

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 544/2023-T

Tema: IRS – Residente não habitual (RNH)

Sumário:

- I.* O Requerente solicitou o estatuto de residente não habitual (RNH) com efeitos a 2020, tendo o mesmo sido indeferido pela AT. Na liquidação de IRS de 2022, a AT desconsiderou o benefício fiscal solicitado (RNH) pelo Requerente.
- II.* A legalidade da liquidação de IRS de 2022 foi impugnada pelo Requerente junto do Tribunal Arbitral.
- III.* Do indeferimento da inscrição no regime de RNH, o Requerente intentou uma ação administrativa junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé a contestar o indeferimento, tendo sido procedente o seu pedido.
- IV.* É entendimento deste Tribunal que deve ser dada razão contribuinte porque o ato tributário impugnado foi a legalidade da liquidação de IRS de 2022 e o Tribunal Arbitral é competente para a apreciar, assim como aos factos que estiveram na origem e foram fundamento para a dita liquidação.
- V.* Do ponto de vista do Tribunal Arbitral, embora haja diversos vícios formais da responsabilidade do Requerente, a verdade é que este fez prova de que, nos últimos cinco anos anteriores ao pedido do estatuto de RNH, não tinha sido residente fiscal em território português e o pedido de tal estatuto tem efeito meramente declarativo e não vinculativo.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Júlio Tormenta, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 3 de outubro de 2023, acorda no seguinte:

I. RELATÓRIO

1- A..., contribuinte n.º..., com domicílio fiscal registado na Caixa Postal, ...-..., Faro, (doravante designado como “Requerente”) tendo sido notificado da liquidação de IRS de 2022 n.º 2023..., da qual resultou um valor a reembolsar de € 8 836,07 com base numa coleta líquida de € 32 692,51 (cf. documento n.º 1 anexo ao pedido de pronúncia arbitral) nos termos e para os efeitos previstos no n.º 1 do artigo 140.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante, “CIRS”), na alínea a) do n.º 1, do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (doravante, “RJAT”) e no artigo 99.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (doravante, “CPPT”), apresentou pedido de pronúncia arbitral (PPA).

2- Em 2023-07-25, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente comunicado à AT.

3- O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea a) do n.º1 do artigo 11º do RJAT foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD o árbitro singular Júlio Tormenta, que foi aceite pelas partes, após notificação feita 2023-07-13, tendo o Tribunal Arbitral singular sido constituído em 2023-10-03.

4- O Requerente alega em favor da sua posição que:

- i. Foi notificado da liquidação de IRS do ano de 2022 (liquidação IRS n.º 2023...), a qual resultou do processamento da declaração Modelo 3 n.º ...-(cf. documento n.º 2 anexo ao PPA).
- ii. Resulta, porém, do conteúdo daquela liquidação e das circunstâncias que a enformam, que a mesma se encontra ferida de ilicitude, por não aplicar aos rendimentos percebidos pelo Requerente o regime previsto do art. 72.º, n.º10 do CIRS solicitando a anulação parcial da mesma.
- iii. No dia 16 de abril de 2020, por entender satisfazer todos os requisitos legalmente previstos para tal, em particular os estatuídos do art. 16.º, n.º 8 do CIRS, o Requerente solicitou a sua inscrição como residente não habitual (“RNH”), por via eletrónica, no Portal das Finanças, com efeitos a partir do ano de 2020.
- iv. Apesar da idoneidade do seu pedido, a 24 de junho de 2020, o Requerente foi notificado do projeto de decisão de indeferimento daquele pedido de inscrição como RNH (cf. documento n.º 2 anexo ao PPA), por alegadamente não reunir as condições previstas no artigo 16.º do CIRS para a inscrição em tal estatuto.
- v. De acordo com o teor da referida notificação, a Autoridade Tributária (“AT”) fundamentou o projeto de indeferimento, sucintamente, nos seguintes pontos:
 - i. O Requerente encontra-se registado no cadastro da AT como residente em território português nos anos de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019; e,
 - ii. O Requerente consta como residente fiscal, na declaração de rendimentos de IRS, relativamente ao ano de 2015.
- vi. O Requerente exerceu o seu direito de audição face àquele projeto de indeferimento tendo fornecido abundante prova no sentido de demonstrar que não residiu em Portugal nos anos em causa (2015 a 2019, inclusive), cf. documento n.º 3 anexo ao PPA, correspondente a certidão do processo arbitral

-
- n.º 782/2021-T, onde constam juntos ao PPA e processo administrativo todos os elementos descritos e relevantes sobre o procedimento precedente¹.
- vii. Em julho de 2013, o Requerente emigrou de Portugal para as Bahamas, para trabalhar como diretor do resort “...”², passando a residir nesse território (cf. documento n.º 3 anexo ao PPA), tendo lá trabalhado até 2016. Entre os dias 1 de julho de 2013 e 30 de junho de 2016, o Requerente residiu e trabalhou no resort “...”, em Nassau, nas Bahamas.
- viii. O Requerente, a 1 de julho de 2016, emigrou das Bahamas para o México, para assumir, a partir daquela data, a função de Diretor de Operações do resort “...”, sito em ..., México, cf. documento n.º 3 anexo ao PPA.
- ix. O Requerente exerceu aquela função, de Diretor de Operações do resort “...”, e habitou naquele resort, de 1 de julho de 2016 a 31 de janeiro de 2020.
- x. Naquele período (2016, 2017, 2018 e 2019), como não poderia deixar de ser, apresentou as suas declarações de rendimentos, como residente, no México, onde suportou o respetivo imposto, cf. documento n.º 3 anexo ao PPA.
- xi. A residência fiscal do Requerente, no México, nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, era conhecida, aceite e foi inclusivamente certificada pela Autoridade Fiscal do México, a “Hacienda Y Crédito Público”, cf. documento n.º 3 anexo ao PPA.
- xii. Ou seja, entre 1 de julho de 2016 e 2 de fevereiro de 2020, o Requerente residiu e trabalhou no resort “...”, sito em ..., México.
- xiii. Em fevereiro de 2020, o Requerente regressou a Portugal, com o intuito de se estabelecer aqui quer pessoal, quer profissionalmente, devido a um novo projeto profissional que abraçou neste País – o cargo de COO (i.e., *Chief*

¹ Doravante a referência a documento n.º 3 anexo ao PPA, correspondente a certidão do processo arbitral n.º 782/2021-T, onde constam juntos ao PPA e processo administrativo todos os elementos descritos e relevantes sobre o procedimento precedente passam abreviadamente a designar-se por documento 3 anexo ao PPA.

² O Requerente no pé de página n.º1 do artigo 9.º do PPA, indica um link onde se pode consultar informação relativa ao resort “...”.

Operations Officer) do ..., um resort localizado na Herdade de ..., em..., Melides, Portugal.

- xiv. Entendendo o Requerente que (i) não tinha sido residente fiscal em Portugal nos anos descritos (2013 a 2019) e que, (ii) com o seu retorno, preenchia os requisitos necessários à aplicação do estatuto do RNH, o Requerente solicitou, como acima já se referiu, em abril de 2020, a sua inscrição naquela qualidade, por referência ao ano de 2020. Declarou, sob compromisso de sua honra, não ter sido residente fiscal em Portugal nos cinco anos anteriores, uma vez que entre julho de 2013 e janeiro de 2020, não viveu e nem obteve, em Portugal, quaisquer rendimentos.
- xv. Pelo que o facto de o Requerente se encontrar (ainda) registado no cadastro da AT como residente fiscal em território português, nos anos de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, não tem qualquer adesão à realidade de facto, e mesmo de Direito: o Requerente não permaneceu mais de 183 dias, em qualquer período de 12 meses, em território português, nem aqui manteve uma residência em condições tais que fizessem supor uma intenção de se tratar da sua residência habitual.
- xvi. Quanto à declaração de IRS apresentada por referência ao ano de 2015, expôs o Requerente, em sede de audiência prévia, que tal facto nem era do seu conhecimento, mas que o que terá acontecido, apurou o Requerente posteriormente, foi que a sua mulher, por lapso, indicou naquela declaração que era casada, e optou erradamente pela declaração conjunta dos rendimentos.
- xvii. Apesar ter exposto a factualidade descrita em sede de audiência prévia, e aí carreado os documentos aqui também juntos, que demonstram claramente o preenchimento dos requisitos aplicáveis à sua inscrição na qualidade de RNH, a verdade é que a inscrição do Requerente como RNH foi recusada pela AT, forçando o Requerente a litigar em vista da condenação da AT na promoção daquela inscrição – corre ainda termos, à data, a ação administrativa especial junto da Unidade Orgânica 2 do TAF Loulé, sob o n.º de processo .../22.2BELLE.

xviii. Na pendência daquele litígio, o Requerente vê-se forçado a sindicar a legalidade das liquidações de IRS que lhe vêm a ser notificadas - quanto ao seu IRS de 2020, requereu a constituição de tribunal arbitral, impugnando a liquidação nos mesmos termos e com os mesmos fundamentos que constam da presente ação, onde peticionou essencialmente a mesma anulação parcial que nesta sede vem requerer, agora por referência à liquidação de 2022.

xix. Relativamente ao seu IRS de 2020, requereu a constituição de tribunal arbitral, como acima referido, que correu termos sob o n.º de processo de 782/2011-T que foi objeto de decisão arbitral no passado dia 10 de janeiro, cf. documento n.º 3 anexo ao PPA, nos termos do qual se decidiu que:

“

i. *Deve ser dado provimento nesta parte ao pedido do Requerente, pelo que o imposto a mais liquidado, por não ter sido considerado o estatuto de RNH desde 2020, deverá ser devolvido pela Requerida ao Requerente;*

ii. *Os juros indemnizatórios a que o Requerente tem direito deverão ser calculados e pagos com base no pressuposto da alínea anterior, ou seja, na parte relativa ao imposto a mais liquidado pela AT;*

iii. *As custas são devidas pela Requerida.”*

xx. Refere que no referido Processo n.º 782/2011-T, no âmbito da decisão proferida, cujo enquadramento factual e normativo é idêntico ao caso controvertido em análise, cf. documento n.º 3 anexo ao PPA, o Tribunal Arbitral entendeu:

“

SUMÁRIO:

1- O Requerente solicitou o estatuto de residente não habitual (RNH) e na pendência do processo, sem que haja tido resposta definitiva ao pedido, viu-se confrontado com uma liquidação da AT que desconsiderou o benefício fiscal solicitado.

