

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 960/2024-T

Tema: benefício em IRS de residente não habitual como automático; natureza declarativa da declaração de residente não habitual prévia à liquidação em IRS considerando essa situação; efeito contraordenacional - não tributário - do não cumprimento do dever de declaração da situação de residente não habitual.

SUMÁRIO

A atribuição do benefício de residente não habitual – que logicamente precede a morada definitiva em Portugal do contribuinte, e esta supondo-a – decorre automaticamente do CIRS, ficando dependente de uma obrigação informativa de teor declarativo, cujo incumprimento somente releva no plano da verificação de uma contraordenação, não ao nível da não atribuição substantiva daquele benefício fiscal.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Professor Doutor Jorge Bacelar Gouveia, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 21 de outubro de 2024, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. Em 9 de agosto de 2024, A..., contribuinte fiscal n.º..., do Serviço de Finanças Lisboa-..., e residente em B..., ... – ..., Código Postal ..., Veneza, Itália, veio, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, da alínea b) do n.º 2 do artigo 5.º, e da alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, prescindindo da faculdade de designar árbitro, para pronúncia arbitral sobre os atos tributários de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2021 ..., no valor de €9.412,24 (nove mil, quatrocentos e doze euros e vinte e quatro cêntimos), bem como da demonstração de acerto de contas n.º 2021 ..., relativos ao ano de 2019, das quais resultou o montante a pagar de € 9.412,24 (nove mil quatrocentos e doze euros e vinte e quatro cêntimos) da autoria da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), relativamente ao qual foi apresentada reclamação graciosa, com o número de procedimento ...2021..., a qual foi objeto de decisão de indeferimento.

2. O pedido de impugnação arbitral fundou-se nas seguintes razões de ilegalidade aduzidas pela Requerente:

- a não aplicação do Regime do Residente Não Habitual (doravante “RNH”);
- a violação do direito à fundamentação consagrado no art. 77.º da Lei Geral Tributária (LGT) e nos arts. 36.º e 37.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT); e
- a infração do direito de audição prévia previsto nos art. 267.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa (CRP) e 60.º da LGT.

Pediu o Requerente em alternativa à anulação do ato tributário de liquidação de IRS, a anulação parcial da referida liquidação considerando a residência apenas parcial no ano de 2019.

O Requerente solicitou ainda o reembolso dos valores indevidamente pagos a título de IRS e de juros indemnizatórios, por causa da ilegalidade da liquidação efetuada.

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 12 de agosto de 2024, e em conformidade com o preceituado no art. 11.º, n.º 1, al. c), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66.º-B/2012, de 31 de dezembro, tendo sido notificada, nessa data, à Autoridade Tributária (AT), ora Requerida.

4. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto do art. 6.º, n.º 1, e do art. 11.º, n.º 1, al. b), do RJAT, o Conselho Deontológico, em 1 de outubro de 2024, designou o árbitro signatário, que comunicou, no prazo legalmente estipulado, a aceitação do respetivo encargo.

5. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do art. 11.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT e arts. 6.º e 7.º do Código Deontológico.

6. Deste jeito, o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído em 21 de outubro de 2024, com base no disposto nos arts. 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.º 1, do RJAT,

para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, tendo sido subsequentemente notificada a AT para, querendo, apresentar resposta.

7. Em 14 de janeiro de 2025, a Requerida apresentou a resposta, assim como juntou o processo administrativo.

8. Tendo havido por parte da Requerida a invocação de exceções, foi a Requerente informada do direito de juntar réplica, o que fez em 30 de janeiro de 2025.

9. Assim convidadas pelo Tribunal Arbitral, foram apresentadas as alegações escritas: da parte da Requerente, em 10 de março de 2025; da parte da Requerida, em 26 de março de 2025.

