

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 481/2024-T

Tema: IRS- pedido de inscrição como Residente não Habitual - efeitos.

SUMÁRIO

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

DECISÃO ARBITRAL

I-RELATÓRIO

1. Identificação das partes.

1.1. Requerentes

A..., titular do nº de identificação fiscal..., Requerente A, e B..., titular doº de identificação fiscal..., Requerente B, ambos residentes na Rua ..., n.º..., ...-... Cascais.

1.2. Requerida

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

2- Tramitação do processo.

2.1-O pedido de pronúncia arbitral (PPA) deu entrada a 2/4/2024, tendo sido nessa data encaminhado automaticamente para a Requerida.

2.2. A 20/4/2024, a Requerida seria notificada do pedido.

2.3. A 12/4/2024, despacho do Diretor de Serviços de Consultadoria Jurídica e do Contencioso da AT, notificado às partes a 15/4 seguinte, designaria representantes processuais da Requerida as juristas C... e. D... .

2.4 A 27/5/2024, seriam juntos aos autos os despachos de designação dos membros do Tribunal Arbitral, o Presidente Fernando Araújo e os vogais Fernando Miranda Ferreira e António Lima Guerreiro, e respetiva aceitação.

2.5 A 18/6/2024, despacho do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD procederia à constituição do Tribunal Arbitral.

2.6. A 18/6/2024, o presidente do Tribunal Arbitral, nos termos do art. 17º do RJAT, notificaria a diretora-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta e, se entendesse necessário, requerer prova adicional e, dentro desse prazo, juntar o Processo Administrativo (PA).

2.7 A 26/8/2024, a Requerida apresentou Resposta e juntou o PA.

2.8. A 2/9/2024, o Tribunal Arbitral notificaria a Requerente para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, querendo, sobre a matéria de exceção suscitada pela Requerida na Resposta.

2.9 A 17/9/2024, a Requerente pronunciar-se-ia sobre a exceção suscitada pela Requerida na Resposta.

2.10 A 26/9/2024, o presidente do Tribunal Arbitral emitiria o seguinte Despacho:

“Dada a oposição da Requerida à prova testemunhal e às declarações de parte solicitadas no Pedido de Pronúncia, considerando ainda o princípio de que a prova testemunhal não deve ser admitida quando existir a prova documental necessária (art. 393º, 2 e 3 do Código Civil), notifique-se a Requerente para, no prazo de 5 dias, indicar se mantém o seu interesse na produção de tal prova – e, em caso afirmativo, quais os pontos de matéria de facto sobre que incidirá a prova testemunhal”.

2.11. A 8/10/2024, os Requerentes indicariam que a prova por declarações e parte da prova testemunhal incidirão sobre os fatos mencionados nos arts. 30.º a 62.º da PI, sem prejuízo da prova documental junta aos autos. No que concerne à questão suscitada relativamente à necessidade de prova acima mencionada, caso o Tribunal

considere que atenta a prova documental e a posição da Requerida vertida na sua resposta, não existe qualquer controvérsia, os Requerentes nada têm a opor à dispensa da produção de prova oportunamente requerida.

2.12 A 22/10/2024 o presidente do Tribunal Arbitral, com a concordância dos co-árbitros, pronunciar-se-ia nos seguintes termos:

“Dado que as questões que subsistem são essencialmente de direito, dado que já foi exercido, pela Requerente, o contraditório relativamente à matéria de exceção suscitada pela Requerida, e dado que a Requerente não se opõe à dispensa da prova testemunhal, dispensa-se a reunião do art. 18º do RJAT, podendo as partes apresentar alegações escritas, as Requerentes no prazo de 10 dias contados da notificação do presente despacho, e a Requerida no prazo de 10 dias contado da notificação das alegações das Requerentes, ou da falta de apresentação das mesmas.

Nos termos do art. 21º, 1, do RJAT, a decisão final será proferida e comunicada até 18 de Dezembro de 2024, devendo a Requerente pagar o remanescente da taxa de arbitragem até essa data, dando cumprimento ao disposto no art. 4º, 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

As partes deverão enviar ao CAAD as suas peças processuais em formato editável (Word), com vista a facilitar e abreviar a elaboração da decisão final”.

2.13 A 7/11/2024, a Requerente alegaria.

2.14 A 12/11/2024, a Requerida contra-alegaria.

2.15 A 11/12/2024, o presidente do Tribunal Arbitral emitiria o seguinte despacho:

“Algumas dificuldades experimentadas na elaboração do texto final impedem a prolação da decisão no prazo inicialmente previsto, pelo que se prorroga o prazo por dois meses, até 18 de Fevereiro de 2025, nos termos do nº 2 do art. 21º do RJAT”.

3 Pressupostos relativos ao tribunal e às Partes.

3.1-O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

3.2- As Partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias e encontram-se regularmente representadas.

3.3 Os Requerentes foram notificados no seu domicílio fiscal eletrónico através da Plataforma Via CTT, por comunicação disponibilizada no dia 20/12/2023, da decisão de indeferimento que recaiu sobre a reclamação graciosa deduzida.

Nos termos do disposto na alínea a), do n.º 1 do art. 10.º do RJAT e da alínea b) do n.º 1, do art. 102.º, do CPPT, o pedido de pronúncia arbitral deve ser apresentado no prazo de 90 dias contados a partir da notificação do ato tributário suscetível de impugnação (i.e., no caso em apreço, da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa do ato tributário, notificação essa que, nos termos do nº 9 do art. 38º e do nº 10 do art 39º do CPPT, se consideram efetuadas no décimo quinto dia posterior ao registo de disponibilização das notificações.

À luz desse critério, os Requerentes foram notificados a 1/4/2024, pelo que o presente pedido de pronúncia arbitral deve ser considerado tempestivo.

4- Objeto

O presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a anulação da decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa com o nº de processo ...2023..., da autoria, por subdelegação. do Chefe da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças do distrito de Lisboa, da liquidação de IRS identificada com o n.º 2023..., relativa ao período de tributação entre 1/1/2021 e 31/12/2021, num valor total de € 146.760,74.

5- Posição dos Requerentes

De acordo com o n.º 8 do art. 16.º, do CIRS, em vigor à data dos factos, anteriores à revogação dessa norma pela Lei nº 82/2023, de 31/12, 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.

Conforme exposto inequivocamente nessa norma, os requisitos para beneficiar do regime do residente não habitual são apenas os seguintes: a) O contribuinte tornar-se residente fiscal em Portugal; b) Não ter sido qualificado como residente fiscal em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores.

