

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 254/2024-T

Tema: IRS. Residente Não Habitual e Registo

SUMÁRIO

1. A inscrição no registo de residentes não habituais, tem natureza exclusivamente declarativa, e não efeitos constitutivos do direito a ser tributado nos termos do respectivo regime.
2. Inexiste qualquer incompatibilidade com o Acórdão n.º 718/2017, de 15 de Novembro, do Tribunal Constitucional, porquanto os factos em discussão nesses autos reportavam-se ao ano de 2010, em que vigorava o art. 23.º, n.º 2 do Código Fiscal do Investimento na versão do Decreto-Lei n.º 249/2009, enquanto nos presentes autos vigorava a versão vigente prevista nos n.ºs 8 a 10 do Código do IRS à data em que a Requerente se tornou residente fiscal em 2018, sendo os critérios distintos.
3. Ainda que no caso dos autos a Requerente não tenha reagido tempestivamente ao indeferimento do estatuto do residente não habitual, também não é de aplicar o Acórdão n.º 718/2017, porquanto esta decisão datada de 15/11/2017 se baseou no pressuposto de que para o STA o reconhecimento deste mesmo estatuto pressuponha sempre que estivessem em causa benefícios fiscais, estes seriam dependentes de reconhecimento (e a impugnação do acto que recair sobre o pedido de reconhecimento seria autónoma em relação à impugnação do acto de liquidação) isto quando, por acórdão do STA n.º 0842/23.9BESNT de 29/05/2024 foi entendido que a aplicação do regime fiscal do estatuto residente não habitual não depende de qualquer acto de reconhecimento por parte da AT (art. 5º do EBF).

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro João Santos Pinto, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Singular**, constituído em 28 de Novembro de 2023, decide no seguinte:

1. RELATÓRIO

A..., NIF ... (adiante designada por “Requerente”), divorciada, residente na Rua ..., n.º..., ...-... Póvoa de Lanhoso, requereu a constituição de Tribunal Arbitral e apresentou pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado por “RJAT”), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (adiante designada por “AT” ou “Requerida”).

A Requerente peticionou ao Tribunal Arbitral que declare a ilegalidade tendo em vista a anulação do acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) liquidação de IRS n.º 2023... relativa ao ano de 2022, no valor total de € 9.539,24, ordenando-se ainda a condenação da AT ao reembolso do imposto pago em excesso e no pagamento de juros indemnizatórios.

A Requerente alegou em síntese que a inscrição no registo de residentes não habituais tem natureza exclusivamente declarativa e que o pedido de inscrição para além do prazo previsto no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, não obsta a que beneficie do aludido regime.

O requerimento de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado a 26/02/2024, tendo sido aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD na mesma data e seguido a sua normal tramitação.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do Tribunal Arbitral Singular, aqui signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 15/04/2024, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 07/05/2024. Nesse mesmo dia, foi a Requerida notificada para apresentar Resposta nos termos do artigo 17.º do RJAT.

Em 05/06/2024, a Requerida apresentou Resposta, defendendo-se por excepção e por impugnação, e juntando aos autos o processo administrativo no mesmo dia.

Em 27/09/2024, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral:

Veio a Requerida na sua Resposta no ponto II – Questão Prévia: Da ampliação do pedido invocar a extemporaneidade do pedido arbitral quanto às liquidações de 2019, 2020, 2021, bem como no Ponto III – Por Exeção suscitar no subponto III.A a incompetência do tribunal arbitral e no subponto III.B da impugnabilidade do ato de liquidação. Em consequência, notifique-se a Requerente para se assim o entender, exercer o contraditório no prazo de 10 dias.

Quanto à testemunha arrolada pela Requerente, entende este Tribunal que para o apuramento da verdade material, é pertinente a sua inquirição. Deste modo, para a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, também destinada a produção de prova testemunhal, designo o dia 14 de Outubro de 2024, às 10h00. Notifique-se a Requerente para informar o CAAD se a testemunha irá estar presente nas instalações do CAAD de Lisboa ou do Porto e ambas as partes para informar se os mandatários participam na diligência presencialmente nas instalações do CAAD de Lisboa ou do Porto ou on-line via WEBEX.

Em 07/10/2024, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral:

Veio a Requerente alegar no artigo 13.º PPA que “(...) em 11 de Março de 2022, por carta registada remetida ao Exmo. Senhor Director de Serviços de Registo de Contribuintes, a Requerente requereu a sua inscrição como residente não habitual.”, tendo para o efeito junto

cópia conforme Doc 3 do PPA. Alegou ainda no artigo 15.º PPA que “Até à presente data nenhuma decisão recaiu sobre o pedido de inscrição da Requerente como residente não habitual”.

Por seu turno, veio a AT em sede de Resposta alegar no artigo 12.º “Conforme consta no processo administrativo, a requerente solicitou em 05-06-2020 a sua inscrição em cadastro como residente não habitual, com efeitos ao ano de 2020, pedido este que foi indeferido e do qual foi notificada em 20-08-2020.” e, por seu turno, no artigo 13.º que “Por não se conformar com aquela decisão, a requerente, em 14-03-2022, remeteu um requerimento opondo-se à mesma, sendo que, dado o prazo legal para reação ao mesmo ter sido largamente ultrapassado, ficou impossibilitada a convolação daquele requerimento em recurso hierárquico, por extemporaneidade.”