II. SANEAMENTO

10. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído em 21 de outubro de 2024, em conformidade com o preceituado na al. c) do n.º 1 do art. 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

11. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos arts. 4.º e 10.º do RJAT e do art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

12. O processo não padece de vícios que o invalidem.

13. Cumpre, então, apreciar e decidir.

III. DOS FACTOS

14. A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral e dos elementos remetidos aos autos, fixa-se como segue:

A) Factos Provados

15. O Requerente é A..., contribuinte fiscal n.º..., do Serviço de Finanças Lisboa-..., e residente em ...- ..., Código Postal..., ..., Itália, até 9 de outubro de 2019.

16. Em junho de 2019, o Requerente mudou-se para Portugal ao abrigo do regime do RNH e aqui efetuou o procedimento de registo nos serviços da AT, tendo passado a residir a partir de 10 de outubro de 2019.

17. O Requerente apresentou, em 30.06.2020, a declaração de rendimentos Modelo 3 com o n.º...- 2019 -...- ..., através da qual:

- declarou, no Anexo J, os rendimentos de pensões auferidos em Itália (categoria H), no montante de € 38.960,16;
- indicou, no mesmo Anexo, o imposto pago no estrangeiro quanto aos referidos montantes, no valor de € 4.051,80;
- e apresentou o Anexo L por pretender a aplicação, no âmbito do regime do RNH, do método de isenção quanto aos referidos rendimentos.

18. Porém, em junho de 2021, foi objeto de um ato de liquidação adicional em sede de IRS com o n.º 2021 ... pela AT, no valor de €9.412,24 (nove mil, quatrocentos e doze euros e vinte e quatro cêntimos), bem como da demonstração de acerto de contas n.º 2021 ..., relativos ao ano de 2019.

19. O Requerente ficou assim devedor ao Fisco do valor de €9.412,24 (nove mil quatrocentos e doze euros e vinte e quatro cêntimos), a pagar à AT, tendo a Requerida considerado que não se aplicaria o RNH, mas o regime de residente, uma vez que a respetiva declaração ocorrera depois de passar a residir em território nacional.

20. Apesar de discordar da liquidação, o Requerente procedeu, em 17.10.2023, ao pagamento do montante que se encontrava em dívida e que, àquela data, ascendia a €10.739,12.

21. Em 17.07.2021, o Requerente solicitou a sua inscrição como RNH, pedido que foi indeferido por já se encontrar anteriormente registado como residente.

22. Entendendo haver a ilegalidade daquela liquidação oficiosa, a Requerente apresentou reclamação graciosa, à qual foi atribuído o número de procedimento ...2021..., mas a mesma foi indeferida.

B) Factos não provados

23. Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

C) Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

24. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

25. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito [cfr. o art. 596.º, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT].

26. Os factos dados como provados resultaram da análise crítica dos documentos juntos aos autos, para os quais são remetidos os pormenores documentais que aqui é escusado mencionar.

IV. DO DIREITO

A) A improcedência da exceção processual da incompetência do Tribunal Arbitral e da impropriedade do meio processual

27. Só podendo ser discutida no plano do direito, porque supunha a fixação da matéria de facto, cumpre desde já analisar a invocação feita pela Requerida quanto à verificação de uma exceção processual dilatória, a qual consistiria na incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar decisões da AT sobre o reconhecimento do regime fiscal de “residente não habitual” (RNH), à qual se associa uma segunda exceção invocada, a da impropriedade do meio processual, sendo ambas conjuntamente consideradas, dada a incindível natureza desta por alusão àquela.

28. A Requerida, baseando-se no RJAT e na Portaria da sua aplicação à AT, retira este resultado do facto de lá não ser referida a possibilidade de perante a instância arbitral ser contestada a legalidade do reconhecimento do regime do RNH na medida em que se apresentaria como ato autónomo e prévio ao ato de liquidação oficiosa praticado.

A Requerente afirma que, apesar de a impugnação ser dirigida contra o ato de liquidação adicional em IRS, na realidade isso seria um modo “disfarçado” de se obter, por este meio ínvio, aquele desiderato não previsto para o âmbito da jurisdição arbitral.

