

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 50/2025-T**

**Tema: IRS de 2020 – Residente não habitual – Inscrição no registo de contribuintes da “Direcção-Geral dos Impostos” – Inscrição como residente em território português – Inscrição como residente não habitual.**

## **SUMÁRIO:**

1. Consideram-se residentes não habituais em território português, os sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes em Portugal nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º do CIRS e não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores (artigo 16.º, n.ºs 8 a 11, do CIRS);
2. O ato de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual, para efeitos do artigo 16.º, n.º 10, do CIRS, tem natureza meramente declarativa.

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Conselheiro Carlos Alberto Fernandes Cadilha (Presidente), Dr.ª Alexandra Iglésias (Adjunta e Relatora) e Dra. Maria Antónia Torres (Adjunta) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral coletivo, acordam no seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

**A...**, com o número de identificação fiscal ... e **B...**, com o número de identificação fiscal ..., casados, ambos residentes na ..., ..., ..., ..., ...-..., Lisboa (doravante "Requerentes"), tendo sido notificados do despacho de indeferimento da revisão oficiosa por

1.

estes deduzida contra a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2021..., relativo ao ano de 2020, com um montante global a pagar de €148.454,38 (cento e quarenta e oito mil, quatrocentos e cinquenta e quatro euros e trinta e oito cêntimos) e data limite de pagamento, em 31 de Agosto de 2021, vêm, 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 (doravante “CPPT”) aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, apresentar pedido de pronúncia arbitral contra o ato de indeferimento da referida revisão oficiosa e, bem assim, contra o mencionado ato de liquidação de IRS.

No PPA os Requerentes peticionam a i) anulação da liquidação de IRS n.º 2021..., referente ao ano de 2020, e de onde resultou imposto a pagar no valor total de €148.454,38;

ii) a substituição da liquidação impugnada por outra que qualifique e tribute os rendimentos auferidos pelo Requerente nos termos do regime especial aplicável aos residentes não habituais, e, conseqüentemente, iii) que seja reembolsado o suposto imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios.

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 15-01-2025.

Os Requerentes optaram por não designar Árbitros.

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, foram os árbitros designados pelo Ex.mo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 05-03-2025, 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 coletivo, foi constituído em 25-03-2025.

Em 26-03-2025, 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 30-04-2025, tendo juntado o Processo Administrativo (doravante PA), na mesma data.

Na Resposta, a AT suscitou exceções, que referiu como sendo de incompetência do Tribunal Arbitral, e de impropriedade do meio processual, defendendo a improcedência do PPA caso não fossem atendidas.

A coberto de despacho arbitral, de 02-05-2025, os Requerentes foram notificados a 05-05-2025 para se pronunciarem, querendo, sobre as matérias de exceção suscitadas na resposta, pela Autoridade Tributária, o que efetuaram em 19-05-2025, tendo o Tribunal Arbitral aceitado, nos termos do artigo 139.º n.º 5 do Código de Processo Civil (CPC) aplicável ao processo arbitral por força do disposto no artigo 29.º do RJAT<sup>1</sup>.

Por despacho de 21-03-2024, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas, relegando-se para final a apreciação das exceções invocadas.

---

<sup>1</sup> Não havendo lugar ao pagamento de multa na ausência de previsão específica para o efeito na regulamentação do CAAD.

No sentido de considerar aplicável no âmbito do presente processo arbitral, o disposto no artigo 139.º, n.º 5 do CPC, a sentença arbitral proferida no Processo n.º: 784/2022-T “*Como também é comumente aceite, que a acção arbitral em matéria tributária equipara-se à acção de impugnação judicial prevista no CPPT,8 pelo que sendo este bloco normativo o primeiro que se deve aplicar subsidiariamente, devemos encontrar nele, ou pelo menos tentar, a matéria sobre a junção de documentos com as alegações e aplicação do art.º 139.º, n.º 5 do CPC. Por razões lógicas devemos começar por esta última questão. Prevê o art. 3.º-A em matéria de prazos que, no procedimento arbitral, “os prazos contam-se nos termos do Código do Procedimento Administrativo, com as necessárias adaptações. E os prazos para a prática de atos no processo arbitral contam-se nos termos do Código de Processo Civil.” (...) Mas estamos perante um prazo de natureza processual e a gravidade das consequências associadas ao decurso de prazos perentórios (cfr. artigo 139.º, n.º 3 do CPC), tem levado o legislador a ser menos exigente quanto ao momento do seu decurso, fixando um prazo suplementar para a sua prática com multa compulsória (cfr. artigo 139.º, n.ºs 5 e 6 do CPC), fazendo equivaler a data do envio à data de entrega na secretaria judicial (artigo. 144º, n.ºs 1 e 7 do CPC). Por isso, mesmo que não se interpretasse a remissão efectuada pelo artigo 3.º-A do RJAT (...) sempre os princípios gerais da tutela jurisdicional efetiva e da justiça que decorre da ideia de Estado de Direito Democrático e face à circunstância de poder estar em causa a afetação de direitos fundamentais, as razões justificativas da regulamentação do caso previsto na lei processual civil. Deste modo, não podemos deixar de considerar aplicável, por regra, no âmbito do presente processo arbitral, o disposto no artigo 139.º, n.ºs 5 a 8 do CPC.”*

