

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 391/2023-T

Tema: IRS – Residentes não-habituais (RNH); inscrição declarativa.

SUMÁRIO:

- I. O direito a ser tributado como residente não habitual (RNH) 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.*
- II. 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 carácter instrumental.*
- III. 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

O Árbitro Catarina Gonçalves, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

É Requerente A..., com o NIF ..., casada, utente do Lar ..., sito na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... ... e aí residente, representada pela acompanhante maior, B..., casada, com o NIF..., residente em ..., ... Gujan Mestras, doravante designado de Requerente ou Sujeito Passivo.

É Requerida a Autoridade Tributaria e Aduaneira, doravante designada de Requerida ou AT.

A Requerente deduziu pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação da liquidação n.º 2022..., e demonstrações de juros e acerto de contas conexas, referente a IRS do ano de 2018, no valor total de € 3.157,81 (três mil cento e cinquenta e sete euros e oitenta e um cêntimos).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou a signatária como Árbitro, que comunicou a aceitação no prazo aplicável.

Em 14 de Julho de 2023, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar.

Desta forma, o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído em 1 de Agosto de 2023, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a AT, para, querendo, se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.

No dia 28 de setembro de 2023, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta, defendendo-se por exceção e por impugnação.

Foi dispensada a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, à luz do disposto nos artigos 16º-c), do RJAT e do princípio da proibição da prática de atos inúteis, considerando que se trata, no caso, de processo não passível duma definição de trâmites processuais específicos, diferentes dos comumente seguidos pelo CAAD na generalidade dos processos arbitrais.

Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas apenas pela Requerente, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo a respetiva posição jurídica.

Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT.

Em síntese, são estas as posições das partes:

Requerente

- Até 2018, a Requerente viveu com o seu cônjuge em França, onde fixaram residência desde pelo menos 1970.
- As autoridades francesas sempre consideraram e trataram a Requerente como residente fiscal em França, pelo menos, até ao ano de 2017, inclusive.
- A partir de 2018, a Requerente passou a residir em Portugal.
- A Requerente, no período em que residiu e trabalhou em França, não alterou o seu domicílio fiscal para França, mantendo o domicílio fiscal português.
- Apesar de a Requerente não ter apresentado qualquer pedido de inscrição como residente não habitual nos termos do artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS, quando regressou a Portugal, deverá beneficiar do regime dos residentes fiscais não habituais no presente exercício fiscal de 2018 e subsequentes.
- A Requerente cumpre os requisitos matérias para poder beneficiar do regime dos RNH.

3.

- A inscrição no regime dos RNH é uma obrigação estritamente declarativa e não constitutiva do direito.

Requerente

- Está em causa um pedido de reconhecimento do estatuto de RNH, e apenas de forma incidental a anulação da liquidação de IRS, para o qual o Tribunal Arbitral não é competente;
- A impugnação do ato de benefícios fiscais é autónoma em relação ao ato de impugnação, sendo, nestes casos, o meio de reação ao dispor do contribuinte, a ação administrativa.
- A Requerente não exibiu Certificado de Residência Fiscal emitido pela Autoridade Fiscal competente nos termos do artigo 4.º da Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e França.
- De acordo com o sistema informático da AT, a Requerente sempre foi considerada residente em Portugal.
- A inscrição como RNH é um requisito prévio necessário à concessão do estatuto/benefício de RNH.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º e 5.º, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, 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.

O pedido de extinção da instância será apreciado na matéria de Direito.

III. MATÉRIA DE FACTO

1. Factos Provados

Para a análise da questão submetida à apreciação do Tribunal, cumpre enunciar, de seguida, a matéria de facto relevante, baseada nos factos que não mereceram impugnação e na prova documental constante dos autos.