- 2- *Nessa medida, impugnou o único ato tributário praticado, até então, pela AT, ou seja, a liquidação e fê-lo para o tribunal arbitral.*
- 3- *É entendimento deste Tribunal que deve ser dada razão ao contribuinte, porquanto o único ato tributário, até então, praticado pela AT foi a liquidação e o tribunal arbitral é competente para a apreciar, assim como aos factos que estiveram na origem e foram fundamento para a dita liquidação.*
- 4- *Além disso, do ponto de vista do Tribunal, 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”.*

xxi. Refere que nos autos do Processo 782/2021-T, a IRFP na Resposta/Contestação reconheceu que estava comprovada a residência fiscal do Requerente no período em que residiu no México, contestando apenas, o período de 2015 em que residiu nas Bahamas. No entanto o Tribunal Arbitral foi perentório no sentido de ter ficado cabalmente demonstrado a residência fiscal do Requerente no estrangeiro em 2015, cf. artigo 33.º do PPA, defendendo que a decisão da presente ação, não pode ser diferente da proferida no Processo n.º 782/2021-T, atendendo à identidade da factualidade e quadro normativo subjacente.

xxii. No presente caso controvertido, relativamente aos rendimentos de trabalho dependente obtidos pelo Requerente no ano de 2022, não terá sido aplicado o regime previsto no art. 72.º, n.º 10 do CIRS.

xxiii. De facto, verifica-se que na declaração apresentada para 2022 (cf. documento n.º 2 anexo ao PPA), o Requerente declarou nas primeiras duas linhas, do campo A, do quadro 4, do anexo A da Modelo 3, o montante global de 108 901,18 € (93 901,18 € + 15 000,00 €), relativo a rendimentos de categoria A (trabalho dependente), pagos pela B..., LDA, NIF..., que detém e explora o

resort de que o Requerente é COO. Confrontada a liquidação de 2022 (cf. documento n.º 1 anexo ao PPA), conclui-se que, a estes, não foi aplicada a taxa especial de 20%, prevista no art. 72.º, n.º10 do CIRS.

xxiv. Ora, preenchendo o Requerente as condições necessárias à aplicação daquela taxa (20%) - na medida em que o Requerente preenche os requisitos do RNH, e que em causa estão rendimentos de categoria A, auferidos pelo exercício de uma atividade de elevado valor acrescentado – a sua não aplicação redundaria em vício de violação de lei, conducente à anulação parcial da liquidação, o que requer.

xxv. Na presente arbitragem a questão fundamental prende-se com a aferição da legalidade da liquidação de IRS efetuada ao exercício de 2022 que constitui o seu objeto.

xxvi. Concretizando, determinar se, aos rendimentos obtidos pelo Requerente em 2020, seria aplicável o regime de tributação dos RNH (Residentes Não Habituais). Nos artigos 42.º a 44.º do PPA analisa o regime legal tributário dos RNH referindo que *“Certo é - como aliás sustenta a jurisprudência recente (cf. documento n.º 3) - que o RNH corresponde a um benefício fiscal automático, que opera quando as meras condições objetivas de residência e de tempo de permanência no exterior, que são imediatamente reconhecíveis pela AT, estão preenchidas, pelo que não se pode denegar a tributação ao abrigo desse estatuto quando se encontrem preenchidas aquelas condições.”*

xxvii. Para além disso, defende que aquando da emissão da liquidação ora sindicada, a AT tinha conhecimento que o Requerente pretendia exercer a faculdade de tributação como RNH para o ano de 2022, porquanto solicitou a sua inscrição como RNH com efeitos a 2020, e tendo o regime fiscal aplicável aos RNH uma “validade” de 10 anos consecutivos, este seria aplicável ao ano de 2022.

- xxviii. Nos termos do n.º 7 do art. 16.º do CIRS, “*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*”.
- xxix. Mais referindo o n.º 8 do referido preceito 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.*”
- xxx. Considerando o quadro legal à data dos factos, a tributação de acordo com o regime do RNH, depende do preenchimento de dois pressupostos cumulativos:
- i. Que se torne fiscalmente residente em território português de acordo com qualquer dos critérios estabelecidos nos n.ºs 1 ou 2 do artigo 16.º do Código do IRS no ano relativamente ao qual pretende que tenha início a tributação como residente não habitual;
 - ii. Que não tenha sido considerado residente em território português em qualquer dos 5 anos anteriores ao ano relativamente ao qual pretende que tenha início a tributação como residente não habitual.
- xxxi. Resulta assim, portanto, que o benefício do regime dos RNH depende apenas do preenchimento dos requisitos previsto no n.º 8, do art. 16.º, do CIRS, e da inscrição como residente em território português, e não, a bem ver, da inscrição enquanto residente não habitual.
- xxxii. A inscrição como residente não habitual prevista no n.º 10 do art. 16.º do CIRS trata-se de uma mera obrigação declarativa, não sendo, por isso, constitutiva do direito à tributação naquela qualidade (cf. documento n.º 3 anexo ao PPA).
- xxxiii. Ora, resulta da matéria de fato acima exposta que no período compreendido entre 2013 e janeiro de 2020, o Requerente residiu e exerceu uma

atividade profissional de gestão operacional e direção hoteleira nas Bahamas e no México, resultando inequivocamente que o Requerente não foi residente fiscal em Portugal nos cinco anos anteriores àquele em que se tornou residente em Portugal (2020).

xxxiv. Sendo incontroverso que o Requerente se tornou residente fiscal em Portugal em janeiro de 2020, verifica-se que se encontram preenchidos os dois pressupostos previstos no art. 16.º, n.º 8, do CIRS, de que depende o enquadramento no regime do RNH, e a aplicação da taxa especial prevista no art. 72.º, n.º 10, do CIRS.

xxxv. Não tendo o Requerente, atenta a liquidação ora impugnada, sido tributado de acordo com aquele regime, enferma a dita liquidação de vício de violação de lei, devendo, por força da respetiva ilicitude, ser parcialmente anulada, aplicando-se aos rendimentos de cat. A percebidos pelo Requerente a taxa especial de 20% prevista no art. 72.º, n.º 10 do CIRS.

xxxvi. Sendo os rendimentos obtidos pelo Requerente sujeitos a retenção na fonte, a liquidação objeto destes autos foi paga nos termos do art. 97.º, n.º 3, do CIRS, por via de dedução ao valor do imposto.

xxxvii. Nessa medida, procedendo a presente ação, deverá o Requerente ser reembolsado, em primeira linha, do excesso que indevidamente foi deduzido ao valor do imposto.

xxxviii. Acresce que, decorrendo a liquidação de imposto e de erro imputável aos serviços da Administração Tributária, assiste ainda ao Requerente, nos termos do art. 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, o direito aos juros indemnizatórios, computados sobre aquele montante à taxa legal.

xxxix. Deste modo, sendo parcialmente anulado o ato de liquidação de imposto que constitui o objeto destes autos, deverá o montante indevidamente deduzido ser restituído ao Requerente, acrescido de juros indemnizatórios computados à taxa legal, nos termos do previsto no art. 43.º, n.º 1, da LGT, contados desde a

data em que ocorreu o respetivo pagamento, por dedução, até ao seu integral reembolso.

xl. Não foi requerida prova testemunhal.

xli. Conclui peticionando a procedência do PPA, nos seguintes termos:

1. Anulação da liquidação de IRS n.º 2023... com as necessárias consequências legais; e
2. Condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal; e
3. Condenação da Requerida nas custas judiciais.

5- A Requerida alega em favor da sua posição que:

- i. Vem o Requerente arguir a ilegalidade da liquidação supramencionada, porquanto não refletiria a aplicação da norma do artigo 72.º n.º 10 do CIRS. O mesmo afirma que teria requerido a inscrição como residente não habitual, ao abrigo da previsão do artigo 16.º, n.º 8 do CIRS, com efeitos a partir do ano de 2020, que a Administração Fiscal, teria observado que pontificaria no cadastro fiscal como residente em Portugal, de 2015 a 2019. Segundo o mesmo, no período compreendido entre 2013 a 2016, teria residido e trabalhado em Nassau, Bahamas, tendo desempenhado as funções de diretor de um resort turístico. No período compreendido entre julho de 2016 e fevereiro de 2020, teria permanecido no México, igualmente como diretor de um resort turístico. Assim, no período compreendido entre 2013 e 2020, não cumpriria qualquer dos requisitos do artigo 16.º n.º 1 do CIRS, tendentes a conferir a residência em território português. Perante esta factualidade, é entendimento do Requerente, que estariam cumpridos os pressupostos preceituados no artigo 16.º, n.º 7 e 8, do CIRS, para a conferência da condição de residente não habitual, com efeitos a partir do período de tributação de 2020, o que, por sua vez, viabilizaria a aplicação da taxa especial de tributação, prevista no artigo 72º, n.º 10 do CIRS, aos rendimentos da categoria A, auferidos em 2022. Não obstante, o Requerente

realça que teria requerido a constituição de Tribunal Arbitral, com o número de Processo 782/2021-T, cujo pedido versaria sobre a legalidade da liquidação de IRS, do período de tributação de 2020. Sempre perante um enquadramento factual idêntico ao alinhado nos presentes autos, a respetiva decisão teria sido procedente à pretensão invocada. Vem requerer igualmente a anulação da liquidação de IRS do ano de 2022, bem como o pagamento de juros indemnizatórios, em conformidade.