No exercício de 2021, o Requerente A reunia todas as condições necessárias para ser considerado RNH, já que, além de ter sido fiscalmente residente em Portugal nesse ano, dispunha de certificados de residência fiscal em Itália emitidos pela administração fiscal italiana relativos aos anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, que apresentaram à AT.

No entanto, o Requerente A, por mero desconhecimento dos dispositivos normativos portugueses, não procedeu tempestivamente ao pedido de inscrição como RNH, por via eletrónica, no Portal das Finanças, o que deviam ter feito até 31/3/2023 inclusive, do ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos obtidos, nos termos do referido n.º 10 do art. 16.º do CIRS. Também o não pôde fazer posteriormente, dado o Portal das Finanças também o impedir. Não puderam, assim, os Requerentes juntar à declaração periódica de 2021 o Anexo L, condição para o primeiro Requerente beneficiar do estatuto de RNH.

No entanto, independentemente da responsabilidade contra-ordenacional que os Requerentes admitem possa ter ocorrido, o Requerente A preencheu os requisitos materiais necessários para ser considerado RNH em território português, desde a data em que se registou como residente fiscal em Portugal (i.e., desde 2021), ainda que a inscrição como RNH tenha sido posterior a 31/3/2023 (nesse sentido, por exemplo, as Decisões Arbitrais proferidas, entre outros, nos procs. n.º s 67/2023, -76/2023-T, 550/2022-T, 581/22T, 648/2023- T, 777/2020-T e 8942023-T), com a consequente aplicação aos rendimentos líquidos obtidos da taxa autónoma de 20 % a que se refere o n.º 10 do art. 72º do CIRS.

Nessa medida, a inscrição como residente não habitual não era condição para que o primeiro Requerente fosse tributado como tal, pelo que a liquidação impugnada carece de ilegalidade e deve ser parcialmente anulada.

Solicitam finalmente os Requerentes o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do nº 1 do art. 43º da LGT, por erro imputável aos serviços na liquidação de IRS.

6- Posição da Requerida

Não obstante os Requerentes solicitarem a anulação da liquidação de IRS do ano de 2021, a pretensão do Requerente A é o reconhecimento do estatuto de RNH no período de tributação de 2021, do qual este deveria ter beneficiado.

A pretensão dos Requerentes não comporta a apreciação da legalidade de qualquer ato concreto de liquidação de imposto, cingindo-se à apreciação da questão de, em 2023, o Requerente A poder, ou não beneficiar do estatuto de RNH.

Nessa medida, o Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido de aplicação do regime jurídico-tributário dos RNH inerente a pretensão dos Requerentes.

O pedido dos Requerentes que define o objeto da ação não é a declaração da ilegalidade da liquidação a que se refere a alínea a) do nº 1 do art. 97º do CPPT, , mas a condenação da AT a inscrever o primeiro Requerente como RNH a partir de 1/1/2021, que esta, eventualmente sem fundamento bastante, teria recusado não obstante o Primeiro Requerente se ter tornado residente em território português nessa data, pretensão que se situa no âmbito da ação administrativa a que se referem a alínea p) do nº1 e o nº 2 daquele art. 97º, tramitada nos termos do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e não no âmbito da impugnação regulada no RJAT. A inscrição no registo de residentes não habituais tem natureza exclusivamente declarativa, não efeitos substantivos, constitutivos do direito a ser tributado nos termos do respetivo regime.

A legalidade do conhecimento dessa recusa não cabe nas competências dos tribunais arbitrais enunciadas no nº 1 do art. 2º do RJAT, que se cingem ao conhecimento da legalidade dos atos de liquidação, não abrangendo as ações meramente condenatórias, mas nas competências dos tribunais estaduais.

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 no nº 2 do art. 88º e na alínea a) do nº 3 do artº 89º do CPTA, aplicáveis ex vi da alínea c) do nº 1 do art. 29º do RJAT.

Por outro lado, a pretensa natureza interlocutória do procedimento de reconhecimento do estatuto de RNH teria sido desconstruída no Acórdão do Tribunal Constitucional (TC) nº 718/2017, que se pronunciou no sentido do carácter constitutivo de direitos da inscrição no respetivo registo. Dessa prévia inscrição dependeria necessariamente o acesso ao estatuto de RNH.

Tendo os Requerentes omitido esse dever de inscrição, não podem atacar a liquidação com fundamento em esta ter violado o estatuto de RNH, do qual aqueles não foram titulares no exercício de 2021.

Para provar o estatuto de RNH, os Requerentes, apresentaram os correspondentes recibos de vencimento que discriminariam a menção “Diretor/Dir. Geral”, mas não comprovaram o conteúdo dessa função, como deviam ter feito (Decisões Arbitrais nºs 386/2023-T e 211/2024-T).

Com efeito, a lista de profissões de elevado valor acrescentado aprovada pela Portaria nº 230/2019, de 23/7. assenta num novo modelo, com correspondência direta em códigos da Classificação Portuguesa de Profissões (CPP), anexa à Deliberação n.º 967/2010 do Conselho Superior de Estatística de 5/5/2020 2010, publicada no Diário da República, 2ª série, n.º 106, de 1/6/ 2010.

Dessa CPP, decorre que a profissão de Diretor geral e gestor executivo de empresas compreende as tarefas e funções do diretor geral e gestor executivo de empresas, que consistem, particularmente, em: (i) planear, dirigir e coordenar as atividades da empresa; (ii) rever operações e resultados da empresa e enviar relatórios ao conselho de administração e direção; (iii) determinar objetivos, estratégias, políticas e programas para a empresa elaborar e gerir orçamentos, controlar despesas e assegurar a utilização eficiente dos recursos; (v) monitorizar e avaliar o desempenho da empresa; (vi) representar a empresa em encontros oficiais, reuniões do conselho

de administração, etc., no âmbito das quais não caberiam , segundo a Requerida, as tarefas e funções do diretor financeiro.

7- Fundamentação

7.1. Fundamentação de facto

7.1.1 Factos Provados

7.1.2.1. Os Requerentes. nos anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, residiram fiscalmente em Itália, ... província de Ancona, conforme declarações emitidas pela Direção Provincial de Roma da Agência delle Entrate, emitidas a 7/7/2023 e 7/6/2023 e 31/7/2023, respetivamente para os contribuintes A e B . em ambos os casos para efeitos do art. 15º da Convenção sobre Dupla Tributação Internacional entre as Repúblicas Portuguesa e italiana.