- a. A Requerente apresenta um Síndrome Demencial sequelar a AVC ocorrido em dezembro de 2016.
- b. A Requete não está em condições de exercer e defender, conscientemente, os seus interesses pessoais e patrimoniais.
- c. Por sentença de 07/02/2023, já transitada em julgado, proferida nos autos de acompanhamento de maior, que correram seus termos pela Comarca de Viana do Castelo, Juízo Local Civil de Ponte de Lima, sob o n.º .../22...T8PTL, foi nomeada acompanhante maior da Requerente, B..., a quem foi acometida a sua representação.
- d. Até 2018, a Requerente viveu com o seu cônjuge em França, onde fixaram residência desde pelo menos 1970.
- e. Desde essa data (2018) que a Requerente reside com o seu marido em ..., primeiro na Rua ..., n.º ..., ...-... ..., e, desde dezembro de 2019 e até à data, no Lar ... - ... sito na Rua..., n.º..., ...-... ..
- f. Desde 1970 e até 2017, a Requerente sempre entregou e liquidou os seus impostos junto do Estado francês, mormente no que respeita ao *Impôt sur les revenus*, bem com os impostos locais de habitação.
- g. À Requerente foi concedido o número contribuinte francês... .
- h. As autoridades francesas sempre consideraram e trataram a Requerente como residente fiscal em França, pelo menos, até ao ano de 2017, inclusive.

- i. A Requerente, no período em que residiu e trabalhou em França, não alterou o seu domicílio fiscal para França, mantendo o domicílio fiscal português.
- j. Da base de dados da AT consta assim que a Requerente mantém domicílio na rua ..., n.º ..., ... - ... Meadela, imóvel já alienado pela Requerente.
- k. Ao cônjuge da Requerente foi fixada a residência em Portugal com data de produção de efeitos a 2018-02-09.
- l. Desde pelo menos 1970 e até 2018 que a Requerente permaneceu em França, de modo contínuo e ininterrupto, apenas se ausentando pontualmente para, como já se disse, visitar a família e passar férias em Portugal.
- m. Desde pelo menos 1970 e até 2018, que nunca a Requerente permaneceu em território nacional mais de 183 dias.
- n. Desde pelo menos 1970 e até 2018, que a Requerente manteve o epicentro da sua vida pessoal e profissional na França.
- o. Desde 1970 que a Requerente auferiu exclusivamente rendimentos pagos por entidades francesas, primeiro a título de trabalho dependente e, atualmente, a título de pensões.
- p. A Requerente não apresentou qualquer pedido de inscrição como residente não habitual nos termos do artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS.
- q. A Requerente não exibiu Certificado de Residência Fiscal emitido pela Autoridade Fiscal Francesa competente nos termos do artigo 4.º da Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e França.
- r. Em 21.09.2022 foi oficiosamente preenchida por parte da AT a declaração modelo 3, visando a tributação em sede de IRS dos rendimentos de pensões provenientes de França, no valor de € 18.096, auferidos em 2018.
- s. Foi apresentado pela Requerente um Processo de Reclamação Graciosa n.º ...2023..., cujo indeferimento lhe foi notificado através dos ofícios registados n.ºs. ... e ... de 27/02/2023.
- t. A Requerente efetuou o pagamento do valor em causa;
- u. A Requerente apresentou o PPA que deu origem aos presentes autos em 2023.05.09.

2. Factos Não Provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

3. Fundamentação Da Fixação Da Matéria De Facto

Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, a prova documental e o PPA junto aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

1. Questão decidenda

Atenta a posição das partes, constituem questões a dirimir:

- A incompetência do Tribunal para análise da questão;
- A anulação do ato tributário, em função de se determinar a aplicação do regime dos RNH à Requerente no ano de 2018;

- A condenação no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT.

2. Questão Prévia: Análise Da Matéria De Exceção

Alega a Requerida a incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação à Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais, invocando que:

- a. Atenta a causa de pedir subjacente quer ao pedido efetuado no âmbito da reclamação graciosa, quer ainda ao presente pedido de pronuncia arbitral (PPA), está em causa um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual para o ano de 2018, tendo como fundamento a ilegalidade da decisão administrativa;
- b. A matéria controvertida nos presentes autos é relativa à não aplicação do regime previsto para os residentes não habituais, e, depois, consequentemente a tributação dos rendimentos do contribuinte nos termos do artigo 81º/6 e 10, redação a Março de 2020 e artigo 25º/2 do CIRS, aplicando o método de isenção aos rendimentos auferidos a título de pensões.
- c. Apenas de forma incidente e conseqüente se peticiona a anulação da liquidação de IRS, uma vez que a esta liquidação não se imputa nenhum vício próprio
- d. Ou seja, sem se apreciar se a 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.
- e. A Requerente pede, de forma expressa e literal 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.
- f. 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

8.

rendimentos auferidos pela Requerente que qualificam para o regime dos residentes não habituais.