- ii. O Requerente apresentou a declaração modelo 3 de IRS referente ao ano de 2022 em que declarou ser residente. A declaração originou a liquidação nº 2023 ..., em que foi apurado reembolso no valor de € 8.836,07. O Requerente intentou uma ação administrativa – Processo n.º 312/22.2 BELLE.
- iii. Como questão prévia – da não contestação da totalidade da liquidação- conforme resulta da factualidade aduzida e atenta a causa de pedir subjacente aos autos, o que está em causa é um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual para o ano de 2022. A matéria controvertida nos presentes autos é relativa à não aplicação do regime previsto para os residentes não habituais, e, consequentemente à não tributação dos rendimentos do contribuinte à taxa de 20% prevista no n.º 10 do artigo 72.º do CIRS, não havendo nenhum outro vício a ser imputado à liquidação controvertida.
- iv. Por exceção, a Requerida alega que a matéria controvertida nos presentes autos é relativa à não aplicação do regime previsto para os residentes não habituais, e, consequentemente à não tributação dos rendimentos do contribuinte à taxa de 20% prevista no n.º 10 do artigo 72.º do CIRS.
- v. Em suma, a única causa de pedir subjacente aos articulados apresentados pelo Requerente respeita à sua não inscrição como residente não habitual e consequente não aplicação do respetivo regime fiscal de tributação em sede de IRS, pretendendo a correção dos atos de liquidação por aplicação do regime dos residentes não habituais.

- vi. Ou seja, sem se apreciar se o Requerente pode ou não estar inscrito como residente não habitual, não há como avançar para a apreciação para a ilegalidade que se imputa ao ato de liquidação de IRS uma vez que decorre tão só de aplicação deste regime de tributação.
- vii. Com efeito, repita-se, sem aquele primeiro passo, sem que essa questão prévia seja decidida a seu favor pelo presente Tribunal, não há como imputar o vício de ilegalidade às liquidações de IRS contestada.
- viii. Ora, de acordo com a vontade expressa do legislador, no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT «fixam-se, com rigor quais as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral» – conforme Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro. E o rigor dessa fixação exprime-se através da enunciação taxativa da competência desta jurisdição, a saber:
- i. Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e pagamentos por conta, e
 - ii. Pretensões relativas à 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.
- ix. No caso concreto, nos termos do n.º 11 do artigo 16.º do Código do IRS, 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.
- x. É de facto notório que o Requerente pede, de forma expressa e literal, num caso e noutro, que lhe seja reconhecido o direito a ser tributado ao abrigo de um regime especial em sede de IRS: o regime fiscal dos residentes não habituais, só que o julgamento dessa questão prévia não comporta a apreciação da legalidade de nenhum ato concreto de liquidação de imposto.

- xi. Sendo, assim, o Tribunal Arbitral incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido de aplicação do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais aos rendimentos auferidos pelo Requerente que qualificam para o regime dos residentes não habituais.
- xii. Porquanto, como se disse e aqui se repete, se trata de questão tributária que não comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação invocado. No caso dos autos, o A absteve-se de alegar o indeferimento do pedido que deduziu - de inscrição no registo de contribuintes como residente não habitual. Sabedor que é de que tal ato constitui um ato administrativo em matéria tributária que não comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação e que é, necessariamente, a ele estranho e dele independente. Dele deveria reagir através de ação administrativa, nos termos do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT. Porém, o julgamento dessa questão prévia não comporta a apreciação da legalidade de nenhum ato concreto de liquidação de imposto. Sendo, assim, o Tribunal Arbitral incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido de aplicação do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais aos rendimentos auferidos pelo Requerente que se qualificarão, ou não, para o regime dos residentes não habituais. A incompetência absoluta em razão da matéria configura uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto ao pedido respetivo, 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.
- xiii. Do exposto decorre igualmente que o meio processual próprio não se apresenta como sendo a impugnação, mas outrossim a ação administrativa, regida pelo CPPT, como resulta do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017, proferido no Processo n.º 723/2016 - o que vai invocado para todos os legais efeitos.
- xiv. A Requerida também se defendeu por impugnação, sendo que são duas as questões que importam resolver: a primeira, saber se o ato de inscrição

constitui um ato meramente interlocutório do ato de liquidação de IRS e, a segunda, saber se estão cumpridos os requisitos para que o Requerente possa aproveitar do regime fiscal dos residentes não habituais (RFRNH).

xv. Não tem razão o Requerente, conforme bem se fundamenta no acórdão n.º 718/2017 do Tribunal Constitucional, acórdão transitado em julgado.

xvi. Nota-se, a título prévio, que neste acórdão o Tribunal Constitucional teve a oportunidade de analisar questão idêntica à dos presentes autos, referente à liquidação de IRS de Requerente que, semelhantemente, escolheu a via arbitral para questionar este ato apresentando como fundamento único a sua não inscrição como residente não habitual (cf. processo n.º 514/2015- T), sustentando o Tribunal Constitucional o seguinte:

«No que ao procedimento tributário para reconhecimento do estatuto do residente não habitual diz concretamente respeito, não parece estar em causa um procedimento complexo — no âmbito do qual se possa dizer que o ato de reconhecimento daquele estatuto constitui um mero ato preparatório do procedimento de liquidação do imposto —, mas antes dois procedimentos tributários autónomos.

É essa a conclusão para que aponta 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.

[...]

No caso de o pedido ser deferido - isto é, na hipótese 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 um 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.º do referido artigo 16.º, na redação resultante da Lei n.º 20/2012, de 14.05, e atualmente em vigor).

*Do ponto de vista da autonomia do procedimento para reconhecimento do estatuto de residente não habitual relativamente ao procedimento de liquidação do imposto, o significado do deferimento do pedido não é despiciendo: em caso de reconhecimento daquele estatuto, o contribuinte adquire, no âmbito daquele procedimento, o direito a ser tributado como residente não habitual no período de 10 anos consecutivos, o que, perante a anualidade do procedimento de liquidação do imposto sobre os rendimentos singulares, não deixa de ser revelador da autonomia existente entre um e outro. Do regime legal que acaba de expor-se parece, assim, extrair-se com segurança que o ato de deferimento/indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto do residente não habitual não integra, como ato preparatório, mesmo que destacável, o procedimento de liquidação do correspondente imposto - isto é, o procedimento tributário comum; antes constitui um verdadeiro ato tributário autónomo, “cuja ligação aos atos de liquidação de impostos não resulta de um pretense carácter preparatório relativamente a estes, mas do facto de constitu[ir] um ato pressuposto, de modo que a liquidação dos impostos objeto do benefício fiscal não pode fazer-se sem ter em conta o correspondente ato beneficiador positivo, negativo ou extintivo” (cf. José Casalta Nabais, “A impugnação unitária do ato 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).*

A relação entre os dois atos reside apenas na dependência que intercede entre o efeito produzido — o desagravamento do imposto — e a circunstância que lhe dá causa — o reconhecimento administrativo daquele estatuto —, não sendo tal conclusão, de resto, contrariada pelo disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 54.º da Lei Geral Tributária (doravante, «LGT».)» (destaques nossos).

«Ora, configurando o ato de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, como se viu, um ato administrativo autónomo, com efeitos próprios

e que se estendem para além do ato de liquidação do imposto que imediatamente se lhe segue, nada parece haver de anómalo, do ponto de vista da ratio subjacente a um tal regime, que a sua impugnação autónoma constitua para o contribuinte um ónus e não uma mera faculdade; ou, numa formulação mais próxima da seguida pela recorrente nas suas alegações, na regra segundo a qual, se aquele ato não for judicialmente impugnado, no prazo legalmente fixado para o efeito, não mais o poderá ser, excluindo-se a possibilidade de impugnação do ato consequente - como o de liquidação do tributo -, com fundamento em vícios que atinjam aquele seu ato pressuposto. Em matéria de impugnação dos atos que indefiram o reconhecimento de benefícios fiscais, é também esse o sentido para que apontam tanto a doutrina como a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo.» (destaques nossos).

xvii. Prosseguindo, então a sua análise, tendo por base a premissa exposta, entendeu o Tribunal Constitucional, quanto à alegada violação dos princípios constitucionais, em síntese, o seguinte:

“Do entendimento prevalecente tanto na doutrina como na jurisprudência em matéria de impugnabilidade dos atos relativos ao reconhecimento e extinção de benefícios fiscais, extrai-se, assim, que a norma cuja aplicação foi recusada pelo Tribunal a quo é, afinal, aquela que é ali tida por mais consonante com a natureza autónoma do ato pressuposto — no caso sub judicio, aquele que aprecia o pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual. Constatação que, não deixando de contribuir para um melhor enquadramento da norma sob sindicância, não dispensa obviamente a verificação autónoma da respetiva constitucionalidade, em especial no confronto com os princípios da tutela jurisdicional efetiva e da justiça, expressamente invocados pelo Tribunal recorrido para fundamentar a recusa da sua aplicação ao caso sub judicie. [...]

Ora, tendo tido o contribuinte ora recorrido plena possibilidade de reagir contenciosamente, nos termos que ficaram expostos, contra o ato de indeferimento do pedido de reconhecimento do benefício fiscal que apresentou, não se vê como a exclusão da possibilidade de invocação dos vícios deste em momento ulterior - isto é, no âmbito da impugnação da legalidade do ato de liquidação do imposto - possa violar o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva.

