

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 37/2025-T

Tema: Aquisição do direito à tributação como residentes não habitual;
incumprimento da obrigação de inscrição; art. 14º, nº 2, da LGT.

SUMÁRIO:

I-Nos termos do art. 16º, nº 9, do CIRS, na redação vigente à data do facto tributário, o sujeito passivo que fosse considerado residente não habitual, adquiria o direito a ser tributado como tal a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português, o que pressupõe a não residência em território português em qualquer dos cinco anos anteriores, nos termos do nº 8 do mesmo artigo.

II- Não tendo sido efetuada tal inscrição antes do fim do período tributário em causa, até porque os Requerentes já constavam nos registos da Requerida como residentes em território português, e independentemente da não correspondência com a realidade de tal inscrição, que nos termos dos nºs 3 e 4 do art. 19º, da LGT, aos sujeitos passivos é imputável, os Requerentes não adquiriram direito à tributação como residentes não habituais, relativamente ao período tributário a que se refere a liquidação.

III- Os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são sempre obrigados a cumprir as obrigações estabelecidas na lei reguladora dos mesmos, sob pena de os benefícios ficarem sem efeito, nos termos do art. 14º, nº 2, da Lei Geral Tributária.

IV- Não tendo sido cumprida a obrigação prevista no nº 10º, do art. 16º, do CIRS, o benefício fiscal em causa, caso tivesse sido adquirido face ao nº 9 do mesmo artigo, sempre ficaria sem efeito, sem prejuízo de, à luz de jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo (acórdão do STA de 5-01-2025, processo n.º 1750/22.6BEPRT e de 29-05-2024, processo n.º 842/23.9BESNT) o regime poder ser aplicado após a inscrição prevista na referida norma.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. No dia 10.01.2025, os Requerentes, A..., NIF ... e B..., NIF ..., casados entre si, ambos com domicílio fiscal na Rua ..., n.º..., R/C frente, ...-..., Barcelos, requereram ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à declaração da ilegalidade e anulação parcial, no valor de 3.072,29 €, do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2024..., referente ao ano de 2023, do qual resultou o montante total a pagar de 7.164,14 € e, bem assim, à condenação da Requerida a reembolsar aos Requerentes dos montantes de imposto por estes já pagos ao abrigo de plano de pagamento em prestações em curso e daqueles que venham a sê-lo até ao trânsito em julgado da decisão arbitral, acrescido de juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 21.03.2025.

3. Os fundamentos apresentados pelos Requerentes, em apoio da sua pretensão, foram, em síntese e no essencial, os seguintes:

- a. Desde 1 de Agosto de 2009 até 30 de Setembro de 2022, os Requerentes residiram em ... na Suíça.
- b. A partir de 2022, os Requerentes passaram a residir em Portugal.
- c. Os Requerentes apresentaram, no dia 3 de Novembro de 2023, através do respetivo Portal das Finanças, pedido de inscrição como residente não habitual.