- g. 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.

Ora, nesta matéria remete-se para o Acórdão proferido no Processo 705/2022_T, cujos factos são, em tudo, semelhantes, aos deste processo:

“Consabidamente, a competência material do tribunal, como pressuposto processual, é aferida pela forma como o demandante conforma o pedido e a respetiva causa de pedir, determinando-se, pois, pelos termos em que a ação é configurada pelo autor e em que são expostos a pretensão deduzida em juízo e os factos com relevância jurídica (vd. os acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 28.11.2019, proc. n.º 44/19.9BCLSB e de 7.4.2022, proc. n.º 56/21.2BCLSB).

Em consequência, para determinação da competência material do Tribunal, cabe atender à articulação da causa de pedir e da pretensão jurídica formulada pelo demandante na sua petição inicial.

O pedido de pronúncia arbitral, como resulta do petitório final, e acima se descreveu nos n.ºs 5 e 6, visa a declaração de ilegalidade e a decorrente anulação, com as consequências legais, da liquidação de IRS n.º 2022 ... e da liquidação de Juros Compensatórios n.º 2022..., invocando o Requerente, como fundamento da pretensão deduzida, que “a liquidação de IRS ora contestada enferma de erro sobre os pressupostos de direito, pela não aplicação das regras de tributação na qualidade de residente não habitual do REQUERENTE”.

Ora, a competência dos tribunais arbitrais, de acordo com o disposto no art. 2.º, n.º 1 do RJAT, compreende a apreciação das seguintes pretensões (com as delimitações decorrentes dos arts. 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03):

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

b) a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Assim, como o Requerente deduz pretensão, fundada em erro sobre os pressupostos, atinente à apreciação da (i)legalidade dos indicados atos de liquidação de IRS e juros compensatórios, é manifesto que o Tribunal Arbitral é materialmente competente para apreciar as liquidações impugnadas nos autos, atento o dispositivo do art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.

Contra esta conclusão, não procede a argumentação da Requerida de que, apesar de solicitar a anulação da liquidação de IRS em crise, a causa de pedir centra-se na condição de residente não habitual, pelo que estaria em causa o pedido de reconhecimento dessa condição, que é suscetível, em termos contenciosos, perante o seu indeferimento, designadamente tácito, de reação mediante ação administrativa (art. 97.º, n.º 2 do CPPT), matérias e meio processuais que são alheios à competência dos tribunais arbitrais.

Sucedo que, se é certo que o Requerente questiona na sua PI a natureza da inscrição no registo dos contribuintes da condição de residente não habitual para efeitos da aplicação do competente regime, os termos da configuração do pedido de pronúncia arbitral, pelos quais se afere a competência, não correspondem ao que assim indica a Requerida, sendo claro que se impugna a liquidação de IRS em crise, à qual se imputa o vício de erro sobre os pressupostos por não aplicação das regras de tributação dos

residentes não habituais que corresponderia à situação tributária do Requerente. Por outras palavras, o objeto do presente processo não é inscrição autónoma e específica no registo da condição de residente não habitual do Requerente, mas a legalidade da liquidação de IRS em atenção à regulação jurídica aplicável.

Por outro lado, não há que confundir a competência para a declaração de ilegalidade de ato de liquidação de imposto com a inviabilidade de isso se fazer com base em fundamentos que respeitem a atos destacáveis autonomamente impugnáveis, que envolvem a consequência, na falta da sua impugnação tempestiva, de se consolidarem como caso resolvido. O sujeito passivo pode impugnar uma liquidação de imposto perante Tribunal arbitral, o qual é competente para a sua apreciação (art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT); questão distinta é verificar se, no exercício dessa competência, o Tribunal arbitral está vinculado a não acolher, como fundamentos de anulação, vícios imputados em relação a antecedentes atos que, por não terem sido objeto oportunamente dos competentes meios de reação autónoma, se consolidaram em definitivo na ordem jurídica – trata-se, neste último caso, de questão que concerne à inimpugnabilidade da liquidação em atenção à verificação de caso decidido ou caso resolvido, não à competência do Tribunal.

Improcede, em consequência, a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral suscitada pela Requerida.”

