

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1400/2024-T**

**Tema: IRS – Residente não habitual**

## **SUMÁRIO:**

**A inscrição como residente não habitual estabelecida no n.º 10 do art. 16.º do CIRS possui natureza declarativa, pelo que não é elemento constitutivo da *facti species* da tributação segundo o regime dos residentes não habituais nos termos do n.º 9 do art. 16.º do CIRS.**

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Elisabete Flora Louro Martins Cardoso e Amândio Silva designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

A..., cidadão Australiano, com passaporte número ..., com validade até 22 de Outubro de 2030, titular do número de identificação fiscal ..., casado e residente fiscal em ..., ... Madrid, Espanha, doravante designado por Requerente, notificado, mediante o Ofício n.º..., datado de 25 de Setembro de 2024, da Divisão de Justiça tributária da Direção de Serviços de IRS, do Despacho proferido em 17 de Setembro de 2024, pelo Diretor de Serviço Central, ao abrigo de subdelegação de competências, do despacho de indeferimento da Revisão Oficiosa por este deduzida contra liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º

2021 ... relativa ao ano de 2020, que prevê um valor global a pagar de € 66.439,26 (sessenta e seis mil, quatrocentos e trinta e nove euros e vinte e seis cêntimos) — cfr. Documento n.º 1 —, veio, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (de agora em diante “RJAT”), em conjugação com o disposto no artigo 99.º e na alínea e) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (de agora em diante “CPPT”) aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, apresentar Pedido de Pronuncia Arbitral contra o ato de indeferimento da referida Reclamação Graciosa e, bem assim, contra o mencionado ato de liquidação de IRS.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 23 de dezembro de 2024.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 10 de fevereiro de 2025, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 28 de fevereiro de 2025, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 26 de março de 2025.

Em 27 de março de 2025 foi proferido o seguinte despacho:

*“1. Notifique-se a Requerente para exercer, no prazo de 10 dias, o direito de resposta quanto à matéria da exceção invocada pela Requerida.*

*2. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o*

---

*artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.*

*3. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.*

*4. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar da presente notificação.*

*5. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.*

*Notifiquem-se as partes do presente despacho.”*

A Requerente apresentou resposta às exceções.

## **II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS**

### **II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) O Requerente é um cidadão australiano que decidiu, no início do ano de 2019, aceitar uma proposta de destacamento, junto da B..., Lda. (“B...”), para, em Portugal, desempenhar as funções de Cluster Managing Director.
- b) Consequentemente, o Requerente estabeleceu-se em território português, em 1 de janeiro de 2019, data em que diligenciou no sentido de alterar a sua residência para Portugal junto da Administração tributária – cfr. Documento n.º 3.

- c) Nos cinco anos anteriores ao ano da sua chegada a Portugal, o Requerente não residiu em território português – facto que, aliás, pode ser comprovado através de consulta do cadastro de contribuintes.
- d) Em consequência, o Requerente estava convicto que reunia os requisitos necessários para, enquanto contribuinte já devidamente registado como residente fiscal em Portugal, beneficiar do regime especial de tributação decorrente do estatuto de Residente Não Habitual.
- e) Importa, ainda, realçar que, desde a data da sua alteração de residência para Portugal e respetivo registo junto da Administração tributária como residente neste território, o Requerente acreditou que estava inscrito como residente não habitual, tendo sempre agido e pautado a sua atuação em linha com essa representação mental.
- f) De facto, o Requerente tomou decisões profissionais em linha com aquele que – antecipava – iria ser o respetivo impacto fiscal em Portugal, em particular, a aplicação da taxa especial de 20% sobre os rendimentos auferidos e enquadráveis na categoria A do IRS, decorrentes do exercício de uma atividade de elevado valor acrescentado, tendo em consideração a função de Diretor que o Requerente viria a exercer junto da B...– cfr. cit. Documento n.º 3.
- g) Após ter procedido à entrega da Declaração Modelo 3 de rendimentos do ano de 2020 e, mais tarde, ter recebido uma notificação da Administração tributária com a correspondente nota de liquidação de IRS, a dar conta do montante de imposto a pagar de € 66.439,26, é que o Requerente se deparou com o facto de o estatuto especial de RNH não lhe ter sido atribuído.
- h) Apesar de não concordar com o valor de imposto apurado, em virtude da não aplicação do regime especial de RNH – do qual entende que estaria a beneficiar

-, o Requerente, com o intuito de evitar a instauração de qualquer processo de execução fiscal, procedeu ao pagamento do imposto apurado.