- d. Os mesmos vieram a ser objeto de projeto de indeferimento, com fundamento no facto de os Requerentes estarem “Registado/a no cadastro da AT como residente em território português (n.º 8 do artigo 16.º do CIRS e alínea b) do ponto 1, da Circular nº 9/2012) no(s) ano(s) 2018, 2019, 2020, 2021, 2022;”.
- e. Posteriormente, em 22 de Dezembro de 2023, a Autoridade Tributária indeferiu ambos os pedidos de inscrição como residente não habitual, tendo convertido em definitivo o entendimento anteriormente projetado.
- f. Em 2023, os Requerentes auferiram rendimentos de pensões (categoria H), de fonte estrangeira, no montante total de 40.918,49 EUR
- g. Assim, por referência ao ano de 2023, a 27 de Abril de 2024, os Requerentes apresentaram a sua declaração Modelo 3, à qual foi atribuído o n.º..., na qual incluíram um Anexo L (“Residentes Não Habituais”).
- h. Em 6.05.2024 os Requerentes solicitaram a junto da Requerida a alteração de morada com efeitos retroativos para a Suíça com produção de efeitos “à data de 2009.08.01 até 2022.09.30.”, tendo, por notificações datadas de 4.06.2024 sido notificados pela Requerida do deferimento do requerido.
- i. Por notificação datada de 21 de Junho de 2024, os Requerentes foram notificados de que a sua declaração de IRS apresentava erros, *in casu* “L55 –SE NIF TITULAR NÃO É RESIDENTE NÃO HABITUAL”.
- j. Face à notificação de existência de supostos erros centrais de validação e querendo evitar que a declaração de rendimentos que apresentaram fosse rejeitada e, consequentemente, os Requerentes considerados faltosos para efeitos do IRS de 2023 – procederam à correção dos (supostos) erros identificados pela AT, eliminando o Anexo L da declaração de rendimentos que apresentaram.
- k. Nessa sequência, os Requerentes foram notificados da liquidação de IRS n.º 2024..., da qual resultou o montante total a pagar de 7.164,14 €.
- l. A questão decidenda no âmbito dos presentes autos consiste em aferir da legalidade do ato tributário e decisório *sub judice*, à luz, designadamente, do disposto no artigo 16.º n.ºs 8 e 9, do CIRS, porquanto tal ato foi emitido no pressuposto (errado) de serem os

Requerentes residentes para efeitos fiscais em Portugal no ano de 2023 (não beneficiando, como se impunha, do estatuto de residente não habitual).

- m. Entendem, pois, os Requerentes verificarem-se (quanto a si) os pressupostos legais – ínsitos no já aludido artigo 16.º n.ºs 8 e 9, do CIRS – de que depende a sua qualificação e inscrição como residentes não habituais com efeitos ao ano de 2023, circunstância que sempre determinará a ilegalidade do ato tributário e decisório *sub judice* na parte que não reflete a tributação (mais favorável) em IRS aplicável aos residentes não habituais.
- n. A este propósito diga-se, desde logo, que tal registo no cadastro de contribuintes – previsto no artigo 16.º, n.º 10, do CIRS – não se afigura um requisito do qual dependa a qualificação do sujeito passivo como residente não habitual e, consequentemente, o direito a ser tributado enquanto tal.
- o. Neste contexto, é particularmente expressivo o artigo 16.º, n.º 9, do CIRS, dissipando quaisquer dúvidas quanto ao facto e ao momento em que determinado sujeito passivo que, cumprindo os requisitos ínsitos no n.º 8 do mesmo preceito, adquire o estatuto de residente não habitual, fazendo coincidir o direito a ser tributado de acordo com o regime com a produção de efeitos da sua inscrição como residente para efeitos fiscais em Portugal.
- p. Assim, resulta claro e inequívoco que a boa interpretação das normas legais em causa implica necessariamente o reconhecimento de que o registo no cadastro de contribuintes (inscrição como residente não habitual) trata-se, apenas, de uma obrigação declarativa, motivada por razões de ordem prática –essencialmente permitir o bom funcionamento do sistema informático de liquidações de IRS.

4. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por exceção e por impugnação, em síntese, com os fundamentos seguintes:

Por exceção,

a) Incompetência do tribunal arbitral para conhecer dos vícios suscitados e/ou conhecer do estatuto de residente não habitual (RNH)