Consequentemente, também neste caso, entende o Tribunal improceder a exceção de incompetência material invocada pela Requerida.

Alega ainda a Requerida que:

- a. No caso dos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, como é o caso sub judice, «a impugnação do ato que recair sobre o pedido de reconhecimento é autónoma em relação à impugnação do ato de liquidação, não podendo a questão do direito ao benefício ser discutida no processo de impugnação;

- b. O indeferimento do pedido de inscrição do Requerente como residente não habitual em Portugal é um ato lesivo suscetível de impugnação autónoma, consubstanciando-se uma exceção ao princípio da impugnação unitária previsto no artigo 54.º do CPPT.

Também nesta matéria se remete para o Acórdão proferido no Processo 705/2022_T, com o qual se concorda:

“A Requerida invoca (...) a necessidade de impugnação autónoma e imediata de eventual indeferimento de pedido de reconhecimento da condição de residente não habitual sob pena de formação de caso decidido, nos termos e para os efeitos das exceções ao princípio da impugnação unitária previstas na primeira parte do art. 54.º do CPPT.

Sucedem que não se observa na situação dos autos qualquer indeferimento (expresso ou presumido) de pedido de inscrição do Requerente como residente não habitual em Portugal, o qual, pura e simplesmente, não foi formulado anteriormente à liquidação impugnada, não existindo, no caso, nenhum ato administrativo-tributário de não reconhecimento (expresso, tácito ou presuntivo) dessa condição. Como consta dos factos provados, a liquidação de IRS impugnada não foi precedida de qualquer pedido de inscrição cadastral como residente não habitual, tendo sido unicamente na sequência da liquidação de IRS que o Requerente apresentou na DSRC requerimento pedindo a sua inscrição no cadastro fiscal na qualidade de residente não habitual (...)

Resulta daqui que não existe no caso qualquer ato de não inscrição cadastral ou de não reconhecimento como residente não habitual para efeitos fiscais que possa operar como ato pressuposto autónomo, prévio e destacável relativamente ao ato de liquidação de imposto ora sindicado, que é, assim, o único ato tributário com que o Requerente foi confrontado e contra o qual foi possível, com oportunidade, suscitar, como ato lesivo, a sua impugnação nos termos do art. 54.º do CPPT.

Note-se que, como não consta da factualidade assente qualquer ato administrativo-tributário da AT de negação da condição de residente não habitual, designadamente qualquer indeferimento de pedido de inscrição como residente não habitual, a situação dos autos não possui comparação com o caso que esteve na base do processo arbitral n.º 514/2015-T, do acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017 e do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 014/19.7BALS (o qual, diga-se, não se pronunciou sobre a substância do tema, já que, por estar em causa decisão arbitral que não conheceu do mérito, não admitiu o recurso para uniformização de jurisprudência), espécies jurisprudenciais que são invocadas pela AT na sua resposta em apoio da alegação em apreço.

Por outro lado, deve-se ainda assinalar que esta jurisprudência respeitou a liquidação relativa ao ano de 2010, cujo cenário normativo não coincide com o aqui em consideração, por se reportar à regulação originariamente introduzida pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23.09 (anterior, pois, às alterações ocorridas com a Lei n.º 20/2012, de 14.05, e com o Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01.08), em que o n.º 7 do art. 16.º do Código do IRS (CIRS) dispunha: “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 da Direcção-Geral dos Impostos” (cfr. o atualmente disposto no n.º 9 do art. 16.º do CIRS).

No mais, antecipando o que a seguir se expõe em sede de apreciação do mérito, entende-se que o n.º 10 do art. 16.º do CIRS, na redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01.08 (: “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”), ao impor a solicitação, por via eletrónica, da inscrição no registo dos contribuintes como residente não habitual, não consagra, para além da imposição de um dever acessório (art. 31.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária - LGT), um procedimento autónomo ou um momento procedimental interlocutório

dirigido a um ato de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, prévio e prejudicial, sem o qual estaria inviabilizada a aplicação em cada ano dos benefícios fiscais a isso associados. Trata-se, aliás, de entendimento que está em consonância com a orientação estabelecida na Circular n.º 4/2019 da Diretora-Geral da AT (n.º 1) segundo a qual as medidas resultantes do regime dos residentes não habituais “consubstanciam medidas excecionais de desagravamento da tributação de carácter automático, pois os seus efeitos resultam direta e imediatamente da lei pela simples verificação dos respetivos pressupostos e condições, não estando a sua aplicação dependente de qualquer ato de reconhecimento por parte da AT, conforme determina o artigo 5.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)”.