7.1.2.2 Nesses exercícios, não foram tributados em Portugal.

7.1.2.3 A partir de 1/1/2021, o Requerente A passaria a exercer funções de diretor financeiro (“_Chief Financial Officer”) numa empresa do setor farmacêutico de direito português, E..., sediada na freguesia de ... do concelho de ..., nº de identificação fiscal ... O CAE desta sociedade unipessoal é o 46460 e abrange a produção, comercialização, promoção, importação, exportação e distribuição de: 1-Produtos farmacêuticos, biológicos meios de diagnóstico e outros para medicina humana e veterinária; 2-Produtos de cosmética e de higiene para uso humano e veterinário; 3 - Produtos dietéticos e de nutrição para uso humano e veterinário. Nessa condição, supervisiona o equilíbrio financeiro da empresa e monitoriza os respetivos orçamentos. sendo a sua categoria profissional designada por “12 – Diretores de serviços administrativos e comerciais”, nos termos da Portaria n.º 230/2019 de 23/7

7.1.2.4 Em consequência, a 1/1/2021, os Requerentes tornaram-se fiscalmente residentes em Portugal, o que declararam a 21/2/2021.

7.1.2.5. Em data indeterminada do ano de 2022, os Requerentes entregaram, como residentes, a Declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2021 que originou a

liquidação, identificada sob o n.º 2022..., que apurou um reembolso de € 14.307,29, que aqueles receberam.

7.1.2.6 Nem essa Declaração, nem a liquidação que originou, foram juntas pelos Requerentes e também não constam do PA.

7.1.2.7 A 10/1/2023, os Requerentes apresentaram declaração modelo 3 de substituição, em que incluíram rendimentos omitidos na Declaração modelo 3 inicial do ano de 2021.

7.1.2.8 No Anexo A incluíram rendimentos do trabalho dependente obtidos em Portugal pelo sujeito passivo A no ano de 2021 de € 167.174,00 e no Anexo J rendimentos de natureza obtidos nesse ano no montante de € 312.573,57, somando tais rendimentos € 479.747,57.

7.1.2.9- O sujeito passivo B não declarou quaisquer rendimentos do trabalho dependente ou outros à administração fiscal.

7.1.2.10 Dessa Declaração modelo 3 resultou a liquidação de IRS identificada com o n.º 2023..., sendo o montante a pagar de € 146.760,74.

7.1.2.11 Os Requerentes deduziram reclamação graciosa, a 26/6/2023, dessa liquidação.

7.1.2.12 Segundo os fundamentos dessa reclamação graciosa, tal liquidação não teve em conta o estatuto de residente não habitual do sujeito passivo A, com a consequente aplicação aos rendimentos obtidos de uma taxa efetiva de 45,34% em vez da taxa autónoma de 20 % a que se refere o nº 10 do art. 72º do CIRS à qual os Requerentes pretendem ter direito.

7.1.2.13. Na verdade, por não estar cadastrado como residente não habitual, o Requerente A não pôde indicar o Código 802 a que se refere a Portaria nº 12/2020, de 7/1, relativa às atividades de elevado valor acrescentado.

7.1.2.14. A 6 / 11/ 2023, foram notificados para o exercício do direito de audição sobre projeto de decisão, visando o seu indeferimento.

7.1.2.15 . A 12/12/2023, os Requerentes exerceram o direito de audição.

7.1.2.16 Nessa data, juntaram Requerimento dirigido ao Diretor de Serviços da Direção de Serviços de Registo dos Contribuintes, em que solicitaria a inscrição como RNH com efeitos a partir de 1/1/2021.

7.1.2.17 Esse pedido seria apresentado manualmente e não por meios eletrónicos e instruído com documentação emitida nas datas referidas a 7.1.2.1. pelas autoridades fiscais italianas comprovativa da residência fiscal em Itália nos anos de 2016. 2017. 2018, 2029 e 2020, referida a 7.1.2.1.

7.1.2.18 Após o exercício do direito de audição a administração fiscal transformaria em definitivo o projeto de decisão, indeferindo expressamente a reclamação graciosa.

7.1.19 Os Requerentes não propuseram qualquer ação junto dos tribunais estaduais, tendo por objeto a condenação da AT à inscrição do Requerente A como RNH.

7.1.2. Factos não Provados.

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

7. 1.3 -Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos pertinentes para a decisão da causa, com base na sua relevância jurídica e tendo em consideração as várias soluções plausíveis das questões de Direito suscitadas pelas partes, bem como o dever de discriminar os factos provados e não provados. Porém, o Tribunal Arbitral não tem um dever de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes, em conformidade com o disposto no nº 2 do 123.º do CPPT e no nº 1 do 596.º, vem como no nº 3 do art. 607º, ambos do CPC, aplicáveis ex alíneas a) e e) do nº 1 do art. 29º do RJAT.

O Tribunal formou a sua íntima e prudente convicção quanto aos factos provados, considerando como provados os factos em que se demonstrou acordo das partes nesse sentido, e também quanto aos não provados.

Essa convicção foi extraída do exame de todos os elementos probatórios carreados aos autos, que foram apreciados e avaliados com base no princípio da livre apreciação dos factos e nas regras da experiência, normalidade e racionalidade, em conformidade com os ditames fixados na alínea e) do art. 16.º, do RJAT e nos nºs 4e 5 do 607.º do CPC aplicáveis ex vi alínea e) do nº 1 do art. 9º do RJAT.

7.2. Fundamentação de direito

7.2.1. Sobre a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação aos Requerentes do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais.

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

A Requerida invoca que o tribunal é incompetente para conhecer essa questão que os Requerentes suscitam nos presentes autos, a qual, além de ser autonomamente impugnável, respeita ainda a uma questão que não comporta a apreciação da legalidade de um acto tributário, por se situar a montante da prática dos actos tributários.

Entende a Requerida, portanto, que o ato de indeferimento do pedido de inscrição no registo de contribuintes como residente não habitual, apresentado pelos Requerentes, é um ato administrativo em matéria tributária que não comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação.

Os Requerentes defendem que o que está em causa nos presentes autos é a ilegalidade dos atos de liquidação que não levam em linha de conta a automaticidade do benefício. Assim, a apreciação da ilegalidade daqueles atos tributários poderia e deveria ser levada a cabo em sede arbitral, independentemente de os Requerentes estarem, ou não, inscritos no cadastro como RNH – solicitando os Requerentes que seja declarada a improcedência da exceção dilatória de incompetência material do

tribunal para a apreciação do pedido de aplicação do regime de RNH às liquidações em crise.