Do ponto de vista da tutela jurisdicional efetiva, tal conclusão só poderia ser diferente se estivéssemos perante uma situação em que, por força do regime globalmente aplicável, o contribuinte não tivesse tido oportunidade processual de reagir contenciosamente contra o ato administrativo-tributário através do qual é definido o estatuto a considerar para efeitos de liquidação do imposto. [...]

Não é essa, conforme se viu, a situação em causa nos presentes autos.

Nestes, trata-se tão-só da impossibilidade de o contribuinte que não impugne diretamente o ato de indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto fiscal pretendido o poder vir a fazer ainda a posteriori, em sede de impugnação do ato de liquidação do respetivo imposto, apesar de expirado o prazo legal para a invocação do vício relativo ao primeiro ato. Ou, dito de outro modo, apenas de (mais) uma concretização do princípio, comum a tantas outras soluções processuais, segundo o qual a não impugnação de um determinado ato dentro do prazo para o efeito fixado implica a respetiva consolidação na ordem jurídica, com consequente preclusão da faculdade de invocação dos vícios que lhe correspondam no âmbito da impugnação de um ato ulterior. Contendo-se tal efeito dentro dos limites a cuja imposição se encontra indissociavelmente ligada a função inerentemente disciplinadora de qualquer ordenamento jurídico processual, não se vê que ocorra qualquer violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva, constante do artigo 20.º da Constituição.

[...]. ”

- xviii. A Requerida conclui relativamente a este ponto que *“Atenta a completude e clareza do vertido no acórdão n.º 718/2017 do Tribunal Constitucional, que acima se sintetizou, escusamo-nos de acrescentar qualquer argumento adicional, sendo, pois, evidente, face ao exposto, que não há razões para permitir que o Requerente possa discutir nesta sede um ato já impugnado, inclusivamente mediante meio processual distinto do da presente ação”*.
- xix. Quanto à segunda questão, isto é, saber se estão cumpridos os requisitos para que o Requerente possa aproveitar do regime fiscal dos residentes não habituais (RFRNH), a Requerida afirma que o Requerente alega que o pedido de inscrição como residente não habitual tem uma natureza meramente declarativa, sendo tal benefício fiscal de cariz automático. Ora, a concessão do estatuto de residente não habitual em território português encontra-se regulada no artigo 16.º n.º 8 e seguintes do Código do IRS.
- xx. Assim, nos termos do n.º 6 do referido artigo 16.º do Código do IRS, na redação à data aplicável: *«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.»*
- xxi. Refere igualmente que *“[(...) com a alteração legislativa operada pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, a ser ainda fixado no n.º 10 daquele artigo 16.º que: «O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual no ato 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.»*
- xxii. Por relevante para a situação em discussão nos autos, note-se ainda que a redação do artigo 5.º, n.º 2, da Lei n.º 20/2012, de 14.05, que alterou o artigo 16.º do IRS, não deixa margem para dúvidas quanto à natureza perentória do

prazo fixado no artigo 16.º, n.º 8 do Código do IRS (actual n.º 10 acima citado, dado que estabelece o seguinte:

«2 - O novo prazo previsto no n.º 8 do artigo 16º do Código do IRS não é aplicável aos sujeitos passivos que se tenham tornado residentes em território português até 31 de dezembro de 2011 e tenham solicitado, até à data de entrada em vigor da presente lei, a inscrição como residente não habitual nos termos da redação anterior daquela disposição, o qual não previa qualquer limite temporal para a apresentação deste pedido.»

xxiii. Sobre o enquadramento da aludida figura (RFRNH), a definição do respetivo regime principiou com a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2009 que continha uma autorização legislativa que permitia ao Governo a criação de um regime fiscal em IRS, para os sujeitos passivos residentes que não tivessem residência habitual em Portugal. No uso de tal autorização, o Governo densificou o regime do RFRNH através do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro (que aprovou o Código Fiscal do Investimento, de que ficou a constituir os respetivos artigos 23.º a 25.º), alterando, para esse efeito, os artigos 16.º, 22.º, 72.º e 81.º do CIRS. De acordo com o n.º 8 do art.º 16.º do CIRS, consideram-se residentes não habituais as pessoas singulares que, tendo-se tornado residentes em Portugal de acordo com as regras previstas no n.º 1 do referido artigo, não tenham em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como tal, em sede de IRS. Sem prejuízo, não é de somenos salientar, que 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, inclusive, do ano seguinte aquele em que se tornou residente em Portugal (n.º 10 art.º 16.º do CIRS). Obtido este estatuto, 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, inclusive, em que se tornou residente fiscal em Portugal (n.º 9 do art.º 16.º).

- xxiv. Está-se perante um benefício fiscal, conforme é reconhecido quer pela doutrina quer pela jurisprudência do STA através do Acórdão n.º 0221/16, de 8/3/2017, cf. artigos 69.º a 71.º da Resposta.
- xxv. Tendo em atenção quer a doutrina quer a jurisprudência do STA (artigos 72.º a 93.º da Resposta), “ (...) *estamos perante um benefício fiscal, sujeito a reconhecimento, tendo o prazo fixado natureza perentória, de cujo exercício tempestivo, depende o direito, sob pena de caducidade do mesmo* “.
- xxvi. Relativamente à questão do efeito automático de inscrição no cadastro, a qualificação como residente não habitual junto do registo de contribuintes não se basta com o facto de o contribuinte se tornar residente fiscal em território nacional. Não se tratando, por isso, de um benefício fiscal de natureza automática, pois que, e em síntese:
- i. O ato de inscrição tem um efeito constitutivo da relação tributária;
 - ii. É a lei quem oferece o direito ao contribuinte a ser tributado de acordo com o regime de residentes não habituais;
 - iii. Tal gozo depende de inscrição nessa qualidade junto do registo de contribuintes.
- xxvii. No mesmo sentido o já citado Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017, proferido no Processo n.º 723/2016, que defende a não aplicação do princípio da impugnação unitária, ordenado no artigo 54.º, do CPPT, ao caso em apreço. Com efeito, um não residente que se estabeleça em Portugal, tornando-se, pois, um residente em território nacional, reunindo os demais pressupostos acima já elencados, pode optar entre ser tributado como um qualquer residente ou como um residente não habitual. A diferença reside no facto de, enquanto o ser residente decorre *ope legis*, verificada que esteja uma das situações descritas do artigo 16.º, n.º 1, do Código do IRS, o ser residente não habitual exige uma demonstração de vontade por parte do contribuinte, uma opção por um regime de tributação distinto dos "residentes habituais". No caso do regime dos RNH,

o artigo 16.º do Código do IRS (CIRS), não prevê um processo de reconhecimento do benefício fiscal em concreto. O que o artigo 16.º do CIRS prevê, é um procedimento de reconhecimento da verificação, em concreto, da existência de dois dos pressupostos legais (ou condições), necessários, para que possa existir a aplicação de algum benefício fiscal no âmbito do regime dos RNH. O legislador não pretendeu apenas beneficiar automaticamente as pessoas singulares que tendo residido mais de cinco anos no estrangeiro, transfiram a sua residência para Portugal. Pretendeu-se incentivar, que determinadas pessoas, que não tendo residido em Portugal durante um período de pelo menos 5 anos, que exerçam determinadas funções, transfiram a sua residência para Portugal. A redução de taxas aplicáveis aos detentores deste regime, deverá funcionar como um incentivo para transferir residência para Portugal. O legislador terá assumido que os eventuais interessados, em que o regime funcione como um incentivo para transferir residência, no mínimo conhecem o regime e o prazo perentório (e não meramente indicativo, como defende o Requerente), pelo que, quem não peça a inscrição no regime dentro prazo, perde o direito a beneficiar do mesmo. Por fim, mais se note que não existe disposição legal que permita aos serviços da AT aplicar um regime de exceção a todos os sujeitos passivos que se tornem, pela primeira vez, residentes em território nacional, tributando-os como residentes não habituais, ignorando o requisito legalmente exigido de apresentação de pedido tendente a esse efeito, no prazo legalmente fixado. Efetivamente, a necessidade de apresentação de pedido, num determinado prazo, resulta diretamente da lei, pelo que, atentos os artigos 8.º e 55.º da LGT, a AT não pode ignorar tais pressupostos, como pretende o Autor, desconsiderando-os, sem norma habilitante para tanto. Assim, repita-se, a exigência do pedido de inscrição ser promovido dentro de determinado prazo legal, decorre de lei expressa nesse sentido (cf. artigo 16.º, n.º 8 do Código do IRS, na redação à data aplicável).

xxviii. Ou seja, o benefício fiscal só pode concretizar-se, anualmente, desde que exista facto tributário (obtenção de rendimentos relevantes nesta situação) e que

o RNH declare os mesmos e proceda à opção pelo regime de tributação excecional, sendo a liquidação efetuada de acordo com as opções que em cada ano faz, caso o SP tenha obtido, a seu pedido, o reconhecimento administrativo da verificação dos dois outros pressupostos que supra identificámos. É esta contextualização autónoma, que define o enquadramento contencioso do reconhecimento da condição de residente não habitual. Neste sentido, esclarece o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017, proferido no Processo n.º 723/2016, de 15-11-2017, é modelar. O Aresto apoiou as suas conclusões, na desconstrução da natureza interlocutória do procedimento de reconhecimento da condição de residente não habitual. E, conseqüentemente, na discussão em torno da qualificação como ónus ou faculdade, do dito procedimento. Nesse sentido, melhor escreve o Acórdão: “Do regime legal que acaba de expor-se parece, assim, extrair-se com segurança que o ato de deferimento/indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto do residente não habitual não integra, como ato preparatório, mesmo que destacável, o procedimento de liquidação do correspondente imposto – isto é, o procedimento tributário comum; antes constitui um verdadeiro ato tributário autónomo”.