29. Não se contestando a diferença óbvia entre a impugnação de atos tributários e a impugnação dos atos autónomas de teor declarativo ou constitutivo

em sede de reconhecimento de benefícios fiscais, como seria o da recusa de reconhecimento do RNH, a verdade é que não se entende que tenha sucedido a situação descrita pela Requerida.

Decerto que não há atos tributários cuja validade não dependa de atos anteriores e sobretudo da verificação dos pressupostos próprios do facto tributário.

30. Mas, no caso “sub iudice”, a Requerente impugnou uma liquidação adicional que ignorou um pressuposto jurídico, o qual tem natureza declarativa e não constitutiva, sendo sempre de considerar na sua prolação.

Por outro lado, formalmente, em nenhum lugar se identifica o não reconhecimento do RNH como ato objeto do procedimento arbitral, o que tem de ser considerado, ainda que se aceitando a dimensão meramente formal do assunto.

31. Coisa diversa seria se tal ato estivesse dependente de um dever declarativo de feição constitutiva, de exercício relevante para fazer operar o seu efeito.

De resto, nas suas alegações escritas, a Requerida acaba por implicitamente aceitar a solução ditada nesta decisão arbitral, ao invocar jurisprudência que dá razão ao Requerente, mas observando-a da perspectiva de só ser contabilizável a situação a partir do momento do cumprimento do dever declarativo, de feição declarativa e não constitutiva¹.

32. Como refere a Requerente, a orientação de se aceitar a impugnabilidade do ato de liquidação adicional por consideração pressuposta do estatuto de RNH já formou no CAAD uma jurisprudência constante, podendo indicar-se os seguintes

¹ O Árbitro do presente Tribunal Arbitral muda a sua opinião neste aresto, na sequência da melhor ponderação que o assunto lhe mereceu, bem como das decisões que sobre a matéria têm sido tomadas pelos tribunais do Estado.

processos: n.º 188/2020-T, n.º 777/2020-T, n.º 782/2021-T, n.º 550/2022-T e n.º 648/2023-T.

Considera-se toda essa jurisprudência relevante para fundamentar esta decisão.

33. Por estar intimamente conexa com esta primeira exceção processual, que fica considerada improcedente, também se considera improcedente a exceção da impropriedade do meio processual, uma vez que o Tribunal Arbitral considera que a justiça arbitral pode conhecer este litígio, nos termos já explicitados.

B) A relevância fiscal da situação de residente não habitual do Requerente a partir do momento em que a sua residência é fixada em Portugal

34. Admitida a competência do Tribunal Arbitral, bem como o meio processual escolhido, e nada mais havendo a tratar no plano das exceções invocadas, resta conhecer a questão de mérito, qual seja a de saber se foi legal o ato de liquidação adicional em IRS sob impugnação.

Importa começar pela apreciação do regime que atribuíu um regime privilegiado ao contribuinte residente não habitual (RNH) em Portugal.

35. O preceito fiscal a considerar no estatuto do RNH é o seguinte, que pela sua relevância é mister transcrever, o art. 16.º 16º do CIRS que então vigorava:

Artigo 16.º

Residência

“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; (...)
(...)

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. (Redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto)

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 número 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, em que volte a ser considerado residente em território português”.

36. Da leitura dos autos e da matéria de facto, o Requerente fixou residência em Portugal em junho de 2019, ainda que essa sua situação não tivesse sido logo reconhecida como tal pela Requerida, e só a partir de 10 de outubro de 2019.

A verdade é que durante esse ano fiscal a Requerente não auferiu qualquer rendimento em Portugal, mas a Requerida emitiu uma liquidação adicional desconsiderando o regime do RNH, tomando a posição de que a sua não declaração até ao momento da fixação da residência em Portugal determinaria a sua futura preclusão.