Compulsados os autos, verifica-se que apenas consta:

- i) cópia do ofício ... de 01/04/2024 (com o registo dos CTT RF...PT) a que se refere a notificação à Requerente do despacho de 27/03/2024 de arquivamento do estatuto do residente não habitual (RNH), proferido pelo Sr. Director de Serviços do Registo dos Contribuintes, estando em falta a cópia do despacho (informação 566/2024) a que se refere o ofício supra referido.*
- ii) informação da DSRC datada de 26/03/2024 em que se refere que “Foi indeferido o pedido de inscrição como RNH, tendo sido emitida em 2020.08.17, a notificação da decisão de indeferimento do pedido.” (ponto 4) e referência do registo CTT – RY...PT (ponto 7).*

Quanto ao ofício mencionado em i), por consulta ao site dos CTT verifica-se que está correcto (data e destinatário) porquanto foi entregue a 08/04 a A... . Contudo, relativamente à notificação do indeferimento do RNH mencionada em ii) verifica-se que após efectuada consulta ao site dos CTT, constata-se que as datas não são coincidentes e o destinatário (entregue a rpd) e local são distintos (Loulé) do domicílio fiscal da Requerente (Póvoa do Lanhoso).

Assim, por ter interesse para a boa decisão da causa, notifique-se a AT para em 10 dias proceder à i) junção de cópia do aludido despacho de arquivamento do estatuto do RNH datado de 27/03/2024 a que refere a informação 566/2024, bem como ii) cópia da notificação e respectivo registo dos CTT do indeferimento do pedido de inscrição como RNH, emitida em 17/08/2020.

Na mesma data veio a Requerente exercer o contraditório relativamente às exceções invocadas pela AT, tendo pugnado pela sua não admissibilidade.

A inquirição teve lugar no dia 14/10/2024, na sede do CAAD em Lisboa e via CISCO WEBEX MEETINGS.

No final da inquirição o Tribunal notificou a Requerente e a Requerida para, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias.

A audiência foi gravada e dela foi lavrada acta junta aos autos.

No dia 16/10/2024 veio a AT em cumprimento do despacho arbitral de 07/10/2024 requerer a junção aos autos de 3 documentos: i) Cópia da informação n.º 566/2024, de onde consta o despacho de 27-03-2024 de arquivamento do estatuto de residente não habitual, proferido pelo Diretor de Serviços do Registo dos Contribuintes (Doc.1); ii) Cópia do ofício n.º...– RF ... PT (datado de 01-04-2024, da DSRC (Doc.2); iii) Cópia do Aviso de Receção da notificação efetuada à Requerente do ofício n.º ... RF ... PT datado de 08/04/2024 (Doc.3).

Em 22/10/2024 a Requerente apresentou alegações e apresentou requerimento a impugnar os documentos n.º 1 a 3 juntos pela Requerida em 16/10/2024, tendo ainda junto aos autos comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente.

Em 23/10/2024 a Requerida apresentou alegações.

2. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral Singular é competente e foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (cf. artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

3. MATÉRIA DE FACTO

3.1. FACTOS PROVADOS

Analisada a prova produzida no âmbito do presente Processo Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular considera provados, **com relevo para a presente Decisão Arbitral**, os seguintes factos:

1. A Requerente, de nacionalidade portuguesa, emigrou de Portugal para o estrangeiro, na década de 80, tendo passado a estar inscrita no cadastro como residente desde o ano de 2018.
2. A Requerente não solicitou, até 31/03/2019, a sua inscrição como residente não habitual no registo dos contribuintes.
3. Em 11/03/2022, a Requerente requereu a sua inscrição como residente não habitual por carta registada remetida ao Exmo Senhor Director de Serviços de Registo de Contribuintes.
4. A Requerente submeteu a declaração de IRS relativa ao ano de 2022, incluindo o anexo L.
5. Nessa sequência foi a Requerente notificada de erro na aludida declaração e da recusa de aceitação da mesma pelo sistema informático, por motivo de ausência de registo no cadastro enquanto residente não habitual.
6. Da aludida declaração resultou a liquidação de IRS n.º 2023..., na qual foi apurado o valor a pagar de € 9.539,24.
7. Não se conformando com tal acto de liquidação, a Requerente apresentou reclamação graciosa em 20/09/2023.

8. Tendo sido posteriormente notificada do despacho de indeferimento da mesma Reclamação Graciosa datado de 12/02/2024, de cujo indeferimentos apresenta o presente ppa.

3.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com base nos elementos documentais disponibilizados nos autos e consensualmente aceites pelas partes, incluindo a cópia do processo administrativo instrutor junta pela AT, verifica-se que, com interesse para a decisão da causa, **não ficou provado** que:

- A Requerente tenha sido notificada do indeferimento do estatuto do RNH em 28/08/2020.

3.3. FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Foi ouvido na qualidade de testemunha B..., filho da Requerente. Esta testemunha confirmou especificamente que a sua Mãe emigrou para a Suíça em 1980 e que regressou definitivamente em 2018 para Portugal. Salientou ainda que durante esse período, a mesma viveu sempre ininterruptamente naquele território, tendo aí trabalhado na área da restauração e pago os seus impostos. Referiu ainda que desde 1993 passou a residir na Suíça com os seus Pais.