A competência material do tribunal, como pressuposto processual, é aferida pela forma como o demandante conforma a respetiva causa de pedir e o pedido, 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.

A incompetência em razão da matéria é uma exceção dilatória (artigo 89.º, n.º 4, alíneas a) e k), do CPTA, subsidiariamente aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT), de que o tribunal pode conhecer oficiosamente, obstando a que o tribunal conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância (artigos 89.º, n.º 2, do CPTA e 278.º, n.º 1 al. a), do CPC), bem como é de conhecimento prioritário, nos termos do artigo 608.º, do CPC, de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

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

Refere-se nesta norma que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais; (redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)*

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

O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), concretizou a mencionada autorização legislativa com um âmbito mais restrito do que o inicialmente previsto, não contemplando uma competência alternativa à da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, e “instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no seu art.º 2.º”, fazendo depender a vinculação da administração tributária de “portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”.

Pelo exposto, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD são competentes, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, para apreciar a legalidade das liquidações de IRS, inclusive as que não são precedidas de impugnação administrativa.

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

Retomando os autos, a questão aqui colocada versa sobre a impugnação dos atos de liquidação de IRS do ano de 2021, relativamente à qual os Requerentes alegam que não foi permitida a aplicação do regime de RNH – sendo esse o cerne da reclamação graciosa por eles deduzida.

Não está aqui em causa, note-se, uma decisão de indeferimento de um pedido de inscrição como RNH, que manifestamente não poderia ser objeto de uma ação arbitral; mas sim uma liquidação que desconsiderou aquilo que os Requerentes entendem ser um efeito automático e direto da lei, verificados pressupostos que eles entendem estarem preenchidos.

E assim, tal como numa ação administrativa especial que visasse anular um despacho de indeferimento de um pedido de inscrição como residente não habitual, ou a condenação à inscrição como RNH, não caberia analisar, nem as liquidações de imposto, nem o modo ou estatuto segundo o qual o autor deveria ser tributado nos períodos em causa, também nos presentes autos não está em causa algum incidente administrativo quanto à inscrição como RNH, nem se trata de promover essa inscrição ou de regularizá-la: mas tão-somente apreciar a legalidade de uma liquidação que possa ter desconsiderado o direito a ser tributado como RNH, quando a lei não atribua à AT a possibilidade de desconsiderá-lo, na medida em que estejam preenchidos os pressupostos para a sua consideração automática.

Sobre este ponto já existe jurisprudência no CAAD, com decisões proferidas em situações similares às dos presentes autos, designadamente nos processos arbitrais números 262/2018-T, 188/2020-T, 777/2020-T, 815/2021-T, tendo-se neles decidido no sentido de que o Tribunal Arbitral é competente para se pronunciar sobre os atos de liquidação de IRS, quando é suscitada a aplicação do RNH, mesmo em situações em que exista igualmente, da parte do mesmo sujeito passivo, em ação administrativa especial a correr em separado, uma impugnação do indeferimento do pedido de inscrição como RNH, ou o pedido de condenação à inscrição como RNH.

Ora, sobre a aplicabilidade do regime de RNH nos atos de liquidação, mesmo existindo uma ação contra o pedido de indeferimento de RHN, as referidas decisões têm vindo a entender que cabe na sua competência a pronúncia quanto à sua aplicabilidade.

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

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

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

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

Retomando os autos, entende-se que 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”.

Ora, para que o sujeito passivo possa “ser considerado residente não habitual”, a lei não exige o registo.

Pelo contrário, a redação do n.º 6 estabelece 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.” (sublinhado nosso)

Não há, portanto, qualquer registo pressuposto no reconhecimento do estatuto de RNH; esse estatuto decorre diretamente da lei.

Considerando a formulação do presente pedido arbitral, tal como exposta no pedido arbitral, o qual versa sobre a impugnação de ato de liquidação de imposto,

expressamente prevista no artigo 2º, nº 1, alínea a), do RJAT como matéria de competência dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, decide-se pela improcedência da exceção da incompetência material suscitada pela AT.

7.2.2. Sobre a ilegalidade das liquidações de IRS impugnadas, por não considerarem o Estatuto de Residente não Habitual

Centremo-nos agora na questão principal objeto do presente pedido arbitral, que é a de saber se o pedido de inscrição como residente não habitual tem natureza substantiva (como formalidade “*ad substantiam*”), ou tem natureza meramente declarativa (constituindo uma formalidade “*ad probationem*”).

Centrando agora a apreciação na matéria de fundo da alegada ilegalidade das liquidações de IRS em causa, o ponto fáctico-jurídico estruturante da pretensão deduzida nos autos prende-se com a aplicação, aos Requerentes, do regime dos residentes não habituais.

Surge aqui, como questão a resolver, a de saber se a inscrição no registo da condição de RNH possui, não uma natureza meramente declarativa, mas eficácia constitutiva, no sentido de que se trata, com essa inscrição cadastral, de um pressuposto específico sem o qual não é possível beneficiar das reduções ou isenções fiscais que são conferidas ao contribuinte em razão dessa condição de RNH.

Há, sobre esta questão, abundante jurisprudência que se seguirá de perto.

Temos presente, em particular, as decisões do CAAD proferidas nos processos n.ºs 188/2020-T, 777/2020-T, 815/2021-T, 705/2022-T, e 57/2023-T.

Assim, passamos a apreciar.

O regime do RNH 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 RNH em sede de 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.

O regime jurídico do RNH é presidido por uma política fiscal de atração de investimento estrangeiro no âmbito da realidade económico-financeira que resulta da crise financeira que limitou o crescimento económico em Portugal no início do século XXI.

Ou, dito de outro modo, é um regime que pretende promover o crescimento económico através da formação de capital humano, da transferência de inovação tecnológica e *know-how*, e, assim, o desenvolvimento, seja das empresas no país recetor de residentes, seja da competitividade do tecido empresarial.

Esse regime exige, assim, o cumprimento dos seguintes requisitos: i) que o sujeito passivo se torne fiscalmente residente em território português, de acordo com qualquer um dos critérios estabelecidos nos números 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS, no ano relativamente ao qual se pretenda a tributação como residente não habitual; e ii) que não tenha sido considerado residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores àquele ano em que se pretende a tributação como RNH.