37. Só que não é essa a melhor interpretação dos preceitos em questão porque os mesmo fixam um regime substantivo de benefício fiscal, o qual decorre automaticamente da lei, não possuindo o dever declaração o condão de bloquear a atribuição *ex lege* daquele benefício.

Quando muito, o incumprimento do dever declaração da residência relevaria no âmbito contraordenacional, consubstanciando a dimensão meramente instrumental da relação jurídica administrativa, os chamados deveres fiscais administrativos dada a sua acessoriedade, com as consequências que daí adviessem em matéria de responsabilidade administrativa contraordenacional.

38. A partir do momento em que a Requerente valida a fixação da residência em Portugal do contribuinte que até então era tributado noutra ordem jurídica, passa a supor-se que se lhe aplica o RNH, por uma interpretação “a contrario sensu”, sendo certo que não há o dom da ubiquidade, isto é, ninguém, na ordem natural das coisas, pode ser residente em dois países ao mesmo tempo.

Assim sendo, o benefício fiscal de RNH aplica-se mesmo depois de fixada a residência em Portugal, pelo tempo remanescente do período de duração daquele benefício, residência essa que não extingue a atribuição de tal benefício, assim devendo ser interpretado e aplicado do regime do RNH que constava do art. 16.º do CIRS.

C) Inutilidade da apreciação das outras questões que foram suscitadas quanto ao mérito da causa

39. Além da errada interpretação e aplicação do regime do RNH, a Requerente invoca ainda a seu favor a falta de fundamentação do ato de liquidação adicional, bem como a preterição da audiência dos interessados.

40. Tendo a Requerida razão quanto ao regime de RNH de que deve ser beneficiária, fica prejudicado, por inútil para o resultado da decisão arbitral o conhecimento destas duas outras razões.

D) Juros indemnizatórios

41. O Requerente pede ainda a condenação da Requerente no reembolso do imposto indevidamente pago em sede de IRS com a liquidação adicional produzida, acrescido de juros indemnizatórios.

Nos termos do art. 24.º, n.º 5, do RJAT, “...é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, tal implicando o pagamento de juros indemnizatórios segundo os arts. 43.º, n.º 1, da LGT, e 61.º, n.º 5, do CPPT.

42. Tendo havido a prática de uma liquidação adicional que o Tribunal Arbitral considerou ilegal, dado que a Requerida interpretou e aplicou mal o regime do RNH na situação dos presentes autos, sendo-lhe imputável esse erro, há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios a cargo da Requerida, nos termos do art. 43.º, n.º 1, da LGT.

V. DECISÃO

43. Termos em que o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedentes as exceções de incompetência do Tribunal Arbitral e da impropriedade do meio processual invocadas pela Requerida;
- b) Condenar a Requerida no pedido, invalidando a liquidação adicional feita em sede do IRS por desrespeito pelo regime fiscal do residente não habitual;
- c) Condenar a Requerida na devolução do montante pecuniário indevidamente pago pela Requerente, valor acrescido dos juros indemnizatórios;
- d) Condenar a Requerida no pagamento das custas.

VI. VALOR DO PROCESSO

44. De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, art. 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT e art. 3.º, n.º 2, do RCPAT, fixa-se ao processo o valor de € 9.412,24 (nove mil quatrocentos e doze euros e vinte e quatro cêntimos), correspondente ao valor de imposto que o Requerente computa como tendo sido indevidamente pago, que é o valor do pedido de pronúncia arbitral, o qual não foi objeto de contestação.

VII. CUSTAS

45. Custas a cargo da Requerida, de acordo com o art. 12.º, n.º 2, do RJAT, do art. 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de

€ 918,00 (novecentos e dezoito euros), em virtude de ter sido a AT condenada no pedido.

Notifique-se.

Lisboa, 14 de abril de 2025.

O Árbitro

Jorge Bacelar Gouveia

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art. 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art. 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro. A redação da presente decisão rege-se pelo Acordo Ortográfico de 1990 em vigor.