A testemunha demonstrou estar recordada dos factos e prestou depoimento de forma clara, precisa e isenta, razão pela qual mereceu a credibilidade deste Tribunal.

Esta credibilidade saiu reforçada pelo facto de a Requerente ter apresentado precisamente uma declaração de saída emitido pelas autoridades suíças datada de 17/07/2018, confirmando a saída em 31/07/2018 (Doc 2 PPA), o que pressupõe que era até esse momento aí residente. A que acresce o facto que, caso a informação constante no cadastro fiscal fosse distinta e se tivessem ocorrido a entrega das competentes declarações de rendimento por parte da Requerente, a AT teria naturalmente trazido aos autos tal informação, o que não ocorreu. Pelo que valida o entendimento de que efectivamente a Requerente não foi residente fiscal nos anos que antecederam o seu regresso a Portugal em 2018.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o princípio da livre apreciação.

A factualidade julgada não provada ficou a dever esse juízo negativo, quanto à sua ocorrência, à absoluta falta de prova sobre ela.

A AT tinha alegado que constava do PA prova de que a Requerente tinha sido notificada do indeferimento do estatuto do RNH em 28/08/2020. Contudo, uma vez que o correspondente registo dos CTT (RY...PT) mencionado na informação da AT datada de 26/03/2024 sancionada pelo Director da DSRC - Direção de Serviços de Registo de Contribuintes (cf PA) não coincidia com a data em questão, nem com o destinatário, por despacho datado de 07/10/2024 foi dada a oportunidade à AT de se pronunciar quanto a esse facto, nomeadamente pela junção aos autos do respectivo comprovativo que atestasse tal notificação, não tendo, contudo, junto o respectivo comprovativo.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental, a prova testemunhal, bem como o processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos *supra* elencados.

4. MATÉRIA DE DIREITO

4.1 DA AMPLIAÇÃO DO PEDIDO/CUMULAÇÃO DE PEDIDOS

Vem a AT alegar que a reclamação graciosa subjacente ao presente processo arbitral incide apenas sobre a apreciação do período de tributação de 2020, tal como consta do introito e que ao ter incluído no pedido os anos de 2019 a 2021 não constitui uma ampliação do pedido admissível, mas na formulação de novos pedidos de anulação referentes às liquidações dos anos de 2019, 2020 e 2021, os quais são extemporâneos.

Notificada para se pronunciar acerca desta exceção, a Requerente veio defender a sua admissibilidade em virtude dos princípios da economia processual e de uniformidade de decisões e com vista a evitar novo recurso às vias judiciais, a Requerente peticionou a anulação dos actos de liquidação de IRS referentes aos anos de 2019 a 2021 e que nesse caso não se estaria, perante uma ampliação do pedido, mas sim de uma cumulação de pedidos. Mais acrescentou que *as liquidações cumuladas que se pretendem anuladas, isto é, as liquidações referentes aos anos de 2019 a 2021, reportam-se aos mesmos factos que servem de causa de pedir ao pedido principal – anulação do acto de liquidação de IRS do ano de 2022 e a sua substituição por outro que proceda à correcta quantificação do imposto (eventualmente) devido pela Requerente em sede de IRS relativo àquele ano de 2022 – reportam-se a uma mesma relação jurídico-fiscal, com os mesmos sujeitos e com base no mesmo estatuto de residente não habitual.*

Compulsados os autos verifica-se que a Requerente vem apenas impugnar a liquidação relativa ao ano de 2022, na sequência de reclamação graciosa prévia quanto ao mesmo ano. Sendo certo que, no pedido, para além do pedido de anulação da liquidação de 2022, vem incluir ainda que seja aplicada a taxa de IRS legalmente prevista para o estatuto do residente não habitual para os anos de 2019 a 2021

Analise-se:

É certo que é possível ampliar o pedido, nos termos do artigo artigo 265º, n.º 2 do CPC, aplicável ex vi artigo 29º, n.º 1 - e) do RJAT. Contudo, tal como decorre do respectivo normativo é possível a ampliação conquanto *a ampliação for o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo.*

E tal como tem vindo a ser desenvolvido pela jurisprudência “*A ampliação do pedido será processualmente admissível, por constituir desenvolvimento ou consequência do pedido primitivo, quando o novo pedido esteja virtualmente contido no âmbito do pedido inicialmente deduzido, por forma a que pudesse tê-lo sido também aquando da petição inicial, sem a dedução de novos factos.*” (negrito nosso) – Ac Tribunal da Relação de Lisboa de 04-07-2023, Proc n.º 19009/19.4T8LSB-A.L1-7.

O que não é o caso.

Tal como ensina Alberto dos Reis (“Comentário ao Código de Processo Civil; vol. 3º; p.92) - a ampliação pressupõe que, dentro da mesma causa de pedir, a pretensão primitiva se modifica para mais; a cumulação dá-se quando a um pedido, fundado em determinado facto, se junta outro, fundado em acto ou facto diverso.