## II. Síntese da posição das Partes:

### 1. Dos Requerentes

Os argumentos apresentados no PPA, bem como em alegações escritas, sublinham o seguinte: Os Requerentes sustentam, em resumo, que independentemente da formalização da inscrição como Residente Não Habitual até 31 de março do ano seguinte aquele em que se tornaram residentes fiscais em Portugal (no caso dos Requerentes esse limite seria 31 de Março de 2018), os únicos requisitos legalmente exigíveis para se poder beneficiar do regime de tributação especial decorrente do estatuto de Residente Não Habitual são os seguintes:

- a. o sujeito passivo de IRS tornar-se residente fiscal em Portugal nos termos do n.º 1 e n.º 2 do artigo 16.º do Código do IRS;
- e b. o sujeito passivo de IRS, por referência ao ano da sua inscrição como residente, não ter sido residente fiscal em território português em qualquer um dos cinco anos anteriores.

Concluindo que, do eventual atraso dos Requerentes na solicitação da inscrição no cadastro da Administração tributária como Residentes Não Habituais, não pode, em caso algum, decorrer a negação de tal benefício fiscal.

Relativamente às exceções invocadas pela Requerida, os Requerentes alegam que a Doutrina e a Jurisprudência por esta invocada não têm qualquer similitude com o presente caso “(...) *pelo que o entendimento aí plasmado não poderá ter qualquer aplicabilidade nos presentes autos*”. Recordam os Requerentes que *"Uma coisa é a (i)legalidade da liquidação cuja anulação se peticiona, aqui em causa, outra é o próprio estatuto de Residente Não Habitual e a sua atribuição, que não se encontra em discussão nesta sede pois, também os REQUERENTES, consideram que, quanto a este último, não é esta a sede própria para tal."*

De acordo com os Requerentes, a Requerida respalda, ainda, a sua argumentação no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017, proferido no âmbito do processo n.º 723/2016, de 15 de Novembro de 2017. *"Mais importa relevar que, a jurisprudência citada pela REQUERIDA diz respeito a uma liquidação relativa ao ano de 2010, cujo contexto normativo se reportava, naquele caso, à regulação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro, portanto, anterior às alterações ocorridas com a Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio, e com o Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de Agosto. Sendo que, nessa altura, o n.º 7 do artigo 16.º do Código do IRS dispunha: “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 Direcção-Geral dos Impostos.”* Reafirmam os Requerentes que *"Diversamente, o n.º 9 do artigo 16.º do Código do IRS aplicável à factualidade em discussão, refere 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.”* Portanto, o legislador, intencionalmente, considerou retirar a menção à inscrição no registo de contribuintes da Direcção-Geral dos Impostos, *“bastando-se” com a inscrição como residente em território português, condição que no caso dos REQUERENTES se reporta ao ano de 2017.”*

Ainda segundo os Requerentes, *"(...) o n.º 10 do artigo 16.º do Código de IRS, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de Agosto, prevê que “O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato de inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.”*

Acrescentam que tal entendimento, como mencionado pelos Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, está, aliás, respaldado na Circular n.º 4/2019, segundo a qual as medidas resultantes do regime dos residentes não habituais *“(...) consubstanciam medidas excepcionais 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”.*

Afirmam, assim, que é a própria AT que reconhece, de forma expressa, que os benefícios fiscais inerentes ao regime dos RNH — quer os referentes à tributação das atividades de elevado valor acrescentado, previstos no n.º 10 do artigo 72.º do Código do IRS, quer os referentes à tributação dos rendimentos das Categorias B, E, F e G de fonte estrangeira, previstos no n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS — decorrem automaticamente da lei e que não estão sujeitos a qualquer tipo de reconhecimento constitutivo.