O direito à tributação como RNH fica condicionado ao cumprimento dos requisitos descritos no n.º 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS e, concomitantemente, “da inscrição como residente em território português”, e não da inscrição como RNH.

Iniciamos pela análise do regime fiscal aplicável à data dos factos, quando o regime do Estatuto do Residente não Habitual se regia pela redação dos n.ºs 8 a 10 do Código do IRS:

“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.” (sublinhados nossos)¹

Constata-se assim que os critérios para ter o estatuto de RNH são definidos pelo n.º 8 do artigo 16.º CIRS, que estabelece somente um critério positivo e um negativo.

- a) Critério positivo: 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 CIRS);
- b) Critério negativo: não terem sido residentes em território português nos cinco anos anteriores (2.ª parte do n.º 8 do artigo 16.º do CIRS).

Por seu turno, o n.º 10 do mesmo artigo, refere que o contribuinte “deve” solicitar a sua inscrição até ao dia 31 de Março do ano seguinte em que se torne residente fiscal em Portugal.

Trata-se de estabelecer como limite o dia anterior ao prazo do início da entrega do 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 de que os requisitos estão unicamente previstos no n.º 8.

O que autoriza a conclusão de que a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, antes da data-limite prevista no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, tem natureza exclusivamente declarativa, e não tem efeitos constitutivos do direito a ser tributado nos termos do regime de RNH.

¹ O estatuto de RNH seria, posteriormente aos factos em apreciação, eliminado pela alínea b) do art. 317º da Lei nº 82/2023, de 29/12. Essa norma revogaria expressamente os nºs 8 a 12 do art. 16º do CIRS, ainda aplicáveis, no entanto, aos factos discutidos no presente processo arbitral, nos termos da norma transitória do nº 4 do art. 236º dessa Lei. Esse quadro normativo viria a ser substituído pelo regime de incentivo fiscal à investigação científica e inovação (IFICI), previsto no art. 58.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), aditado pelo art. 263º da referida Lei nº 81/2023.

Voltando ao caso dos autos, dúvidas não restam de que os Requerentes preenchem todos os requisitos factuais de que depende a verificação dos critérios definidos pelo n.º 8 do artigo 16.º CIRS.

Isso, aliás, nem sequer é contestado pela Requerida.

Acresce que, pela entrega das respetivas declarações modelos 3 do IRS com o anexo L, e com o pedido de inscrição como residente não habitual, ainda que em data posterior, é inequívoco que pretendem beneficiar de tal regime, dado que cumprem os respetivos requisitos de atribuição.

Acompanha-se a fundamentação da decisão arbitral do processo n.º 777/2020-T, 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 a 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”.

Insista-se que, para que o sujeito passivo possa “ser considerado residente não habitual”, a lei não exige o registo.

Pelo contrário, o n.º 6 é inequívoco ao estabelecer 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 os dois requisitos, positivo e negativo, a que já nos referimos; não sendo nenhum deles o registo como residente não habitual.

Afigura-se assim evidente que a letra das disposições relevantes não permite a conclusão de que o registo como residente habitual seja requisito substancial, ou constitutivo, de aplicação do regime.

Acompanha-se igualmente a fundamentação do processo nº 188/2020-T:

“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 a 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.”

Deste modo, é patente a diferença de redacção com a anterior versão do n.º 2 do artigo 23.º Código Fiscal do Investimento, como bem se observa na decisão do processo n.º 705/2022-T:

“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 os Requerentes cumprem com os requisitos previstos no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, os quais, como já se viu, são os únicos requisitos exigidos por lei para que um sujeito passivo possa beneficiar do regime dos RNH.

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.

O pedido de inscrição como residente não habitual, estabelecido no 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 RNH.

Assim, considerando que se trata de um dever acessório, ao respetivo incumprimento pode corresponder uma contraordenação tributária (cfr. art. 117.º do Regime Geral das Infrações Tributárias), mas isso não interfere com o direito à redução ou isenção tributária adveniente do regime do RNH, que assenta estritamente na satisfação das condições materiais legalmente previstas, e não pressupõe, como requisito substancial adicional, a inscrição cadastral.

Conclui-se, pois, que a aplicação do regime dos residentes não habituais, porque opera *ex lege*, exige a verificação de dois requisitos – o de o sujeito passivo se ter tornado fiscalmente residente em território português e o de não ter sido nele residente em qualquer dos cinco anos anteriores –, mas não depende da correspondente inscrição no cadastro.

Como tal, a falta ou intempestividade da inscrição como residente não habitual não determina, por si mesma, a exclusão do regime correspondente.

Sendo assim, pelo facto de não ter sido neles considerado e aplicado o regime dos residentes não habituais, os actos de liquidação em causa são ilegais 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.

7.2.3. Do direito a juros indemnizatórios

Nos termos dos artigos 61º do CPPT e 43º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando, anulados os atos por vício de violação de lei, se apure que a culpa do erro subjacente à anulação do ato é imputável aos serviços da Administração Tributária, ou, em bom rigor, que esse erro não seja imputável ao contribuinte.

Uma vez verificado o erro, e ordenada judicialmente a sua anulação, é manifesto que, para além da devolução do montante de imposto que se mostre já liquidado, a Requerente tem direito a que lhe sejam pagos os juros vencidos sobre esses valores até integral restituição.

Estamos assim, neste caso, perante uma atuação por parte da AT que se traduz num “erro imputável aos serviços”, para efeitos da aplicação do artigo 43º da LGT, pelo que tem a Requerente, nos termos do artigo 61º do CPPT, direito a juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

8. Decisão

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

- a) Julgar improcedente a exceção invocada pela Requerida;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando-se a ilegalidade, e conseqüente anulação, dos atos de liquidação de IRS impugnados;
- c) Declarar a ilegalidade, e conseqüente anulação, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que teve as referidas liquidações por objeto;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito;

e) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do processo.

9. Valor do processo

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 146,760,74.

10. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 3.060,00, a suportar pela Requerida, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Lisboa, 17 de Fevereiro de 2025

Os Árbitros

(Fernando Araújo, presidente e relator, por vencimento)

(Fernando Miranda Ferreira)

(António Lima Guerreiro)

DECLARAÇÃO DE VOTO

A fundamentação da Decisão Arbitral nº 481/2024- T suscita a minha discordância, em primeiro lugar, por implicar manifesto excesso de pronúncia, em segundo lugar, por ampliar sem qualquer limitação temporal o efeito declarativo da inscrição como RNH.