- a. 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 os Requerentes efetivamente pretendem com a presente lide é que lhes seja aplicado o estatuto de residente não habitual para efeitos de liquidação de imposto em 2023, do qual “entendem (...) verificarem-se (quanto a si) os pressupostos legais” pois é consabido que só admitindo e aplicando o estatuto de RNH é que a liquidação impugnada poderia ser anulada e emitida nova liquidação de onde resultasse uma tributação de 10% sobre os rendimentos de pensões, aplicando-se o regime/benefício fiscal pretendido.
- c. Parece, assim, não existirem dúvidas que o pedido dos Requerentes se circunscreve ao reconhecimento do estatuto de RNH e à sua consequente aplicação na liquidação em causa.
- d. 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.
- e. Note-se que, os Requerentes admitem que pediram e lhes foi negada a inscrição no regime de RNH, por não estarem reunidos os requisitos para aplicação desse estatuto, sendo que os mesmos tinham a possibilidade de reagir a essa decisão (por via graciosa ou contenciosa - ação administrativa).
- f. Não o tendo feito, conformaram-se com essa decisão (ato lesivo, e portanto, imediata e diretamente impugnável), a qual se consolidou, assim, na ordem jurídica.
- g. O que os Requerentes visam, em suma, é a aplicação do estatuto de RNH, cujo indeferimento (ao qual se impunha que reagissem tempestivamente) constitui um ato

- administrativo em matéria tributária que não comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação, do que decorre a incompetência material do tribunal.
- h. 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) Caso Julgado / Inimpugnabilidade da liquidação face à verificação de caso decidido ou caso resolvido (caso julgado administrativo)
- i. Caso o tribunal assim não entenda, sempre se terá por verificada a inimpugnabilidade da liquidação face à verificação de caso decidido ou caso resolvido, uma vez que os Requerentes não reagiram contenciosamente contra o indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual, conforme supradito.
- j. 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.
- k. 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.
- l. 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.

- c) Impropriedade do meio processual
- m. 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.
- n. Ou seja, a aplicação do regime jurídico do residente não habitual só pode ser peticionada 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 pelos Requerentes não é o meio próprio para fazerem valer a sua pretensão, existindo erro na forma de processo sempre que a forma processual escolhida não corresponde à natureza do processo.
- o. 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

- p. 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 na liquidação impugnada, como peticionado.
- q. 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 sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.
- r. 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.

- s. 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.
- t. Ora, na situação dos autos, como os próprios reconhecem no PPA, os Requerentes efetuaram os pedidos a que alude o n.º 10 do artigo 16.º do CIRS em novembro de 2023, tendo os mesmos sido indeferidos, por despachos de 22/12/2023.
- u. Os Requerentes não se pronunciaram em sede de audição prévia nem reagiram àquelas decisões, sendo que, conforme reconhecem, inclusivamente pelos documentos que juntam, apenas em 06/05/2024 apresentaram pedidos de alteração de morada com efeitos retroativos ou seja, apenas em 06/05/2024 alteraram a sua morada para a Suíça com efeitos retroativos para os anos em causa, somente aí dando conhecimento e informando a AT que não tinham sido residentes em Portugal naqueles anos, situação que foi reconhecida pelos serviços da R. em 04/06/2024.
- v. Ora, o pedido de inscrição, ao contrário do que os Requerentes querem fazer crer, é obrigatório, sob pena de esvaziar o conteúdo da norma legal onde tal obrigatoriedade vem prevista e tornar um regime opcional (facultativo) num regime imperativo, o que não foi, de todo, intenção do legislador.
- w. Respeitando a liquidação de IRS em crise ao ano de 2023, e tendo em consideração que os Requerentes apenas fizeram prova de não terem sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores em 06/05/2024 (ónus que lhes competia nos termos do artigo 74.º da LGT), nunca a tributação como residente não habitual poderia retroagir a 2023.
- x. 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 apenas terem demonstrado reunir os requisitos em 06/05/2024), forçoso é concluir que não se verifica qualquer ilegalidade da liquidação de IRS do ano de 2023, que sustente o pedido.

- y. No que concerne aos juros indemnizatórios, prejudicada a ilegalidade da liquidação em crise, nunca poderia proceder o pagamento dos juros indemnizatórios peticionados.