Recorde-se que a Requerente veio apenas requerer a constituição do tribunal referente à liquidação de IRS n.º 2023 ... relativa ao ano de 2022, tal como consta do introito, tendo inclusivamente indicado como valor da causa o montante da liquidação do ano de 2022. Tendo, contudo, na alínea a) do pedido que fosse *anulado o acto de liquidação de IRS supra identificado referente ao ano de 2022 e substituído por outro que proceda à correcta*

quantificação do imposto (eventualmente) devido pela Requerente em sede de IRS referente àquele ano de 2022 e aos anos de 2019 a 2021, por aplicação da taxa de IRS legalmente prevista para residente não habitual.

Neste ponto a Requerida não tem razão.

Ora, para que o tribunal pudesse apreciar os anos em causa, a Requerente teria que ter colocado em crise as liquidações dos anos de 2019 a 2021 - factos que o Tribunal desconhece, porquanto não consta sequer dos autos e não é objeto da presente acção.

Quando esteja em causa a impugnação de actos tributários, o acesso à jurisdição arbitral tributária deve fazer-se no prazo de 90 dias a contar de qualquer um dos factos previstos no art. 102.º, n.º 1, do CPPT [cfr. art. 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT], prazo que, por não se estar ainda no âmbito de um procedimento arbitral, se conta nos termos gerais dos prazos tributários de natureza substantiva.

Por seu turno, no referido art. 102.º, n.º 1, do CPPT prevê-se, como factos determinantes do início da contagem do referido prazo de 90 dias, os seguintes factos:

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;*
- b) Notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não deem origem a qualquer liquidação;*
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;*
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;*
- e) Notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código;*

f) Conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

Ora, em face da aplicação conjugada daqueles dois preceitos legais, é possível asseverar com segurança que a Requerente dispunha, para a propositura da presente acção arbitral, de um prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário.

Torna-se assim evidente, e sem necessidade de maior demonstração, que a presente acção arbitral quanto aos anos de 2019 a 2021 teria sido proposta muito para além do prazo legal previsto no art. 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT, pelo que terá de proceder a exceção de extemporaneidade e caducidade do direito de acção.

Destarte, o pedido de anulação na parte referente às liquidações dos anos 2019, 2020 e 2021, são manifestamente extemporâneos.

Procedendo esta exceção, tem a Requerida de ser absolvida da presente instância arbitral no tocante ao pedido relativamente aos mencionados anos de 2019, 2020 e 2021.

4.2 DA INCOMPETÊNCIA MATERIAL

Vem a Requerida defender a incompetência material do Tribunal Arbitral, com o argumento de que a Requerente pretende um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, tendo como fundamento a ilegalidade da decisão administrativa.

Alega para o efeito que “(...) atenta a causa de pedir subjacente ao pedido de pronuncia arbitral (PPA), resulta manifesto, que está em causa um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual.

Assim resulta que a matéria controvertida nos presentes autos é relativa à não aplicação do regime previsto para os residentes não habituais, e, conseqüentemente a aplicação da taxa de 20% prevista no n.º 10 do art. 72º do CIRS.”

Sustenta ainda que *“Não obstante a Requerente solicitar a anulação da liquidação de IRS n.º 2023... do ano de 2022, importa sublinhar e reiterar que a causa de pedir em apreço nos presentes autos, centra-se na suposta condição de residente não habitual do mesmo.*

Acrescentado que “(...) a única causa de pedir subjacente ao articulado apresentado pela Requerente respeita à sua não inscrição como residente não habitual, que, aliás, diga-se, até o ano de 2022 nunca julgou de suma relevância deter, não obstante residir em Portugal desde 2018, pretendendo a correção do ato de liquidação em crise, por aplicação do regime dos RNH.

Concluindo que “(...) sem se apreciar se a Requerente pode ou não estar inscrita como RNH, 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.”

Por seu turno, a Requerente na sua resposta vem reiterar o peticionado, no sentido de que o pedido de pronúncia arbitral se refere única e exclusivamente à discussão da legalidade das liquidações de imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2023... (relativa ao ano de 2022).

Analise-se:

A competência dos tribunais arbitrais está circunscrita às matérias indicadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT que estabelece: *“1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.” (...)*

Assim, no que interessa para a decisão a proferir nos autos, resulta da própria letra da lei que o tribunal arbitral é competente para a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.

In casu, a Requerente vem no pedido apenas requerer especificamente a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos actos tributários a que se refere o acto de liquidação de IRS do ano **2022**, bem como o consequente reembolso à Requerente do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios e não o reconhecimento do estatuto do residente não habitual.

A este propósito, vem ainda a AT invocar a decisão arbitral proferida no processo 796-2022-T, CAAD, em que foi decidido que o acto que indefira o reconhecimento como RNH é atacável contenciosamente através de acção administrativa. Contudo, no caso dos autos o que está subjacente é a própria liquidação, o que é distinto.

Analise-se:

Ensina Alberto dos Reis “*E como o fim para que, em cada caso concreto, se faz uso do processo se conhece através da petição inicial, pois que nesta é que o autor formula o seu pedido e o pedido enunciado pelo autor é que designa o fim a que o processo se destina, chega-se à conclusão seguinte: a questão da propriedade ou impropriedade, do processo especial é uma questão, pura e simples, de ajustamento do pedido da acção à finalidade para a qual a lei criou o respectivo processo especial*”. (Código de Processo Civil Anotado, volume II, páginas 288-289)

A competência material do Tribunal determina-se pelo pedido formulado pelo Autor e pelos fundamentos que invoca (causa de pedir).