- i) Uma vez consciente da sua inscrição como simples residente fiscal junto da Administração tributária, ou seja, sem o estatuto especial de RNH, e na impossibilidade de apresentar o pedido de inscrição no regime de RNH através do Portal das Finanças, o Requerente procedeu à apresentação de Requerimento, junto da Direção de Serviços de Registo de Contribuintes (“DSRC”), a requerer a sua inscrição como Residente Não Habitual (cfr. Documento n.º 4), não tendo, até à presente data, o referido Requerimento merecido a devida apreciação por parte da DSRC.
- j) Concomitantemente, o Requerente deduziu, no passado dia 12 de Outubro de 2023, Revisão Oficiosa contra o ato de liquidação de IRS n.º 2021 ... relativa ao ano de 2020, que prevê um valor global a pagar de € 66.439,26 (sessenta e seis mil, quatrocentos e trinta e nove euros e vinte e seis cêntimos), objeto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral na qual, de forma sumária, o Requerente fundamentou que preenche os pressupostos legais para poder beneficiar do regime jurídico tributário decorrente do estatuto de Residente Não Habitual desde a data em que se registou como residente fiscal em Portugal, sem prejuízo de não ter procedido à sua inscrição enquanto Residente Não Habitual até 31 de Março de 2020, nos termos e para os efeitos do n.º 10.º do artigo 16.º do Código do IRS. (cfr. Documento n.º 5)
- k) Ulteriormente, foi o Requerente notificado, mediante Ofício da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Serviços de IRS, datado de 26 de Março de 2024, do projeto de Decisão de Indeferimento da Revisão Oficiosa deduzida e para, querendo, exercer, no prazo de 15 dias, o seu direito de participação na decisão na modalidade de Audição Prévia, nos termos do disposto no artigo 60.º da LGT. (cfr. Documento n.º 6)

- l) Fundamenta a Administração tributária, introdutoriamente, em sede de projecto de Decisão “(...) que a causa de pedir em apreço nos presentes autos, centra-se na condição de residente não habitual do autor. Não obstante o contribuinte solicitar a anulação da liquidação vigente, respeitante ao período de tributação de 2020.”
- m) Mais refere, quanto à exigência do pedido de inscrição como residente não habitual, que “(...) conforme já se referiu, expressamente prevê que o sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual até 31 de março inclusive do ano seguinte àquele em que se torne residente em Portugal. A desconsideração desta norma, como sufragada pelo requerente, retiraria qualquer sentido à citada disposição legal. Por outras palavras teria imposto naquele preceito uma obrigação absolutamente desnecessária e sem qualquer efeito legal (...). Assim sendo, não restam dúvidas de que, para a concessão do estatuto de RNH, deve o contribuinte solicitar a sua inscrição no prazo legal. E, que o ato de inscrição do contribuinte como residente não habitual tem natureza prejudicial, de modo a beneficiar do correspondente regime.”
- n) Entendendo que, a impugnação do eventual indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual é que seria o mecanismo correcto para atacar a não atribuição do estatuto de residente não habitual, concluindo assim a Fazenda Pública que estaremos perante um “(...) erro na forma de processo (...)”.
- o) Sustenta, ainda quanto à alegada impropriedade do meio: “(...) julgamos manifesto que o requerente recorre à presente via contenciosa, como mero expediente, tendente a contornar a necessária ação administrativa especial. 71. Ou seja, o impetrante pretende instrumentalizar a presente impugnação. 72. Que deveria apontar ao respectivo objecto, isto é, à liquidação do período de tributação de 2020. 73. Para discutir a condição de residente não habitual. 74.

Que, para além de integrar o âmbito dos atos administrativos em matéria tributária. 75. Fora, portanto, do escopo da disputa sobre eventuais liquidações associadas ao auto. 76. Mas, ao invés, no âmbito jurisdicional da ação administrativa especial. 77. A incurialidade da situação descrita, é manifesta.”

- p) Considera-se, ainda, por outro lado, no Projecto de Decisão notificado, que o Requerente não demonstra, comprovadamente, o exercício de uma actividade de elevado valor acrescentado.
- q) Por não poder concordar com o sentido do projecto de Decisão, o ora Requerente, exerceu, no passado dia 15 de Abril de 2024 o seu Direito de participação na Decisão a proferir na modalidade de Audição Prévia (cfr. Documento n.º 7)
- r) Decorridos os legais trâmites, foi, agora, o Requerente notificado, mediante Ofício n.º..., datado de 25 de Setembro de 2024, da Divisão de Justiça tributária da Direcção de Serviços de IRS, do Despacho proferido em 17 de Setembro de 2024, pelo Director de Serviço Central, ao abrigo de subdelegação de competências, de indeferimento da Revisão Oficiosa, com o qual o Requerente não se pode conformar. (Cfr. cit. Documento n.º 1)

## **II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA**

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) Nos presentes autos o Requerente peticiona a i) “(...) ANULAÇÃO DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO DE IRS N.º 2021... RELATIVA AO ANO DE 2020, QUE PREVÊ UM VALOR GLOBAL A PAGAR DE € 66.439,26 (...) COM AS NECESSÁRIAS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS, DESIGNADAMENTE, O REEMBOLSO DO IMPOSTO PAGO INDEVIDAMENTE PELO

7.