5. Por despacho de 26.05.2025, ao abrigo do art. 16.º, al. c), do RJAT, foi determinada a notificação dos Requerentes para se pronunciarem, querendo, no prazo de dez dias, sobre as exceções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira e dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por a mesma não se afigurar necessária.

6. Os Requerentes responderam à matéria de exceção, em síntese, nos termos seguintes:

Da alegada incompetência material do tribunal arbitral para conhecer dos vícios

- a. O entendimento perfilhado pela Autoridade Tributária quanto à incompetência material do tribunal arbitral assenta numa errónea interpretação do teor do pedido de pronúncia arbitral.
- b. Os Requerentes peticionam a declaração de ilegalidade e consequente anulação parcial do ato tributário *sub judice* com fundamento em violação da lei, em concreto dos artigos 16.º, n.ºs 8 e 9, e 72.º, n.º 10, do CIRS, por não refletir a tributação (mais favorável) em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) aplicável aos residentes não habituais.
- c. Contrariamente ao alegado pela Requerida, os Requerentes não solicitam que o tribunal reconheça o seu direito a serem tributados como residentes não habituais antes peticionando a anulação parcial do ato tributário *sub judice* por preterição de tal regime legal.
- d. Sendo certo que, para conhecer, apreciar e decidir tal pedido, é indubitavelmente competente o tribunal arbitral, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, sendo, por conseguinte, a ação arbitral (em alternativa à impugnação judicial) o meio de reação judicial adequado.

- e. Em face do exposto, necessariamente se conclui ser o Tribunal Arbitral materialmente competente para apreciar o mérito da presente causa, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, pelo que deverá a exceção dilatória invocada pela Autoridade Tributária improceder.

Da suposta inimpugnabilidade da liquidação face à verificação de caso decidido ou caso resolvido (caso julgado administrativo)

- f. O entendimento perfilhado pela Autoridade Tributária quanto à inimpugnabilidade do ato tributário *sub judice* resulta de uma clara confusão quanto à natureza do benefício fiscal materializado no regime dos residentes não habituais.
- g. Conforme oportunamente exposto em sede de pedido de pronúncia arbitral, o regime dos residentes não habituais constitui um benefício fiscal automático, i.e., não dependente de reconhecimento prévio por parte da Autoridade Tributária.
- h. A automaticidade deste benefício fiscal decorre das normas jurídicas que o regulamentam, em concreto dos artigos 16.º, n.ºs 8, 9 e 11, do CIRS, adquirindo o sujeito passivo o direito a ser tributado nos termos de tal regime no momento da sua inscrição como residente fiscal em Portugal, na aceção dos n.ºs 9 e 11 do referido preceito legal.

Da alegada impropriedade do meio processual

- i. Sem prejuízo das considerações expendidas supra acerca da (in)competência material do esse tribunal arbitral, uma vez mais, não assiste razão à Requerida.
- j. Com efeito, a impugnabilidade de atos tributários que não reflitam a tributação de acordo com um benefício fiscal automático decorre *per se* da violação da lei aplicável, sendo, por isso, a respetiva impugnação judicial – ou, alternativamente, a ação arbitral – o meio idóneo para contestar a sua legalidade.
- k. Deste modo, assumindo o regime dos residentes não habituais a natureza de benefício fiscal automático, o ato tributário *sub judice* é plena e autonomamente impugnável *per*

se, sendo a impugnação judicial ou a ação arbitral o meio processual adequado para efeitos de apreciação (e julgamento) da respetiva legalidade.

- l. Temos assim que também esta exceção dilatória invocada pela Autoridade Tributária deverá improceder.
- m. Nestes termos, necessariamente se conclui pela improcedência das exceções dilatórias invocadas pela Autoridade Tributária.

-II-SANEAMENTO

7. Exceção da incompetência do CAAD para conhecer dos vícios suscitados e/ou reconhecer o estatuto de residente não habitual

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a questão da incompetência do tribunal e uma vez que a questão de incompetência é de conhecimento prioritário, começar-se-á pela apreciação da mesma.¹

É impugnada uma liquidação o que se insere na competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, nos termos do art. 2.º do RJAT.