Ainda que se apoie em um relativamente largo número de decisões arbitrais, estas, como é óbvio, não têm efeitos vinculativos de outras decisões arbitrais e o seu sentido, globalmente considerado, é contrariado pela jurisprudência mais recente do STA.

Com efeito, a pretensão dos Requerentes, por não comportar a apreciação da legalidade de qualquer ato concreto de liquidação de imposto, cingindo-se à apreciação da questão de, em 2023, os Requerentes não poderem beneficiar do estatuto de RNH, mero pressuposto do acesso ao regime fiscal especial do nº 10 do art. 72º do CIRS, não cabe no âmbito das competências dos tribunais arbitrais definidas no nº 1 do art. 2º do RJAT.

A recusa efetiva ou presumida da atribuição do estatuto de RNH é um ato administrativo formal e materialmente distinto da liquidação.

A condenação da AT à atribuição desse estatuto, que é um efeito necessário da presente Decisão Arbitral, não cabe, assim, na competência dos tribunais arbitrais, como se passa a explicar.

Anteriormente à Lei nº 82/2023, o estatuto de residente era definido nos seguintes termos nos nºs 1 a 5 do art. 16º do CIRS:

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

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

b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;

c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;

d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

2 - Para efeitos do disposto no nº anterior, considera-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo.

3 - As pessoas que preencham as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no 01

4 - A perda da qualidade de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português, salvo nos casos previstos nos n.os 14 e 16.

5 - A residência fiscal é aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado”

Uma coisa, no entanto, é o estatuto de mero residente, outra o estatuto de residente não habitual, que é o residente em território português mas que simultaneamente mantém uma residência habitual no estrangeiro, não tem a sua residência habitual em qualquer país ou resida em Portugal há menos de 10 anos, desde que, em qualquer dos casos, tenha sido considerado residente fiscal em Portugal em qualquer momento do ano em que estiver inscrito como RNH.

Aos residentes não habituais aplicavam-se as seguintes disposições do art. 16º do CIRS em vigor aquando dos factos:

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

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

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

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

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

13- Enquadra-se no disposto na alínea d) do n.º 1 o exercício de funções de deputado ao Parlamento Europeu.

14 - Sem prejuízo do disposto no nº seguinte, um sujeito passivo considera-se residente em território português durante a totalidade do ano no qual perca a qualidade de residente quando se verificarem, cumulativamente, as seguintes condições:

a) Permaneça em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, nesse ano; e

b) Obtenha, no decorrer desse ano e após o último dia de permanência em território português, quaisquer rendimentos que fossem sujeitos e não isentos de IRS, caso o sujeito passivo mantivesse a sua qualidade de residente em território português.

15 - O disposto no nº anterior não é aplicável caso o sujeito passivo demonstre que os rendimentos a que se refere a alínea b) do mesmo número sejam tributados por um imposto sobre o rendimento idêntico ou substancialmente similar ao IRS aplicado devido ao domicílio ou residência:

a) Noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal e que se preveja a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade; ou

b) Noutro Estado, não abrangido na alínea anterior, em que a taxa de tributação aplicável àqueles rendimentos não seja inferior a 60 % daquela que lhes seria aplicável caso o sujeito passivo mantivesse a sua residência em território português.

16 - Um sujeito passivo considera-se, ainda, residente em território português durante a totalidade do ano sempre que volte a adquirir a qualidade de residente durante o ano subsequente àquele em que, nos termos do n.º 4, perdeu aquela mesma qualidade”.

Assim, o estatuto de RNH não era concedido automaticamente mas dependia de uma declaração de vontade do contribuinte ´, expressa na sua inscrição como tal no Portal das Finanças, de ser tributado como RNH que, no entanto, não tinha efeitos automáticos. Esses efeitos dependiam necessariamente de um ato administrativo de inscrição no registo nos RNHs. Uma vez feita essa inscrição, esses efeitos retrocederiam à data em que o sujeito passivo se tivesse tornado residente em Portugal

Com o art. 7º do DL n.º 41 /2016, de 1/8, essa inscrição passaria a ser sempre efetuada por meios eletrónicos, deixando de ser permitida em papel.

O estatuto de RNH seria , posteriormente aos factos em apreciação, eliminado pela alínea b) do art. 317º da Lei n.º 82/2023, de 29/12, Essa norma revogaria , em particular e expressamente, os n.ºs 8 a 12 do art. 16º do CIRS, ainda aplicáveis, no entanto, aos factos discutidos no presente processo arbitral, nos termos da norma transitória do n.º 4 do art. 236º dessa Lei.

Seria **substituído pelo regime de incentivo fiscal à investigação científica e inovação (IFICI), previsto no art. 58.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), aditado pelo art. 263º da referida Lei n.º 81/2023,**

.A aplicação desse regime , regulada em termos mais exigentes do que o generoso regime anterior, continua a depender de inscrição , agora nos termos da Portaria n.º 352/2024^a-1, de 23/12, Portaria essa que substituiria a Portaria n.º 230/2019, ambas do Ministério das Finanças.

De acordo com o regime substituído, o contribuinte que pretendesse aceder ao estatuto de RNH tinha, em primeiro lugar ,de se inscrever como residente em território português.

Até 31 de Março do ano seguinte aquele em que se tornasse residente em Portugal, requerer por via eletrónica o estatuto de RNH.

Essa inscrição tinha efeitos declarativos, reportados à data em que o contribuinte se tornou residente em Portugal.

Caso esse prazo não fosse cumprido, a inscrição não tinha efeitos declarativos, mas apenas para o futuro.

Assim o entenderam os acórdãos do STA de 29/5/2024, proc. 0842/23.9BES RNH NT e15/1/2025, proc. 01750/22.6 BEPRT. .

De acordo com essa jurisprudência , o ato de inscrição como RNH é condição de aplicação do seu regime fiscal , sendo através dessa inscrição que a AT tem a

possibilidade de previamente verificar e controlar os pressupostos legais da atribuição do estatuto de RNH.

Assim, ao contrário do que sustentaria o Acórdão do TCA Norte de 7/6/2024, proc. 02281/21.7BEPRT, o nº 10 do art. 16º do CIRS, o dever de inscrição como RNH não deve entender-se como uma norma essencialmente procedimental, de organização do sistema operacional de tributação, que visa apenas assegurar sua efetividade e o seu normal funcionamento e cuja inobservância não teria quaisquer consequências para o contribuinte, a não ser eventualmente de índole contra-ordenacional.