---

REQUERENTE, ACRESCIDO DOS COMPETENTES JUROS INDEMNIZATÓRIOS CALCULADOS À TAXA LEGAL” e ii) “A EMISSÃO (...) DE NOVO ACTO TRIBUTÁRIO DE LIQUIDAÇÃO DE IRS, APURADO COM BASE NO ENTENDIMENTO SUPRA VERTIDO, APLICANDO-SE A TAXA ESPECIAL DE 20% SOBRE OS RENDIMENTOS DE TRABALHO DEPENDENTE OBTIDO PELO REQUERENTE”

- b) Segundo advoga a liquidação impugnada é ilegal por erro sobre os pressupostos de direito, pela não aplicação das regras de tributação inerentes ao regime do residente não habitual.
- c) Revelando-se, pois, evidente, pela causa de pedir, que a verdadeira pretensão do Requerente se circunscreve ao reconhecimento do estatuto de RNH e à aplicação do mesmo na liquidação em causa.
- d) Salvo o devido respeito, e como se irá demonstrar de seguida, o aqui peticionado está votado ao insucesso, em primeiro lugar porque a questão controvertida não pode ser apreciada pelo CAAD, e, ainda que assim não fosse, como é, sempre se diria que o ato impugnado não padece da ilegalidade que lhe é apontada.

**POR EXCEÇÃO - INCOMPETÊNCIA DO CAAD PARA CONHECER DOS VÍCIOS SUSCITADOS E/OU RECONHECER O ESTATUTO DE RESIDENTE NÃO HABITUAL (RNH)**

- a) 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.

- b) Ora, como taxativamente decorre do PPA, o que o Requerente efetivamente pretende com a presente lide é que lhe seja aplicado o estatuto de residente não habitual para efeitos de liquidação de imposto em 2020.
- c) Pois é consabido que só depois de ser reconhecido/aplicado o estatuto de RNH é que a liquidação impugnada poderia ser anulada e emitida nova liquidação de onde resultasse uma tributação de 20% sobre os rendimentos decorrentes do trabalho dependente, aplicando-se o regime/benefício fiscal pretendido.
- d) Parece, assim, não existirem dúvidas que o pedido do Requerente se circunscreve ao reconhecimento do estatuto de RNH e à sua consequente aplicação na liquidação em causa.
- e) 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.
- f) Note-se que, o Requerente admite que apenas pediu em novembro de 2022, através de requerimento dirigido à DSRC, a inscrição como residente não habitual.
- g) Igualmente reconhece que, em sede do pedido de revisão oficiosa efetuado em outubro de 2023, a Requerida havia informado que “(...) a impugnação do eventual indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual é que seria o mecanismo correcto para atacar a não atribuição do estatuto de residente não habitual”.
- h) Não o tendo feito, conformou-se com o indeferimento tácito da sua pretensão (ato lesivo, e portanto, imediata e diretamente impugnável), o qual se consolidou, assim, na ordem jurídica.

- i) Desta forma, nos termos da lei, e face ao enquadramento supra, o pretendido pelo Requerente está excluído do âmbito da competência material deste Tribunal Arbitral, não podendo, assim, este conhecer, e/ou pronunciar-se sobre o mesmo, pois uma eventual decisão favorável implicaria aplicar um estatuto/benefício que lhe foi tacitamente indeferido pelos serviços da Requerida, sem que o mesmo tivesse reagido a tal decisão, a qual se consolidou, violando, assim e além do mais, os princípios constitucionais da certeza e segurança jurídicas.
- j) Portanto, o que o Requerente visa, em suma, é a aplicação do estatuto de RNH, cuja decisão constitui um ato administrativo em matéria tributária que não comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação.

**POR EXCEÇÃO - Caso Julgado / Inimpugnabilidade da liquidação face à verificação de caso decidido ou caso resolvido (caso julgado administrativo)**

- a) Caso o tribunal se declare competente, sempre se terá por verificada (aproveitando os argumentos supra expostos), a inimpugnabilidade da liquidação face à verificação de caso decidido ou caso resolvido, uma vez que o Requerente não reagiu contenciosamente contra o indeferimento tácito do pedido de inscrição como residente não habitual, conforme supradito.
- b) Ou seja, ainda que admitindo a competência do Tribunal para a declaração de ilegalidade de ato de liquidação de imposto, há que constatar a inviabilidade de isso se fazer com base em fundamentos que respeitam a atos destacáveis autonomamente impugnáveis (como é o caso, e tratando-se de ato obrigatório e condição de aplicação do regime, como demonstrado supra e acolhido pela jurisprudência do STA), os quais envolvem a consequência, na falta da sua impugnação tempestiva, de se consolidarem como caso resolvido.