Na impugnação judicial, como no pedido de pronúncia arbitral, pode ser invocada qualquer ilegalidade (art. 99.º do CPPT)

A questão colocada é a de saber se é ilegal a liquidação por não ter aplicado aos Requerentes o estatuto do residente não habitual.

Independentemente dos fundamentos de anulação invocados, está-se perante um pedido de apreciação da legalidade de uma liquidação emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que o pedido se insere na competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

¹ Artigos 16º do Código de Procedimento e Processo Tributário e 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, al. c), do RJAT.

Nesta medida, improcede, pois, a exceção em causa.

8. Exceção inimpugnabilidade da liquidação face à verificação de caso decidido ou caso resolvido (caso julgado administrativo)

Os Requerentes vêm pedir a declaração de ilegalidade e anulação parcial duma liquidação. É manifesto que não há caso decidido ou resolvido, pois não existe qualquer decisão administrativa sobre a legalidade da liquidação impugnada.

Assim, improcede, também, esta exceção.

9. Exceção de impropriedade do meio processual

Os Requerentes formularam pedido de anulação parcial do ato de liquidação de IRS de 2023, com fundamento na sua ilegalidade.

Decorre, designadamente, do art. 10º, nº 1, al. a) e nº 2, al. c) e do 2º, nº 1, al. a), do RJAT, que o pedido de pronúncia arbitral é meio próprio para apreciação da pretensão de declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos.

Assim, tendo sido formulado pedido de anulação de liquidação de imposto, improcede, também manifestamente, a exceção em causa.

10. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

11. Cumpre solucionar as seguintes questões:

- 1) Ilegalidade da liquidação objeto do processo e anulação parcial da mesma.
- 2) Direito dos Requerentes à restituição do imposto pago ao abrigo de plano prestacional, acrescido de juros indemnizatórios.

II – A matéria de facto relevante

12. Consideram-se provados os seguintes factos:

12.1. Desde 1 de Agosto de 2009 até 30 de Setembro de 2022, os Requerentes residiram em ..., na Suíça (docs. n.ºs 4, 5, 6 e 7 junto com o pedido de pronuncia arbitral).

12.2. A partir de 2022, os Requerentes passaram a residir em Portugal (docs. n.ºs 4, 5, 6 e 7 junto com o pedido de pronuncia arbitral)).

12.3. Ambos os Requerentes apresentaram, no dia 3 de Novembro de 2023, através do respetivo Portal das Finanças, pedidos de inscrição como residente não habitual.

12.4. Estes requerimentos vieram a ser objeto de projetos de indeferimento, com fundamento no facto de os Requerentes estarem “Registado/a no cadastro da AT como residente em território português (n.º 8 do artigo 16.º do CIRS e alínea b) do ponto 1, da Circular nº 9/2012) no(s) ano(s) 2018, 2019, 2020, 2021, 2022;” (docs. n.º 8 e 9 junto com o pedido de pronuncia arbitral)).

12.5. Em 22 de Dezembro de 2023, a Autoridade Tributária indeferiu ambos os pedidos de inscrição como residente não habitual, tendo convertido em definitivo o entendimento anteriormente projetado (docs. n.ºs 10 e 11 junto com o pedido de pronuncia arbitral).

12.6. Em 2023, os Requerentes auferiram rendimentos de pensões (categoria H), de fonte estrangeira, no montante total de 40.918,49 EUR (doc. n.º 12, junto com o pedido de pronuncia arbitral).

12.7. Por referência ao ano de 2023, a 27 de Abril de 2024, os Requerentes apresentaram a sua declaração Modelo 3, à qual foi atribuído o n.º..., na qual incluíram um Anexo L (“Residentes Não Habituais”).