Como se decidiu nos processos n.ºs 262/2018-T e 188/2020-T, CAAD, “*é à face do pedido ou conjunto de pedidos que formulou o autor que se afere a adequação das formas de processo especiais, designadamente o processo arbitral*.”.

É certo que a Requerente aborda a temática do estatuto do Residente Não Habitual ao longo do seu arrazoado, mas sempre tendo por base a ilegalidade da respectiva liquidação. Assim, dúvidas não restam que o objecto do presente processo não é a inscrição em concreto dos

Requerentes com o estatuto do Residente Não Habitual, tal como defende a AT, mas tão só e apenas a legalidade das respectivas liquidações de IRS.

Assim, tendo por consideração o pedido arbitral, tal como está formulado, em que se impugna actos de liquidação, conforme previsto no artigo 2.º n.º 1 do RJAT, como matéria de competência dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, conclui-se pela improcedência da excepção de incompetência material suscitada pela Requerida.

4.3 DA INIMPUGNABILIDADE DO ACTO DA LIQUIDAÇÃO

Invoca, ainda, a Requerida, a inimpugnabilidade do acto defendendo, para o efeito, que o reconhecimento do estatuto do residente não habitual assenta num procedimento prévio e independente da liquidação. Tendo invocado para esse efeito o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017, proferido no Processo n.º 723/2016, de 2017.11.15, o qual decidiu *“Não julgar inconstitucional a interpretação normativa retirada do artigo 54.º do CPPT, com o sentido de que a não impugnação judicial de atos de indeferimento de pedidos de reconhecimento do estatuto de residente não habitual impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles.”*

Dispõe o artigo 54.º do CPPT, com a epígrafe Impugnação unitária que: *“Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.”*

Assim, no entender da AT, o procedimento do estatuto do residente não habitual, não teria natureza preparatória do procedimento de liquidação, mas constituiria um acto administrativo autónomo, e, por essa via, não poderia ser fundamento para impugnabilidade do acto de liquidação. Consequentemente entendendo que está em causa um benefício fiscal, o meio de reacção seria uma acção administrativa e por essa via não poderia ser discutido na legalidade da liquidação. Dito de outro modo, defende a AT que o indeferimento do pedido de inscrição

como residente não habitual em Portugal seria um acto lesivo susceptível de impugnação autónoma, sendo uma excepção ao princípio da tributação unitária previsto no aludido artigo 54.º, sendo que tal decisão deveria necessariamente ser impugnada para que a liquidação objecto do pedido de pronuncia pudesse ser apreciada pelo tribunal arbitral. Deste modo, sustenta que o interessado que não tenha impugnado autonomamente o acto de indeferimento de inscrição como residente não habitual, estaria impossibilitado de poder impugnar a respectiva liquidação do IRS com fundamento em vícios daquele acto. E nessa senda, defende ainda a AT que sempre no prisma do aresto, a jurisprudência do STA prevalecente (Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 014/19.7BALS, de 04/11/2020), ditaria que a impugnação, sendo, nestes casos e na óptica do Acórdão, o meio de reacção ao dispor do contribuinte, seria a acção administrativa.

Voltando ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017, não obstante o sentido da não constitucionalidade, importa igualmente salientar que a decisão não foi unânime, existindo voto de vencido do Juiz Conselheiro Gonçalo de Almeida Ribeiro, que importa destacar, o qual conclui *“Se, pelo contrário, e como julgo mais correto, não chegasse a semelhante conclusão — aceitando como não manifestamente errada a qualificação do ato acolhida na decisão recorrida —, cabia-lhe revisitar a questão decidida pelo Acórdão n.º 410/2015. Nessa hipótese, julgo que o Tribunal deveria ter reiterado essa jurisprudência, por me parecer que a convivência de um ónus normal de impugnação unitária com um ónus excepcional de impugnação autónoma, delimitada por um conceito de elevado grau de complexidade e imprecisão — «ato imediatamente lesivo de direitos» —, constitui um fator de insegurança jurídica que condiciona o exercício do direito à impugnação contenciosa das decisões tributárias, sem que se consigam discernir quaisquer razões constitucionalmente relevantes que o justifiquem. Como se afirmou naquele aresto: «ao impedir que a impugnação do ato de liquidação do imposto se funde em vícios próprios do ato de cessação do benefício fiscal, a interpretação que a decisão recorrida fez do artigo 54.º do CPPT desprotege gravemente os direitos do contribuinte, assim ofendendo princípio da tutela judicial efetiva e o princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP.» Em suma, o Tribunal deveria ter julgado o recurso improcedente.”*

E sobre semelhante matéria atinente à interpretação ao princípio da impugnação unitária versada no artigo 54.º do CPPT quanto à possibilidade de, em sede de impugnação de liquidação, apreciar vícios atinentes a actos interlocutórios ou autónomos entretanto já consolidados na ordem jurídica, se havia já pronunciado o Tribunal Constitucional em 2015 em sentido inverso, através do acórdão n.º 410/2015, de 29/09, que referiu “*Julgar inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário que, qualificando como um ónus e não como uma faculdade do contribuinte a impugnação judicial dos atos interlocutórios imediatamente lesivos dos seus direitos, impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles, por violação do princípio da tutela judicial efetiva e do princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da Constituição da República portuguesa*”.