- c) Isto significa que, considerando que o sujeito passivo pode, em geral, impugnar a liquidação de imposto perante o Tribunal arbitral, no exercício dessa competência, o Tribunal arbitral está vinculado a não acolher, como fundamentos de anulação, vícios imputados a atos antecedentes que, por não terem sido objeto oportunamente dos competentes meios de reação autónoma, se consolidaram em definitivo na ordem jurídica, como se verifica.
- d) Veja-se a pronúncia deste Tribunal Arbitral no âmbito do já citado Proc. 906/2023-T: “31. A comparação desta delimitação dos processos tributários que são aceites no âmbito da justiça arbitral tributários segundo o RJAT com a pluralidade de espécies processuais previstas no CPPT mostra que se pretendeu limitar o acesso ao contencioso tributário só a uma parte do universo deste. Ora, não se inscreve no âmbito da jurisdição arbitral tributária a discussão da legalidade de algumas relações jurídicas fiscais administrativas, associadas a comportamentos declarativos que se consubstanciam em deveres autónomos do contribuinte perante a Administração Tributária, dos quais ficam depois dependentes as operações de lançamento e da liquidação de certos impostos. É o que sucede com a determinação do VPT e com outras situações, sendo a definição do estatuto de residente não habitual uma situação equiparável, a qual não se confunde com a liquidação em si, esta obviamente impugnável.” (evidenciado nosso).
- e) Daí decorre, inexoravelmente, a inimpugnabilidade do ato de liquidação, que configura uma exceção dilatória, que desde já se suscita, o que determina a absolvição da instância no que a este pedido concerne, nos termos do estabelecido na alínea i) 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.

## **POR EXCEÇÃO - IMPROPRIEDADE DO MEIO PROCESSUAL**

- a) Os mesmos argumentos que sustentam a incompetência absoluta do CAAD supra suscitada aplicam-se mutatis mutandis à impropriedade do meio processual, que igualmente se suscita.
- b) Ou seja, o reconhecimento do regime jurídico do residente não habitual só pode ser peticionado junto do tribunal tributário por via da ação administrativa prevista e regulada no CPTA, pelo que, como se viu, é inquestionável que o P.P.A. apresentado pelo Requerente não é o meio próprio para fazerem valer a sua pretensão, como, aliás, já havia sido assinalado em sede de revisão oficiosa,
- c) Porquanto existe erro na forma de processo sempre que a forma processual escolhida não corresponde à natureza do processo.
- d) Sendo que a verificação do erro se afere em função do pedido deduzido em juízo, ou pretensão, in casu, a aplicação do estatuto de residente não habitual.
- e) 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.
- f) Por todo o exposto, devem as exceções invocadas proceder e a Requerida ser absolvida da instância.

## **POR IMPUGNAÇÃO**

- a) Ainda que as exceções invocadas não procedam, o que por mera hipótese académica se admite, sempre se teria que concluir que o Requerente não preenche os pressupostos para que o regime jurídico dos residentes não habituais lhe possa ser aplicado como peticionado.

- b) Pois, ao contrário do que alega, é evidente que não estão preenchidos os pressupostos consagrados no artigo 16.º do CIRS.

Senão vejamos,

- c) O regime jurídico do residente não habitual foi criado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2009, e densificado nos artigos 23.º a 25.º do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que, por sua vez, alterou os artigos 16.º, 22.º, 72.º e 81.º do CIRS, com vista a atrair não residentes em Portugal com elevado património, rendimentos ou qualificações, de modo a que estabelecessem o seu domínio fiscal em Portugal.
- d) Nos termos do disposto no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, consideram-se residentes não habituais as pessoas singulares que, tendo-se tornado residentes em Portugal de acordo com as regras previstas no n.º 1 do referido artigo, não tenham em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como tal, em sede de IRS.
- e) A inscrição como residente não habitual tem de ser solicitada por via eletrónica, posteriormente à inscrição como residente fiscal ou, em momento ulterior, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte aquele em que se tornou residente em Portugal, conforme estabelece o n.º 10 artigo 16.º do CIRS.
- f) Ou seja, o artigo 16.º do CIRS consagra um procedimento de reconhecimento da verificação, em concreto, da existência de dois dos pressupostos legais necessários para que possa existir a aplicação de algum benefício fiscal no âmbito deste regime, nomeadamente, que a pessoa singular se tornou fiscalmente residente em território português, e, que a pessoa em causa não foi residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.
- g) Igualmente se afigura necessário que, em todos os anos em que se obtenham rendimentos elegíveis para o regime em causa, o Residente Não Habitual opte

---

expressamente na modelo 3 pela tributação que pretende e que tem ao seu alcance.

- h) Concluindo, 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.
- i) Analisado o P.P.A. a que ora se responde não podemos deixar de sinalizar a incongruência do alegado pelo Requerente quando afirma no artigo 11.º do P.P.A. que “(...) tomou decisões profissionais em linha com aquele que - antecipava -iria ser o respetivo impacto fiscal em Portugal (...)”.
- j) Ou seja, por um lado quer fazer crer que aceitou vir para Portugal trabalhar por conhecer o regime jurídico do residente não habitual com os benefícios fiscais que lhe são inerentes, por outro lado e, não obstante alegadamente ter constatado em 2020 que não estaria a usufruir da tributação agora requerida, apenas em novembro de 2022, volvidos mais de dois anos, é que apresentou requerimento junto da Requerida a pedir a inscrição como residente não habitual.
- k) O que nos leva a concluir que é mais do que óbvio que não foi o regime jurídico dos residentes não habituais que determinou que aceitasse o destacamento para Portugal, o que, por si só, inviabilizaria a aplicação do regime jurídico aqui petitionado.
- l) Igualmente somos forçados a impugnar, por manifestamente não corresponder à verdade, o alegado pelo Requerente no artigo 12.º.
- m) Isto é, não é verdade que o Requerente só tenha tomado conhecimento de que “(...) o estatuto especial de RNH não lhe ter sido atribuído” “Após ter procedido

à entrega da Declaração Modelo 3 de rendimentos do ano de 2020 e, mais tarde, ter recebido uma notificação da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA com a correspondente nota de liquidação de IRS, a dar conta do montante de imposto a pagar de € 66.439,26”.

- n) Esta alegação é contraditada pelo próprio no artigo 13.º do P.P.A do Proc. 1368/2024-T, para o qual se remete, onde o Requerente afirma exatamente o mesmo, mas em relação à liquidação n.º 2020..., referente ao ano de 2019 e da qual foi notificado um ano antes da que agora é objeto nos presentes autos.
- o) Não sendo também irrelevante, para a decisão da questão jurídica dos autos, o facto de o Requerente apenas ter efetuado o pedido a que se aludia no n.º 10 do artigo 16.º volvidos mais de três anos sobre a sua inscrição como residente em Portugal, como o próprio reconhece no artigo 15.º e como se constata pelo Doc. 4 junto com o P.P.A.
- p) Igualmente se impõe recordar que, ao contrário do defendido pelo Requerente, o pedido de inscrição, é obrigatório, sob pena de esvaziar o conteúdo da norma legal onde tal obrigatoriedade vem prevista.
- q) Como, aliás, resulta da decisão proferida pelo CAAD no âmbito do P. 692/2024-T, onde o Tribunal reconheceu que o pedido de inscrição “(...) não é irrelevante para efeitos de aplicação do respectivo regime (...)”.
- r) Na senda do que também já foi decidido pelo STA “Deste modo, temos que o acto de inscrição como residente não habitual é condição de aplicação do respectivo regime fiscal, sendo através desse acto que a AT tem a possibilidade de verificar e controlar os pressupostos legais da atribuição desse estatuto e dos respectivos benefícios fiscais”.

### III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

### IV. FUNDAMENTAÇÃO

#### IV.1. MATÉRIA DE FACTO

##### **Factos dados como provados**

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) O Requerente é um cidadão australiano que decidiu, no início do ano de 2019, aceitar uma proposta de destacamento, junto da B... Lda. (“B...”), para, em Portugal, desempenhar as funções de Cluster Managing Director.
- b) Consequentemente, o Requerente estabeleceu-se em território português, em 1 de janeiro de 2019, data em que diligenciou no sentido de alterar a sua residência para Portugal junto da Administração tributária – cfr. Documento n.º 3.
- c) Nos cinco anos anteriores ao ano da sua chegada a Portugal, o Requerente não residiu em território português – facto que, aliás, pode ser comprovado através de consulta do cadastro de contribuintes.

- d) Em consequência, o Requerente estava convicto que reunia os requisitos necessários para, enquanto contribuinte já devidamente registado como residente fiscal em Portugal, beneficiar do regime especial de tributação decorrente do estatuto de Residente Não Habitual.
- e) O Requerente tomou decisões profissionais em linha com aquele que – antecipava – iria ser o respetivo impacto fiscal em Portugal, em particular, a aplicação da taxa especial de 20% sobre os rendimentos auferidos e enquadráveis na categoria A do IRS, decorrentes do exercício de uma atividade de elevado valor acrescentado, tendo em consideração a função de Diretor que o Requerente viria a exercer junto da B...– cfr. cit. Documento n.º 3.
- f) Após ter procedido à entrega da Declaração Modelo 3 de rendimentos do ano de 2020 e, mais tarde, ter recebido uma notificação da Administração tributária com a correspondente nota de liquidação de IRS, a dar conta do montante de imposto a pagar de € 66.439,26, é que o Requerente se deparou com o facto de o estatuto especial de RNH não lhe ter sido atribuído.
- g) O Requerente, com o intuito de evitar a instauração de qualquer processo de execução fiscal, procedeu ao pagamento do imposto apurado.
- h) Uma vez consciente da sua inscrição como simples residente fiscal junto da Administração tributária, ou seja, sem o estatuto especial de RNH, e na impossibilidade de apresentar o pedido de inscrição no regime de RNH através do Portal das Finanças, o Requerente procedeu à apresentação de Requerimento, junto da Direção de Serviços de Registo de Contribuintes (“DSRC”), a requerer a sua inscrição como Residente Não Habitual (cfr. Documento n.º 4), não tendo, até à presente data, o referido Requerimento merecido a devida apreciação por parte da DSRC.

- i) Concomitantemente, o Requerente deduziu, no passado dia 12 de Outubro de 2023, Revisão Oficiosa contra o ato de liquidação de IRS n.º 2021 ... relativa ao ano de 2020, que prevê um valor global a pagar de € 66.439,26 (sessenta e seis mil, quatrocentos e trinta e nove euros e vinte e seis cêntimos), objeto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral na qual, de forma sumária, o Requerente fundamentou que preenche os pressupostos legais para poder beneficiar do regime jurídico tributário decorrente do estatuto de Residente Não Habitual desde a data em que se registou como residente fiscal em Portugal, sem prejuízo de não ter procedido à sua inscrição enquanto Residente Não Habitual até 31 de Março de 2020, nos termos e para os efeitos do n.º 10.º do artigo 16.º do Código do IRS. (cfr. Documento n.º 5)
- j) Ulteriormente, foi o Requerente notificado, mediante Ofício da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Serviços de IRS, datado de 26 de Março de 2024, do projeto de Decisão de Indeferimento da Revisão Oficiosa deduzida e para, querendo, exercer, no prazo de 15 dias, o seu direito de participação na decisão na modalidade de Audição Prévia, nos termos do disposto no artigo 60.º da LGT. (cfr. Documento n.º 6)

### **Factos dados como não provados**

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição, no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e em factos não questionados pelas partes.

### **Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

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

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental, testemunhal e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

## **IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO**

### **IV.2.A. QUANTO ÀS EXCEÇÕES INVOCADAS**

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Fixados os factos relevantes, cabe, em primeiro lugar, apreciar as questões de natureza excetiva suscitadas pela Requerida.

**A) EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA MATERIAL**

Foi invocada pela Requerida, a incompetência em razão da matéria deste Tribunal, o que constitui exceção dilatória de conhecimento oficioso (cfr. art. 16.º, n.º 1 e n.º 2 do CPPT, aplicável ex vi art. 29.º, n.º 1, als. a) e c) do RJAT) e prioritário (cfr. arts. 13.º e 89.º, n.º 4, al. a) do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável ex vi art. 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT).

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

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

O pedido de pronúncia arbitral, como resulta do petitório final, é feito contra o ato de liquidação de IRS n.º 2021... relativa ao ano de 2020, que prevê um valor global a pagar de € 66.439,26 (sessenta e seis mil, quatrocentos e trinta e nove euros e vinte e seis cêntimos), objeto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral na qual, de forma sumária, o Requerente fundamentou que preenche os pressupostos legais para poder beneficiar do regime jurídico tributário decorrente do estatuto de Residente Não Habitual desde a data em que se registou como residente fiscal em Portugal, sem prejuízo de não ter procedido à sua inscrição enquanto Residente Não Habitual até 31 de Março de 2020, nos termos e para os efeitos do n.º 10.º do artigo 16.º do Código do IRS.

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

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

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

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

Contra esta conclusão, não procede a argumentação da Requerida (vd. acima n.º 7, i)) de que, apesar de solicitar a anulação da liquidação de IRS em crise, a causa de pedir centra-se na condição de residente não habitual, pelo que estaria em causa o pedido de reconhecimento dessa condição, que é suscetível, em termos contenciosos, perante o seu indeferimento, designadamente tácito, de reação mediante ação administrativa (art. 97.º, n.º 2 do CPPT), matérias e meio processuais que são alheios à competência dos tribunais arbitrais.

Sucedê que, se é certo que o Requerente questiona na sua PI a natureza da inscrição no registo dos contribuintes da condição de residente não habitual para efeitos da aplicação do competente regime, os termos da configuração do pedido de pronúncia arbitral, pelos quais se afere a competência, não correspondem ao que assim indica a Requerida, sendo claro que se impugna a liquidação de IRS em crise, à qual se imputa o vício de erro sobre os pressupostos por não aplicação das regras de tributação dos residentes não habituais que corresponderia à situação tributária do Requerente. Por outras palavras, o objeto do presente processo não é inscrição autónoma e específica no registo da condição de residente não habitual do Requerente, mas a legalidade da liquidação de IRS em atenção à regulação jurídica aplicável.

Por outro lado, não há que confundir a competência para a declaração de ilegalidade de ato de liquidação de imposto com a inviabilidade de isso se fazer com base em fundamentos que respeitem a atos destacáveis autonomamente impugnáveis, que envolvem a consequência, na falta da sua impugnação tempestiva, de se consolidarem como caso resolvido. O sujeito passivo pode impugnar uma liquidação de imposto perante Tribunal arbitral, o qual é competente para a sua apreciação (art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT); questão distinta é verificar se,

no exercício dessa competência, o Tribunal arbitral está vinculado a não acolher, como fundamentos de anulação, vícios imputados em relação a antecedentes atos que, por não terem sido objeto oportunamente dos competentes meios de reação autónoma, se consolidaram em definitivo na ordem jurídica – trata-se, neste último caso, de questão que concerne à inimpugnabilidade da liquidação em atenção à verificação de caso decidido ou caso resolvido, não à competência do Tribunal.

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

#### **B) EXCEÇÃO DE INIMPUGNABILIDADE POR CASO RESOLVIDO E IMPROPRIEDADE DO MEIO PROCESSUAL**

A Requerida invoca ainda a ocorrência de “caso decidido/inimpugnabilidade do ato com fundamento no suposto estatuto de RNH de que se arroga”, o que constitui igualmente matéria de exceção dilatória, como resulta do art. 89.º, n.º 4, alínea i), do CPTA, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral ex vi art. 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, alegando, se bem se percebe, a necessidade de impugnação autónoma e imediata de eventual indeferimento de pedido de reconhecimento da condição de residente não habitual sob pena de formação de caso decidido, nos termos e para os efeitos das exceções ao princípio da impugnação unitária previstas na primeira parte do art. 54.º do CPPT.

Invoca ainda que os mesmos argumentos que sustentam a incompetência absoluta do CAAD supra suscitada se aplicam mutatis mutandis à impropriedade do meio processual, que igualmente se suscita. Ou seja, a Requerida sustenta que o reconhecimento do regime jurídico do residente não habitual só pode ser peticionado junto do tribunal tributário por via da ação administrativa prevista e regulada no CPTA, pelo que, como se viu, é inquestionável que o P.P.A. apresentado pelo Requerente não é o meio próprio para fazerem valer a sua pretensão, como, aliás, já havia sido assinalado em sede de revisão oficiosa. Conclui assim que existe erro na forma de processo sempre que a forma processual escolhida não corresponde à natureza do processo.

Sucedem que não se observa na situação dos autos qualquer indeferimento (expresso ou presumido) de pedido de inscrição do Requerente como residente não habitual em Portugal, o

qual, pura e simplesmente, não foi formulado anteriormente à liquidação impugnada, não existindo, no caso, nenhum ato administrativo-tributário de não reconhecimento (expresso, tácito ou presuntivo) dessa condição. Como consta dos factos provados, a liquidação de IRS impugnada não foi precedida de qualquer pedido de inscrição cadastral como residente não habitual, tendo sido unicamente na sequência da liquidação de IRS que o Requerente apresentou na DSRC requerimento pedindo a sua inscrição no cadastro fiscal na qualidade de residente não habitual para o período de 2020.

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

No mais, antecipando o que a seguir se expõe em sede de apreciação do mérito, entende-se que o n.º 10 do art. 16.º do CIRS, na redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01.08 (: “O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território”), ao impor a solicitação, por via eletrónica, da inscrição no registo dos contribuintes como residente não habitual, não consagra, para além da imposição de um dever acessório (art. 31.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária - LGT), um procedimento autónomo ou um momento procedimental interlocutório dirigido a um ato de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, prévio e prejudicial, sem o qual estaria inviabilizada a aplicação em cada ano dos benefícios fiscais a isso associados.

Trata-se, aliás, de entendimento que está em consonância com a orientação estabelecida na Circular n.º 4/2019 da Diretora-Geral da AT (n.º 1) segundo a qual as medidas resultantes do regime dos residentes não habituais “consustanciam medidas excecionais de desagravamento da tributação de carácter automático, pois os seus efeitos resultam direta e imediatamente da lei pela simples verificação dos respetivos pressupostos e condições, não

estando a sua aplicação dependente de qualquer ato de reconhecimento por parte da AT, conforme determina o artigo 5.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)”.

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

Improcedem, pois, as exceções invocadas de “caso decidido/inimpugnabilidade do ato” e de “impropriedade do meio processual”, sendo suscetível de apreciação nos presentes autos a liquidação de IRS sindicada em atenção ao não enquadramento do Requerente no regime de residente não habitual.

#### **IV.2.B. QUANTO AO THEMA DECIDENDUM**

Centrando agora a apreciação na matéria de fundo da alegada ilegalidade da liquidação de IRS em causa, o ponto fáctico-jurídico estruturante da pretensão deduzida nos autos prende-se com a aplicação ao Requerente no ano de 2020 do regime dos residentes não habituais.

Surge, então, aqui, como questão a resolver (vd. a descrição das posições das partes acima nos n.ºs 6 e 7) saber se a inscrição no registo da condição de residente não habitual possui, não uma natureza meramente declarativa, mas eficácia constitutiva, no sentido de que se trata nessa inscrição cadastral de pressuposto específico sem o qual não é possível beneficiar das reduções ou isenções fiscais que são conferidas ao contribuinte em razão dessa condição de residente não habitual.

Dado que não ocorre em relação ao Requerente essa particular inscrição no cadastro dos contribuintes como residente não habitual, o juízo sobre o seu carácter constitutivo, independentemente das condições materiais legalmente relevantes na sua base, determinaria, só por si, a improcedência da pretensão de anulação da liquidação de IRS sindicada e da consequente liquidação de juros compensatórios.

Vejamos, pois, esta questão.

O quadro jurídico aplicável *ratione temporis*, dado o ano (2020) a que respeita a liquidação de IRS impugnada, é constituído, no que imediatamente releva para a questão indicada, pelo disposto nos n.ºs 8 a 11 do art. 16.º do CIRS, na redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01.08, segundo os quais:

*“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”.*

Pois bem, em face do assim disposto, julga-se que não é possível reputar a inscrição no registo dos contribuintes como residente não habitual como requisito necessário e constitutivo do direito à aplicação do regime respetivo e dos benefícios fiscais dele emergentes.

