

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1260/2024-T

Tema: IRS de 2023 – Residente não Habitual – Incompetência material do Tribunal Arbitral – Absolução da instância.

SUMÁRIO:

1. Em face da matéria de facto subjacente e dada como provada e do respetivo direito aplicável, concluiu-se pela procedência da exceção de incompetência material suscitada pela AT.
2. A incompetência absoluta em razão da matéria consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conduzindo à absolução da instância quanto ao pedido respetivo, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) e 278.º, n.º 1, alínea a) do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, alínea e) do RJAT.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., contribuinte n.º..., e B..., contribuinte n.º..., ambos com domicílio fiscal na Rua ... n.º..., ..., ..., ...-... Alcabideche, Cascais, ora Requerentes, tendo sido notificados do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2024..., da qual resultou o montante total de Imposto a pagar de € 270,00, vêm ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alínea a) e 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), em conjugação com o disposto na alínea a), do artigo 99.º e na alínea a), do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), aplicável por força do consignado no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, requerer a constituição de Tribunal Arbitral para apreciação de decisão sobre o presente pedido de pronúncia arbitral (doravante PPA).

O presente pedido tem por objeto o ato de liquidação de IRS n.º 2024..., emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, da qual resultou o montante total de imposto a pagar de € 270,00 (duzentos e setenta euros), com respeito ao ano de 2023.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, AT.**

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT) em 02-12-2024.

O Requerente optou por não designar árbitro.

Nos termos 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, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, foi a árbitra designada pelo Ex.mo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 21-01-2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral singular, foi constituído em 10-02-2025.

Em 14-02-2025, foi proferido despacho arbitral ordenando a notificação do dirigente máximo do serviço da administração tributária para apresentar Resposta, nos termos e prazo do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT, o que apresentou, em 19-03-2025, tendo juntado o Processo Administrativo (doravante PA), em 17-07-2025, após insistência do Tribunal Arbitral.

Na sua Resposta, a AT suscitou exceções – incompetência do CAAD, e impropriedade do meio processual utilizado –, defendendo a improcedência do PPA.

Por despacho de 08-06-2025, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, e bem assim a produção de alegações escritas, notificando-se os Requerentes para, querendo,

se pronunciarem sobre as exceções invocadas pela Requerida na Resposta, no prazo de dez dias, o que a Requerente efetuou, em 24-06-2025.

II. Síntese da posição das Partes:

1. Dos Requerentes

Os argumentos apresentados no PPA, bem como em alegações escritas, sublinham o seguinte: Os ora Requerentes procederam à alteração da sua morada para a atual residência, a 28-11-2023, por só neste ano terem consolidado a decisão de fixarem efetivamente residência em Portugal, não obstante os passos formais dados em 2022 (cfr. Documento n.º 5).

A 21-12-2023, os Requerentes procederam aos respetivos pedidos de registo como Residentes Não Habituais.

Tais pedidos foram, no entanto, indeferidos pela Direção de Serviços de Registo de Contribuintes (cfr. Documentos n.ºs 6 e 7).

Por não se conformarem com aquelas decisões – por entenderem tratar-se de atos administrativos ilegais, os quais deveriam ser anulados com as demais consequências legais, designadamente a inscrição dos ora Requerentes como Residentes Não Habituais nos termos do artigo 16.º do CIRS - os ora Requerentes apresentaram, a 23-04-2024, os competentes Recursos Hierárquicos.

Não obstante a mencionada contestação, no estrito cumprimento das suas obrigações declarativas e de boa-fé, os ora Requerentes entregaram, conjuntamente, a 26-06-2024, a respetiva Declaração de IRS referente ao ano de 2023, preenchendo o Anexo L “Residentes Não Habituais”.

A 03-07-2024, a Autoridade Tributária procedeu à correção oficiosa da Declaração Modelo 3 de IRS apresentada pelos ora Requerentes, substituindo-a por outra que serve de base à liquidação de IRS objeto do presente pedido (cfr. cit. Documento n.º 1).

Segundo os Requerentes, e não obstante o pagamento de imposto resultante do mencionado ato de liquidação, este é manifestamente ilegal, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, conforme adiante melhor se circunstanciará, devendo, por conseguinte, ser anulado com as necessárias consequências legais.

Nos termos do disposto no artigo 16.º, n.º 8 do Código do IRS de acordo com a versão introduzida pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro (“redação anterior”), eram considerados como Residentes Não Habituais os sujeitos passivos que cumprissem os seguintes requisitos: i. Fossem considerados residente em Portugal para efeitos fiscais;

e ii. Não tivessem sido residentes em território português em qualquer um dos cinco anos anteriores. Adicionalmente, indicava o n.º 10 do mesmo artigo 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”.