xxix. Seguindo o Aresto, o preceito estipulado no artigo 54, n.º 1 alínea d), da LGT, estatuiria que, do conjunto de atos compreendidos no procedimento tributário, encontrar-se-ia o reconhecimento ou revogação de benefícios fiscais. Deste modo, o Acórdão infere que a aplicação do princípio da impugnação unitária, ordenado no artigo 54.º, do CPPT, não seria subsumível ao caso em apreço. Justamente, porque o procedimento de reconhecimento da residência fiscal não habitual, não teria uma natureza preparatória/destacável do procedimento de liquidação. Mas seria, antes, um ato administrativo autónomo. Sempre no prisma do Aresto, a jurisprudência do STA prevalecente, ditaria que a impugnação do ato de benefícios fiscais, seria autónoma em relação ao ato de impugnação. Sendo, nestes casos, e na ótica do Acórdão, o meio de reação ao dispor do contribuinte, a ação administrativa especial. Desta forma, seria salvaguardado o princípio da tutela jurisdicional efetiva, porquanto, segundo o

Aresto, tendo a decisão relativa ao pedido de reconhecimento da condição de residente não habitual, repercussões diretas na esfera do contribuinte, a mesma seria suscetível de impugnação imediata, nos termos do artigo 95º, nº 1 da LGT. Ora, tendo o Requerente a possibilidade de reagir judicialmente contra a decisão de indeferimento do pedido de reconhecimento, nos termos do artigo 58º, nº 3 do CPTA, não seria sindicável, na perceção do Acórdão, a violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva. Tanto mais que, como assegura o Acórdão, a própria norma do artigo 268º, nº 4 da CRP (consagrada, infraconstitucionalmente nas regras dos artigos 9º, e 95º, nº 1 da LGT), impõe a exigência de um contencioso pleno, ou seja, a hipótese de qualquer interessado recorrer contenciosamente dos atos lesivos dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. Conforme aduzido pelo Acórdão do TC, a impugnação do ato de reconhecimento da condição de residente não habitual, não encontra sustentação jurisdicional na discussão da legalidade da liquidação. Precisamente, na linha do Aresto sobredito, o meio gracioso previsto consiste no pedido de reconhecimento correspondente. Sucedido contenciosamente, na eventualidade de indeferimento da dita pretensão, da ação administrativa. Falamos, portanto, de conclusões não dependentes da aferição do período de tributação controvertido, ou, naturalmente, da requerente em apreço. Ora, o erro na forma de processo é manifesto, defendendo a sua posição com fundamento em jurisprudência quer do Tribunal Constitucional no Acórdão nº 718/2017 proferido no Processo nº 723/2016, de 15-11-2017 quer do STA no Acórdão Uniformizador de Jurisprudência nº 014/19.7BALS do STA, de 04-11-2020 quer arbitral na sentença do CAAD nº 514/2015-T, de 2019-01-04, cf. artigos 138.º a 143.º da Resposta.

xxx. A Requerida defende igualmente que *“Para além do mais, esse prazo reduzido tem em consideração a finalidade do regime, o qual, constituindo uma estratégia de competitividade económica pela via fiscal, visou atrair estrangeiros ou não residentes altamente qualificados ou com elevados rendimentos para Portugal. Se tais indivíduos escolhem deslocar-se para*

Portugal motivados por este regime fiscal, significa que são conhecedores do mesmo (porque o terão comparado com outros regimes semelhantes vigentes noutros países, especialmente europeus), o que os levará, regra geral, e segundo as normas de experiência comum, a solicitar inscrição como RNH aquando da sua entrada em Portugal. Aliás, não faria sentido conceder um prazo alargado de 1 ano ou mais para inscrição no regime, quando nesse entremeio serão emitidos atos de liquidação de imposto. De facto, é necessário determinar o estatuto do sujeito passivo – i.e., como residente, não residente ou RNH, o que determinará quais as taxas, deduções e isenções a aplicar ao caso concreto – para que a sua tributação em sede de IRS, que é anual, seja conforme. Portanto, caso estivesse pendente de apreciação, por um prazo alargado, esse pressuposto, seria previsível a necessidade de correção e revisão dos atos tributários que viessem a ser emitidos, o que não é concebível sob a perspetiva de operacionalidade do sistema. Diga-se que falamos de uma posição que converge com as diligências promovidas pelo Requerente. Ao propor a Ação administrativa no TAF Loulé, com o número de Processo .../22.2BELLE. Conclusão bastante para conferir a improcedência da pretensão em juízo. Além disso, e como já se explanou na presente informação, sendo a inscrição como RNH um requisito prévio necessário à aquisição do direito ao regime de benefício fiscal de RNH, e não tendo este sido concedido, não se verifica qualquer ilegalidade da liquidação contestada.”

xxxii. Neste ponto, é mister ressaltar que o sobredito entendimento, não é contrastante com a Sentença proferida no Processo CAAD nº 782/2021-T, de 11 de janeiro de 2023. Com efeito, a aludida decisão versou sobre a anulação da liquidação de IRS nº 2021..., relativa ao ano de 2020. Ora, o objeto dos presentes autos, aponta ao reconhecimento da condição de residente não habitual do Requerente. Antes pelo contrário, o alinhamento precedente evidencia a desadequação da presente forma de processo, demonstrando que a tutela jurisdicional da pretensão da autora, deverá ser obtida por meio da ação administrativa. Ou seja, a decisão anulatória limita, naturalmente, os respetivos

efeitos e a obrigatoriedade de reconstituir a situação que existira, se o ato anulado não tivesse sido praticado, à liquidação e ao período de tributação de 2020. E, se não bastasse, uma análise inteira da Sentença susodita, demonstra que o respetivo entendimento adere à impropriedade do meio, nos termos anteriormente salientados. Nesse sentido, transcrevemos literalmente a Decisão Arbitral:

“3-Tal como descrito no relatório (número 51), também seguimos a douta jurisprudência do Tribunal Constitucional e dos tribunais superiores, designadamente, do Supremo Tribunal Administrativo que entendem que o ato que indefira o reconhecimento como RNH é atacável contenciosamente através de ação administrativa, não sendo uma faculdade, mas um ónus do contribuinte fazê-lo, não podendo efetua-lo no âmbito da liquidação do tributo.” Sendo certo que o dito aresto, assevera que as condições em que foi abordada a temática em crise, pelo Acórdão do Tribunal Constitucional nº 718/2017, proferido no Processo nº 723/2016, de 15-11-2017. São distintas da situação associada ao Requerente, em 2020, porquanto não havia qualquer decisão de indeferimento, relativa ao reconhecimento da condição de residente não habitual. Não é menos verdade, que, conforme já previamente salientado, é o próprio contribuinte que perfilha o entendimento, que a forma adequada de discussão contenciosa de acesso ao regime dos residentes não habituais, é a ação administrativa especial. A demonstrar esta posição, está a ação administrativa especial no TAF Loulé, com o número de Processo .../22.2BELLE, proposta pelo Requerente.

xxxii. A Requerida entende que não há lugar a juros compensatórios, ao abrigo do artigo 43.º n.º1 da LGT, uma vez que a liquidação contestada não padece de qualquer ilegalidade.

xxxiii. A Requerida pugna pela procedência das exceções dilatórias supra invocadas, devendo ser absolvida de instância.

xxxiv. Assim, conclui peticionando que:

- i. A improcedência do PPA, e conseqüentemente,
 - ii. Absolvida de instância nos termos acima peticionados com as devidas conseqüências legais.
- 6- Em 16 de novembro de 2023 é enviado o Processo Administrativo (PA).
- 7- O Requerente, tendo sido notificado da Resposta da Requerida, através do seu mandatário exerceu o contraditório ao abrigo do artigo 16.º alínea a) do RJAT relativamente às exceções deduzidas por aquela (Requerida). Assim, segundo o Requerente, a Requerida na “*defesa por exceção*”, cf. articulados 17.º a 45.º da Resposta, alega ser este “*Tribunal Arbitral incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido*”, o que segundo a mesma, redundaria em “*uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto ao pedido respetivo*” e que “*do exposto decorre igualmente que o meio processual próprio não se apresenta como sendo a impugnação, mas outrossim a ação administrativa, regida pelo CPPT*”, posição com a qual não concorda. Assim, quanto ao suposto erro na forma do processo alegado pela Requerida, o Requerente defende que a Requerida optou por ignorar o objeto expresso destes autos tal como configurado pelo Requerente, uma vez que o que está em riste no PPA é a apreciação da legalidade de IRS impugnada e não a inscrição do Requerente no cadastro fiscal como RNH. O Requerente tem consciência que a discussão da sua inscrição cadastral cai fora do âmbito de competências dos tribunais arbitrais previsto no artigo 2.º n.º1 do RJAT e, que por isso, se encontra a peticionar esse procedimento noutra sede jurisdicional que não a arbitral. A sua posição tem respaldo em jurisprudência arbitral (Processos n.º 262/2018-T; n.º 188/2020-T, n.º 777/2020-T).
- 8- O Requerente reforça a sua posição quando alega que adicionalmente na decisão arbitral do Processo 782/2021-T em que quer a factualidade quer o enquadramento normativo são os mesmos dos presentes autos, com a diferença quanto ao ano de liquidação de IRS, em que no Processo referido supra (782/2021-T), o ano é o de 2020 e nos presentes autos é de 2022, a matéria de exceção alegada pela Requerida não colheu vencimento conforme pronúncia arbitral no sentido de “*6- Não acompanhamos, em consequência, neste particular o entendimento da AT invocando a pretensa exceção que resultaria do tribunal arbitral estar a ultrapassar as competências que lhe são combinadas por lei, designadamente, discutir a atribuição do*

estatuto de RNH que originou a liquidação sub judice, não ficando vedado ao tribunal arbitral pronunciar-se sobre a liquidação do tributo e, conseqüentemente, da fundamentação que levou a tal ato de liquidação, acompanhando, nesta parte, o que se diz no processo número 188/2020-T do CAAD (entre diversos outros), onde se diz que no caso em apreço, o Requerente impugnou os atos de liquidação, os quais tiveram por base, entre outros pressupostos, o não enquadramento do Requerente no regime de residente não habitual”. Assim, a decisão nos presentes autos, não poderá ser distinta da que foi proferida nos arestos anteriormente transcritos. Reforça a sua posição de que é incontestável que o presente PPA formulado pelo Requerente tem por objeto a liquidação de IRS impugnada, e que não está em causa nos presentes autos conhecer-se qualquer outra decisão, nomeadamente de caráter administrativo, como alega a Requerida. O que o Requerente peticiona é a “*declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de tributos*”, pretensão essa compreendida na competência dos tribunais arbitrais constituídos junto do CAAD, conforme previsão legal do art.2.º n.º 1 do RJAT. Conclui que tendo por base o acima descrito, deverá concluir-se pela improcedência da exceção de incompetência material suscitada pela Requerida, e, por maioria de razão, também da suposta impropriedade do meio processual, devendo os presentes autos seguir a sua normal tramitação.