Nesta sede vem a Requerente alegar que a impugnabilidade do acto de liquidação de IRS referente ao ano de 2022 assenta na ilegalidade do mesmo, em virtude do vício/erro sobre os pressupostos pelo facto de a Requerida não ter aplicado à Requerente as regras de tributação legalmente previstas para os residentes não habituais que corresponderiam à situação tributária da Requerente. Concluindo que a falta de inscrição da Requerente como residente não habitual não é pressuposto de impugnabilidade.

Analise-se:

A jurisprudência quase unânime do CAAD¹ tem vindo a entender que, nomeadamente conforme foi decidido no processo 319/2022 “*A pendência de discussão sobre a inscrição do contribuinte como residente não habitual, independente da fase em que se encontre (administrativa ou judicial), permite a impugnação direta do ato de liquidação de IRS com fundamento na não aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais, inexistindo qualquer incompatibilidade com o Acórdão n.º 718/2017, de 15 de Novembro, do Tribunal Constitucional*”. No mesmo sentido, vejam-se as decisões do CAAD, 894/2023, 656/2023-T, 664-2022-T.

¹ Em sentido diverso – processo 796/2022-T CAAD

Assim, de acordo com este entendimento, não ocorrerá a exceção de inimpugnabilidade, quando a decisão de indeferimento do estatuto do residente não habitual tenha sido impugnada e ainda esteja pendente de apreciação.

Em outros casos, há decisões que apontam no sentido de não se verificar a exceção da inimpugnabilidade nomeadamente o processo n.º 574/2023-T, CAAD, ao ter decidido que *“quando não tendo os Requerentes efetuado qualquer pedido de decisão da AT sobre o estatuto do RNH, não existe qualquer ato lesivo descartável que pudesse integrar a interpretação defendida pela AT do artigo 54.º CPPT. Sendo assim, inaplicável o disposto no artigo 54.º do CPPT ao caso dos autos, visto no caso presente não existir qualquer ato de natureza autónoma ou interlocutória suscetível de impugnação autónoma pelos Requerentes”*, 574/2023-T, 656/2023-T.

E, neste sentido, à semelhança do já decidido no processo n.º 386/2023, CAAD, acolhe-se, a posição vertida na decisão arbitral proferida no processo do n.º 705/2022-T, CAAD: *“(…) 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 excepcionais 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 obriga, 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.”

Ora, no caso dos autos, ao contrário do sustentado pela AT, a Requerente não foi sequer notificada do indeferimento expresso do estatuto do residente RNH. Contudo, ainda que o tivesse sido e não tivesse reagido, não obstante, entende-se que inexistente a impugnabilidade invocada pela AT.

Se não vejamos,

Tal como se referiu na supracitada decisão - o normativo legal não é semelhante. Acresce ainda que o recente Acórdão do STA de 29/05/2024 com o n.º 0842/23.9BVESNT, veio reforçar esse entendimento, porquanto, conforme foi doutamente decidido nesse acórdão:

“I - Com referência ao art. 16º do CIRS, é condição de aplicação do regime dos residentes não habituais que o sujeito passivo à data em que seja considerado como residente e esteja inscrito nos registos da AT, não tenha sido residente em território nacional nos últimos cinco anos, sendo que o n.º 10 aponta que “O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. (Redacção do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto)”.

II - O transcrito preceito legal apenas estabelece uma data-limite para o cumprimento da obrigação acessória que onera o contribuinte, sobre o qual impende o dever de inscrição da sua qualidade de residente não habitual, sendo que não resulta das normas supra transcritas que a aplicação do regime fiscal - residente não habitual - dependa de acto de reconhecimento por parte da AT (art. 5º do EBF), pelo que o acto de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa.

III - Assim, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no n.º 8 do artigo 16º do CIRS, os quais são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2018), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no n.º 10, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição

como residente não habitual, ou seja, nada obsta à inscrição, em 2022, da ora Recorrente como residente não habitual, ainda que a sua inscrição como residente tenha sido feita em 2018.”

A parte referente ao acórdão com reflexo quanto à questão de fundo (a ilegalidade da liquidação) será oportunamente apreciada. Contudo, no que tange a questão da inimpugnabilidade propriamente dita, julgamos que, salvo melhor opinião, o aludido acórdão do Tribunal Constitucional já não terá aplicação no presente, porquanto os pressupostos se alteraram.

Vejamos, pois.

É pressuposto da decisão proferida pelo Tribunal Constitucional que *“No âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, é prevalecente o entendimento segundo o qual, sempre que estejam em causa benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, a impugnação do ato que recair sobre o pedido de reconhecimento é autónoma em relação à impugnação do ato de liquidação, precludindo a possibilidade de discutir a questão do direito ao benefício no âmbito do processo de impugnação.”* (Ponto 13, do Mérito).

E partindo dessa premissa, até se poderia compreender o sentido da decisão do Tribunal Constitucional ao exigir ao contribuinte que tenha que impugnar directamente o acto de indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto do residente não habitual.