Referem, também, não existir discordância relativamente à incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar o reconhecimento do estatuto dos Residentes Não Habituais, e que *"Coisa diversa é a (i)legalidade da liquidação, esta sim, objecto dos presentes autos. Como mencionado, os*

---

*REQUERENTES são claros no seu pedido para constituição do Tribunal Arbitral (...): Assim, concluem “(...) não assiste razão à REQUERIDA, pois o Tribunal Arbitral é competente para a apreciação da (i)legalidade do acto de liquidação em apreço, ao abrigo do regime previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT e em conformidade com a previsão dos artigos 2.º, n.º 1, alínea b) e 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, bem como do artigo 102.º, n.º 1, alínea b) do CPPT.”*

## B) DA INVOCADA EXCEÇÃO DE IMPROPRIEDADE DO MEIO PROCESSUAL

Também neste caso, e tendo em conta o acima já mencionado, afirmam os Requerentes que pretendem a anulação do ato de liquidação de IRS de 2020 com fundamento na sua ilegalidade, não estando em causa conhecer qualquer decisão da AT, designadamente, de carácter administrativo, relacionada com o ato de indeferimento da inscrição como Residente Não Habitual. A questão a decidir é a de saber se os Requerentes, não tendo, no prazo previsto na lei, requerido a sua inscrição como Residentes Não Habituais, têm direito a ser tributados ao abrigo de tal regime no ano de 2020. Pelo que, também aqui, deve improceder a exceção de impropriedade do meio processual invocada pela AT na Resposta apresentada.

E concluem, que a aplicação do benefício fiscal em discussão 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 em análise, como pretende fazer valer a Requerida.

Quanto à ilegalidade da liquidação invocam os Requerentes, concretamente, o seguinte: *"Nos cinco anos anteriores a 2017, os REQUERENTES não residiram em território português, tendo, naquele ano, sido registados como residentes fiscais em Portugal.*

*Assim, desde então, o REQUERENTE A... preenche os requisitos materiais necessários à sua tributação em Portugal na qualidade de RNH, tal como estes resultam do n.º 8 e n.º 12 do artigo 16.º do Código do IRS, o que significa e implica que:*

- *se tornaram fiscalmente residentes em território português, nos termos do já referido n.º 1 e n.º 2 do artigo 16.º do Código do IRS; e,*
- *não foram residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores ao ano da inscrição como residentes neste território.*

*Sem prejuízo de, formalmente, não ter o REQUERENTE A... procedido à inscrição na qualidade de RNH, até ao dia 31 de Março de 2018 em conformidade com o disposto no n.º 10 do artigo 16.º do Código de IRS, a verdade é que preenchia os requisitos materiais necessários para ser considerado RNH, e assim ser tributado nessa conformidade. (...) nos termos da própria lei, o pedido de inscrição em cadastro não constitui um requisito (constitutivo) necessário à tributação do sujeito passivo como residente não habitual, nem prejudica o reconhecimento desse direito pela própria lei, nem a inscrição do mesmo em cadastro.*

*Considerando o acima exposto, resulta claro e evidente que:*

*a. O REQUERENTE A... não foi, nem constavam em cadastro, como residente fiscal em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que se tornou residente (2017); b. em resultado da sua inscrição como residente em Portugal, o REQUERENTE A... passou a constar como contribuinte residente.*

*Estão, assim, verificados os dois únicos pressupostos de que o n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS faz depender a qualificação do sujeito passivo como RNH e de que o n.º 9 e o n.º 11 do mesmo artigo fazem depender o direito a ser tributado nessa qualidade.*

*Não existindo, por isso, qualquer fundamento legalmente válido que obste ao reconhecimento desse direito, nem à sua inscrição em registo.*

*É certo que não desconhece o REQUERENTE A... o dever que a Lei estabelece de “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” (cfr. n.º 10 do artigo 16.º do CIRS), nem se nega, igualmente, a relevância daquele dever no procedimento conducente à tributação na qualidade de RNH.*

*O que sucede é que o indicado dever não é constitutivo do direito a serem tributados como RNH, razão pela qual não pode o seu incumprimento, ou cumprimento tardio, obstar ao reconhecimento daquele direito, nem à inscrição do mesmo em sede de cadastro fiscal.*

*Ficando clara a natureza automática de todo o regime dos RNH, é fácil concluir que, do atraso pelos Requerentes na solicitação da inscrição no cadastro da Administração Tributária, não poderá, em caso algum, sob pena de manifesta ilegalidade, decorrer a negação do benefício fiscal em causa desde o ano em que os REQUERENTES se tornaram residentes fiscais em Portugal.*

*Neste contexto, conforme referido, o REQUERENTE A... auferiu, durante o ano de 2020, rendimentos provenientes do trabalho dependente, nomeadamente salários, ao abrigo do seu contrato de trabalho com o GRUPO C..., pelo cargo de Líder da Marca D... .*