Recordam os Requerentes que, no caso vertente, está em causa, o facto de estes terem procedido à apresentação do pedido de inscrição como RNH após o prazo previsto no artigo 16.º, n.º 10 do Código de IRS, conforme a sua redação anterior, por conseguinte após 31 de março de 2023 (ano seguinte àquele em que se tornaram residentes fiscais em Portugal).

De acordo com os Requerentes, cumpre perceber se o requisito adicional previsto pelo artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS conforme a sua redação anterior constitui:

- i. Requisito substantivo ou material, caso em que a sua não verificação determina a perda de acesso ao regime RNH;
- ou ii. Requisito formal ou declarativo, daí apenas decorrendo um prazo indicativo para o cumprimento de uma obrigação acessória pelo sujeito passivo interessado em beneficiar do regime RNH. E assinalam os Requerentes "Dito de outro modo, é necessário compreender se o regime RNH se adquire *ope judicis* (i.e., a partir da inscrição tempestiva como RNH em conformidade com o artigo suprarreferido) ou se, pelo contrário, opera *ope legis*, ou seja, a partir do momento em que o sujeito passivo se torna residente fiscal em território português, contanto que não foi aqui residente nos 5 anos anteriores".

Entendem os Requerentes que, conforme resulta de forma clara do n.º 9 do artigo 16.º do Código do IRS na sua redação anterior, o direito a aceder aos benefícios resultantes do regime RNH depende, exclusivamente, do preenchimento de dois requisitos: i. Que o sujeito passivo se torne residente fiscal em Portugal; ii. Que tal sujeito passivo não tenha sido residente fiscal nos cinco anos anteriores.

Invocam no mesmo sentido, a pronúncia do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) a 29 de maio de 2024, no âmbito do processo n.º 0842/23.9BESNT, afirmando que, referindo-se ao artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS na sua redação anterior, o “(...) 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 (...)”.

Mais dizendo que, assim, “(...) 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”, mas que “No entanto, 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. 5.º do EBF), pelo que o acto de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa nos termos propostos pela ora Recorrente.” (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido a 29 de maio de 2024, proferido no processo n.º 0842/23.9BESNT).

Por isso, identificando a questão controvertida da seguinte forma: “Com este pano de fundo, a questão que se coloca é a de saber quais são as consequências do incumprimento de tal obrigação acessória e qual o seu âmbito, nomeadamente, saber se essas consequências têm efeito preclusivo sobre o exercício do direito em determinado período” (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido a 29 de maio de 2024, no processo n.º 0842/23.9BESNT).

Por fim, afirmando que “(...) o regime fiscal do residente não habitual não prevê qualquer consequência para o não exercício atempado da inscrição como residente não habitual (...) 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 16.º 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, na ótica dos Requerentes, só é aplicável a partir do ano de inscrição como “residente não habitual.” (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido a 29 de maio de

2024, no processo n.º 0842/23.9BESNT). Daqui resultam duas principais conclusões, segundo os Requerentes:

- i. A primeira é a de que, conforme aliás indica o Supremo Tribunal Administrativo no sumário do processo supracitado, o prazo para apresentação do pedido de inscrição como RNH é um requisito meramente declarativo, não podendo o seu cumprimento ter qualquer impacto na atribuição do regime, uma vez cumpridos os pressupostos exclusivamente referidos no artigo 16.º, n.º 9 do Código do IRS na sua redação anterior (assinalado pelos ora Requerentes);
- ii. A segunda é a de que, o incumprimento do prazo referido tem como consequência a exclusiva aplicação do Regime RNH para o futuro, só sendo aplicável a partir do ano de inscrição como RNH.

Referem a título de exemplo a decisão proferida no processo n.º 777/2020-T, onde se afirmou que: *"(...) para que o sujeito passivo possa "ser considerado residente não habitual", basta que se verifiquem dois requisitos, não sendo nenhum deles o registo como residente não habitual. São esses requisitos:*

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

Afigura-se assim evidente que a letra das disposições relevantes não permite a conclusão de que o registo como residente habitual é requisito para a aplicação do regime." (cfr. decisão arbitral proferida no processo n.º 777/2020-T, de 15 de dezembro de 2021).

Afirmam os Requerentes, que tem sido, de resto, o entendimento dos Tribunais Arbitrais constituídos no CAAD (cfr. as decisões proferidas nos processos n.ºs 188/2020-T, 777/2020-T, 815/2021-T, 782/2021-T e 319/2022-T, 581/2022-T; 648/2023-T; 487/2023-T; 891/2023-T e 656/2023-T, referindo as mencionadas decisões que *"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"*.