Contudo, o mesmo Supremo Tribunal Administrativo (STA) ao invés de acolher a interpretação que o Tribunal Constitucional tinha dado ao entendimento do próprio STA, veio recentemente decidir em sentido diferente por acórdão de 0842/23.9BESNT de 29/05/2024, especificamente quanto ao reconhecimento desse mesmo estatuto ao concluir que *“não resulta das normas supra transcritas que a aplicação do regime fiscal - residente não habitual - dependa de acto de reconhecimento por parte da AT (art. 5º do EBF), pelo que o acto de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa nos termos propostos pela ora Recorrente”*

E se assim é, não vemos por que motivo a impugnação do indeferimento seja um acto destacável e que precluda que o contribuinte possa discutir as liquidações futuras, se o mesmo reúne os requisitos do estatuto do residente não habitual, na medida em que o reconhecimento desse mesmo estatuto não está dependente do reconhecimento da AT, mas opera *ope legis*. Em todo o caso, a eventual inércia do contribuinte, isto é, a omissão do pedido dentro do praxo fixado nos termos do n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, tal como vertido no douto acórdão, determina que a única consequência, seria que esse mesmo regime só seria aplicável para o futuro.

Pelo que, face ao exposto, conclui-se que não ocorre a excepção dilatória da inimpugnabilidade do acto de liquidação.

4.4 DA ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DE IRS IMPUGNADA

Centremo-nos agora na questão principal objecto do presente pedido arbitral.

A *vexata questio* é a de saber se o pedido de inscrição como residente não habitual, tem ou não natureza meramente declarativa. Tal como já se discorreu sobre a excepção da inimpugnabilidade, e sem grandes surpresas, dúvidas não restam que será de conceder provimento à pretensão da Requerente.

Vejamos em mais detalhe porquê.

O regime do residente não habitual foi inicialmente previsto no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, tendo criado o regime fiscal para o residente não habitual em sede do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), tendo em vista atrair para Portugal profissionais não residentes qualificados em atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how, bem como beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro.

Considerando a data dos factos, isto é, o momento em que a Requerente regressou a Portugal - 2018, o regime do Estatuto do Residente não Habitual regia-se pela redação dos n.ºs 8 a 10 do Código do IRS, conforme segue:

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.*

Constata-se assim que os critérios para ter o estatuto do Residente Não Habitual são definidos pelo respectivo n.º 8 do artigo 16.º CIRS. O n.º 8 estabelece um critério positivo e negativo. Assim, para poderem beneficiar do estatuto de Residente Não Habitual, as pessoas singulares têm que preencher cumulativamente os seguintes pressupostos:

- i.) **Tornarem-se fiscalmente residentes nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 16.º do Código do IRS** (1.ª parte do n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS) (critério positivo), e
- ii.) **Não terem sido residentes em território português nos cinco anos anteriores** (2.ª parte do n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS); (critério negativo).

Por sua vez, o n.º 10 do mesmo artigo, refere que o mesmo contribuinte “deve” solicitar a sua inscrição até ao dia 31 de Março do ano seguinte em que se torne residente fiscal em Portugal. E compreende-se que, em nosso entender, o legislador tenha indicado tal data (31 de Março) coincidente com o dia anterior ao prazo do início da entrega da Modelo 3 do IRS (1 de Abril), previsto no artigo 60.º do CIRS, com vista a facilitar a tarefa de organização administrativa do cadastro, mormente com a liquidação do IRS dos beneficiários de tal estatuto.

Deste modo, do confronto dos números 8 a 10 do artigo 16.º do CIRS, dúvidas não restam que os requisitos estão unicamente previstos no respectivo n.º 8, ao contrário do que entende a AT ao defender que o prazo previsto no n.º 10 é um 3.º requisito.

Concluindo-se assim que, a respectiva inscrição, bem como a data-limite prevista no respectivo n.º 10, tem natureza exclusivamente declarativa, e não tem efeitos constitutivos do direito a ser tributado nos termos do respectivo regime.

Voltando ao caso dos autos, dúvidas não restam que a Requerente não foi residente fiscal nos anteriores (2013 a 2017) em que se tornou residente fiscal, inclusive esteve ausente do território nacional por várias décadas. Facto que, aliás, nem sequer é contestado pela Requerida.

Acresce ainda que, pela entrega da respectiva declaração modelo 3 do IRS com o anexo L e o pedindo da inscrição como residente Não Habitual, é inequívoco que pretende beneficiar de tal regime, dado que cumpre o respectivo requisito da sua atribuição.

Tal como foi decidido na decisão arbitral com processo n.º 777/2020-T, CAAD, acompanha-se o entendimento no sentido de que vale “(...) *a junção dos anexos L à declaração de rendimentos como pedido, dirigido à AT, para ser tributado pelo regime dos “residentes não habituais (...)*”

E concorda-se igualmente com mesma decisão arbitral na parte em que decidiu que:

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

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

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

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

Ou seja, para que o sujeito passivo possa “ser considerado residente não habitual”, basta que se verifiquem dois requisitos, não sendo nenhum deles o registo como residente não habitual.

São esses requisitos:

- a) Ter-se o sujeito passivo tornado fiscalmente residente num determinado ano;*
- b) Não ter o sujeito passivo sido residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.*

Afigura-se assim 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.”