*(...) nos termos do n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRS, aos residentes não habituais em território português, que obtenham no estrangeiro rendimentos da categoria A, deve aplicar-se o método de isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições:*

*a. Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com a convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado;*

*ou b. Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS, não sejam de considerar obtidos em território português;*

*Ora, apesar de se encontrar a residir em Portugal e com isso permanecer fisicamente a maior parte do tempo neste país, analisado o contrato de trabalho do REQUERENTE A... com o Grupo C..., verifica-se que os rendimentos de trabalho dependente auferidos provêm do exercício da sua actividade em território francês, mantendo aí o seu local habitual de trabalho (i.e., em ..., França).*

*Para além disso, resulta, igualmente, daquele contrato, que os rendimentos são pagos pelo GRUPO C... sendo nesse país tributados.*

*Deste modo, dúvidas não podem subsistir que tais rendimentos deverão ser considerados como de fonte estrangeira, neste caso, obtidos em França.*

*Nesta conformidade, importa atentar o disposto na Convenção entre Portugal e França para evitar a dupla tributação e estabelecer regras de assistência administrativa recíproca em matéria de impostos sobre o rendimento (CDT Portugal – França), de modo a determinar as competências de tributação de cada Estado sobre este rendimento e, bem assim, evitar a dupla tributação internacional.*

*Assim, uma vez que o REQUERENTE A..., residente fiscal em Portugal, exerce a sua actividade no Estado da fonte (i.e., em França), dispõe a correspondente CDT que os rendimentos do trabalho dependente auferidos poderão, também, ser tributados naquele Estado da fonte (cfr. segunda parte do n.º 1 do artigo 16.º da CDT Portugal – França). Efectivamente, esta competência cumulativa entre Estados é confirmada pelo facto de a entidade pagadora estar localizada no Estado da fonte (i.e., em França). Atento o que antecede, reconhecendo-se a aplicação do regime especial dos RNH, ao REQUERENTE A..., como se julga devido e necessário, os rendimentos do trabalho dependente por si auferidos, decorrentes do exercício da sua actividade em território francês, devem ser isentos de tributação em Portugal, uma vez que é competente o Estado da fonte (i.e. França) para tributar tais rendimentos, de acordo com a correspondente CDT, como sucede in casu. (cfr. Documento que se protesta juntar) De todo o modo, subsidiariamente, verificando-se que tal tributação efectiva não ocorre no Estado da fonte (França), condição necessária para aplicação da isenção de tributação ao abrigo do regime especial dos RNH, o que não se concede e apenas por mera cautela de patrocínio se equaciona, deverá, igualmente, o REQUERENTE A... beneficiar de uma tributação mais favorável em Portugal, ao abrigo do referido regime especial.*

*Assim, na medida em que a actividade exercida pelo REQUERENTE A..., enquanto líder da Marca D..., está enquadrada como uma das actividades de elevado valor acrescentado, constantes da lista da Portaria n.º 12/2010, de 17 de Janeiro (em vigor à data da inscrição do Contribuinte como residente fiscal), em concreto, no código 802 correspondente a “Quadros superiores de empresa” ou, caso assim não se entenda, através da aplicação da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, enquadrando-se a actividade exercida pelo REQUERENTE A... no código 112 correspondente a “Diretor-geral e gestor executivo de empresa”, da lista constante na mencionada Portaria.*

*Em consequência, devidamente enquadrado no regime fiscal dos RNH, e exercendo actividades de elevado valor acrescentado, será de aplicar a norma prevista no n.º 10 do artigo 72.º do Código do IRS, aplicando-se uma taxa reduzida especial: “10- os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20 %.” Em face de tudo quanto ficou exposto, é manifesto que a liquidação de IRS ora contestada enferma de erro sobre os pressupostos de Direito e de facto, devendo ser, em conformidade, anulada, porque praticada com ofensa das normas e princípios jurídicos aplicáveis, e, em consequência, substituída por outra, que aplique, ao REQUERENTE A..., o regime especial de tributação dos Residentes Não habituais.”*

## **2. Da Requerida**

Sintetizam-se os argumentos apresentados na Resposta pela Requerida:

*Segundo a AT “é manifesto que a sua verdadeira pretensão se prende com o reconhecimento do estatuto de RNH, sem o qual nunca a aqui peticionada anulação da liquidação em crise poderia proceder”.*

Começa, assim, por se defender por exceção, nos seguintes termos:

a) Incompetência do CAAD para reconhecer o estatuto de residente não habitual (RNH)

*Do “(...) 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 (...) 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 2020, como, aliás, resulta expressamente no pedido efetuado na parte final do PPA”.*

Defende, ainda, que só depois de ser reconhecido o estatuto de RNH é que a liquidação impugnada poderia ser anulada, parecendo deste modo não existirem dúvidas de que os pedidos dos Requerentes se circunscrevem ao reconhecimento do estatuto de RNH e à sua consequente aplicação na liquidação em causa. E conclui que 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.