Assim, face à regulação legal aplicável, abaixo melhor examinada, julga-se que a inscrição cadastral como residente não habitual do sujeito passivo de imposto não constitui ato autónomo ou destacável em relação ao procedimento de liquidação do imposto para efeitos de impugnação contenciosa, que obrigue, em derrogação do princípio da impugnação unitária (art. 54.º do CPPT), à impugnação direta e autónoma, no prazo e pelo meio legalmente previsto, de uma eventual decisão de indeferimento, sob pena de estabilização da situação mediante caso decidido ou caso resolvido e de decorrente preclusão da impugnação da liquidação de imposto nessa base.

Improcede, pois, a exceção invocada de “caso decidido/inimpugnabilidade do ato”, sendo suscetível de apreciação nos presentes autos a liquidação de IRS sindicada em atenção ao não enquadramento do Requerente no regime de residente não habitual.”

3. Quanto Ao Mérito Do Pedido

a. Sobre a ilegalidade do ato

A Requerente assenta o seu pedido de ilegalidade da liquidação de IRS em causa no facto de a mesma não considerar ser-lhe aplicável no ano de 2018 o regime dos RNH

Há assim que atender ao respetivo regime legal, que, à data dos factos, era o seguinte:

- Artigo 16.º do CIRS - Residência

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

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

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

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

Ora, é jurisprudência assente (veja-se como exemplos os acórdãos proferidos nos processos 67/2023, 550/2022T, 581/22T, 777/2020_T) que a inscrição no cadastro dos contribuintes (à data dos factos) é um registo declarativo, cuja não realização não obvia à aplicação, verificados os pressupostos materiais exigidos, do benefício fiscal em causa.

Veja-se, o Acórdão 581/2022T:

“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”.

Acréscce 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 efectividade e o seu normal funcionamento, sendo especialmente e desde logo de notar que a norma em causa não tem subjacentes quaisquer finalidades de evitar a fraude ou a evasão fiscal”.

Assim, e apelando desta vez ao Acórdão proferido no Processo n.º 705/2022-T

“A facti species constitutiva da situação tributária de residente não habitual e dos correspondentes benefícios fiscais em sede de IRS é, portanto, a verificação dos dois pressupostos materiais atinentes à residência fiscal em certo ano em território português e à não residência fiscal pretérita nos cinco anos anteriores nesse território.

O pedido de inscrição como residente não habitual imposto pelo n.º 10 do art. 16.º do CIRS deve, então, reputar-se um dever acessório do contribuinte (art. 31.º, n.º 2 da

LGT) que serve a finalidade de facilitação da fiscalização da situação tributária do contribuinte e da aplicação do benefício fiscal, de modo a que a AT proceda ao controlo dos registos do contribuinte no seu cadastro, bem como dos demais elementos em seu poder, solicite eventuais elementos adicionais para verificar que o interessado foi considerado como residente fiscal noutra jurisdição e valide o cumprimento dos requisitos legalmente previstos, sendo, porém, da verificação destes requisitos, e não da solicitação ou realização daquela inscrição no registo, que depende a constituição do direito a ser tributado, de modo desagravado, como residente não habitual.

Assim, como dever acessório, o seu incumprimento pode gerar uma contraordenação tributária (cfr. art. 117.º do Regime Geral das Infrações Tributárias), mas não interfere com o direito à redução ou isenção tributária adveniente do regime do residente não habitual, que assenta estritamente na satisfação das condições materiais legalmente previstas e não pressupõe, como requisito formal autónomo, a inscrição cadastral como tal.

Conclui-se, pois, que a aplicação do regime dos residentes não habituais exige a verificação dos requisitos de o sujeito passivo se ter tornado fiscalmente residente em território português e não ter sido nele residente em qualquer dos cinco anos anteriores, mas não depende da inscrição correspondente no cadastro. Como tal, a falta ou intempestividade da inscrição como residente não habitual não determina, por si mesma, a exclusão do correspondente.”

Consequentemente, considera este Tribunal, suportado por ampla jurisprudência, que o pedido de inscrição como residente não habitual não tem qualquer efeito constitutivo, mas meramente declarativo.

Aqui chegados, resta verificar se a Requerente cumpre, cumulativamente os dois requisitos necessários para que possa beneficiar do Regime dos RNH:

- 1) ser considerada fiscalmente residente em território português; e,
- 2) não ter sido residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

Ora, quanto ao primeiro, não há qualquer dúvida, até porque é na residência fiscal em Portugal no exercício de 2028 que se baseia a intenção de tributação da AT.

Quanto ao segundo, e apesar de a Requerente não ter apresentado um Certificado de Residência Fiscal emitido pelas Autoridades Fiscais Francesas, apresentou outros documentos com o intuito de provar a residência fiscal da Requerente em França nos anos anteriores a 2018.

Ora, em matéria tributária são admitidos os meios gerais de prova (artigo 115.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário), podendo o órgão instrutor do procedimento utilizar todos os meios de prova admitidos em direito para o conhecimento dos factos necessários à decisão (artigo 72.º, da Lei Geral Tributária).

A prova tem por função demonstrar a realidade dos factos (artigo 341.º, do Código Civil), e, embora possa não conduzir a uma certeza absoluta, deve, no entanto, conduzir a um elevado grau de probabilidade sobre a sua verificação.

De entre os meios de prova legalmente admissíveis avulta a prova documental, regulada pelos artigos 362.º e seguintes do Código Civil e 423.º e seguintes do Código do Processo Civil, sendo havido como documento “qualquer objeto elaborado pelo homem com o fim de reproduzir ou representar uma pessoa, coisa ou facto” (artigo 362.º, do CC), definição em que se enquadram as declarações de imposto juntas pelos Requerentes ao pedido de pronúncia arbitral e cuja falsidade não é invocada pela Requerida.

Sendo a regra a da admissibilidade de todos os meios de prova e não havendo norma que exija prova específica para o caso em análise, não poderá a Requerida exigir um documento específico.

Estando o tribunal arbitral habilitado a compreender o teor dos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral, de cuja análise resulta um razoável grau de certeza quanto aos factos

alegados pelos Requerentes, conclui-se que a Requerente cumpre igualmente o segundo requisito para que possa beneficiar do RNH.

Nestes termos, a liquidação impugnada enferma de vícios de erro sobre os pressupostos de facto e de direito que justificam a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

b. Pedido de reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

A procedência do pedido de anulação dos ato de liquidação objeto do pedido de pronúncia arbitral tem por consequência vincular a AT nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, a “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”, o que inclui, para além da restituição do indevido, “o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”.

Igual consequência decorre do disposto no n.º 1 do artigo 100.º, da Lei Geral Tributária (LGT), aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, que estabelece “1 - A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”.

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – 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.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

No caso em apreço, conclui-se que há erro na liquidação imputável aos serviços da AT, pois foi esta que a elaborou por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde a data em que a Requerente efetuou o pagamento da liquidação, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

V. DECISÃO

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;

- b) Anular o ato de liquidação de liquidação n.º 2022..., a demonstração de juros e acerto de contas conexas, referente a IRS do ano de 2018, no valor total de € 3.157,81 (três mil cento e cinquenta e sete euros e oitenta e um cêntimos).
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso das quantias pagas no valor de € 3.157,81 (três mil cento e cinquenta e sete euros e oitenta e um cêntimos) e condenar a Administração Tributária a pagar este montante à Requerente;
- d) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante do imposto indevidamente pago, nos termos do artigo 43.º da LGT.

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 o valor do processo em € 3.157,81 (três mil cento e cinquenta e sete euros e oitenta e um cêntimos).

VII.CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida, por ter sido total o seu decaimento.

Notifiquem-se as Partes, bem como Digno Representante do Ministério Público, nos termos e para os efeitos dos artigos 280.º, n.º 3, da Constituição e 72.º, n.º 3, da Lei do Tribunal Constitucional, do 185.º-A, n.º 2, do CPTA subsidiariamente aplicável, e do artigo 17.º, n.º 3, do RJAT.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2023.

Árbitro

Catarina Gonçalves