E, acompanha-se igualmente a fundamentação do processo n.º 188/2020-T, CAAD:

“Não obstante, como por regra ocorre, a interpretação da lei fiscal não pode, nem deve, ficar-se pelo teor literal dos normativos imediatamente aplicáveis, devendo, antes, e mais não seja pela imposição da realização dos princípios da tributação da capacidade contributiva e da justiça material, decorrentes dos artigos 4.º, n.º 1, e 5.º, n.º 2, da LGT, identificar-se a finalidade material do regime a aplicar, através da compreensão da natureza das normas convocáveis, das finalidades por si visadas, e do contexto sistemático das mesmas.

Sob esta perspectiva, a norma do n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, que disciplina a data limite até à qual os sujeitos passivos que reúnam os pressupostos materiais de que depende a tributação

de acordo com o regime dos residentes não habituais podem requerer a inscrição como residente não habitual - até 31 de Março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente em território nacional -, deverá entender-se como uma norma essencialmente procedimental, de organização do sistema operacional de tributação, que visa assegurar sua efectividade e o seu normal funcionamento, sendo, especialmente e desde logo de notar que a norma em causa, não tem subjacentes quaisquer finalidades de evitar a fraude ou a evasão fiscal.

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

E se dúvidas restassem é patente a diferença de redacção com a anterior versão do n.º 2 do artigo 23.º Código Fiscal do Investimento, como bem observa o processo n.º 705/2022-T, CAAD:

“Esta interpretação mostra-se corroborada pelo confronto com a anterior regulação do regime dos residentes não habituais. Recorde-se que, na versão do Decreto-Lei n.º 249/2009, o art. 23.º, n.º 2 do Código Fiscal do Investimento dispunha 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 da DGCI” e o então n.º 7 do art. 16.º do CIRS afirmava, do mesmo modo, 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 da Direcção-Geral dos Impostos”. Como se observa, a ligação que então se

fazia entre a inscrição da qualidade de residente não habitual no registo dos contribuintes e a aquisição do direito a ser tributado como tal desapareceu da regulação vigente, a qual apenas conexas a aquisição do direito a ser tributado como residente não habitual à consideração como tal em atenção à factualidade de os sujeitos passivos se tornarem fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2 do art. 16.º do CIRS e não terem sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores, que são, pois, os únicos requisitos de que depende essa condição.”

Conclui-se assim que, a Requerente cumpre o requisito previstos no n.º 8 do artigo em causa, os quais, como já se viu, são os únicos requisitos exigidos por lei para que um sujeito passivo possa beneficiar do regime dos residentes não habituais. Igualmente se conclui que, por seu turno, a inscrição no registo de residentes não habituais, tem natureza exclusivamente declarativa, e não efeitos constitutivos do direito de ser tributado nos termos do respectivo regime.

No mesmo sentido, vejam-se a título meramente exemplificativo os processos n.º 188/2020-T, 777/2020-T, 705/2022-T, todos do CAAD, bem como o recente acórdão do STA datado de 29/05/2024 já anterior citado.

Em consequência, pelo facto de não ter sido aplicado o regime dos residentes não habituais, o acto de liquidação em causa é ilegal por erro nos pressupostos de direito, o que implica a sua anulação nos termos do n.º 1 do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo.

4.5 RESTITUIÇÃO DA QUANTIA INDEVIDAMENTE PAGA E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente formula pedido de restituição da quantia arrecadada pela AT, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.

Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, *é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT), *são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

No caso *sub judice*, dada a anulação da liquidação de IRS impugnada, há que reconhecer o direito ao reembolso do montante pago em excesso, por força dos citados arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, de modo a restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da anulação ora decretada não tivesse sido praticado.

Quanto aos juros indemnizatórios, dado que a Requerida efetuou a liquidação impugnada por sua iniciativa com a ilegalidade verificada, é-lhe imputável tal situação, pelo que, nos termos do n.º 1 do art. 43.º da LGT, cabe reconhecer à Requerente o direito a juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento da liquidação relativa ao ano de 2022 até integral reembolso da quantia paga, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4 e 35.º, n.º 10, da LGT.

Ficam, assim, as custas decorrentes do presente processo arbitral a cargo da AT (Requerida), nos termos do artigo 536.º, n.º 3, e 527.º do CPC (aplicáveis *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).

5. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) julgar improcedente as exceções da incompetência material e da impugnabilidade do acto de liquidação invocadas pela Requerida;
- b) julgar improcedente a anulação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares dos anos de 2019 a 2021;
- c) julgar procedente, nos termos expostos, o pedido objecto da presente pronúncia arbitral e, em consequência, anular a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas

Singulares n.º 2023... (relativa ao ano de 2022), no valor total de € 9.539,24, com as legais consequências;

- d) condenar a Requerida na restituição do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data dos respectivos pagamentos até integral reembolso;
- e) condenar a Requerida nas custas processuais.

6. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **9.539,24**, indicado pela Requerente, respeitante ao montante da liquidação do IRS de 2022 (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

7. CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em € **918**, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22.º, n.º 4, e 13.º, n.º 1, ambos do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de Outubro de 2024

O Árbitro,

(João Santos Pinto)