Mais refere, a título meramente exemplificativo, os processos 796/2022-T, 906/2023- T e 651/2024-T, fundamentação e conclusões às quais adere *in totum*.

Cita, por fim, o Tribunal Constitucional “(...) *Ora, configurando o ato de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, como se viu, um ato administrativo autónomo, com efeitos próprios e que se estendem para além do ato de liquidação do imposto que imediatamente se lhe segue, nada parece haver de anómalo, do ponto de vista da ratio subjacente a um tal regime, que a sua impugnação autónoma constitua para o contribuinte um ónus e não uma mera faculdade; ou, numa formulação mais próxima da seguida pela recorrente nas suas alegações, na regra segundo a qual, se aquele ato não for judicialmente impugnado, no prazo legalmente fixado para o efeito, não mais o poderá ser, excluindo-se a possibilidade de impugnação do ato consequente como o de liquidação do tributo, com fundamento em vícios que atinjam aquele seu ato pressuposto*”.

Assinala a AT, em conclusão, que a incompetência material configura uma exceção dilatória, 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

De acordo com a Requerida, os mesmos argumentos que sustentam a incompetência absoluta do CAAD *supra* suscitada aplicam-se *mutatis mutandis* à impropriedade do meio processual, que igualmente 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. 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.*"

Em sede de defesa por impugnação, sublinha que 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.

*E acrescenta "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. 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."*

*"Resumindo, não colhe o entendimento dos Requerentes espelhado nos artigos 39.º e seguintes do P.P.A, de que a inscrição opera ope legis sem necessidade de qualquer pedido de inscrição do contribuinte."*

Mais assinalam os Requerentes *"Na situação dos autos, como os próprios admitem no artigo 15.º do PPA, o Requerente A... apenas pediu a inscrição como residente não habitual em 26/06/2023. Facto que, salvo o devido respeito, contradiz o alegado no artigo 12.º do PPA, designadamente, "(...) os Requerentes tomaram a referida decisão profissional de vir trabalhar e residir em Portugal em linha com aquele que, antecipavam, seria o respectivo impacto fiscal em Portugal".*

*Pois não é crível que quem tenha decidido vir trabalhar para Portugal por ter antecipado o impacto fiscal que daí adviria, não tenha cuidado de conhecer o regime jurídico em causa e os respetivos pressupostos, e, nessa medida, não tenha apresentado em tempo o pedido de inscrição como RNH. Pedido esse que, repete-se, ao contrário do alegado pelos Requerentes, é indiscutivelmente obrigatório, sob pena de esvaziar o conteúdo da norma legal onde tal obrigatoriedade vem prevista."*

A AT invoca igualmente, a título meramente exemplificativo, a decisão no P. 745/2024-T, tendo aí sumariado que *"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 Código do*

*IRS, os quais são aferidos em função do ano de inscrição como residente em território português, a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no n.º 10 do mesmo artigo 16.º, 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”. Bem como a decisão proferida no âmbito do P. 928/2024-T onde o CAAD reconhece que “A apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no n.º 10, do art. 16.º do CIRS, 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”.*

*Refuta-se, pois, a alegação de que basta a verificação dos requisitos impostos no artigo 16.º do CIRS para automaticamente beneficiar do estatuto de residente não habitual, ou que o mesmo opere ope legis. Mais, para além de obrigatório, como se viu, igualmente tem repercussões nos respetivos efeitos. Como, também, decorre do supracitado Acórdão do STA, que diz que a apresentação do pedido de inscrição fora do prazo “(...) 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 (...)” (evidenciados nossos), e nunca para liquidações que lhe sejam antecedentes, ou seja, não podendo a aplicação do estatuto retroagir a liquidações anteriores àquele pedido.*