Na ótica dos Requerentes significa isto que o regime RNH funciona *ope legis*, ou seja, uma vez verificados os pressupostos da sua aplicação, ainda que falhando o prazo para apresentação do pedido de atribuição, não pode a Autoridade Tributária escudar-se em condição meramente declarativa para não atribuir o regime RNH a certo sujeito passivo.

Conforme resulta da documentação junta aos presentes autos, afirmam os ora Requerentes que se tornaram residentes fiscais em Portugal, no ano de 2022, não tendo residido em território nacional nos 5 anos anteriores a essa data, i.e., de 2016 a 2021, pelo que cumprem com todos os requisitos legais para que lhes seja reconhecido o estatuto de RNH.

De onde, se são residentes em 2022 e foram não residentes entre 2016-2021, pois eram residentes fiscais na Ucrânia, cumprem os requisitos para beneficiar do regime de Residentes Não Habituais nos termos legalmente previstos.

Para além do mencionado entendimento, os ora Requerentes entendem que deveriam ainda ser considerados Residentes Não Habituais nos termos do artigo 236.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro (“Lei do Orçamento de Estado para 2024”), a partir de 2023.

Defendem os Requerentes que, nos termos do n.º 3, alínea c) do artigo 236.º referido diploma legal o regime do Residente Não Habitual, agora revogado em virtude do referido Orçamento de Estado para 2024, continua a ser aplicável, até ao termo do prazo previsto no n.º 9 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela presente lei, contado da data em que o sujeito passivo se tornou residente em território português, ao sujeito passivo que: “c) Se torne residente para efeitos fiscais até 31 de dezembro de 2024 e que declare, para efeitos da sua inscrição como residente não habitual, dispor de um dos seguintes elementos”: i) Promessa ou contrato de trabalho, promessa ou acordo de destacamento celebrado até 31 de dezembro de 2023, cujo exercício das funções deva ocorrer em território nacional;

ii) Contrato de arrendamento ou outro contrato que conceda o uso ou a posse de i de imóvel em território português celebrado até 10 de outubro de 2023;

iii) Contrato de reserva ou contrato-promessa de aquisição de direito real sobre imóvel em território português celebrado até 10 de outubro de 2023;

iv) Matrícula ou inscrição para os dependentes, em estabelecimento de ensino domiciliado em território português, completada até 10 de outubro de 2023; v) Visto de residência ou autorização de residência válidos até 31 de dezembro de 2023;

v) Visto de residência ou autorização de residência válidos até 31 de dezembro de 2023;

(...)

Ora de acordo com o Requerentes “*acresce que o n.º 4 do artigo 236.º estatui que “Para efeito do disposto nas alíneas c) e d) do número anterior, o sujeito passivo deve solicitar a inscrição*

como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português, nos termos do previsto n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela presente lei, por referência ao ano em que se tornou residente nesse território.”.

Contudo, diz o n.º 5 do referido artigo que “Nos casos em que a inscrição seja efetuada fora do prazo referido no n.º 4, a tributação nos termos salvaguardados no presente artigo produz efeitos a partir do ano em que a inscrição seja efetuada, pelo prazo remanescente, até ao termo do período previsto no n.º 9 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela presente lei, contado desde o ano em que se tornou residente nesse território.”.

Quer isto dizer que caso os contribuintes que cumpram os requisitos previstos pela alínea c) do n.º 3 do artigo 236.º da Lei do Orçamento de Estado para 2024 falhem o prazo estatuído no n.º 4 do mesmo artigo para pedirem registo como Residentes Não Habituais - i.e., 31 de março do ano seguinte àquele em que se tornam residentes fiscais em Portugal - podem inscrever-se irrespetivamente, ficando salvaguardo o seu enquadramento no regime desde o ano em que a sua inscrição foi efetuada até ao final do período de 10 anos previsto no n.º 9 do artigo 10.º do CIRS na sua redação anterior, 10 anos esses que são contados desde o ano em que se tornou residente fiscal em Portugal. Aplicando estas normas ao caso concreto, conforme acima indicado, os ora Requerentes entendem cumprir dois dos requisitos mencionados, na medida em que eram titulares de direito de propriedade sobre imóvel sito em Portugal - o que referem poder ser verificado na Caderneta Predial junta como Documento n.º 4 - e, bem assim, tinham visto de residência - o quais são juntos como Documento n.º 3.

Concluem que se tornaram residentes fiscais em Portugal em 2022, tendo procedido ao pedido de inscrição como Residentes Não Habituais a 21 de dezembro de 2023, logo, segundo a Autoridade Tributária, extemporaneamente – visão que reiteram ser ilegal, pelos fundamentos acima expostos. Assim, cumprindo com dois dos requisitos do artigo 236.º, n.º 3, al. c) da Lei do Orçamento de Estado para 2024 e tendo falhado o prazo mencionado no n.º 4 do mesmo artigo, passar-se-ia à aplicação do n.º 5.

Neste contexto, os Requerentes consideram que de acordo o artigo 236.º n.º 5 da Lei do Orçamento de Estado para 2024, tendo procedido ao pedido de inscrição como residentes não

habituais, a 21 de dezembro de 2023, teriam assim direito a beneficiar do regime pelo período remanescente, i.e, 9 anos, ou seja, desde 2023 até 2031.

Em face do que antecede, não restam dúvidas aos Requerentes que também à luz da legislação acima identificada reúnem os requisitos legais necessários para lhes ser reconhecido o estatuto de RNH, a partir do ano de 2023, devendo, por conseguinte, também por este fundamento legal, ser determinada a anulação da liquidação objeto do presente Pedido de Pronúncia, por manifesta ilegalidade.

No que se refere às exceções invocadas pela Requerida, os Requerentes respondem nos seguintes termos:

“No caso vertente, estamos naturalmente perante uma questão subsumível na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT e, portanto, da aludida Portaria de Vinculação, uma vez que está em causa a legalidade de um ato de liquidação de IRS.

De facto, o efeito útil pretendido pelos ora Requerentes é, sem dúvida, a apreciação da legalidade da Liquidação de IRS e a sua anulação por violação de lei.

“Não está, pois, em causa nos presentes autos conhecer de qualquer outra decisão, nomeadamente, de carácter administrativo, como alega a AT. (...) Na verdade, o Requerente não apresentou o pedido de pronúncia arbitral pugnando pela ilegalidade do acto de indeferimento da sua inscrição como residente não habitual.”

E concluem os Requerentes *“Ademais, e face ao (impressionante) número de vezes que a Autoridade Tributária de Aduaneira invoca estas exceções noutros processos similares ao presente, nas quais o tribunal vem a dar razão ao contribuinte, parece-nos inclusivamente que esta atua de má-fé a este respeito”*.

Em alegações escritas os Requerentes reforçam o supra referido: Não pode, porém, esta argumentação subsistir, atendendo à situação factual e à jurisprudência consolidada.

No caso vertente, estamos naturalmente perante uma questão subsumível na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT e, portanto, da aludida Portaria de Vinculação, uma vez que está em causa a legalidade de um ato de liquidação de IRS.

De facto, o efeito útil pretendido pelos ora Requerentes é, sem dúvida, a apreciação da legalidade da Liquidação de IRS e a sua anulação por violação de lei.

Foi com esse propósito que os ora Requerentes apresentaram o presente pedido de pronúncia arbitral.

E concluem os Requerentes *“Ademais, e face ao (impressionante) número de vezes que a Autoridade Tributária de Aduaneira invoca estas exceções noutros processos similares ao presente, nas quais o tribunal vem a dar razão ao contribuinte, parece-nos inclusivamente que esta atua de má-fé a este respeito”*.

Da Requerida

Sintetizam-se os argumentos apresentados na Resposta pela Requerida:

Segundo a Requerida *“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”*.

Em matéria de exceção, nota a AT o seguinte:

Defesa por exceção a) Incompetência do CAAD para reconhecer o estatuto de residente não habitual (RNH).

“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. Ora, como taxativamente decorre do PPA, o que os Requerentes pretendem com a presente lide é que lhes seja reconhecido o estatuto de residente não habitual para efeitos de liquidação de imposto em 2023, como, aliás, resulta expresso em todo o articulado que consubstancia o P.P.A..”

De acordo com a Requerida *“(…) é consabido que só depois de ser reconhecido/concedido/aplicado o estatuto de RNH é que a liquidação impugnada poderia ser anulada. Parece, assim, não existirem dúvidas que o pedido do Requerentes se circunscreve ao reconhecimento do estatuto de RNH e à sua consequente aplicação na liquidação em causa”*.
“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.”

A título meramente exemplificativo, neste mesmo sentido, e a propósito de questão similar, pronunciou-se este Tribunal Arbitral no âmbito dos Procs. 796/2022-T, 906/2023-T e 651/2024-T, fundamentação e conclusões às quais se adere in totum.

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.”

b) Impropriedade do meio processual.

“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. 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 PPA apresentado pelos Requerentes não é o meio próprio para fazerem valer a sua pretensão.

Porquanto existe erro na forma de processo sempre que a forma processual escolhida não corresponde à natureza do processo.

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.

Defesa por impugnação:

Igualmente na ótica da Requerida “ainda que as exceções invocadas não procedam, o que por mera hipótese académica se admite, sempre se teria que concluir que os Requerentes não preenchem os pressupostos para que o regime jurídico dos residentes não habituais lhes possa ser aplicado como peticionado.

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

Senão vejamos,

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.

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.

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. 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. 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.

Conclui 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.

Ora, na situação dos autos, como os próprios reconhecem no PPA, residem em Portugal desde 2022 e apenas requereram a inscrição como residentes não habituais em 21/12/2023. Inscrições que foram indeferidas por despacho do Diretor de Serviço da DSRC, com efeitos a partir do ano de 2022, por extemporaneidade, e com efeitos a partir do ano de 2023, por não cumprimento dos requisitos previstos no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS.

Sendo que, na sequência do recurso hierárquico apresentado pelos Requerentes em 14/05/2024, o despacho de indeferimento do Senhor Diretor de Serviços da DSRC foi confirmado por despacho, de 30/12/2024, proferido pela Senhora Subdiretora-Geral.

Porém, ao invés do alegado é manifesto que os Requerentes não preenchem os pressupostos para poderem ser tributados em 2023 como residentes não habituais.

Pois para tal era imprescindível que os Requerentes não tivessem sido residentes em Portugal nos cinco anos anteriores a 2023, tal como estabelece o n.º 8 do artigo 16.º do CIRS.

O que efetivamente não sucede nos presentes autos.

Como os próprios reconhecem nos artigos 5.º a 8.º do PPA, residem em Portugal desde 2022.

Nesta conformidade, sendo a inscrição como RNH um requisito prévio necessário à concessão do estatuto/benefício de RNH, e não tendo sido requerido e/ou concedido, aliado ao facto de os Requerentes não preencherem o pressuposto consagrado no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, vigente até 31/12/2023, forçoso é concluir que não se verifica qualquer ilegalidade da liquidação reclamada que sustente o peticionado.

Pelo que improcede o peticionado. Alegam igualmente os Requerentes que, com a aprovação da Lei n.º 82/2023, de 20 de dezembro, e com o regime transitório consagrado no seu artigo 236.º, se possibilitou a todos aqueles que não pediram atempadamente a inscrição como residentes não habituais de virem a poder usufruir do referido regime jurídico. Mas também aqui não lhes assiste a razão.

Dos n.ºs 3, 4 e 5 do artigo 236.º da LOE 2024 trazida à colação pelos Requerentes decorre que: “3 - O disposto nos n.ºs 8 a 12 do artigo 16.º, no artigo 22.º, nos n.ºs 10 e 12 do artigo 72.º, dos n.ºs 4 a 8 do artigo 81.º, no n.º 8 do artigo 99.º e na alínea d) do n.º 1 do artigo 101.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela presente lei, continua a ser aplicável, até ao termo do prazo previsto no n.º 9 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela presente lei, contado da data em que o sujeito passivo se tornou residente em território português, ao sujeito passivo que:

a) À data da entrada em vigor da presente lei, já se encontre inscrito como residente não habitual no registo de contribuintes da AT, enquanto não estiver esgotado o período a que se referem os n.ºs 9 a 12 do artigo 16.º do Código do IRS.

b) A 31 de dezembro de 2023, reúna as condições do artigo 16.º do Código do IRS para qualificação como residente para efeitos fiscais em território português.

c) Se torne residente para efeitos fiscais até 31 de dezembro de 2024 e que declare, para efeitos da sua inscrição como residente não habitual, dispor de um dos seguintes elementos:

i) Promessa ou contrato de trabalho, promessa ou acordo de destacamento celebrado até 31 de dezembro de 2023, cujo exercício das funções deva ocorrer em território nacional;

ii) Contrato de arrendamento ou outro contrato que conceda o uso ou a posse de imóvel em território português celebrado até 10 de outubro de 2023;

iii) Contrato de reserva ou contrato-promessa de aquisição de direito real sobre imóvel em território português celebrado até 10 de outubro de 2023;

iv) Matrícula ou inscrição para os dependentes, em estabelecimento de ensino domiciliado em território português, completada até 10 de outubro de 2023;

v) Visto de residência ou autorização de residência válidos até 31 de dezembro de 2023;

vi) Procedimento, iniciado até 31 de dezembro de 2023, de concessão de visto de residência ou de autorização de residência, junto das entidades competentes, de acordo com a legislação em vigor aplicável em matéria de imigração, designadamente através do pedido de agendamento ou efetivo agendamento para submissão do pedido de concessão do visto de residência ou autorização de residência ou, ainda, através da submissão do pedido para a concessão do visto de residência ou autorização de residência;

d) Seja membro do agregado familiar dos sujeitos passivos referidos nas alíneas anteriores.

4 - Para efeito do disposto nas alíneas c) e d) do número anterior, o sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português, nos termos do previsto n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela presente lei, por referência ao ano em que se tornou residente nesse território. 5 - Nos casos em que a inscrição seja efetuada fora do prazo referido no n.º 4, a tributação nos termos salvaguardados no presente artigo produz efeitos a partir do ano em que a inscrição seja efetuada, pelo prazo remanescente, até ao termo do período previsto no n.º 9 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela presente lei, contado desde o ano em que se tornou residente nesse território”.

Para aferir da relevância dos rendimentos para efeitos de aplicação do regime peticionado impõe-se trazer à colação a Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, que aprovou a tabela. Com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 230/2019 de 23 de julho.

Quanto às atividades de elevado valor acrescentado, como refere a AT “para efeitos do disposto no n.º 10 do artigo 72.º e no n.º 5 do artigo 81.º, ambos do CIRS: Não obstante o suprarreferido, e o facto de ónus da prova recair sobre quem invoca os factos, nos termos do estatuído no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, nos presentes autos os Requerentes não lograram invocar, e muito menos provar, a existência do facto tributário que pressuponha a aplicação do regime jurídico peticionado na liquidação impugnada. Não restando, pois, uma vez mais, outra solução que não a de concluir pela improcedência total de todo o alegado.

Termos em que: a) Devem as exceções invocadas proceder, e a Requerida ser absolvida da instância; b) Na hipótese de assim não se entender, o que não se concede, deve a presente ação arbitral ser julgada improcedente, por não provada, e ser a Requerida absolvida dos pedidos e o ato impugnado mantido na ordem jurídica.”

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à luz do preceituado nos artigos 2.º n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT) e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

IV. EXCEÇÕES SUSCITADAS PELA REQUERIDA

Foram suscitadas pela Requerida as exceções supra descritas que este Tribunal Arbitral passará desde já a conhecer, sempre por referência à matéria de facto dada como provada mais abaixo.

Sem prejuízo da Requerida vir defender-se por exceção, invocando a incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação aos Requerentes do regime jurídico-tributário de residentes não habituais, recorda-se que a competência material dos

tribunais é de ordem pública, devendo, por conseguinte ser aferida independentemente de vir a ser suscitada.

O seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, pelo que se impõe a sua apreciação previamente à verificação dos demais pressupostos processuais, conforme resulta do cotejo dos artigos 16.º do CPPT e 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos – CPTA, *ex vi* alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Impõe-se, assim, desde já verificar se o Tribunal Arbitral é ou não materialmente competente para apreciar a questão suscitada pelos Requerentes, porquanto a matéria controvertida nos presentes autos é relativa à não aplicação do regime previsto para os residentes não habituais e, consequentemente, a tributação dos rendimentos do contribuinte à taxa prevista no artigo 72.º do CIRS, e que vícios são imputados especificamente à liquidação contestada.

Com vista à referida apreciação prévia, antecipam-se alguns dos factos considerados provados infra:

A 21-12-2023, os ora Requerentes procederam aos respetivos pedidos de registo como Residentes Não Habituais;

Tais pedidos foram, no entanto, indeferidos pela Direção de Serviços de Registo de Contribuintes (cfr. Documentos n.ºs 6 e 7);

Os Requerentes apresentaram, a 23-04-2024, os competentes Recursos Hierárquicos;

Os Requerentes entregaram, conjuntamente, a 26-06-2024, a respetiva Declaração de IRS referente ao ano de 2023, preenchendo o Anexo L “Residentes Não Habituais”;

A 03-07-2024, a AT procedeu à correção oficiosa da declaração Modelo 3 de IRS apresentada pelos ora Requerentes, substituindo-a por outra que serviu de base à liquidação de IRS objeto do presente pedido (cfr. cit. Documento n.º 1);

Dessa declaração oficiosamente corrigida resultou o ato de liquidação de IRS em análise (cfr. cit. Documento n.º 1).

Mesmo não se conformando com o mencionado ato de liquidação, em 29-07-2024 os ora Requerentes procederam ao seu pagamento (cfr. Documento n.º 10).

Na informação n.º 1362/2024, de 16-09-2024, propôs-se a manutenção do despacho de indeferimento proferido pelo Senhor Diretor de Serviços de Registo de Contribuintes em 25-

03-2024, enviando a pronúncia à DSJT, nos termos da Instrução de Serviço 60 457/2023-Serie I-DSJT, de 03 de maio;

A DSJT corroborou o entendimento da DSRC, e foi indeferido o recurso hierárquico através de despacho pela Senhora Subdiretora-Geral da Área da Justiça Tributária e Aduaneira de 30-12-2024, e a contribuinte foi notificada através do ofício n.º ... de 2025.01.14 da DSJT.

Vejamos de seguida.

Nota-se desde já que o Requerente não deduziu reclamação graciosa nem recurso hierárquico tendo por objeto as liquidações de IRS supra referidas.