Como já foi observado, por exemplo, no processo n.º 777/2020-T e acolhido no processo n.º 550/2022-T, a redação aplicável dos n.ºs 8 e 9 do art. 16.º do CIRS depõe claramente no sentido de que se trata, nessa inscrição no cadastro dos contribuintes, de um registo declarativo,

cujas não realização não obvia à aplicação, verificados os pressupostos materiais exigidos, dos benefícios fiscais em causa.

É que, se o n.º 9 do art. 16.º do CIRS estabelece que: “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”, com o que faz depender a aquisição do direito a ser tributado como residente não habitual de o sujeito passivo ser considerado residente não habitual, o n.º 8 do mesmo artigo é expresso e taxativo em declarar 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”. Assim, para que o sujeito passivo seja “considerado residente não habitual” e adquira o direito a ser tributado como tal, a lei não inclui a inscrição no registo como residente não habitual, que surge no n.º 10 do mesmo artigo apenas como um dever do sujeito passivo (“deve solicitar a inscrição”), não como um requisito constitutivo dessa condição e do direito à correspondente situação tributária vantajosa.

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 Direção-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.

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

O pedido de inscrição como residente não habitual imposto pelo n.º 10 do art. 16.º do CIRS deve, então, reputar-se um dever acessório do contribuinte (art. 31.º, n.º 2 da LGT) que serve a finalidade de facilitação da fiscalização da situação tributária do contribuinte e da aplicação do benefício fiscal, de modo a que a AT proceda ao controlo dos registos do contribuinte no seu cadastro, bem como dos demais elementos em seu poder, solicite eventuais elementos adicionais para verificar que o interessado foi considerado como residente fiscal noutra jurisdição e valide o cumprimento dos requisitos legalmente previstos, sendo, porém, da verificação destes requisitos, e não da solicitação ou realização daquela inscrição no registo, que depende a constituição do direito a ser tributado, de modo desagravado, como residente não habitual.

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

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

Firmado este entendimento do quadro legal, segue-se observar que o Requerente, ainda que não esteja inscrito como tal no registo dos contribuintes, por não ter formulado o pedido no prazo legal, satisfaz as condições para ser considerado como residente não habitual, que se prendem com se ter tornado fiscalmente residente em território português no ano de 2020 e de

não residência fiscal pretérita em território português em qualquer dos cinco anos anteriores, conforme foi dado como assente nos n.ºs I) e II) dos factos provados.

A verificação das condições para ser considerado residente não habitual não é, aliás, objeto de controvérsia entre as partes.

Deste modo, verificam-se os pressupostos legais, constantes do n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, que são necessários e suficientes para que o Requerente seja considerado como residente não habitual e tributado como tal, em conformidade com o n.º 9 daquele mesmo preceito.

Em consequência, ao não ter aplicado ao Requerente o regime dos residentes não habituais, especificamente o disposto no art. 81.º, n.º 6 do CIRS (na versão aplicável *ratione temporis*), a liquidação de IRS n.º 2021 ... relativa ao ano de 2020, que prevê um valor global a pagar de € 66.439,26, mostra-se ilegal por erro nos pressupostos, o que implica a sua anulação nos termos do art. 163.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo, do que decorre a invalidade consequente da liquidação de juros compensatórios n.º 2022 ... .

Peticona o Requerente que, em consequência da anulação dos atos tributários sindicados, seja a Requerida condenada a reembolsar a quantia paga indevidamente, acrescida dos correspondentes juros indemnizatórios.

Nos termos do art. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, a “decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários” “[r]estabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”, o que abrange o pagamento de juros indemnizatórios, como resulta do n.º 5 desse art. 24.º, bem como do art. 100.º da LGT, aplicável *ex vi al. a)* do n.º 1 do art. 29.º do RJAT.

Prescreve, a este respeito, o art. 43.º da LGT que: “São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido” (n.º 1).

No caso sub judice, dada a anulação da liquidação de IRS impugnada, há que reconhecer o direito ao reembolso do montante de € 66.439,26, por força dos citados arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, de modo a restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da anulação ora decretada não tivesse sido praticado.

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

## **V. DECISÃO**

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a. julgar improcedentes as exceções invocadas pela Requerida;
- b. julgar procedente, nos termos expostos, o pedido objeto da presente pronúncia arbitral e, em consequência, anular a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2021... relativa ao ano de 2020, que prevê um valor global a pagar de € 66.439,26;
- c. condenar a Requerida na restituição do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, desde o momento do seu pagamento até integral reembolso;
- d. condenar a Requerida nas custas processuais.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € **66.439,26** nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **2.448,00**, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 14 de julho de 2025

Os Árbitros,

Guilherme W. d'Oliveira Martins

Elisabete Flora Louro Martins Cardoso

Amândio Silva