*Refere, ainda, sobre a Circular n.º 4/2019 trazida à colação pelos Requerentes e que versa sobre o enquadramento fiscal das atividades de elevado valor acrescentado que "Ao contrário do alegado, a suprarreferida circular não dispõe sobre o regime, ou qualquer tipo de procedimento, respeitante à residência não habitual. Tão só esclarece a desnecessidade de invocação prévia, à declaração modelo 3, da atividade de elevado valor acrescentado, e é expressa no que tange à inscrição prévia como residente não habitual. Afigura-se, portanto, desadequado, qualquer apelo à doutrina administrativa sindicada, para efeitos da aferição da residência não habitual. Nesta conformidade, sendo a inscrição como RNH um requisito prévio necessário à concessão do estatuto/benefício de RNH, e tendo tal inscrição apenas sido solicitada em 2023, muito depois da emissão da liquidação aqui em discussão, forçoso é concluir que não se verifica qualquer ilegalidade da liquidação reclamada. Pelo que, ao*

*contrário do alegado, é manifesto que nunca poderia proceder o pedido de anulação da liquidação referente ao ano de 2020."*

*Igualmente se impõe reiterar, à semelhança do que se disse em sede de análise do pedido de revisão oficiosa, que o Requerente não demonstrou, e continua sem demonstrar, a incidência de imposto no país de origem dos rendimentos da categoria A."*

*Pressuposto incontornável para a aplicação do método de isenção, preceituado na alínea a) do n.º 5 do artigo 81.º CIRS. Mas, ainda que assim não fosse, como é, igualmente se afigura relevante relembrar que a aplicação do regime do residente não habitual, com a aplicação de uma taxa de imposto manifestamente inferior e/ou inexistente face à que seria aplicada em condições similares a um residente, pressupõe que, anualmente, exista facto tributário, isto é, que tenham sido obtidos rendimentos relevantes nesta situação.*

Ora, na situação em discussão nos autos, pese embora os Requerentes aleguem que o Requerente A... preenche os pressupostos materiais para aplicação do regime de residente não habitual, porquanto “(...) a actividade exercida pelo REQUERENTE A..., enquanto líder da Marca D..., está enquadrada como uma das actividades de elevado valor acrescentado, constantes da lista da Portaria n.º 12/2010, de 17 de Janeiro (em vigor à data da inscrição do Contribuinte como residente fiscal), em concreto, no código 802 correspondente a "Quadros superiores de empresa" ou, caso assim não se entenda, através da aplicação da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, enquadrando-se a actividade exercida pelo REQUERENTE A... no código 112 correspondente a "Diretor geral e gestor executivo de empresa", da lista constante na mencionada Portaria”, a verdade é que não fazem qualquer prova que sustente o alegado. Pois, ao contrário do que invocam, o documento n.º 3 para onde remetem não comprova as funções desenvolvidas pelo Requerente, nem o seu enquadramento na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, na redação dada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho.

*Mais, importa igualmente realçar que o suprarreferido documento está redigido em língua estrangeira, sem que tenha sido junta a respetiva tradução, cuja junção desde já se requer nos termos do disposto no artigo 134.º do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º do RJAT. 61.º Ora, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 74.º da LGT “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.*

Considera ainda a Requerida ser manifesto que é sobre os Requerentes que recaía o ónus da prova do que aqui alegam, prova essa que, como se viu, não lograram fazer. Recordar-se que, apenas os rendimentos decorrentes das atividades especialmente indicadas na tabela constante da supradita Portaria, quando exercidas por residentes não habituais, poderão ser consideradas isentas e/ou tributadas a uma taxa inferior à normalmente aos demais residentes, pelo que não pode o Tribunal anular a liquidação sem previamente verificar se o pressuposto invocado se verifica.

E, como tal, não é possível concluir que os rendimentos em causa sejam elegíveis para beneficiar do regime pretendido, porquanto não resulta provado dos autos qual a atividade efetivamente desempenhada pelo Requerente A... e que a mesma se enquadra nas atividades de elevado valor acrescentado previstas na citada Portaria. Soçobram, assim, os pedidos formulados nos autos. Não se verificando qualquer vício da liquidação, a mesma deve manter-se na ordem jurídica".

No que concerne aos juros indemnizatórios, prejudicada a ilegalidade da liquidação em crise, defendem que não é possível viabilizar o pagamento de juros indemnizatórios peticionados, em especial nos termos em que foram requeridos.

*Entendimento este conforme à jurisprudência exarada a 3 de julho de 2019 pelo Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo 04/19.0BALS: «Pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do acto de liquidação (cfr. art. 78.º, n.º 1, da LGT) e vindo o acto a ser anulado, mesmo que em impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido, e não desde a data do pagamento da quantia liquidada [cfr. art. 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c), da LGT].»*

*E que viria a ser uniformizado pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário daquele mesmo Colendo Tribunal, através do acórdão de uniformização prolatado no âmbito do Processo n.º 630/18.4BEALS, de 20 de maio de 2020, e que assentou que "(...) os juros indemnizatórios são devidos a partir de um ano após o pedido de revisão formulado até ao processamento da respectiva nota de crédito". Nestes termos, deve a presente ação arbitral ser julgada improcedente, absolvendo-se a Requerida dos pedidos."*

### **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 INVOCADAS PELA REQUERIDA**

Como referido anteriormente, AT suscitou exceções, que referiu como sendo de incompetência do Tribunal Arbitral, e de impropriedade do meio processual, e 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, conseqüentemente, a tributação dos rendimentos do contribuinte à taxa prevista no artigo 72.º do CIRS, e que vícios são imputados especificamente à liquidação contestada.

Face à clareza com que os Requerentes formulam o seu pedido para constituição do Tribunal Arbitral e o PPA, o qual tem por objeto o ato de liquidação de IRS de 2020 a que é imputado vício próprio, não pretendendo que o regime fiscal dos Residentes Não Habituais lhe seja

reconhecido no presente processo, nem subsistindo discordância relativamente à incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar o reconhecimento do estatuto dos Residentes Não Habituais, forçoso é concluir pela improcedência da exceção de incompetência do Tribunal Arbitral.

Como clarificado, os Requerentes pretendem a anulação do ato de liquidação de IRS de 2020 com fundamento na sua ilegalidade, não estando em causa conhecer qualquer Decisão da AT, designadamente de carácter administrativo, relacionada com o ato de indeferimento da inscrição como Residente Não Habitual, pelo que improcede, igualmente, a exceção alegada de impropriedade do meio processual.

Acresce que, de acordo com a Doutrina portuguesa dominante, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, os Tribunais Arbitrais têm competência para apreciar a legalidade de atos tributários previamente contestados perante a Administração Tributária em sede de revisão oficiosa:

*“Obtida a conclusão de que a fórmula utilizada na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta de ilegalidade de um ato de segundo grau, ela abrangerá também os casos em que o ato de segundo grau é o **indeferimento de pedido de revisão do ato tributário** - cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, "Comentário 6 ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária" in "Guia da Arbitragem Tributária", Coimbra, 2013, Almedina, página 122.*

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 Requerentes são cidadãos com dupla nacionalidade, brasileira e portuguesa.
- B. De acordo com os termos do contrato de trabalho por tempo indeterminado celebrado entre o Requerente A... e o GRUPO C... (de agora em diante GRUPO C...) que iniciou a sua vigência no dia 1 de Outubro de 2017, o Requerente A... passou a desempenhar as funções de líder da Marca D..., o que corresponde, em termos genéricos, à *"responsabilidade pela definição, evolução e respeito pela singularidade da marca e*



K. Ulteriormente, foi o Requerente notificado mediante ofício da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Serviços de IRS, datado de 7 de Agosto de 2024, do projeto de decisão de indeferimento da revisão oficiosa deduzida 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.

### **V. 2. Factos não provados:**

Com relevo para a decisão da causa, não existem 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. DO DIREITO**

### **A questão a decidir:**

Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados apresentados, a questão central a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral versa sobre a impugnação do ato de liquidação de IRS de 2020, sobre a qual o Requerente alega não ter sido permitida a aplicação do regime de “residente não habitual” (ou RNH).

Perante a factualidade dada como provada suscetível de integrar a causa de pedir, e as normas legais em vigor à data dos factos, procede-se ao conhecimento do mérito da causa.

Cumpre apreciar e decidir.

Quanto ao invocado erro sobre os pressupostos de direito e de facto apontados pelos Requerentes para sustentar a ilegalidade do ato tributário, i.e, o ato tributário de liquidação de IRS n.º 2021..., relativo ao ano de 2020, ao qual são imputados vícios específicos, importa previamente aferir se o registo como “residente não habitual,” previsto no artigo 16.º (com a redação à data aplicável), que transcrevemos, constitui um requisito formal necessário para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime respetivo:

*1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:*

*a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;*

*(...)*

*8 - Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.*

*9 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.*

*10 - O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.*

---

*11 - O direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 9 depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano.*

*12 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 9 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português.*

Ora, o direito a ser tributado como residente não habitual, depende apenas de o sujeito passivo ser considerado residente não habitual (artigo 16.º n.º 10), devendo para esse efeito preencher dois requisitos, em concreto: o sujeito passivo ter-se tornado fiscalmente residente num determinado ano; e o sujeito passivo não ter sido residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.” conforme dispõe o artigo 16.º n.º 8 e 9.