12.8. Por notificação datada de 21 de Junho de 2024, os Requerentes foram notificados de que a sua declaração de IRS apresentava erros, in casu “L55 –SE NIF TITULAR NÃO É RESIDENTE NÃO HABITUAL” (doc. n.º 13 junto com o pedido de pronuncia arbitral)

12.9. Nesta sequência, os Requerentes procederam à correção dos erros alegados pela AT, eliminando o Anexo L da declaração de rendimentos que apresentaram (doc. n.º 12 junto com o pedido de pronuncia arbitral)

12.10. Posteriormente, os Requerentes foram notificados da liquidação de IRS n.º 2024..., da qual resultou o montante total a pagar de 7.164,14 EUR (doc. n.º 1 junto com o pedido de pronuncia arbitral).

12.11. Os Requerentes solicitaram um plano prestacional de pagamento da referida liquidação de IRS, por 12 meses, com o n.º 2024..., o qual foi deferido, encontrando-se pagas, na data de apresentação do pedido de pronuncia arbitral as duas primeiras prestações (doc. n.º 14 junto com o pedido de pronuncia arbitral).

12.12. Em 6.05.2024 os Requerentes solicitaram a junto da Requerida a alteração de morada com efeitos retroativos para a Suíça com produção de efeitos “à data de 2009.08.01 até 2022.09.30.” (cfr. docs. n.ºs 5 e 7 juntos com o pedido de pronuncia arbitral)

12.13. Com data de 4.06.2024 foram ambos os Requerentes notificados pela Requerida, nos seguintes termos:

Fica notificado, que o pedido de alteração da morada para a Suíça apresentado no Serviço de Finanças, produziu efeitos a partir 2009-08-01, conforme foi requerido e documentado.

A partir de 2022-10-01 a morada que consta na base de dados da Gestão de Contribuinte é a que se encontra associada ao cartão de cidadão – Rua
freguesia de Barcelos.

Com interesse para a decisão da causa inexistem factos não provados.

13. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto resulta dos documentos constantes do processo que não foram impugnados por nenhuma das partes, indicados por referência a cada um dos factos do probatório, bem como no acordo das partes, expresso ou por falta de impugnação, quanto aos demais factos alegados, sendo ainda de salientar que, dos articulados apresentados, emerge concordância das partes relativamente à matéria de facto dada como provada e relevante para decisão da causa.

-III- O Direito aplicável

14. À data dos factos relevantes, os n.ºs 8, 9º e 10º, do art. 16º, do CIRS, tinham a seguinte redação:

“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.”

Por outro lado, a redação do art. 14º, nº 2, da Lei Geral Tributária, é a seguinte:

“2 - Os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são sempre obrigados a revelar ou a autorizar a revelação à administração tributária dos pressupostos da sua concessão, ou a cumprir outras obrigações previstas na lei ou no instrumento de reconhecimento do benefício, nomeadamente as relativas aos impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património, ou às normas do sistema de segurança social, sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito.”

No caso dos autos, os Requerentes só em 6.05.2024 vieram junto da Requerida requerer a alteração dos dados inscritos referentes à sua residência —que constava dos registos da Requerida como sendo em território português— no sentido da alteração para a Suíça, com produção de efeitos de 1.08.2009 até 30.09.2022, o que foi deferido.

Sem essa alteração não estavam reunidas os pressupostos para os Requerentes cumprirem os requisitos previstos nos nºs 9 e 10, do art. 16º do CIRS. Relativamente à primeira das normas porque, como é apodítico, a inscrição como residente em território português tem ínsito o pressuposto de que anteriormente os Requerentes não constavam inscritos como tal. Relativamente à segunda porque, é também manifesto, que —tal como foi decidido pela Requerida— a mesma situação não permitia a sua inscrição como residentes não habituais, que pressupõe, também logicamente, uma prévia situação de não residência em território nacional, sendo certo que, nos termos do nº 3, do art. 19º, da Lei Geral Tributária, “*É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária*” e nos termos do nº 4 “*É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária*”