- 9- Foi proferido despacho arbitral em 21 de novembro de 2023, ao abrigo do qual dispensou-se a notificação do Requerente para o exercício do contraditório relativo às exceções aduzidas pela Requerida, uma vez que o mesmo já foi exercido. Por outro lado, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT uma vez que não existem factos controvertidos que convoquem a necessidade de produção de prova testemunhal. A matéria de exceção quanto à competência material do Tribunal Arbitral será decidida a final aquando da apreciação do mérito do pedido. As partes, querendo, podiam apresentar alegações escritas, por prazo simultâneo de 15 dias contados da data de notificação do presente despacho, devendo igualmente o Requerente efetuar o depósito da taxa arbitral subsequente e a sua junção aos autos. Foi fixado o prazo de fixação da decisão até ao dia 3 de abril de 2024 (3/4/2024).
- 10- A Requerida não apresentou alegações. O Requerente em sede de alegações escritas veio reforçar aquilo que já tinha alegado e fundamentado quer a nível de petição inicial/PPA quer em sede do exercício do contraditório (réplica) peticionando a procedência do PPA devendo a

liquidação de IRS relativo a 2022 ser parcialmente anulada com as respetivas consequências legais.

II. Defesa por Exceção – Da incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação à Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais e impropriedade do meio processual

11- Nos articulados 17.º a 45.º da Resposta/Contestação, a Requerida alega ser este “*Tribunal Arbitral incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido*” o que redundaria em “*uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto ao pedido respetivo*”, referindo ainda que do “*exposto decorre igualmente que o meio processual próprio não se apresenta como sendo a impugnação, mas outrossim a ação administrativa, regida pelo CPPT*”. A Requerida fundamenta a sua posição no seguinte: “*Conforme resulta da factualidade aduzida, atenta a causa de pedir subjacente quer ao pedido efetuado à DSRC, quer ainda ao presente pedido de pronuncia arbitral (PPA), resulta manifesto, que está em causa um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, tendo como fundamento a ilegalidade da decisão administrativa, mesmo que o Requerente no PPA insista em sentido contrário.*”.

12- A Requerida no reforço da sua posição defende que:

“A matéria controvertida nos presentes autos é relativa à não aplicação do regime previsto para os residentes não habituais, e, conseqüentemente à não tributação dos rendimentos do contribuinte à taxa de 20% prevista no n.º 10 do artigo 72.º do CIRS. Ilegalidade esta que, como igualmente resulta da factualidade exposta, foi impugnada pelo Requerente em ação administrativa, cujos termos correm presentemente junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, sob o nº 312/22.2 BELLE. Isto é, do pedido deduzido decorre, inequivocamente, que o Requerente pretende que o Tribunal Arbitral:

1.º Ordene a inscrição do Requerente no registo de contribuintes da AT como residente não habitual com efeitos ao ano de 2022, anulando o ato administrativo de indeferimento do pedido formulado nesse sentido; e

2.º E só, conseqüentemente, no decurso da anulação daquele ato administrativo em matéria tributária, anule o ato tributário de liquidação de IRS para o ano de 2022.

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 para os rendimentos líquidos, auferidos por residentes não habituais em território português. Não obstante o Requerente solicitar a anulação da liquidação de IRS do ano de 2022, importa sublinhar que a causa de pedir em apreço nos presentes autos, centra-se na condição de residente não habitual do Requerente.

Sendo apenas de forma incidente e conseqüente que se peticiona a anulação das liquidações de IRS, uma vez que a esta liquidação não se imputa nenhum vício próprio.

Em suma, a única causa de pedir subjacente aos articulados apresentados pelo Requerente respeita à sua não inscrição como residente não habitual e conseqüente não aplicação do respetivo regime fiscal de tributação em sede de IRS, pretendendo a correção dos atos de liquidação por aplicação do regime dos residentes não habituais.”

13- Compulsando os autos, acompanhamos a posição do Requerente no exercício do contraditório (réplica) quanto à exceção deduzida na Resposta/Contestação, segundo o qual “Conforme vem expresso no pedido de pronúncia arbitral, o objeto destes autos é constituído – única e exclusivamente – pela apreciação da legalidade da liquidação de IRS impugnada; o Requerente nunca peticiona ao Tribunal Arbitral constituído que condene a Requerida na inscrição em cadastro fiscal da qualidade de RNH da Requerente. O Requerente está ciente que a discussão da inscrição cadastral, como a Requerida corretamente expôs, cai fora do âmbito de competências dos tribunais arbitrais constituídos junto do CAAD, nos termos do art. 2.º, n.º 1, do RJAT, razão pela qual, conforme expresso no pedido de pronúncia arbitral, esclareceu que se encontra a peticionar esse efeito noutra sede que não esta.”. De facto, a Requerida na Resposta/Contestação no artigo 163 refere que o Requerente intentou uma ação

administrativa no TAF de Loulé com o número de processo n.º 312/22.2 BELLE a questionar legalidade do indeferimento da não inscrição daquele (Requerente) no regime de RNH no ano de 2020. O Requerente impugnou a legalidade da liquidação de IRS de 2022, foi este o ato tributário objeto do presente PPA.

14- Ora, no presente PPA o que está em causa é a legalidade ou não da liquidação de IRS do ano de 2022 do Requerente, pretensão essa que está compreendida na competência dos tribunais arbitrais constituídos junto do CAAD, conforme previsto no art.2.º n.º1 do RJAT. Assim, pelas razões supra, improcede a exceção de incompetência material e da impropriedade do meio processual suscitadas pela Requerida.

III. SANEAMENTO

15- O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos do n.º 1 art. 2.º e alínea a), n.º1 art.10.º, ambos do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto no art. 4.º e n.º 2 do art.10.º, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo não enferma de nulidades processuais, nem existem exceções dilatórias ou perentórias ou questões prévias que obstem à apreciação do mérito da causa.

IV. DIREITO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

IV.1.1. Factos provados

16- Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) O Requerente – A..., contribuinte n.º..., com domicílio fiscal registado na ..., ...-..., Faro, foi notificado da liquidação de IRS n.º 2023... (cf. documento n.º 1 anexo ao PPA), respeitante a 2022, a qual resultou do processamento da declaração Modelo 3 n.º ... (cf. documento n.º 2 anexo ao PPA).
- b) Na liquidação de IRS n.º 2023... (cf. documento n.º 1 anexo ao PPA), respeitante a 2022, foi apurado um valor a reembolsar de 8.836,07 Euros, tendo por base uma coleta líquida de 32.692,51 Euros à qual foi deduzido um montante de retenções na fonte de 41.435 Euros e acréscimo de juros de retenção-poupança no montante de 93,58 Euros, cf. documento n.º 1 anexo ao PPA. O valor da coleta líquida de 32.962,51 Euros resultou do montante apurado de coleta bruta de 34.815 Euros à qual foi deduzida uma parcela de 2.122 Euros (34.815 Euros - 2.122,49 Euros), cf. documento n.º 1 anexo ao PPA. O valor da coleta bruta de 34.815 Euros resultou do total do rendimento para determinação da taxa no montante de 104.818,05 Euros, cf. documento n.º 1 anexo ao PPA, ao qual foi aplicado para efeitos de IRS o regime de tributação conjunta, uma vez que o Requerente era casado e ambos os cônjuges na declaração de IRS referente ao ano de 2022, optaram pela tributação conjunta de rendimentos, cf. documento n.º 2 anexo ao PPA. O montante de 104.818,05 Euros corresponde a um rendimento global de 120.901,18 Euros deduzido de 16.083,13 a título de deduções específicas, cf. documento n.º 2 anexo ao PPA (Modelo 3 de IRS Anexo A) referente a 2022. Do montante de 120.901,18 Euros, o Requerente auferiu rendimentos brutos de 93.901,18 Euros e 15.000 Euros num total de 108.901,18 Euros sendo auferidos pelo seu cônjuge os remanescentes 12.000 Euros, cf. documento n.º 2 anexo ao PPA (Modelo 3 de IRS Anexo A) referente a 2022.
- c) Assim, ao montante acima referido de 104.815,05 aplicando-se o previsto nos artigos 68.º e 69.º do CIRS relativo à tributação conjunta para os rendimentos obtidos no

período de 1/1/2022 a 31/12/2022, apurou-se uma coleta bruta de 34.815 Euros³, conforme anteriormente referido. Deste modo, na liquidação IRS n.º 2023... (cf. documento n.º 1 anexo ao PPA), respeitante a 2022, não foi aplicada a taxa especial de 20% prevista no art. 72.º n.º 10 do CIRS.