Pretende, antes, garantir o preenchimento dos pressupostos de acesso ao regime fiscal dos RNHs e reflexamente os princípios da legalidade e igualdade tributária.

Assim, a concessão do estatuto de RNH não é automática nem oficiosa.

Depende do referido ato administrativo necessariamente expresso de reconhecimento dos seus pressupostos, como sustentaria o Acórdão do TCA Sul de 6/10/2022, proc. 01321/20.1BEBRG, ato esse tomado no âmbito de procedimento autónomo da iniciativa do interessado, nos termos do art. 14º do EBF.

Para efeitos da emissão desse ato, a AT, nos termos da Circular nº 92012, de 13/8, , o sujeito passivo deve apresentar no pedido de inscrição uma declaração em como não se verificaram os requisitos necessários para ser considerado residente em território português, em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que pretenda que tenha início a tributação como residente não habitual, nomeadamente por não preencher nenhuma das condições previstas nos nºs 1,2 e 5 do art. 16º do CIRS ou por força da aplicação de convenção para evitar a dupla tributação.

Após o pedido de inscrição como residente não habitual, incumbe à AT proceder ao controlo dos registos do requerente do estatuto de RNH no seu cadastro, por forma a validar se cumpre ou não com os requisitos legalmente previstos, nomeadamente:

i) Se esteve registado enquanto residente em Portugal perante a Autoridade Tributária;

(ii) Se submeteu declarações Modelo 3 de IRS enquanto residente em Portugal;

(iii) Se recebeu rendimentos de trabalho dependente ou rendimentos profissionais ou empresariais pagos por entidades portuguesa e que tenham sido reportados em Declarações Mensais de Remunerações;

(iv) Se beneficiou de alguma isenção de IMI enquanto residente em Portugal.

Quando existam fundados indícios de falta de veracidade dos elementos constantes da declaração referida no ponto anterior, podem ainda, diz essa Circular, ser solicitados ao sujeito passivo elementos adicionais, nomeadamente documento que ateste a residência no estrangeiro emitido por qualquer entidade oficial de outro Estado ou, ainda, outros documentos idóneos que evidenciem a existência de relações pessoais e económicas estreitas com um outro Estado no período relevante.

O Fisco procede, assim, um controlo, ainda que meramente provisório, dos pressupostos do regime dos RNHs, podendo solicitar elementos adicionais, comprovativos de que o requerente foi considerado como residente fiscal noutra jurisdição nos cinco anos anteriores à inscrição ..

Cabe-lhe verificar se a atividade desenvolvida pelo contribuinte é, ou não, se elevado valor acrescentado.

A condenação à inscrição como RNH, indevidamente recusada pela AT, só é possível em ação administrativa, fora do âmbito do RJAT.

Nos termos da alínea p) do nº 1 do art. 97º do CPPT, essa ação abrange a condenação à prática de ato administrativo legalmente devido relativamente a atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como para a impugnação ou condenação à prática de ato administrativo legalmente devido relativamente a outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de

liquidação, bem como a impugnação ou condenação à emissão de normas administrativas em matéria fiscal, a qual, nos termos do nº 2 desse art., é regulada pelas normas do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (:CPTA)-

O Requerente A não pede, no pedido de pronúncia arbitral, a condenação da AT à inscrição como residente não habitual, mas a anulação parcial de uma liquidação concreta identificada pelo nº, autoria e data ao seu agregado familiar, com fundamento de o Requerente A não estar inscrito como RNH.

Essa pretensão cabe no âmbito das competências do Tribunal Arbitral.

É este que deve decidir sobre ser suficiente para fundamentar a liquidação a ausência de inscrição como RNH até 31 de Março do ano seguinte àquele em que aqueles se tornaram residentes em território português, como entende a Requerida

Segundo o acórdão do STA de 22/3/2018, proc, 01263/16 no caso dos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, independentemente do carácter constitutivo ou declarativo deste, a impugnação do ato que recaiu 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. Tal ato, porque imediatamente lesivo, está abrangido pela 1ª parte do art. 54º do CPPT.

Segundo o Acórdão do TC no proc. nº 717/2017 que a Requerida invoca, tal interpretação não viola o princípio constitucional do acesso à justiça

O acesso à justiça só impõe a impugnabilidade dos atos interlocutórios, como, no caso, a recusa do estatuto de RNH, quando estes tiverem tal carácter lesivo.

Não está em causa, no entanto, qualquer questão de inconstitucionalidade, único caso em que a invocação dessa jurisprudência seria pertinente, mas a interpretação do direito positivo, o nº 10 do art. 16º do CIRS, de acordo com o qual o acesso ao estatuto de RNH dever ser requerido até 31 de Março do ano seguinte àquele a que os rendimentos respeitam.

Segundo a jurisprudência arbitral citada pelos Requerentes, o incumprimento dessa obrigação legal não faz cessar o efeito declarativo da inscrição.

O que o legislador desenhou como ónus legal é degradado pela presente Decisão Arbitral, é um mero dever de colaboração.

A inscrição poderia ser apresentada a todo o tempo sem prejuízo dos seus efeitos declarativos, reportados à data da verificação histórica dos pressupostos do benefício.

Os já referidos acórdãos do STA de 29/5/2024, proc. 0842/23.9BESNT e 15/1/2025, proc. 01750/22.6 BEPRT, de 15/1/2025 pronunciaram-se sobre o assunto em sentido totalmente oposto e em termos inequívocos. Tais acórdãos foram subscritos por unanimidade por seis conselheiros diferentes da Secção do Contencioso Tributário do STA, dos 11 que integram normalmente o Pleno da Secção, em recursos para uniformização de jurisprudência. Não é ainda uma jurisprudência consolidada, mas está em vias de estabilização.

Segundo a doutrina aí sustentada, o incumprimento do prazo do nº 10 do art. 16º do CIRS não tem efeitos totalmente preclusivos do direito a inscrição como RNH.

Em conformidade, parcialmente em sentido contrário ao sustentado pela AT nesses processos, o STA condenaram esta à inscrição como RNH dos impugnantes que a requereram extemporaneamente mas que, mesmo assim, mostraram ter preenchido os requisitos materiais de acesso ao benefício.

Essa condenação não foi, no entanto, de acordo com essa doutrina, integral, ou seja, nos termos requeridos pelos impugnantes.

Tal efeito preclusivo, embora não determine a cessação total do benefício, sendo, por isso, apenas parcial, abrange os períodos de tributação anteriores ao da inscrição.