Pelas razões expostas, por um lado, os Requerentes não cumpriram o dever de inscrição previsto no art. 16º, nº 9, do CIRS, como residentes em territórios português, após cinco anos como não residentes no território nacional —o que só veio a ser concretizado na sequência do requerimento de 6.05.2024— não tendo, consequentemente, adquirido o direito à tributação como residentes não habituais à data da verificação do facto tributário. Por outro lado, este

tribunal acompanha o entendimento da decisão arbitral proferida no proc. 1380/2024-T, de 11.06.2025², onde se pode ler:

*“Face aos n.ºs 9º e 10º do art. 16 do CIRS e ao n.º 14º, n.º 2, da LGT, que não podem deixar de ser aplicados conjugadamente, afigura-se que o benefício fiscal em causa tem carácter automático, como decorre do n.º 9, do art. 16º, do CIRS, mas fica subordinado à *conditio juris*³ do cumprimento do dever de solicitar a inscrição como residente não habitual. Na verdade, Resulta do art. 14º, n.º 2, da LGT, que os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são sempre obrigados a cumprir as obrigações previstas na lei, sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito.⁴*

Face ao teor da norma em causa, relativamente à qual não se vislumbra qualquer fundamento de não aplicação, tanto mais que a mesma se reporta a “benefícios fiscais de qualquer natureza”, carece de sustentação a tese de que a obrigação consignada no art. 16º, n.º 10, do CIRS, pode ser incumprida sem que tal tenha consequência relativamente ao benefício fiscal em causa.

Nesta Linha, escreve Lima Guerreiro em anotação ao n.º 4 do art. 14º da LGT na redação (originária) do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro (correspondente no essencial ao atual n.º 2) que “Caso o contribuinte não siga a conduta prevista no número 4 do presente artigo, aplicam-se as regras gerais de tributação. É o que resulta de o seu conteúdo ser o de um verdadeiro ónus legal.”⁵

Em idêntico sentido vão Diogo Leite de Campos-Benjamim Silva Rodrigues-Jorge Lopes de Sousa que sustentam, em comentário à mesma norma que “O n.º 4 deste art. 14º na redação inicial, a que corresponde o n.º 2 na redação da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, tem força vinculativa.”⁶

Acrece que, nem será pertinente imputar severidade ao regime pois que, como é consabido, os benefícios fiscais são, eles próprios, derrogações ao princípio da igualdade fiscal e ao princípio da capacidade contributiva, que o

² Cujo coletivo o signatário da presente decisão integrou, tendo exercido a função de relator.

³ Sobre as *condições legais* como “*requisitos ou pressupostos legais de um certo efeito jurídico*” e não como verdadeiras condições cfr. Pedro Pais de Vasconcelos, “Teoria Geral do Direito Civil”, Almedina, 2012, 6ª ed. pp 606-606.

⁴ O benefício fiscal fica ainda dependente duma segunda *conditio juris*: a obtenção pelo contribuinte em algum ano, dos 10 anos de direito ao regime, de rendimentos da categoria A e/ou B de atividades que estejam elencadas na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho.

⁵ LEI GERAL TRIBUTÁRIA ANOTADA, Rei dos Livros, 2001, pag. 104.

Na lição de João de Castro Mendes, “*Chama-se ónus à necessidade de certa conduta para conseguir certo resultado, que a lei não impõe, somente faculta, se obtenha*” (Teoria Geral do Direito Civil, Lisboa, 1978, de harmonia com as lições dadas ao 1º ano jurídico da Universidade Católica Portuguesa, vol. II, pag. 159.