Seguimos na nossa análise a douta jurisprudência do Tribunal Constitucional, e dos tribunais superiores, designadamente, do Supremo Tribunal Administrativo que entendem que o ato que indefira o reconhecimento como RNH é atacável contenciosamente através de Ação Administrativa, não sendo uma faculdade, mas um ónus do contribuinte fazê-lo, não podendo efetuá-lo no âmbito da liquidação do tributo.

Concretizando, o reconhecimento da aplicabilidade ao Requerente do regime dos RNH teria de ser efetuada por via de Ação Administrativa Especial e não pela presente via impugnatória arbitral, sustentando-se para o efeito nos acórdãos do STA n.º 034/14 de 2016-05-11, n.º 014/19.7BALSB (uniformizador de jurisprudência) e acórdão do Tribunal Constitucional (doravante TC), com o n.º 718/2017 – naquilo que aqui for aplicável já que o quadro factual que lhe está subjacente não é exatamente idêntico ao dos autos.

Ora, constituindo tal indeferimento um ato administrativo em matéria tributária que não comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação, sendo dele independente, deveria o Requerente ter dele reagido através de Ação Administrativa Especial, nos termos do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT.

Decisões do CAAD aparentemente sobre a mesma matéria (v.g. 782/2021-T e 319/2022-T), têm como base uma factualidade distinta em que não houve decisão expressa da AT sobre se era ou não de reconhecer o estatuto de RNH, pelo que o Contribuinte não tinha ato tributário de indeferimento do benefício fiscal do qual pudesse recorrer. Naquelas, ao contrário do que foi objeto de pronúncia pelo TC no Acórdão antes mencionado (e onde tinha havido um ato de indeferimento do estatuto de RNH), não se verificou um indeferimento expresso da concessão

do estatuto de RNH, sendo que o único ato efetivo da AT foi a liquidação do IRS não considerando o benefício fiscal relativo ao estatuto de RNH.

A competência do tribunal determina-se pelo pedido do autor e pela causa de pedir em que o mesmo se apoia, expressos na petição inicial. Como se decidiu na decisão arbitral proferida no processo n.º 262/2018-T 1, *“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.”*

Relativamente a este ponto de análise, sublinham os Requerentes no âmbito do PPA que *“Em face do que antecede, não restam dúvidas que também à luz da legislação acima identificada os ora Requerentes reúnem os requisitos legais necessários para lhes ser reconhecido o estatuto de RNH, a partir do ano de 2023, devendo, por conseguinte, também por este fundamento legal, ser determinada a anulação da liquidação objeto do presente Pedido de Pronúncia, por manifesta ilegalidade”*.

Ficando claro que se não imputa à liquidação de IRS do ano de 2023, propriamente dita, qualquer vício.

O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), que concretizou a autorização legislativa e instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no artigo 2.º do RJAT, expressamente consignou como competência dos tribunais arbitrais a pretensão relativa à *“declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.”*

A competência dos tribunais arbitrais prevista no RJAT é taxativa, razão pela qual o mesmo é competente para decidir questões relacionadas apenas com a ilegalidade dos atos acima enunciados.

Mas conforme ensina o Juiz-Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, entendimento que acompanhamos *“Embora na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT apenas se faça a referência explícita a competência dos Tribunais Arbitrais para declararem a ilegalidade de atos de liquidação, essa competência estende-se também a atos de segundo e terceiro graus que apreciem a legalidade desses atos primários, designadamente atos de indeferimento de reclamações gratuitas e atos de indeferimento de recursos hierárquicos interpostos das decisões destas reclamações”*.

Não é contudo o caso dos autos, porquanto o Requerente não deduziu reclamação graciosa nem recurso hierárquico tendo por objeto as liquidações de IRS, como se assinalou *supra*.

Na verdade, não se identifica a imputação de vícios próprios à liquidação de IRS em análise, como foi igualmente explicado.

Em face da matéria de facto subjacente e dada como provada e do respetivo direito aplicável, e retirando consequências de tudo o que ficou dito, considera-se pois que o Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria para apreciar o peticionado no PPA.

A incompetência absoluta em razão da matéria consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conduzindo à absolvição da instância quanto ao pedido respetivo, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) e 278.º, n.º 1, alínea a) do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, alínea e) do RJAT.

Concluindo-se pela procedência da exceção de incompetência material suscitada pela AT, fica por consequência prejudicado, por inútil, o conhecimento da restante exceção igualmente invocada pela Requerida.

Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

V. MATÉRIA DE FACTO

V.1. Factos provados:

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

- A. Os ora Requerentes, ambos de nacionalidade Ucraniana, deslocaram-se para Portugal, em Março de 2022, ao abrigo do Regime de Proteção Temporária aprovado nos termos da Resolução do Conselho de Ministros n.º 29-A/2022, de 1 de março (cfr. Documento n.º 2).
- B. Nesse contexto, a 09-05-2022 foi-lhes concedido o Certificado de Concessão de Autorização de Residência ao Abrigo do Regime de Proteção Temporária (cfr. Documento n.º 3).
- C. Os Requerentes, em 27-05-2022, adquiriram um apartamento sito na Rua ..., n.º ..., ..., ...-..., Alcabideche.
- D. Foram qualificados pela AT como residentes em território português, no ano de 2022, assim constando no sistema de registo de contribuintes da AT (SGRC).

- E. Naquela data foram também atribuídos aos ora Requerentes os respetivos: a) Números de Identificação Fiscal; b) Números de Identificação de Segurança Social; c) Números de Utente do Serviço Nacional de Saúde.
- F. Posteriormente, a 27-05-2022 procederam à aquisição do apartamento sito na Rua ... n.º..., ..., ...-... Alcabideche onde atualmente residem (cfr. Documento n.º 4).
- G. A 21-12-2023, os ora Requerentes procederam aos respetivos pedidos de registo como Residentes Não Habituais.
- H. Tais pedidos foram, no entanto, indeferidos pela Direção de Serviços de Registo de Contribuintes (cfr. Documentos n.ºs 6 e 7).
- I. Os Requerentes apresentaram, a 23-04-2024, os competentes Recursos Hierárquicos.
- J. Os Requerentes entregaram, conjuntamente, a 26-06-2024, a respetiva Declaração de IRS referente ao ano de 2023, preenchendo o Anexo L “Residentes Não Habituais”.
- K. A 03-07-2024, a AT procedeu à correção oficiosa da declaração Modelo 3 de IRS apresentada pelos ora Requerentes, substituindo-a por outra que serviu de base à liquidação de IRS objeto do presente pedido (cfr. cit. Documento n.º 1).
- L. Dessa declaração oficiosamente corrigida resultou o ato de liquidação de IRS em análise (cfr. cit. Documento n.º 1).
- M. Mesmo não se conformando com o mencionado ato de liquidação, em 29-07-2024 os ora Requerentes procederam ao seu pagamento (cfr. Documento n.º 10).
- N. Na informação n.º 1362/2024, de 16-09-2024, propôs-se a manutenção do despacho de indeferimento proferido pelo Senhor Diretor de Serviços de Registo de Contribuintes em 25-03-2024, enviando a pronúncia à DSJT, nos termos da Instrução de Serviço 60 457/2023-Serie I-DSJT, de 03 de maio.
- O. A DSJT corroborou o entendimento da DSRC, e foi indeferido o recurso hierárquico através de despacho pela Senhora Subdiretora-Geral da Área da Justiça Tributária e Aduaneira de 30-12-2024, e a contribuinte foi notificada através do ofício n.º... de 2025.01.14 da DSJT.
- P. No âmbito do recurso hierárquico interposto pela Requerente B..., contribuinte n.º ..., em 21 de maio de 2025 foi proferido despacho de deferimento parcial pelo Subdiretor-

geral, no sentido de deferir o pedido de inscrição no regime de RNH, com início no ano de 2023 e fim no ano de 2031, ao abrigo do decidido no Acórdão do STA, de 15-01-2025, Proc. 1750/22.6 BEPRT, nos termos do qual *“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. artigo 12.º do Código Civil)”*.

V. 2. Factos não provados:

Não ficou provado que as atividades desenvolvidas pelos Requerentes se enquadrem nas atividades de elevado valor acrescentado previstas tabela constante da Portaria 12/2010, de 7 de janeiro, alterada pela Portaria 230/2019, de 23 de julho.

Com relevo para a decisão da causa, não existem mais factos que não tenham ficado provados.

V. 3. Fundamentação da fixação da matéria de facto:

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

Assim, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. o artigo 596.º, do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos aos autos com o PPA, e no PA - todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos - e, bem assim, no consenso das partes.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º n.º 7, do CPPT (aqui aplicável por força do disposto no artigo 29.º n.º 1, alínea a), do RJAT), a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

VI. DECISÃO

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral suscitada pela AT;
- b) Declarar a absolvição da instância quanto ao pedido respetivo, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) e 278.º, n.º 1, alínea a) do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, alínea e) do RJAT;
- c) Condenar a Requerente nas custas judiciais.

VII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º e 306.º, do Código do Processo Civil (CPC) e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1 alíneas a) e e), do RJAT, e 3.º, n.ºs 2 e 3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixar ao processo o valor de € **270,00** (duzentos e setenta euros), atendendo ao valor económico aferido pelo montante da liquidação de imposto impugnada;

VIII. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigos 2.º e 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas, em € **306,00** (trezentos e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de julho de 2025

A Árbitra

(Alexandra Iglésias)

Texto elaborado em computador. A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.