- d) O Requerente demonstra e prova por documentação junta aos autos que residiu fora de Portugal nos anos de 2013 a 2020 (até fevereiro), ou seja, esteve mais de cinco anos sem residir em Portugal, tendo exercido funções como diretor do resort "...", nas Bahamas, desde julho de 2013 a junho de 2016 e, subsequentemente, foi diretor do resort "...", no México, cf. documento n.º 3 anexo ao presente PPA correspondente a certidão do processo arbitral n.º 782/2021-T onde constam juntos ao PPA do processo atrás referido, documentos que atestam que entre julho de 2013 e janeiro de 2020 a sua residência e exercício da sua atividade profissional se repartiu entre as Bahamas e o México.
- e) Em fevereiro de 2020, regressou a Portugal para abraçar novo projeto profissional.
- f) Em 16 de abril de 2020, o Requerente requereu a inscrição no regime de Residentes Não Habituais (RNH) com início em 2020.
- g) Em 24 de junho de 2020, o Requerente foi notificado do projeto de indeferimento quanto à inscrição do Requerente no regime de RNH, com base nos seguintes fundamentos:
- i. O Requerente encontra-se registado no cadastro da AT como residente em território português nos anos de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, e
 - ii. O Requerente consta, como residente fiscal, em declaração de rendimentos de IRS, relativamente ao ano de 2015.
- h) O Requerente exerceu o seu direito de audição face ao projeto de indeferimento, tendo fornecido prova documental no sentido de demonstrar que não residiu em Portugal nos anos de 2015 a 2019, cf. documento n.º 3 anexo ao presente PPA

³ O montante de coleta bruta de 34.815 Euros resultou da previsão legal dos artigos 68.º e 69.º do CIRS para o ano fiscal de 2022, como a seguir se exemplifica: $104.818,05/2 \times 45\% = 23.584,06$ Euros. Aos 23.584,06 Euros subtrai-se uma parcela a abater no montante de 6.176,56 Euros, obtendo-se o valor de 17.407,50 Euros ao qual se multiplica pelo coeficiente 2, devido ao regime de tributação conjunta declarada pelo Requerente e cônjuge, cf. documento n.º 2 anexo ao PPA- Modelo 3 Q 5A C01 de 2022, totalizando 34.815 Euros (17.407,5 Euros x 2), cf. documento n.º 1 anexo ao PPA.

correspondente a certidão do processo arbitral n.º 782/2021-T onde constam juntos ao pedido de pronuncia arbitral do processo atrás referido documentos que provam que entre julho de 2013 e janeiro de 2020 a sua residência e exercício da sua atividade profissional se repartiu entre as Bahamas e o México.

- i) A AT manteve o indeferimento merecendo destaque o excerto que se retira do Processo Administrativo (PA) constante dos presentes autos:

“

III – ANÁLISE

6. A concessão do estatuto de RNH em território português encontra-se regulada no artigo 16.º, n.º 8 e seguintes do CIRS.

7. Assim, poderão requerer o estatuto de RNH os contribuintes que, tornando-se fiscalmente residentes em território português, não tenham neste sido residentes em qualquer dos cinco anos anteriores.

8. Em concretização da determinação legal, estabelece o ponto 1. da Circular n.º 9/2012 de 3 de agosto, do Gabinete do Diretor-Geral (que procedeu à atualização do ponto 1. da Circular n.º 2/2010, de 6 de maio, da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), que podem solicitar a inscrição como RNH no registo de contribuintes os sujeitos passivos que:

- se tornem fiscalmente residentes em território português de acordo com qualquer dos critérios estabelecidos nos n.ºs 1 ou 2 do artigo 16.º do CIRS no ano relativamente ao qual pretendam que tenha início a tributação como RNH;*
- não sejam considerados residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores ao ano relativamente ao qual pretendam que tenha início a tributação como residentes não habituais;*
- solicitem a inscrição como RNH no ato da inscrição como residentes em território português ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se tornem residentes nesse território.*

9. Consultado o sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), verifica-se que o Requerente consta no cadastro como residente em Portugal nos

anos de 2015 a 2019, não cumprindo o requisito estipulado na alínea b) do n.º 1 da Circular 9/2012, de 3 de agosto pelo que, em cumprimento do n.º 3 dessa Circular, deveria o mesmo comprovar esse facto através de documentos válidos para o efeito, emitidos pelas autoridades oficiais do(s) país(es) respetivo(s), os quais, deverão ser devidamente certificados e traduzidos, de acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 32.º, do Decreto-Lei n.º 14/2013, de 28 de janeiro, exceto quando os mesmos possam ser validados eletronicamente.

10. Em sede de IRS (anos em análise 2015 a 2020), constata-se que em 2015 e 2020 foram entregues pelo Contribuinte declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS, enquanto residente em Portugal, como sujeito passivo A, no estado de casado com sujeito passivo B, NIF No ano de 2015, não foram declarados rendimentos pelo Requerente, constando na declaração os rendimentos auferidos pelo seu cônjuge da categoria A – trabalho dependente e da categoria B – profissionais, comerciais e industriais, tendo o Contribuinte declarado no ano de 2020, rendimentos do trabalho dependente.

11. Nas aplicações de obrigações acessórias, designadamente por consulta à modelo 10/DMR's (anos em análise de 2015 a 2020), verifica-se que o Requerente consta em declarações de terceiros (Mod.10/DMR), como tendo obtido rendimentos do trabalho dependente em Portugal, enquanto residente, relativamente ao ano de 2020.

12. Nas aplicações de património, nomeadamente em sede IMI, o Contribuinte não beneficiou de isenção de IMI, para efeitos de habitação própria e permanente, nos anos de 2015 a 2019.

13. Tendo em consideração a situação em análise, cabe ao Contribuinte, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária (LGT), o ónus de provar que nos anos de 2015 a 2020, não reunia nenhum dos pressupostos das alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, para que pudesse ser considerado como residente em território português, por meio de apresentação de documento emitido por uma entidade pública estrangeira, que ateste a sua residência nesse território nesse período (original ou cópia autenticada). Além disso, os documentos redigidos em língua

estrangeira devem ser apresentados em cópia traduzida devidamente certificada, nos termos da lei portuguesa, de acordo com o previsto no artigo 32.º do Decreto-Lei n.º 14/2013, de 28 de janeiro.

14. Ora, neste caso, o Contribuinte juntou ao processo peças documentais emitidas por entidades oficiais estrangeiras, que comprovam a sua residência no estrangeiro nos anos de 2016 a 2019, contudo ficou por atestar a sua residência fora do território português no ano de 2015.

IV – CONCLUSÃO

15. Nestes termos, concluiu-se que o Requerente, não comprovou de forma inequívoca que de 1 de janeiro de 2015 a 31 de dezembro de 2015, este não reuniu nenhum dos requisitos das alíneas a) a d) do n.º 1 do art.º 16º do CIRS, a contrário para ser considerado não residente em Portugal, uma vez que não apresentou, qualquer documento emitido por uma entidade oficial seja original ou cópia autenticada, sendo que os documentos redigidos em língua estrangeira devem ser apresentados em cópia traduzida devidamente certificada, nos termos da lei portuguesa (conforme estabelecido no Artº 32º Do Dec-Lei n.º 14/2013 de 28 de janeiro), ou uma declaração que seja possível validar eletronicamente para esse período.

16. Assim, se conclui que o Contribuinte não preenche os requisitos para beneficiar da inscrição no Regime dos Residentes Não Habituais, com início ao ano de 2020, por não comprovar que na totalidade dos 5 anos anteriores a 2020, não foi residente em Portugal, nos termos do n.º 8 do art.º 16º do CIRS e das Circulares, n.º 2/2010, de 6 de maio e n.º 9/2012, de 3 de agosto, da DSIRS. “

- j) O Requerente (Autor) impugnou o ato administrativo da AT, praticado através da Direção de Serviços de Registo de Contribuintes (DSRC), que determinou o indeferimento da sua inscrição no regime de RNH, no ano de 2020, processo que

correu termos junto do Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Loulé sob o n.º .../22.2BELLE em que a entidade demandada era a AT.

- k) Nas Alegações escritas apresentadas pelo Requerente indicou como documento n.º1 anexo às mesmas, a sentença favorável ao Requerente proferida pelo TAF de Loulé referente ao processo n.º312/22.2BELL, embora não anexando a dita sentença, o que veio a acontecer em requerimento apresentado em 30 de novembro de 2023 e que consta dos presentes autos.
- l) Na ação administrativa interposta pelo Requerente junto do TAF de Loulé quanto ao indeferimento da inscrição no regime de RNH a questão a decidir era “*Saber se o despacho que indeferiu o pedido de inscrição do Autor, como residente não habitual, com referência ao ano de 2015, se deve, ou não, manter na ordem jurídica*”.
- m) O TAF de Loulé pronunciou-se no que é relevante para os presentes autos no sentido de

“

Em causa nos presentes autos a decisão de indeferimento do pedido de residente não habitual, formulado pelo Autor, com efeitos a partir do ano 2020.

Sabendo-se que a questão em dissídio assenta, basicamente, se o Autor comprovou, ou não, que no ano 2015, era não residente em Portugal, para efeitos do regime.

[...]

No caso dos autos, a prova carreada permite ao Tribunal formar convicção de que a razão está com o Autor.

Considerando que o Autor celebrou contracto de trabalho para o exercício da actividade de director de unidade hoteleira situada nas “Bahamas” [o que num juízo de verosimilhança implica alguma regularidade no acompanhamento presencial da área de actuação], que por essa actividade era remunerado, que não constava, em nome do mesmo, quaisquer rendimentos percepcionados em território nacional, que o mesmo, para período do ano 2015, era titular de cartão de residência das “Bahamas”, considera-se demonstrado que no ano de 2015 o Autor não residira em Portugal.

Conta tal, o entendimento de que o mesmo declarou cá residir fiscalmente e em seu nome foi apresentada declaração de rendimento não pode prevalecer, pois para os anos de 2016 a 2019, os mesmos não foram relevados desfavoravelmente, pela Entidade Demandada, como pretende quanto a 2015, sendo que essa realidade se mantinha em todos os anos referidos.

Destarte, mostra-se claro que não sendo o Autor residente em Portugal, no ano 2015, há que determinar a remoção da ordem jurídica do despacho de indeferimento em crise nos autos, por o mesmo, em suma, apreciarem erro a legalidade da posição do Autor, quanto ao pedido de inscrição como residente não habitual, com efeitos ao ano 2020, como se decidirá a final.

V. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, julga-se a presente acção administrativa procedente e, em conformidade, remove-se da ordem jurídica o despacho que indeferiu o pedido de inscrição como residente não habitual formulado pelo Autor.

Custas pela Entidade Demandada.

Loulé, 21 de Novembro de 2023,

O Juiz de Direito,

Feliciano Santinho

“

- n) A Requerente apresentou PPA em 24 de julho de 2023 tendo o mesmo sido validado e aceite em 25 de julho de 2023 pelo CAAD.

IV.1.2. Factos não provados

17- Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

IV.1.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

18- 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 (cf. n.º 2 artigo 123.º, do CPPT e n.ºs 3 e 4 do artigo 607.º, do CPC, aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) n.º 1 do artigo 29.º, 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 de vida (cf. alínea e) artigo 16.º, do RJAT, e n.º 4 do artigo 607.º, do CPC, aplicável *ex vi* alínea e) n.º 1 do artigo 29.º, do RJAT).

Consideraram-se, 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.

IV.2 MATÉRIA DE DIREITO

IV.2.1 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) Ilegalidade ou não da liquidação n.º 2023... de IRS respeitante ao ano de 2022 pela não aplicação ao Requerente do regime dos RNH, previsto no art. 72.º n.º 10 do CIRS aos rendimentos por ele obtido, e
- b) Direito ou não a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT

IV.2.2 Ilegalidade ou não da liquidação n.º 2023... de IRS de 2022

- 19- O Requerente foi notificado da liquidação n.º 2023... de IRS de 2022 em que se apurou um montante de valor a receber de 8.836,07 Euros tendo por base uma coleta líquida de 32.962,51 Euros sem a assunção dos benefícios fiscais relativos ao regime dos RNH, como ficou provado. De facto, no montante apurado de valor a receber de 8.836,07 Euros na liquidação n.º 2023... de IRS de 2022, não foi aplicada a taxa especial prevista no art.72.º n.º 10 do CIRS relativamente aos rendimentos auferidos pelo Requerente.
- 20- Por outro lado, ficou provado que quando o Requerente requereu a sua inscrição no regime de RNH, obteve uma decisão expressa da AT de indeferimento quanto à inscrição no referido regime em 2020, pelo facto de a AT considerar que o Requerente não reunia as condições para ter acesso ao RNH com os fundamentos constantes e enumerados no ponto i) dos factos provados.
- 21- Uma vez que o requerente se viu confrontado com um ato administrativo de indeferimento de acesso ao regime dos RNH, intentou uma ação administrativa com vista ao reconhecimento do seu estatuto como RNH. Neste aspeto, este Tribunal Arbitral também segue a douta jurisprudência do Tribunal Constitucional e dos Tribunais Superiores, designadamente, do Supremo Tribunal Administrativo que entendem que o ato administrativo que indefira o reconhecimento do estatuto de RNH, é atacável contenciosamente através de ação administrativa, não sendo uma faculdade, mas um ónus do contribuinte fazê-lo, não podendo efetua-lo no âmbito da liquidação do tributo. Ora, como ficou provado, o Requerente intentou junto do TAF de Loulé uma ação administrativa no sentido de lhe ser reconhecido o acesso ao regime de RNH através da remoção da ordem jurídica portuguesa do despacho de indeferimento de acesso ao regime de RNH por parte do Requerente.
- 22- Como ficou provado, no ponto m) dos factos provados, a posição defendida pelo Requerente mereceu vencimento sendo procedente o pedido efetuado por aquele, tendo o TAF de Loulé se

pronunciado no sentido de “*Nos termos e com os fundamentos expostos, julga-se a presente ação administrativa procedente e, em conformidade, remove-se da ordem jurídica o despacho que indeferiu o pedido de inscrição como residente não habitual formulado pelo Autor.*”

23- Diga-se ainda, que, pese embora por razões de vício formal, conforme provado [ponto g) dos factos provados], o Requerente não tenha corrigido a sua situação no cadastro fiscal, a verdade é que demonstra, como ficou descrito nos factos provados, que foi residente no estrangeiro de 2015 a 2019. Ora, o Requerente tinha até 31 de março de 2020 para requerer o estatuto de RNH. Mas mesmo que o prazo tivesse sido ultrapassado, à data legal dos factos, a tributação de acordo com o regime de RNH dependia do preenchimento de dois pressupostos cumulativos:

- i. Que se torne fiscalmente residente em território português, de acordo com qualquer dos critérios estabelecidos nos n.ºs 1 ou 2 do artigo 16.º do CIRS no ano relativamente ao qual pretende que tenha início a tributação como RNH;
- ii. Que não tenha sido considerado residente em território português em qualquer dos 5 anos anteriores ao ano relativamente ao qual pretende que tenha início a tributação como RNH.

24- Resulta que o benefício fiscal dos RNH depende apenas do preenchimento dos requisitos do n.º 8 do artigo 16.º do CIRS e da inscrição como residente no território português (e não como RNH), pelo que tal inscrição tem caráter meramente declarativo e não constitutivo, mesmo que os prazos para o fazer não hajam sido cumpridos. Ora, a verdade é que em termos de verdade material, o Requerente foi não residente em território nacional por um período de 5 anos antes do pedido de ser considerado como RNH e passou a ser inequivocamente residente em território português para efeitos fiscais, desde fevereiro de 2020, conforme provado.

25- Ora, da sentença do TAF de Loulé, resultou a remoção da ordem jurídica portuguesa do despacho de indeferimento de inscrição como residente não habitual com início em 2020. Deste modo, o Requerente deve ser tributado ao abrigo do RNH por um período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território, isto é, a partir de 2020, inclusive, de acordo com o plasmado no art. 16.º n.º 9 do CIRS, conforme é

referido pelo Requerente no artigo 43.º do PPA. Assim, na liquidação de IRS referente a 2022, ao Requerente deveria ter sido aplicado o RNH.

26- Pelo acima exposto, é convicção deste Tribunal que a liquidação n.º 2023... de IRS de 2022 relativamente aos rendimentos da categoria A de IRS percebidos pelo Requerente constantes na Modelo 3 referente ao ano de 2022, enferma de violação de lei, devendo a mesma ser parcialmente anulada, por não lhe ter sido aplicado o disposto no art. 72.º n.º10 do CIRS, isto é, o RNH, uma vez que os dois pressupostos cumulativos previstos no art. 16.º n.º8 do CIRS estavam preenchidos, procedendo o pedido efetuado pelo Requerente.

IV.2.3. Juros indemnizatórios

27- Quanto ao pedido de juros indemnizatórios por parte do Requerente, ao abrigo do artigo 43º da LGT, os mesmos são devidos já que são imputáveis a erro dos serviços, mormente na interpretação dada à matéria sob apreciação. De facto, como ficou provado, o Requerente reunia as condições para que em 2022 lhe fosse aplicado o regime do RNH aos seus rendimentos da categoria A manifestados na Modelo 3 de IRS referente a 2022 através de uma taxa de 20%, conforme art. 72.º n.º 10 do CIRS, o que não aconteceu, havendo imposto liquidado a mais do que o devido. Por outro lado, a Requerida arguiu que o Tribunal Arbitral não era competente para apreciar a causa e que, no caso vertente, a ação de impugnação não era o meio apropriado para o Requerente fazer valer os seus direitos quanto à concessão ou não do estatuto de RNH. Ora, como se analisou previamente, o que está em causa nos presentes autos é a legalidade ou não da liquidação de IRS efetuada pela AT ao Requerente relativamente ao ano de 2022, e, não a atribuição do regime de residente não habitual ao Requerente com efeitos a partir de 2020, inclusive. Assim, uma vez que estão reunidos os pressupostos previsto no art. 43.º n.º1 da LGT por erro imputável aos serviços pela não aplicação do RNH com as consequências acima descritas (não aplicação da taxa de 20%), procede o pedido de juros indemnizatórios.

V. DECISÃO

Em conformidade, o Tribunal declara que assiste razão ao Requerente na justa medida em que deve ser considerado o benefício fiscal do RNH pelo que:

- a) Deve ser dado provimento nesta parte ao pedido do Requerente, pelo que o imposto a mais liquidado, por não ter sido considerado o estatuto de RNH desde 2020, deverá ser devolvido pela Requerida ao Requerente;
- b) Os juros indemnizatórios a que o Requerente tem direito deverão ser calculados e pagos com base no pressuposto da alínea anterior, ou seja, na parte relativa ao imposto a mais liquidado pela AT;
- c) As custas são devidas pela Requerida.

VI. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 32.692,51 Euros.

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de 1.836,00 Euros, a cargo da Requerida,

conforme o disposto no n.º 2 do art. 12.º, e n.º 4 do art.22.º, ambos do RJAT, e n.º 5 do art. 4.º, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 1 de abril de 2024.

O árbitro singular

Júlio Tormenta