabalho dependente em causa.
- 2.29. A liquidação impugnada pelos Requerentes não padece de qualquer ilegalidade, devendo ser mantida.

3. Saneamento

- 3.1. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1 do RJAT.
- 3.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
- 3.3. A coligação de autores e a cumulação de pedidos é legalmente admissível, conforme artigo 3.º, n.º 1 do RJAT.
- 3.4. O processo não enferma de nulidades.
- 3.5. Considerando o pedido dos Requerentes, o Tribunal Arbitral não determinou qualquer suspensão do processo, dado que a inscrição como RNH não coincide com o objeto do presente processo, nem constitui ato prejudicial à aplicação do regime, inexistindo, assim, causa prejudicial que determine a obrigação de suspensão da instância.
- 3.6. Relativamente às invocadas exceções de incompetência do Tribunal Arbitral, de caso decidido e de inimpugnabilidade do ato tributário com fundamento no suposto estatuto de RNH de que os Requerentes se arrogam.
- 3.7. A apreciação da presente impugnação insere-se na competência dos tribunais arbitrais tributários, que se encontra limitada às matérias enunciadas no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, englobando a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, e 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, não estando excluída a apreciação da legalidade de atos de segundo ou de terceiro graus.

- 3.8. Tendo os Requerentes impugnado o ato de liquidação de IRS, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida, afigura-se que o ato tributário é impugnável, nos termos legalmente aplicáveis, sendo o Tribunal Arbitral competente.
- 3.9. Pretendendo os Requerentes a reapreciação da legalidade da liquidação em causa, o meio de tutela adequado é efetivamente a impugnação, de onde resulta a competência, em razão da matéria, deste Tribunal Arbitral.
- 3.10. Assim sendo, não deverá julgar-se verificada a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral, como acima explanado.
- 3.11. Relativamente à exceção inominada de inimpugnabilidade do ato tributário, considere-se o disposto na decisão arbitral de 02-12-2022, proferida no âmbito do processo n.º 319/2022-T (acessível em www.caad.pt):

“Efetivamente, veio o Tribunal Constitucional através do acórdão n.º 718/2017, de 15-11-2017, considerar como não inconstitucional a interpretação do artigo 54º do CPPT com “o sentido de que a não impugnação judicial de atos 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.”

Não obstante o sentido da não inconstitucionalidade resultante do aresto supra identificado, importa relevar que a decisão não recolheu unanimidade, tendo votado vencido o Juiz Conselheiro Gonçalo de Almeida Ribeiro, o qual conclui “Se, pelo contrário, e como julgo mais correto, não chegasse a semelhante conclusão — aceitando como não manifestamente errada a qualificação do ato acolhida na decisão recorrida —, cabia-lhe visitar a questão decidida pelo Acórdão n.º 410/2015. Nessa hipótese, julgo que o Tribunal deveria ter reiterado essa jurisprudência, por me parecer que a convivência de um ónus normal de impugnação unitária com um ónus excecional de impugnação autónoma, delimitada por um conceito de elevado grau de

complexidade e imprecisão — «ato imediatamente lesivo de direitos» —, constitui um fator de insegurança jurídica que condiciona o exercício do direito à impugnação contenciosa das decisões tributárias, sem que se consigam discernir quaisquer razões constitucionalmente relevantes que o justifiquem. Como se afirmou naquele aresto: «ao impedir que a impugnação do ato de liquidação do imposto se funde em vícios próprios do ato de 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.» Em suma, o Tribunal deveria ter julgado o recurso improcedente.”

Sobre similar matéria atinente à interpretação do artigo 54º do CPPT quanto à possibilidade de, em sede de impugnação de liquidação, apreciar vícios atinentes a atos interlocutórios ou autónomos entretanto já consolidados na ordem jurídica, se havia já pronunciado o Tribunal Constitucional em 2015 em sentido inverso, ou seja, propendendo para a possibilidade de apreciação de tais vício próprios do ato interlocutório ou autónomo, o que o faz através do acórdão n.º 410/2015, de 29-09, no qual se acordou: “Julgar inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário que, qualificando como um ónus e não como uma faculdade do contribuinte a impugnação judicial dos atos interlocutórios imediatamente lesivos dos seus direitos, impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles, por violação do princípio da tutela judicial efetiva e do princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa”.

Ora, se esta questão relativa à interpretação da norma do artigo 54º do CPPT ao nível da sua conformidade constitucional pode não ser consensual, afigura-se que para a decisão da questão erigida nestes autos pela Requerida, a fundamentação para a sua dilucidação não contende sequer, no entender deste Tribunal Arbitral, com a decisão invocada pela Requerida (acórdão do TC n.º 718/2017) em suposto abono da exceção erigida, por inaplicabilidade ao caso dos autos, como se expenderá.

Na verdade, se bem analisado o teor da decisão proferida pelo TC trazida à colação pela Requerida, tal decisão tem subjacente uma realidade factual (e jurídica) absolutamente distinta daquela que resulta dos presentes autos, porquanto se no primeiro o contribuinte não havia reagido, designadamente, impugnando a decisão de indeferimento de inscrição enquanto residente não habitual, já nos autos que nos atêm a Requerente requereu a sua inscrição ao abrigo de tal regime, encontrando-se este pedido pendente de decisão por parte da AT.

Isto é, se no primeiro caso, apreciado pelo TC e invocado pela Requerida, o contribuinte havia omitido qualquer reação impugnatória quanto à decisão de indeferimento relativa à sua inscrição como residente não habitual e assim deixara consolidar na ordem jurídico-tributária tal decisão, já nos presentes autos a questão quanto à inscrição da Requerente enquanto RNH permanece em aberto, isto é, encontra-se pendente de apreciação e decisão por parte da AT.

Que o mesmo equivale a afirmar que, independentemente da consideração e qualificação que se pretenda efetuar quanto à natureza de eventual decisão de indeferimento – interlocutória ou autónoma – e às eventuais repercussões ao nível impugnatório daí decorrentes no que ao princípio da tutela jurisdicional efetiva e segurança dizem respeito, certo e seguro é que no caso ora em apreciação, a Requerente não viu indeferido, até à presente data, o pedido de inscrição por esta formulado, logo dessa circunstância factual não se podendo extrair qualquer consequência ao nível de uma hipotética omissão impugnatória, leia-se, da dedução de eventual ação administrativa.

Não se olvida, no entanto, que a Requerente poderia, querendo, lançar mão da prerrogativa legal constante dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da Lei Geral Tributária (LGT), nos termos dos quais: “O procedimento tributário deve ser concluído no prazo de 4 meses”, “Sem prejuízo do princípio da celeridade e diligência, o incumprimento

do prazo referido no n.º 1, 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.”

E desta forma, era legítimo à Requerente, ficcionando o indeferimento expresso do pedido de inscrição enquanto RNH, optar, logo que transcorrido tal prazo, impugnar tal decisão de indeferimento tácito.

Ora, sucede que tal prerrogativa legalmente consagrada no âmbito do procedimento tributário se deve ler como uma faculdade, traduzida num mecanismo garantístico acrescido que permite ao contribuinte desbloquear a inércia decisória da administração tributária, não implicando a não utilização de tal garantia uma qualquer desoneração desta última em dar cumprimento ao princípio da decisão a que se encontra legalmente vinculada, nos termos dos artigos 268.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e do artigo 56.º da LGT, não obstante o incumprimento do prazo estabelecido no n.º 1 do artigo 57.º da LGT.

De resto, tem sido jurisprudência reiterada dos tribunais superiores e nomeadamente do Supremo Tribunal Administrativo, segundo o qual “Constitui jurisprudência corrente que a lei não deve ser interpretada com o sentido de impor ao interessado a reacção contenciosa contra o indeferimento presumido, sob pena de tal indeferimento gerar caso decidido ou resolvido. Antes, o que a lei confere é uma mera faculdade, que o interessado pode usar ou abster-se de usar, sem que a sua inércia exima a Administração da sua obrigação de decidir ou a situação fique definitivamente decidida pelo indeferimento presumido. Ainda recentemente a Secção de Contencioso Administrativo deste Tribunal reafirmou, no processo n.º 347/04, que «(...) a presunção de indeferimento, face ao silêncio da Administração, é uma mera ficção legal para protecção do administrado, com finalidades exclusivamente adjectivas». Não pode, pois, afirmar-se, com pertinência, que a recorrida se socorreu da intimação para um

comportamento porque, por inércia sua, deixou precluir a possibilidade de usar outros meios”.

Ou seja, resulta do entendimento do Supremo Tribunal Administrativo, o qual se secunda, que a ficção de indeferimento não é mais do que uma faculdade que assiste ao administrado/contribuinte, não se retirando do seu não uso qualquer consequência ao nível da diminuição dos meios de reação ao seu dispor logo que a decisão omitida venha a ser proferida.

O que no caso em apreciação equivale por afirmar que a não dedução, face ao decurso do prazo para a conclusão do procedimento tributário relativo ao pedido de inscrição enquanto residente não habitual não desonera, por um lado, a AT de proferir decisão sobre o requerido, nem em nada tolhe o direito da Requerente, uma vez notificada de uma eventual decisão de indeferimento sobre tal pedido, em lançar mão dos respetivos meios de defesa que então tenha por pertinentes.

Perante este conspecto factual de base e o entorno jurídico-tributário a que vimos aludindo, não se afigura de todo subsumível ao caso dos autos o sentido da jurisprudência invocada pela Requerida (Acórdão do TC n.º 718/2017).

Concretizando: a pendência de discussão sobre a inscrição do contribuinte como residente não habitual, independente da fase em que se encontre (administrativa ou judicial), permite a impugnação direta do ato de liquidação de IRS com fundamento na não aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais, inexistindo qualquer incompatibilidade com o Acórdão n.º 718/2017 do Tribunal Constitucional.

De resto, o caso em análise nestes autos arbitrais deixa bem patenteado que, por força da omissão decisória da AT quanto ao pedido de inscrição da Requerente enquanto residente não habitual, o primeiro ato suscetível de ser considerado como lesivo do direito da Requerente em lhe ver aplicado tal estatuto fiscal se externalizou na

liquidação ora colocada em crise e assim mesmo, não é compaginável qualquer outra solução em matéria de meios de defesa que contenda com a possibilidade de ver esgrimido em sede impugnatória vícios dessa mesma liquidação que se reconduzam à apreciação sobre o direito a ser tributada (nessa liquidação) ao abrigo do versado estatuto de residente não habitual.

Entendimento inverso permitiria, de resto, uma solução e um resultado prático que se entende contender frontalmente com o espírito da lei, porquanto permitiria bloquear a apreciação de eventual ilegalidade de liquidação emitida à Requerente por não lhe ser considerado o regime dos residentes não habituais, bloqueio esse que poderia ter na sua génese (como se afigura ser aqui o caso) a inércia da própria AT ao se abster de apreciar e decidir o pedido de inscrição anteriormente formulado pela Requerente.

Inexistindo como inexistente qualquer decisão relativa ao pedido de inscrição enquanto residente não habitual e muito menos qualquer consolidação na ordem jurídica da mesma, dado esta última não ter sido sequer tomada pela AT, resulta insofismavelmente inaplicável o disposto no artigo 54º do CPPT ao caso dos autos, visto no caso em análise inexistir, por ora, qualquer ato, mau grado a qualificação que a ele se prenda atribuir – natureza interlocutória ou autónoma – suscetível de impugnação autónoma pela Requerente, até porque não usou esta da faculdade de presumir indeferido o pedido de inscrição requerido, razão pela qual continua o requerimento efetuado pendente de decisão.”

3.12. Concordando-se inteiramente com o vertido acima, que se reproduz para fins de celeridade e economia processual, considera o presente Tribunal Arbitral improcedente a exceção de inimpugnabilidade da liquidação em causa nos presentes autos arbitrais.

3.13. Se, por um lado, a AT não se pronunciou relativamente ao pedido de inscrição dos Requerentes como RNH, não se cristalizando qualquer situação por alegada falta de reação dos Requerentes, por outro, a ausência daquele pedido de inscrição no prazo

legalmente fixado para o efeito não terá como consequência necessária a exclusão da aplicação do regime de RNH, conforme se analisará de seguida.

3.14. Visando o pedido arbitral a ilegalidade de ato tributário de liquidação, e não qualquer pedido de reconhecimento de benefício fiscal, tendo por causa fundamentos integráveis no disposto no artigo 99.º do CPPT, não pode deixar de improceder as exceções invocadas pela Requerida.

3.15. Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre apreciar e decidir.

4. Matéria de facto

4.1. Factos provados

- a) O Requerente A... é nacional do Canadá.
- b) A Requerente B... é nacional dos Estados Unidos da América.
- c) Os Requerentes são casados entre si.
- d) Em 2019, os Requerentes aceitaram propostas de contrato de trabalho com a C..., S.A. e estabeleceram a sua residência em Portugal.
- e) Após aceitação das propostas de trabalho, os Requerentes encetaram diligências para regularização da sua residência em território nacional, incluindo a obtenção de Autorização de Residência para Atividade de Investimento e a inscrição no registo de contribuintes da Autoridade Tributária e no sistema previdencial da Segurança Social.

- f) Os Requerentes encontram-se registados, junto da Autoridade Tributária, como residentes fiscais em Portugal, com efeitos a partir de 15 de novembro de 2019.
- g) Os Requerentes não foram residentes em Portugal nos cinco anos anteriores.
- h) Nos termos do contrato de trabalho, o Requerente desempenha, desde novembro de 2019, as funções de “Director” (“*Headmaster*”) de estabelecimento de ensino.
- i) O Requerente é “responsável pela gestão da C...” e “director executivo (*Chief Executive Officer*) da mesma”, com funções de “execução, implementação e desenvolvimento das políticas administrativas e académicas”, reportando “directamente ao Presidente do Conselho de Administração da C...”, conforme clausulado do contrato de trabalho.
- j) O conteúdo funcional do cargo de “Director” do estabelecimento de ensino em causa inclui, também, por exemplo, a preparação e concretização de planos, a preparação de orçamentos anuais, a contratação de colaboradores, a supervisão das atividades académicas, o acompanhamento de docentes, discentes e relação com comunidade, conforme anexo do contrato de trabalho.
- k) Nos termos do respetivo contrato de trabalho, a Requerente desempenha, desde novembro de 2019, as funções de “Directora de Gestão de Matrículas & Marketing” (“*Director of Enrollment Management & Marketing*”) do estabelecimento de ensino.
- l) A Requerente assume, também, funções de “Directora-Geral de Estratégia de Matrículas” (“*Director of Enrollment Strategy*”) no contexto do grupo empresarial C..., conforme clausulado do contrato de trabalho.
- m) No exercício das suas funções, a Requerida reporta diretamente ao Director (“*Headmaster*”), conforme clausulado do contrato de trabalho.

- n) Os Requerentes exercem as suas atividades laborais, no campus da C... Portugal em Sintra, em regime de comissão de serviço e sujeitos a isenção de horário de trabalho.
- o) Os rendimentos de trabalho dependente auferidos pelos Requerentes foram pagos pela C... Portugal e provêm de atividades em território português.
- p) Em 2020, os Requerentes apresentaram a declaração Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2019, sem o respetivo Anexo L respeitante aos rendimentos obtidos por contribuintes com estatuto de residentes não habituais.
- q) Considerando a declaração submetida relativamente ao ano de 2019, a Autoridade Tributária emitiu liquidação de IRS com apuramento de imposto a reembolsar, no montante de € 2.065,52, por excesso de retenção na fonte.
- r) Relativamente ao ano de 2020, os Requerentes procederam à entrega da declaração de IRS, à qual juntaram o respetivo Anexo L.
- s) Após submissão da declaração anual referente ao ano de 2020, os Requerentes receberam uma notificação da Autoridade Tributária a informar a existência de erros no preenchimento da referida declaração de IRS.
- t) Os Requerentes procederam à correção da declaração de IRS submetida relativamente ao ano de 2020, retirando o Anexo L referente ao regime tributário especial.
- u) Em 3 de setembro de 2021, a Autoridade Tributária emitiu nova liquidação de IRS, identificada pelo n.º 2021..., por referência ao ano de 2020, com imposto a pagar pelos Requerentes, no montante de € 52.874,39, incluindo juros compensatórios.
- v) Em 25 de outubro de 2021, os Requerentes procederam ao pagamento do imposto apurado, evitando a instauração de processos pela Autoridade Tributária.

- w) Não sendo possível efetuar o pedido eletrónico de inscrição como residentes não habituais, os Requerentes procederam à apresentação, em 17 de fevereiro de 2022, de dois requerimentos, junto da Direção de Serviços de Registo de Contribuintes da Requerida, através dos quais requereram a sua inscrição nessa qualidade.
- x) Os requerimentos apresentados pelos Requerentes não mereceram qualquer apreciação e decisão da Autoridade Tributária.
- y) Em 18 de fevereiro de 2022, os Requerentes deduziram reclamação graciosa contra a liquidação de IRS n.º 2021..., referente ao ano de 2020.
- z) Os Requerentes foram notificados, através de ofício datado de 1 de junho de 2022, da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, do projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- aa) Não tendo os Requerentes exercido o direito de audição prévia, foram ambos notificados, através de ofício datado de 30 de junho de 2022, da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, do despacho de indeferimento da reclamação graciosa.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

4.2. Factos não provados

Não se verificaram outros factos com relevância para a decisão da causa que não tenham sido considerados provados.

4.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se nos documentos juntos aos autos pelas partes, incluindo os constantes no processo administrativo, bem como o acordo das partes, expresso ou por falta de impugnação, quanto aos respetivos factos alegados.

5. Matéria de direito

5.1. Objeto e âmbito do presente processo

A questão essencial que se coloca é se os Requerentes beneficiam do direito a tributação como residentes não habituais, ao abrigo do artigo 16.º do Código do IRS, e se as atividades exercidas pelos Requerentes se enquadram como atividades de elevado valor acrescentado, nos termos do artigo 72.º do Código do IRS e da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro.

5.2. Do Direito

a) Residentes não habituais

Para efeitos de enquadramento, o artigo 16.º, n.º 8 do Código do IRS dispõe 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*”.

Por força do artigo 16.º, n.º 9 do Código do IRS, 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 artigo 16.º, n.º 11 do Código do IRS determina, ainda, que 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*”.

Ora, conjugando o disposto nos n.ºs 8, 9 e 11 do artigo 16.º do Código do IRS, a aplicação do regime de RNH depende, assim, da observância cumulativa dos seguintes elementos:

- (i) sujeitos passivos sejam considerados fiscalmente residentes em território português; e,
- (ii) sujeitos passivos não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores ao ano da inscrição como residentes em Portugal.

Não obstante, o artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS dispõe que *“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”*.

Por esse motivo, a Requerida entende que o prazo fixado no artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS para requerer a inscrição como RNH configura um prazo peremptório de exercício do direito, o qual, não sendo exercido tempestivamente, determina a caducidade do mesmo, com efeitos irreversíveis – erroneamente, como se procurará demonstrar adiante.

Desde logo, ao nível da literalidade do regime jurídico que nos ocupa, evocando o enquadramento jurídico acima explanado, o artigo 16.º do Código do IRS não faz depender a aplicação do estatuto de RNH do ato de inscrição como “residente não habitual”. Na verdade, é expresso que o direito a ser tributado nessa qualidade depende de o respetivo sujeito passivo ser considerado “residente” fiscal em território português.

Conforme decisão arbitral de 15-12-2021, no processo n.º 777/2020-T (acessível em www.caad.pt), *“afigura-se evidente que a letra das disposições relevantes não permite a conclusão de que o registo como residente habitual é requisito para a aplicação do regime”*.

Acresce que, atendendo ao elemento histórico deste regime especial, o Código Fiscal de Investimento determinava que *“o sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal, pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes a inscrição”*.

O Código do IRS determina, agora, diferentemente, que o sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal durante 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como “residente” em território português.

Face à redação atual da lei, é forçoso concluir que a inscrição da qualidade de “residente não habitual” passou de condição necessária para a constituição do direito a ser tributado como tal, a mera obrigação declarativa, acessória e instrumental no âmbito do regime de RNH.

É assim patente que o ato de inscrição enquanto RNH perdeu qualquer pretensa capacidade de integrar os pressupostos fundamentais para aplicação do respetivo regime jurídico-fiscal, o que não significa que a inscrição dessa qualidade no cadastro seja irrelevante, completamente burocrática e sem quaisquer efeitos – apenas que essa inscrição não assume importância na constituição do direito à aplicação do estatuto especial aos Requerentes.

Ademais, considerando o teor da decisão arbitral de 24-09-2021, no processo n.º 188/2020-T (acessível em www.caad.pt), *“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 efetividade 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”*.

Por conseguinte, não sendo o pedido de inscrição como residente não habitual constitutivo do direito a beneficiar daquele regime, o atraso na entrega dos respetivos pedidos eletrónicos, que poderá constituir contraordenação tributária, prevista e punida nos termos do RGIT, ainda assim não terá como consequência o não enquadramento dos sujeitos no regime de RNH.

Efetivamente, a falta de pedido tempestivo dificulta a gestão tributária e o correto processamento da liquidação de IRS pela AT, mas não impede a aplicação do referido regime, nem resulta em impactos definitivos e irremediáveis em termos de tributação.

Como decorre da decisão arbitral de 02-12-2022, no processo n.º 319/2022-T (acessível em www.caad.pt), o *“legislador fez depender, para efeitos da aplicação deste benefício fiscal, do preenchimento dos pressupostos previstos no artigo 16º, n.º 8, do CIRS, e não da inscrição formal como residente não habitual. O teor da norma – n.º 11 do artigo 16º do CIRS – é, a este propósito, lapidar ao fazer depender para a aplicação de tal regime da circunstância factual de o sujeito passivo se ter inscrito (e assim ser considerado) como residente em território português e não da sua inscrição formal enquanto residente não habitual. Destarte, a inscrição formal enquanto residente não habitual não poderá deixar de se ter como uma mera obrigação declarativa, obrigação essa que, quando eventualmente não cumprida no prazo definido no n.º 10 do artigo 16º do CIRS constituirá infração a esse mesmo comando legislativo. Infração essa suscetível de ser punida nos termos do artigo 116º do RGIT, mas ainda assim neutra quanto à suscetibilidade do sujeito passivo poder ou não beneficiar desse mesmo regime, porquanto, como supra exposto, os pressupostos dos quais a lei faz depender a aplicação do regime em causa não compreendem o atempado cumprimento de tal procedimento de inscrição enquanto residente não habitual”*.

Consequentemente, estando em causa um benefício fiscal, que se concebe como automático, nos termos do EBF, o presente Tribunal Arbitral, suportado por ampla jurisprudência, considera que o pedido de inscrição como residente não habitual não tem qualquer efeito

constitutivo, mas meramente declarativo. O regime de RNH é um regime jurídico-fiscal cujo direito se verifica *ope legis*, sem depender do registo formal da qualidade de RNH.

Conforme decisão arbitral de 09-01-2023, no processo n.º 782/2021-T (acessível em www.caad.pt), “*embora haja diversos vícios formais da responsabilidade do Requerente, a verdade é que este fez prova de que, nos últimos cinco anteriores ao pedido do estatuto de RNH, demonstrou que não tinha sido residente em território português e o pedido de tal estatuto tem efeito meramente declarativo e não vinculativo*”.

Resultando da matéria de facto provada que se encontram preenchidos os pressupostos e requisitos previstos no artigo 16.º do CIRS de que depende o enquadramento dos Requerentes no regime do residente não habitual, e não tendo o pedido de inscrição como residente não habitual qualquer natureza constitutiva do direito a ser tributado enquanto tal, devem os Requerentes ser tributados de acordo com aquele regime especial.

Os Requerentes devem, assim, beneficiar do regime de RNH, embora formalmente não tenham tempestivamente efetuado os respetivos pedidos de inscrição dessa qualidade – o benefício fiscal é automático e a inscrição em cadastro não é constitutiva do direito ao mesmo.

b) Qualificação das atividades e tributação dos rendimentos

Cumpra agora verificar se aos Requerentes assiste o concreto direito a serem tributados nos termos do artigo 72.º do Código do IRS, que dispõe que “*Os rendimentos líquidos das categorias A (...) auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria (...), por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20 %*”.

Para estes efeitos, a Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, aprova a tabela de atividades de elevado valor acrescentado a considerar no âmbito dos artigos 72.º e 81.º do Código do IRS.

Recordando os factos provados, o Requerente exerce funções de “Diretor” do estabelecimento de ensino e de “Director Executivo (*Chief Executive Officer*)” da C... . Por sua vez, a Requerente exerce funções de “Diretora de Gestão de Matrículas & Marketing” do estabelecimento de ensino e de “Directora-Geral de Estratégia de Matrículas” do grupo. Os Requerentes juntaram aos autos os contratos de trabalho, ao abrigo dos quais auferiram os rendimentos de trabalho dependente, em Portugal, pagos pela entidade C... Portugal.

À data da inscrição como “residentes” fiscais em Portugal, os Requerentes entendem que as respetivas atividades laborais se enquadravam no código “802 – Quadros superiores de empresas”, atendendo à redação original da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro.

Ora, o conceito de “quadro superior de empresa”, cujo código constava na versão original da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, é um conceito indeterminado, que carece de concretização casuística, e que tem como principal pressuposto o desempenho de funções de direção, incluindo, eventualmente, poderes de representação e/ou vinculação, mas que, todavia, não se confunde com os órgãos estatutários de administração de empresas.

Com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, as atividades elencadas na tabela da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, foram, também, modificadas. O conceito de “quadro superior de empresa” já não consta na tabela de atividades a considerar.

Relativamente às funções de direção, a tabela passou a incluir, nomeadamente, os códigos “112 – Diretor-geral e gestor executivo, de empresas”, “12 – Diretores de serviços administrativos e comerciais”, “13 – Diretores de produção e de serviços especializados” e “14 – Diretores de hotelaria, restauração, comércio e de outros serviços”, em conformidade com a Classificação Portuguesa de Profissões (CPP).

Se antes os códigos listados pela Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, não tinham por referência a Classificação Portuguesa de Profissões (CPP), sendo as respetivas definições e

conteúdos funcionais imprecisos, agora, por força das alterações introduzidas pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, os novos códigos são dotados, indiretamente, de conteúdo explicativo, delimitando as profissões aí elencadas, por remissão para o disposto nos termos da CPP anexa à Deliberação n.º 967/2010 do Conselho Superior de Estatística (CSE) de 5 de maio de 2010, publicada no Diário da República, 2.ª série, n.º 106, de 1 de junho de 2010.

Da referida Classificação Portuguesa de Profissões, considerando as respetivas definições das profissões em causa, não decorre qualquer referência expressa a poderes de direção, e muito menos, a poderes de vinculação, ou de obrigatória integração em estrutura de órgão societário – nem da CPP, nem da lei, seja fiscal, laboral ou societária.

Por outro lado, não só gerentes e administradores dispõem de poderes de representação e vinculação da respetiva entidade empresarial. O artigo 115.º, n.º 3 do Código do Trabalho determina que *“quando a natureza da actividade envolver a prática de negócios jurídicos, considera-se que o contrato de trabalho concede ao trabalhador os necessários poderes, salvo se a lei exigir instrumento especial”*, não sendo necessária qualquer procuração para o efeito.

Sendo assim, dado que ambos os Requerentes exercem funções de direção de topo, nos termos expressados nos respetivos contratos de trabalho, poderiam, desde logo, reconduzir-se ao referido código “802 – Quadros superiores de empresas”.

Concomitantemente, considerando o objeto dos atuais códigos CPP das referidas profissões, as funções exercidas pelo Requerente e pela Requerida, respetivamente, poderiam ser reconduzidas, por exemplo, a “Director de serviços de educação” e a “Director de marketing”, assim como a outras categorias que incluem diretores não especificados.

Em particular, “Director de serviços de educação” corresponde ao código 1345, que integra o código CPP 13 da tabela da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, compreendendo, no geral, as tarefas e funções do diretor dos serviços de educação. Aliás, este código *“inclui,*

nomeadamente, director de faculdade, de escola e reitor de universidade”, conforme Classificação Portuguesa de Profissões.

Ademais, os Requerentes prestam as suas atividades laborais em regime de comissão de serviço e com sujeição a isenção de horário de trabalho. Nos termos da legislação laboral, os regimes da comissão de serviço e isenção de horário de trabalho são reservados a cargos de administração ou equivalente, direção ou chefia, o que assevera o carácter funcional superior dos cargos exercidos pelos Requerentes no âmbito da organização em que se inserem.

Os poderes de direção, em menor ou maior grau, no seio da organização em que os Requerentes se inserem, decorrem, naturalmente, desde logo, da classificação contratual destes enquanto “diretores”, mas também das funções implícita e explicitamente associadas, enquadráveis na CPP, considerando o teor dos contratos juntos, as categorias profissionais contratualizadas, o conteúdo funcional das funções e o regime de prestação de trabalho típico de quadros superiores e cargos de direção de empresas.

De resto, atendendo ao teor dos contratos, às categorias profissionais assumidas e aos factos alegados e provados, nada nos presentes autos faz o Tribunal Arbitral concluir que os Requerentes exercem atividades que não sejam enquadradas na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, sendo que a argumentação da Requerida não merece, assim, acolhimento.

Veja-se, por fim, comparativamente, a decisão arbitral de 15-11-2022, no processo n.º 557/2021-T (acessível em www.caad.pt), através da qual se configura que *“Um indivíduo contratado para exercer funções de Chief Operating Officer reportando directamente ao Presidente do Conselho de Administração da empresa exerce a actividade de elevado valor acrescentado correspondente a Quadro Superior de Empresa”*.

Considerando o exercício exposto acima, o presente Tribunal Arbitral considera que as atividades exercidas pelos Requerentes são enquadráveis na tabela da Portaria n.º 12/2010, de

7 de janeiro, na sua versão original e na versão alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho.

Aos Requerentes, sendo aplicável o regime RNH, beneficiam, em face das atividades que exercem, da taxa de tributação especial prevista no artigo 72.º, n.º 6 do Código do IRS.

c) Dos juros indemnizatórios

Nos termos do artigo 43.º 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*”.

Ora, a Requerida não considerou o estatuto de RNH quando procedeu à liquidação de IRS relativamente aos Requerentes, em violação da lei fiscal aplicável.

É certo que o erro da Autoridade Tributária resulta, em primeiro lugar, da falta de pedido de inscrição dos Requerentes enquanto residentes não habituais e, em segundo lugar, da apresentação intempestiva desse pedido de registo no cadastro pelos Requerentes.

Sem prejuízo, a ilicitude do ato de liquidação em crise foi apreciada pela AT em fase de reclamação graciosa, que, negando-a, manteve inalterado o referido ato tributário ilegal.

Porquanto o direito a ser tributados enquanto tal decorre *ope legis* da lei fiscal, sendo o registo da qualidade de RNH meramente instrumental, competia à AT proceder à liquidação de IRS com aplicação daquele estatuto especial.

Face ao disposto nos artigos 43.º e 100.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT, verificando-se a existência de erro em ato de liquidação de tributo, imputável aos serviços da AT, e daí resultando o pagamento de tributo em montante superior ao legalmente devido, deverá, assim, proceder o pedido dos Requerentes.

6. Decisão

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral em:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com todos os efeitos daí decorrentes;
- Anular o ato de indeferimento da reclamação graciosa autuada sob o n.º ...2022...;
- Anular o ato tributário de liquidação de IRS n.º 2021..., emitido em 03-09-2021, com juros compensatórios, no valor total a pagar de € 52.874,39;
- Condenar a AT a efetuar o reembolso das quantias pagas em excesso pelos Requerentes e a efetuar o pagamento de juros indemnizatórios.

7. Valor

Fixa-se o valor do processo em € 52.874,39, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, 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.

8. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.142,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 19 de maio de 2023

A árbitra,

(Adelaide Moura)