⁶ LEI GERAL TRIBUTÁRIA ANOTADA E COMENTADA, Encontros da Escrita, 4ª Ed., 2012, pag. 159.

legislador, em determinado contexto histórico, considera justificados por interesses extra-fiscais relevantes. Porém, é compreensível que faça depender tais derrogações ao cumprimento das obrigações previstas na lei, o que o n.º 2, do art. 14.º, da LGT, estabelece com carácter genérico, relativamente a “benefícios fiscais de qualquer natureza”.

A esta luz, se compreende também o teor do n.º 1 do art. 7.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais que estabelece: “*Todas as pessoas, singulares ou coletivas, de direito público ou de direito privado, a quem sejam concedidos benefícios fiscais, automáticos ou dependentes de reconhecimento, ficam sujeitas a fiscalização da Autoridade Tributária e Aduaneira, da Direção Regional dos Assuntos Fiscais e das demais entidades competentes, para controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais respetivos e do cumprimento das obrigações impostas aos titulares do direito aos benefícios*”

||

Não é irrelevante a eliminação pelo legislador, em 2012, da norma que determinava que o sujeito passivo só adquiria o direito a ser tributado como residente não habitual com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes. Com a alteração, o direito passou a ser adquirido, nos termos do n.º 9, a partir do momento em que o sujeito passivo seja considerado residente não habitual, independentemente do registo. Simplesmente, caso a obrigação estabelecida no n.º 10 não seja cumprida (o que resulta incontroverso dos elementos constantes dos autos e da versão apresentada pelos Requerentes no pedido de pronúncia arbitral), a consequência será ficar o benefício fiscal em causa ficar sem efeito, de acordo com o artigo 14.º, n.º 2, da LGT, nos termos referidos. Para além de ser esta a consequência normal de incumprimento de obrigações inerentes à fruição de benefício fiscal, é ainda significativo que a norma que impõe a obrigação da inscrição (n.º 10.º do art. 16) se siga imediatamente à que estabelece a aquisição do benefício, ficando bem clara a correspondente ligação regulatória, não se afigurando necessário que o legislador estabelecesse neste número o que já se encontrava estabelecido, com carácter geral, para todos os benefícios fiscais, no art. 14.º, n.º 2, da LGT.

Verifica-se, assim, harmonia e completude regulatória resultante da aplicação conjugada dos números 9.º e 10.º do art. 16.º do CIRS e do n.º 2 do art. 14.º da LGT, de que emerge o entendimento supra exposto.

Nesta medida, não tendo sido observado pelos sujeitos passivos o disposto no referido n.º 10.º, do art. 16.º do CIRS, o benefício fiscal em causa ficou sem efeito, sem prejuízo, de acordo com jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo, o regime poder ser aplicado após a inscrição prevista na mencionada norma.

Com efeito, conforme se refere no acórdão do STA de 5-01-2025, processo n.º 1750/22.6BEPRT “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”. E, na mesma linha, no acórdão do mesmo tribunal de 29-05-2024, processo n.º 842/23.9BESNT, expressamente invocado pela AT na Resposta, “a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no n.º 10, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual”.”

Ora, os Requerentes não cumpriram a obrigação prevista no art. 16º, nº 10º, do do CIRS até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se tornaram residentes no território nacional e mesmo quando, para além de tal prazo, procederam à solicitação prevista nessa norma não reuniam as condições necessárias para a referida inscrição. Assim, e à luz de jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo citada na referida decisão, o benefício fiscal não vigora no período tributário em causa, apenas sendo aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual.

No caso dos autos, não tendo a inscrição sido efetuada até ao fim do período tributário em causa no processo, o regime não é aplicável.

Termos em que, improcede a pretensão anulatória, o que implica a improcedência dos demais pedidos formulados.

-IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se a liquidação impugnada na ordem jurídica.

Valor da ação: : 3.072,29€ (três mil e setenta e dois euros e vinte e nove centimos) nos termos do disposto no art. 306º, nº 2, do CPC e 97.º-A,n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas pelos Requerentes no valor de 612.00 €, nos termos do nº 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 30-07-2025

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro