

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1268/2024-T

Tema: IRS – Residente não habitual; 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 respetivo regime.
2. A inscrição no registo de residentes não habituais produz efeitos para o futuro.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

I.1

1. Em 29 de novembro de 2024 os contribuintes A..., portador do cartão de cidadão n.º..., válido até 26-07-2031, titular do número de identificação fiscal ..., e B..., portadora do cartão de cidadão n.º..., válido até 23-07-2031, titular do número de identificação fiscal ..., ambos com residência na Rua ..., n.º..., – Portugal, requereram, nos termos e para os efeitos do disposto do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral com designação do árbitro singular pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do referido diploma.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 05 de dezembro de 2024.
3. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea b) e artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.

1.

4. O Tribunal Arbitral foi constituído em 10.02.2025.
5. No dia 10.02.2025 o Tribunal proferiu um despacho a ordenar a notificação da Requerida para apresentar a sua resposta.
6. A AT apresentou a sua resposta em 14 de março de 2025.
7. Por despacho de 17.03.2025, os Requerentes foram notificados para responderem às exceções deduzidas pela AT.
8. Em 26.03.2025 os Requerentes responderam às exceções.
9. Por despacho de 28.03.2025 foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e as partes foram notificadas para, querendo, apresentarem as suas alegações.
10. Os Requerentes apresentaram as suas alegações em 07.04.2025.
11. A Requerida não apresentou alegações.
12. Pretendem os Requerentes que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2024..., referente ao ano de 2023 e a restituição da quantia paga, acrescida de juros indemnizatórios.

I.2. Os Requerentes sustentam o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. Os REQUERENTES residiram fora de Portugal no período compreendido entre 2016 e 2021, tendo permanecido, pelo menos, cinco anos consecutivos fora do país antes do seu regresso definitivo, o que ocorreu em junho do ano de 2022.
2. O REQUERENTE exerce uma atividade profissional relacionada com a análise de dados, embora em regime de trabalho remoto, na qualidade de trabalhador dependente da sua entidade patronal sediada nos EUA, atividade essa que é reconhecida como uma atividade de elevado valor acrescentado, passível, por conseguinte, de ser enquadrada no estatuto especial do RNH.
3. Encontrando-se plenamente preenchidos os requisitos de acesso direto e automático ao regime, e considerando que a ausência de inscrição (em razão do indeferimento do respetivo pedido) decorreu de um mero lapso que, dada a natureza do regime aplicável, não poderá constituir um obstáculo intransponível para que o REQUERENTE possa beneficiar de um regime automaticamente atribuído pela lei – e cuja operância,

- dependente, apenas, do cumprimento dos requisitos materiais previstos no artigo 16.º, n.º 8, do CIRS (na redação vigente à data dos factos), bem como da inscrição como residente em território português, o que sucedeu no presente caso é forçoso concluir que, enquadrando-se o REQUERENTE no estatuto especial do RNH, os rendimentos do trabalho dependente, bem como os rendimentos empresariais e profissionais, ambos de fonte estrangeira, por si auferidos no ano de 2023, deveriam ter sido tributados em Portugal nos termos do benefício fiscal decorrente do estatuto especial do RNH.
4. O legislador fez depender a aplicação deste benefício fiscal, apenas, do preenchimento dos pressupostos previstos no artigo 16.º, n.º 8 do CIRS, sem exigir, como requisito essencial, a inscrição formal como residente não habitual.
 5. O benefício em causa tem carácter automático, bastando que o Contribuinte preencha os requisitos legais de acesso ao regime para que o mesmo se aplique automaticamente, e tendo por certo que o REQUERENTE cumpre – e sempre cumpriu – os requisitos legais para poder ser considerado como RNH, temos que, pese embora o lapso cometido, se impunha que a Administração Tributária tivesse analisado o pedido formulado para lá do seu teor formal e à luz dos elementos de que dispunha, os quais permitiam a reconstrução da vontade do REQUERENTE a partir dos indícios por si revelados, porquanto é evidente que a sua pretensão era beneficiar do regime com efeitos ao início do período em que o mesmo é aplicável, ou seja, entre os anos de 2022 e 2031.
 6. Não obstante o ato de liquidação de IRS impugnado haja sido emitido com base em declarações anteriores do contribuinte – e sendo certo que o lapso na instrução do pedido de RNH, que levou ao seu indeferimento, nunca assentou num comportamento que possa traduzir-se numa violação do dever de cuidado do REQUERENTE, tão pouco se vislumbrando que o mesmo tenha, sequer, equacionado, em algum momento, que estava a incorrer em erro – a verdade é que o ato tributário em crise foi efetuado pela Administração tributária.
 7. Os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a Administração Tributária tem de observar na globalidade da sua atividade, nos termos do disposto no artigo 266.º, n.º 2 da Constituição e artigo 55.º da LGT, impõem, mesmo, que sejam officiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo

em montante superior ao que seria devido à face da lei – o que mais não é do que uma decorrência do dever de serem revogados os atos ilegais, ou seja, aqueles atos que são praticados ao arrepio da lei.

8. A inobservância do prazo de inscrição no regime do RNH não impede o acesso ao regime por parte do Contribuinte que reúna os requisitos legalmente previstos para o efeito, sendo certo que, nesse caso, o estatuto só lhe será aplicável a partir do ano de inscrição como RNH (nada obstando, portanto, à sua inscrição como RNH em momento posterior).
9. Procedendo o presente Pedido de Pronúncia Arbitral, devem os REQUERENTES ser reembolsados do imposto indevidamente pago, no montante global de € 16 980,23, acrescido de juros indemnizatórios determinados nos termos do disposto nas disposições conjugadas previstas nos artigos 43.º e 100.º da LGT.
10. Aos contribuintes assiste o direito a ser indemnizados pela Administração Tributária na medida em que haja ocorrido o pagamento indevido de uma dívida tributária por culpa imputável aos serviços, como sucedeu in casu.

I.3 Na sua Resposta a AT, invocou, o seguinte:

1. Nos termos do disposto no artigo 2.º do RJAT decorre que a competência do CAAD se circunscreve à declaração de ilegalidade de atos de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, 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.
2. Ora, como taxativamente decorre do PPA, o que os Requerentes pretendem com a presente lide é que seja reconhecido o estatuto de residente não habitual ao Requerente e, conseqüentemente que seja anulada a liquidação de IRS referente ao ano de 2024 que, na opinião defendida, é ilegal por não atender ao dito estatuto.
3. Porém, nos termos da lei, o reconhecimento pretendido está excluído do âmbito da competência material deste Tribunal Arbitral, não podendo, assim, este conhecer, e/ou pronunciar-se sobre o mesmo.

4.

4. A incompetência material configura uma exceção dilatória, que desde já se suscita, e que determina a absolvição da instância no que a este pedido concerne, nos termos do estabelecido na alínea a) do n.º 4 do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.
5. Se o indeferimento do pedido de inscrição como RNH só pode ser objeto de impugnação junto do tribunal tributário por via da ação administrativa prevista e regulada no CPTA, como se viu, é inquestionável que o P.P.A. apresentado pelos Requerentes não é o meio próprio para fazer valer a sua pretensão.
6. A impropriedade do meio consubstancia uma exceção dilatória inominada, de utilização indevida de uma forma de processo desadequada à pretensão deduzida nos autos, que determina a absolvição da Requerida da instância, nos termos do estatuído no n.º 2 do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.
7. O benefício fiscal só se concretiza anualmente se existir facto tributário (obtenção de rendimentos relevantes nesta situação) e desde que o contribuinte declare e proceda à opção pelo regime de tributação excecional, sendo a liquidação efetuada de acordo com as opções que em cada ano faz, e caso o sujeito passivo tenha obtido, a seu pedido, o reconhecimento administrativo da verificação dos dois outros pressupostos.
8. Refuta-se, pois, a alegação de que basta a verificação dos requisitos impostos no artigo 16.º do CIRS para automaticamente beneficiar do estatuto de residente não habitual, o qual é, além do mais e sempre, dependente de inscrição, opcional e nunca “automaticamente conferido pela lei”.
9. Ainda que assim não fosse, como é, e que a posição defendida pelos Requerentes tivesse acolhimento legal, o que já vimos não se verificar, resulta claro que o Requerente não preenche os pressupostos para poder ser tributado, em 2023, como residente não habitual.
10. Pois apenas em 2024-03-26 efetuou o pedido de inscrição no regime dos Residentes Não Habituais, ao abrigo do n.º 10 do artigo 16.º do CIRS.
11. Sendo a inscrição como RNH um requisito prévio necessário à concessão do estatuto/benefício de RNH, e não tendo sido tal benefício reconhecido por falta dos

- pressupostos legais, não se verifica qualquer ilegalidade da liquidação reclamada que sustente o pedido.
12. Face ao exposto, não se compreende como invocam os Requerentes a jurisprudência do STA (29.05.2024), sem retirar da mesma os consequentes efeitos, designadamente, e nas palavras do STA que “(...) 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 (...)”, e nunca para liquidações que lhes sejam antecedentes, como se verifica nos presentes autos.
 13. Caso o douto tribunal arbitral não reconheça o entendimento da Requerida, o que só por cautela se admite, sempre terá o tribunal de aferir, igualmente (como questão controvertida, in casu, inerente à sobredita liquidação e respetiva legalidade), da qualificação da atividade profissional do Requerente, no ano em causa, nos termos e para os efeitos da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, na redação dada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho.
 14. Sublinha-se, apenas aos rendimentos decorrentes das atividades especialmente indicadas na tabela constante da supradita Portaria, quando exercidas por residentes não habituais, obtidos no estrangeiro e que comprovadamente tenham sido tributados no estrangeiro, poderá ser aplicado o método da isenção, pelo que o tribunal não pode anular a liquidação sem se assegurar que estes pressupostos se verificam.
 15. Ou seja, colocando-se essa hipótese (de considerar o Requerente como RNH), é imperativo verificar se a atividade profissional em causa consubstancia uma atividade de elevado valor acrescentado (AEVA), nos termos da legislação relevante, de forma a avaliar se pode ou não, no ano em causa, beneficiar do disposto no artigo 72.º e 81.º do CIRS, na redação então em vigor, para aqueles rendimentos.
 16. Verificando que os Requerentes não logram demonstrar o exercício de atividade de elevado valor acrescentado nem os pressupostos previstos, ónus que lhes compete nos termos do artigo 74.º da LGT, na medida em que tal demonstração é necessária ao exercício do direito de que se arrogam, não pode a liquidação ser anulada, não se verificando qualquer ilegalidade na mesma.

17. Por último, e em todo o caso, também soçobra o pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios por alegado erro imputável aos serviços.
18. A AT não poderia adivinhar a pretensão dos Requerentes, quanto a um regime que é além do mais opcional – e não automático, como se viu – ou rever oficiosamente o ato (como invocado no art. 67.º do ppa), tanto mais que o Requerente se conformou com o indeferimento do pedido de inscrição como RNH.

I.4 Os Requerentes responderam da seguinte forma às exceções:

1. Não assiste razão à REQUERIDA, pois o Tribunal Arbitral é o tribunal competente para a apreciação da (i)legalidade do ato de liquidação em apreço, ao abrigo do regime previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT e em conformidade com a previsão do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, bem como do artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT.
2. Os REQUERENTES formulam um pedido muito concreto, no qual solicitam a anulação do ato de liquidação de IRS referente ao ano de 2023, e não qualquer indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto de Residente Não Habitual.
3. Os REQUERENTES pretendem a anulação do ato de liquidação de IRS de 2023 com fundamento na sua ilegalidade, não estando em causa conhecer qualquer Decisão da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, designadamente, de carácter administrativo, relacionada com o ato de indeferimento da inscrição como Residente Não Habitual.

II. SANEAMENTO

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março e encontram-se legalmente representadas.

O processo é o próprio.

Impõe-se apreciar a inimpugnabilidade do ato, a incompetência material e a impropriedade do meio processual, o que se fará infra.

III. – MATÉRIA DE FACTO

III.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. O REQUERENTE é cidadão de nacionalidade portuguesa, atualmente, residente em Portugal e registado perante a Administração tributária portuguesa na qualidade de residente fiscal.
2. No período compreendido entre os anos de 2016 e 2021, o REQUERENTE residiu nos Estados Unidos da América (“EUA”), onde estava registado junto das autoridades tributárias competentes na qualidade de residente fiscal.
3. Os REQUERENTES são residentes em Portugal desde 2022.
4. Em 26 março de 2024, o REQUERENTE submeteu, através da sua área reservada do Portal das Finanças, um pedido de inscrição como RNH.
5. Subsequentemente, foi o REQUERENTE notificado da decisão final de indeferimento do pedido de inscrição como RNH, datada de 13 de maio de 2024, através do Ofício n.º IRN...emitido pela Direção de Serviços de Registo e Contribuintes.
6. Os REQUERENTES apresentaram a Declaração Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2023 (tendo optado pela tributação conjunta), nos termos da qual – e no que concerne, especificamente, os rendimentos do REQUERENTE – foram declarados, no Anexo J, os rendimentos do trabalho dependente com origem no estrangeiro (EUA), no montante global de € 66 157,34, assim como o correspondente imposto suportado no estrangeiro no valor de € 4 332,81,

7. e, ainda, os rendimentos empresariais e profissionais de fonte estrangeira, no montante global de € 27 070,59, assim como o correspondente imposto suportado no estrangeiro no valor de € 3 825,34.
8. Os REQUERENTES foram notificados do ato de liquidação de IRS n.º 2024..., datada de 04.07.2024, de onde resultou um montante de imposto a pagar correspondente a € 16 980,23 (Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2024...).
9. Os REQUERENTES realizaram um pagamento da liquidação em apreço no valor de €12.000,00, no dia 28 de agosto de 2024.

III.2. Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação da competência material do Tribunal foram considerados provados.

III.3. Motivação da matéria de facto

Os factos provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

Os factos que constam dos números 1 a 9 são dados como assentes pela análise dos documentos juntos pelos Requerentes e pela posição assumida pelas partes.

IV. Do Direito

1. Da Incompetência Material – Improriedade do meio processual

A Requerida invocou na sua resposta a incompetência material do Tribunal Arbitral, uma vez que, no seu entender, o que está em causa é um pedido de reconhecimento do estatuto de

residente não habitual para o ano de 2023, tendo como fundamento a ilegalidade da decisão administrativa.

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 a que o processo arbitral tributário constituísse um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação 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 designadamente uma competência alternativa à da ação 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”.

O âmbito da jurisdição arbitral tributária está, assim, delimitado, em primeira linha, pelo disposto no artigo 2.º do RJAT que enuncia, no seu n.º 1, os critérios de repartição material da competência, abrangendo a apreciação de pretensões que se dirijam à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos.

Nos termos do referido artigo, compete a estes tribunais a apreciação das seguintes pretensões:

- “a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;”

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”.

A competência do tribunal determina-se pelo pedido do autor e pela causa de pedir em que o mesmo se apoia, expressos no pedido de pronúncia arbitral. Como se decidiu na Decisão Arbitral proferido no processo n.º 262/2018-T, “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.”

Os Requerentes formulam um pedido muito concreto, no qual pedem a anulação do ato de liquidação de 2023. Não está, pois, em causa nos presentes autos conhecer de qualquer outra decisão, nomeadamente, de carácter administrativo, como alega a AT.

Na verdade, as Requerentes não apresentaram o pedido de pronúncia arbitral pugnando pela ilegalidade do ato de indeferimento da sua inscrição como residente não habitual. Por esta razão, o caso sub judice afasta-se do decidido nos processos do CAAD n.º796/2022 e n.º906/2023 e do Ac. do TC n.º 718/2017.

No caso em apreço, os Requerentes impugnam o ato de liquidação, o qual teve por base, entre outros pressupostos, o não enquadramento das Requerentes no regime do residente não habitual. Considerando a formulação do presente pedido arbitral, tal qual vem exposta no pedido arbitral, o qual versa sobre a impugnação de ato de liquidação de imposto, expressamente prevista no artigo 2º, nº1, alínea a) do RJAT como matéria de competência dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, conclui-se pela improcedência da exceção de incompetência material suscitada pela AT.

Por igualdade de razões, estando em causa uma liquidação, improcede igualmente, com os fundamentos supra invocados, a alegada impropriedade do meio processual. O pedido de pronúncia arbitral é o meio processual adequado para sindicar a legalidade de uma liquidação de IRS (art. 10º, n.º2, als. b) e c) do RJAT).

3. Da questão de fundo

A questão fundamental em causa no presente processo arbitral prende-se com a aferição da legalidade do ato tributário que constitui o seu objeto, à luz dos fundamentos que lhe servem de suporte.

Concretizando, está em causa apurar se aos rendimentos obtidos pelos Requerentes no ano de 2023, seria aplicável o regime de tributação dos residentes não habituais.

O regime fiscal do residente não habitual, em sede de IRS, foi introduzido no ordenamento jurídico português pelos artigos 23.º a 25.º do Decreto-Lei n.º 249/2009 de 23 de setembro, que aprovou o Código Fiscal do Investimento. Posteriormente, através da Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, foram revogados aqueles preceitos, passando este regime a constar dos artigos 16.º, 22.º, 72.º e 81.º do Código do IRS.

Dispunha o artigo 16.º do Código do IRS, com a redação em vigor à data dos factos (2023), o seguinte:

“(…)

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 no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.

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.

(…)”

Sustentam os Requerentes que o regime do residente não habitual se trata de um benefício automático que opera quando as meras condições objetivas de residência e de tempo de permanência no exterior, imediatamente reconhecíveis pela AT, estão preenchidas, pelo que não se pode denegar esse estatuto com base no incumprimento do prazo para requerer a inscrição como residente não habitual.

Por sua vez, entende a Requerida que o regime do residente não habitual é um benefício fiscal sujeito a verificação e reconhecimento da AT. Para a Requerida, o benefício fiscal só se concretiza anualmente se existir facto tributário (obtenção de rendimentos relevantes nesta situação) e desde que o contribuinte declare e proceda à opção pelo regime de tributação excecional, sendo a liquidação efetuada de acordo com as opções que em cada ano faz, e caso o sujeito passivo tenha obtido, a seu pedido, o reconhecimento administrativo da verificação dos dois outros pressupostos.

Vejam os:

Nos termos do n.º 9 do artigo 16.º do CIRS que acima transcrevemos, “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”.

Mais referido o n.º 8 do referido normativo 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.”

Considerando o quadro legal à data dos factos, a tributação de acordo com o regime do residente não habitual, depende do preenchimento de dois pressupostos cumulativos:

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

Resulta, portanto, que o benefício do regime dos residentes não habituais depende apenas do preenchimento dos requisitos do n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, e da inscrição como residente em território português, e não da inscrição como residente não habitual.

A inscrição como residente não habitual prevista no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS trata-se de uma mera obrigação declarativa, não sendo, por isso, constitutiva do direito. Este é o entendimento plasmado pela jurisprudência em diversos processos que correram termos pelo CAAD (Proc. n.º 188/2020, 777/2020-T; 815/2021-T e 782/2021-T, 422/2023-T, 146/2024-T, 254/2024-T todos passíveis de consulta em www.caad.org.pt) e em cujos sumários se lê:

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

No mesmo sentido veja-se o Ac. do STA de 29.05.2024, proc. n.º 0842/23.9 BESNT:

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.

Resulta da matéria de facto provada que o primeiro Requerente não foi residente fiscal em Portugal nos cinco anos anteriores (2016, 2017, 2018, 2019 e 2021) àquele em que se tornou residente em Portugal (2022).

Resulta também dos factos provados que o Requerente se tornou residente fiscal em Portugal no ano de 2022.

Assim, encontram-se preenchidos os dois pressupostos previstos no artigo 16.º, n.º 8 do CIRS de que depende o enquadramento no regime do residente não habitual.

Contudo, como resulta do ponto 3 dos factos provados, o primeiro Requerente apenas em 26.03.2024, entregou o pedido de inscrição como residente não habitual, para 2023, entrega essa que não ocorreu, no prazo estipulado no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS (31.03.2023).

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, ainda assim, 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.

Contudo, a não declaração relativa a períodos de tempo anteriores (2023), não permite que o contribuinte beneficie do regime de residente não habitual nesse exercício, podendo beneficiar, nos exercícios subsequentes ao pedido (2024 em diante), respeitando-se o limite do prazo de 10 anos a contar da data a partir do ano, inclusive, em que seja considerado residente em território português (2022). Neste sentido veja-se o Ac. do STA de 29.05.2024, proc. n.º 0842/23.9 BESNT:

“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.”

Assim, a inscrição tardia do contribuinte como “residente não habitual” inviabiliza a aplicação retroativa do estatuto, devendo a sua aplicação iniciar-se no ano em que o contribuinte procedeu ao pedido de inscrição (2024). Ou, dito de outro modo, aplicar-se-ia apenas para o futuro, não se incluindo o exercício de 2023.

No mesmo sentido veja-se o Ac. do STA de 15.01.2025, proc. n.º 01750/22.6 BEPRT: *“Nesta sede, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no art.º16, n.º8, do C.I.R.S., os quais, conforme aludido supra, são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2020 - cfr.n.ºs.1, 2 e 4 do probatório supra), 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 como residente não habitual (cfr.art.º.12, do C.Civil).”*

Face ao disposto no art. 8º, n.º3 do Código Civil, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniforme do direito, o supra vertido é bastante para que se conclua pela improcedência do pedido de anulação da liquidação de IRS em crise.

*

Vejamos, ainda assim, se o Requerente” desenvolve, ou não, uma “atividade de valor acrescentado”.

As “atividades de valor acrescentado” encontravam-se definidas pela Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho. O Requerente alega que exerce um atividade relacionada com a análise de dados, em regime remoto, devendo ser reconhecida como um atividade de elevado valor acrescentado.

Sucedê que, no caso sub judice o Requerente não juntou qualquer elemento de prova. Assim, o Requerente não prova os factos que operam como suporte da pretensão e direito que invoca. Cabendo ao Requerente o ónus da prova desse facto (art. 74º, n.º1 da LGT), esta alegação está condenada à improcedência.

Por fim, os Requerentes asseveram que a atuação da AT violou o princípio da justiça, da igualdade, da proporcionalidade, da imparcialidade e da legalidade previstos no art. 266º, n.º2 da CRP e no art. 55º da LGT.

Quanto ao princípio da igualdade, da proporcionalidade e da imparcialidade, os Requerentes em nada concretizam ou densificam a invocação (genérica) que fazem, com vista a sustentar a conclusão, que pretende que também seja retirada por este Tribunal, de que o ato de liquidação viola o art. 266º, n.º2 da CRP. Na falta dessa densificação, com alegação concreta e circunstanciada, do direito fundamental cujo núcleo essencial entende mostrar-se ofendido pelo ato de liquidação impugnado, não há como, na falta de evidenciação de quaisquer outros elementos, julgar procedente a violação da norma constitucional citada.

A mera citação de tal normativo e a invocação da violação do princípio da igualdade, da proporcionalidade e da imparcialidade desacompanhada de qualquer esforço argumentativo no sentido de a fundamentar, não são suficientes para demonstrar essa violação.

Quanto ao princípio da justiça na atuação da administração é um princípio eminentemente procedimental, ou seja, tem aplicabilidade no âmbito do procedimento administrativo (ou administrativo-tributário), cuja violação desencadeia em princípio uma invalidade de natureza formal, aplicando-se predominantemente no domínio da atuação administrativa habitualmente designado como discricionário ou não vinculado (Cf. Ac. do STA de 19.05.2010, proc. n.º 0214/07). A matéria relativa à produção de efeitos do regime de residente não habitual é um campo de atuação vinculado, o que obstaculiza a aplicação do princípio da justiça.

Mais, a AT está vinculada ao princípio da legalidade não podendo atuar de forma diversa do previsto na Lei (art. 266º, n.º2 da CRP e 55º da LGT). Sendo pacífico que à Administração Pública não incumbem poderes de fiscalização da constitucionalidade das leis e que, como tal, não pode recusar-se a aplicar uma lei com fundamento na sua desconformidade com a Constituição da República Portuguesa. (cf. Ac. do STA de 04.12.2019, proc. n.º 0121/12.7BECBR 01338/14, Ac. do TCA Norte de 19.05.2022, proc. n.º 00702/13.1BEPRT). Deste modo, por esta via, improcede a invocada violação do princípio da justiça e da legalidade. Ainda assim, a aplicação do princípio da justiça implica uma apreciação casuística, sendo certo que no caso dos benefícios fiscais há que ter presente que as normas de benefícios fiscais

merecem tratamento autónomo porque são normas antissistemáticas por definição, estando em tensão permanente com o princípio da capacidade contributiva, que derogam como padrão na repartição do imposto (Cf. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, p. 312.)

O princípio da justiça, não é absoluto carecendo, de uma densificação casuística e equacionado e ponderado, desde logo, com o princípio da legalidade.

Com efeito, “[o] princípio da justiça, como parâmetro aferidor da conformidade constitucional das normas jurídicas, pressupõe, porém, que esteja em causa uma solução normativa absolutamente inaceitável (como sempre aconteceu nos casos apreciados nos arestos citados), que afete uma dada dimensão do núcleo fundamental dos interesses essenciais da pessoa humana e que colida com os valores estruturantes do ordenamento jurídico” In Acórdão do Tribunal Constitucional nº 363/2001, proferido no processo nº 667/2000, de 12.07.2001.

No mesmo sentido, se doutrinou no Acórdão proferido no processo nº 01952/11.0BEBRG, de 15 de abril de 2021, prolatado pelo TCAN, o qual a propósito da convocação do princípio da justiça refere, expressamente, que: “o princípio da justiça tem um campo de aplicação residual, estando o seu acionamento reservado para situações de injustiça grave e notória.”

Ora, in casu, inexistente uma solução normativa absolutamente inaceitável que colida com valores estruturantes do ordenamento jurídico. Aplicar o regime de “residente não habitual” apenas partir do ano em que o contribuinte procedeu ao pedido de inscrição revela-se aceitável.

Destarte, não se nos afigura que a atuação da AT tenha violado o princípio da justiça (art. 266º, n.º2 da CRP e art. 55º da LGT).

Atento o circunstancialismo em causa, o ato de liquidação não comporta qualquer vício, nem traduz qualquer violação dos princípios da justiça, da igualdade, nem da legalidade nada resultando patenteadado no probatório que permitisse legitimar a anulação do ato impugnado.

4. Juros Indemnizatórios

A apreciação da condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios fica prejudicada pela solução atrás alcançada.

Mantendo-se o ato tributário sindicado, em consequência, o pedido de juros indemnizatórios deverá também ser julgado improcedente.

V. DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

- a) Julgar os pedidos de pronúncia arbitral totalmente improcedentes e, em consequência, absolver a Requerida dos pedidos;
- b) Condenar os Requerentes nas custas do processo, em razão do decaimento.

VI. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €16.980,23, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VII. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.224.00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelos Requerentes, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de junho de 2025

O Árbitro

(André Festas da Silva)