O efeito declarativo da inscrição como RNH depende, assim, do cumprimento da obrigação do nº 10 do art. 16º do CIRS no prazo previsto nessa norma.

Ultrapassado esse prazo, a inscrição passa a ter efeitos constitutivos.

Tal é a doutrina assumida pelo TCA Sul desde há muito em benefícios fiscais estatutários de natureza idêntica (Acórdão do TCA Sul de 13/5/2003, proc. 01091/98, que a recente jurisprudência do STA se limitaria, neste aspeto, a acolher: dependendo, nos termos desse art. 14º do EBF, as isenções sujeitas a reconhecimento de iniciativa dos interessados, o contexto histórico a que a decisão, nos seus efeitos, se deve reportar é o do pedido de reconhecimento e não, como erradamente pretende a jurisprudência arbitral citada, um contexto histórico anterior ao do pedido de reconhecimento, à escolha dos contribuintes.

Em conformidade, as partes desse processo judicial seriam tributadas em custas, 50 % cada uma.

Assim, a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no n.º 10, do preceito, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição e não a total preclusão do direito de acesso a esse regime

O efeito retroativo, à data em que o contribuinte se tornou residente, a que se refere o n.º 9 do art. 16º, foi, assim legalmente subordinado ao cumprimento atempado da obrigação prevista no n.º 10. O incumprimento desse verdadeiro ónus legal implica que a inscrição passe a ter efeitos constitutivos.

Tal n.º 9 não pode, assim, ser segregado do contexto da norma, ao contrário do que a presente Decisão Arbitral pretende..

Tal regime seria totalmente reproduzido pela norma transitória do art. . 236º da Lei nº 23/023 que dispõe “4 - Para efeito do disposto nas alíneas c) e d) do número anterior, 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, nos termos do previsto n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela presente lei, por referência ao ano em que se tornou residente nesse território. 5 - Nos casos em que a inscrição seja efetuada fora do prazo referido no n.º 4, a tributação nos termos salvaguardados no presente artigo produz efeitos a partir do ano em que a inscrição seja efetuada, pelo

prazo remanescente, até ao termo do período previsto no n.º 9 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela presente lei, contado desde o ano em que se tornou residente nesse território”.

Diz na informação da 6/11/2023 da Direção de Serviços de Justiça Tributária da Direção de Finanças do distrito de Lisboa em que, por remissão, se baseou o indeferimento da reclamação graciosa: ““V. ANÁLISE DO PEDIDO E PARECER O ora reclamante pretende ser “ Residente Não Habitual “ no ano de 2021. Contudo, nos termos do n.º 10 do art.º 16.º do CIRS tinha que solicitar a inscrição como Residente Não Habitual por via eletrónica , no Portal das Finanças , posteriormente ao ato de inscrição como residente em território português e até 31 de março inclusive , do ano seguinte aquele em que se tornou residente nesse território. Não o tendo feito, não tem direito ao Estatuto de Residente Não Habitual no ano de 2021”.

Como conclui o acórdão do STA de 29/5/2024, proc. 0842/32.9

“1 -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. (Redação 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 nº 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 nº 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 administração fiscal apenas recusou que os Requerentes sejam tributados como residentes não habituais no exercício de 2021, em que os próprios reconhecem não ter cumprido tempestivamente os requisitos formais de que depende o acesso a esse estatuto.

Tal não impede o interessado de, nos exercícios seguintes, beneficiar desse estatuto, desde que mantiver a residência não habitual em Portugal, o que é expressamente salvaguardado na alínea a) do nº 3 do art. 236º da Lei nº 82/2023(Ofício- circulado nº 90068, de 16/12/2024). Tal questão, no entanto, não se coloca no presente processo arbitral, que respeita apenas à legalidade da liquidação de IRS de 2021.

Esse carácter declarativo significa apenas que:

a) O não registo como RNH apenas obsta à aplicação do regime fiscal dos RNH se o contribuinte não tiver requerido a inscrição até 15 de Março do ano seguinte àquele em que tornou residente em Portugal;

b) O incumprimento desse dever de inscrição até essa data não implica a perda total do benefício, mas apenas que este não abrange o ou anteriores ao da inscrição,

não obstante o contribuinte já se tornado residente em Portugal (Decisões Arbitrais nºs 76/2023- T , 648/2023- T e 574/2023-T).

Não quer dizer que a inscrição possa ser apresentada a todo o tempo, 5 ou 10 anos depois, com a conseqüente impossibilidade de a administração fiscal controlar os seus pressupostos, como pretende a jurisprudência arbitral anterior à qual acriticamente a presente Decisão Arbitral adere.

Como refere a Declaração de Voto no processo arbitral nº 67/2023- T, da autoria do árbitro Tomás Castro Tavares, outra posição implicaria que o impulso do contribuinte descrito no nº 10 do art. 16. do CIRS tivesse meramente declarativo, no limite apenas para efeitos estatísticos, independentemente da data de cumprimento da obrigação de inscrição. O facto de tal impulso ser efetuado fora do prazo legal não poderia nunca prejudicar o seu efeito declarativo-

Citando tal Declaração, tal interpretação da lei não quadra com a autonomia dessa declaração face à prévia inscrição como residente.

Se a lei fiscal exige duas declarações autónomas (como residente fiscal e como RNH), não pode o intérprete chegar a um resultado que retira qualquer efeito útil a uma delas; para isso, o legislador teria apenas indicado a necessidade de uma só declaração, que conteria a ulterior – sendo automáticos os efeitos.

Assim, caso essa interpretação fosse aceite, ao exigir duas declarações, uma como residente, outra como RNH, o legislador ter-se-ia dedicado a um exercício tão fútil como inútil, o que é absurdo.

Ainda que o incumprimento do nº 10 do artr. 16º do CIRS pudesse ser qualificado como contra-ordenação, dificilmente compatível com o princípio da legalidade, não estaria nunca garantido que o benefício económico indevidamente obtido não fosse muito superior ao prejuízo causado com a aplicação da medida.

Assim, o fundamento da presente Decisão Arbitral de que a inscrição no registo de residentes não habituais tem natureza exclusivamente declarativa, não efeitos substantivos, constitutivos do direito a ser tributado nos termos do respetivo regime é errada.

Tal efeito declarativo da inscrição, ainda que existente, não é exclusivo: só se produz até 31 de março do ano seguinte àquele a que os rendimentos respeitam.

O Arbitro

(António Lima Guerreiro)