Aqui chegados, importa perguntar se a falta ou atraso na inscrição do RHN, constitui um fator de exclusão da aplicação do regime, ou seja, se o registo como “residente não habitual,” constitui um requisito formal necessário para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime respetivo, ou se é uma mera obrigação declarativa, não sendo, por isso, constitutiva do direito.

Sobre situações semelhantes às dos presentes autos já se pronunciou sobejamente, no sentido de se tratar de uma mera declaração declarativa, a jurisprudência proferida no CAAD. A este mesmo propósito veja-se o processo 777/2020-T, que parcialmente se transcreve:

*«Que o Requerente não se encontra registado como “residente não habitual” é um facto provado. E se foi legal ou ilegal o indeferimento do pedido do Requerente para ser registado como “residente não habitual” é matéria que não cabe analisar nesta instância. Assim, o que interessa aferir nos presentes autos é apenas se o registo como “residente não habitual,” previsto no n.º 8 (à data dos factos) do artigo 16.º, constitui um requisito formal necessário para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime respetivo.*

*Atente-se na redação do n.º 7 do artigo 16.º: “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.”*

---

*O direito a ser tributado como residente não habitual depende, portanto, e como se vê, apenas de o sujeito passivo “ser considerado residente não habitual”. Para que o sujeito passivo possa “ser considerado residente não habitual”, a lei não exige o registo. Pelo contrário, o n.º 6 é perfeitamente expresso e inequívoco ao dizer 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.”*

*Apesar de haver uma conexão entre os dois pedidos, não se afigura prejudicial em relação à aplicação do regime do “residente não habitual” em cada ano fiscal, pois não há identidade entre os dois pedidos.»*

A primeira conclusão, pois, a que chegamos, é que a inscrição no registo de residentes não habituais, tem natureza exclusivamente declarativa, e não efeitos constitutivos do direito a ser tributado nos termos do respetivo regime, como de resto tem defendido a jurisprudência dominante.

Mas será que os Requerentes podem efetivamente ter adquirido os direitos que lhe atribui o estatuto de RNH preenchendo os referidos requisitos? É o que veremos mais abaixo.

Assinala-se ainda que, de acordo com o Aviso n.º 143/2017, publicado no Diário da República de 14 de dezembro, o Protocolo que altera a Convenção entre Portugal e França para Evitar a Dupla Tributação e estabelecer regras de assistência administrativa recíproca em matéria de impostos sobre o rendimento (assinada em Paris, a 14 de janeiro de 1971), entrou em vigor em 1 de dezembro de 2017.

A razão de ser das Convenções sobre Dupla Tributação (doravante CDT), funda-se, como sabemos, precisamente na circunstância de vários Estados soberanos terem considerado que, as aplicações unilaterais das suas normas fiscais, consubstanciam uma potencial fonte de conflitos, criando regras especiais (de desempate) cuja aplicação determinará a residência em apenas um dos Estados que reclamam a residência fiscal de um sujeito passivo.

Uma vez que as regras convencionais se sobrepõem às leis nacionais (artigo 8.º, n.º 1 e 2 da CRP) as normas constantes das convenções internacionais regularmente ratificadas vigoram na ordem interna e vinculam internacionalmente o Estado Português não podendo por tal razão uma norma interna alterar uma norma constante da Convenção.

Ora, ficou demonstrado que os Requerentes, não obstante não cumprirem os formalismos previstos pelo regime em análise, poderiam cumprir com os requisitos previstos nos n.ºs 8 e 9 do artigo 16.º do CIRS, e como tal, ser-lhe-ia, *em tese*, aplicado o método da isenção para evitar a dupla tributação internacional como método regra. Com efeito, resulta do probatório que os Requerentes se tornaram residentes fiscais em Portugal, em 2017.

Quanto ao segundo requisito, encontra-se igualmente cumprido, porquanto os Requerentes não foram residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores. Em geral, que direitos adquire, face ao regime então em vigor, o “residente não habitual” assim considerado?

- O de ser tributado a uma taxa de 20%;
- Durante 10 anos consecutivos;
- Incidindo sobre rendimentos líquidos das categorias A e B;
- Obtidos no exercício da atividade de elevado valor acrescentado nos termos da Portaria 12/2010, de 7 de janeiro, alterada pela Portaria 230/2019, de 23 de julho;
- A possibilidade de optar pelo englobamento;
- A aplicação do método da isenção para evitar a dupla tributação internacional como método regra.

Recordemos que o regime fiscal aplicável a “residentes não habituais” foi instituído com o objetivo de atrair para Portugal profissionais não residentes, qualificados em atividades de elevado valor acrescentado ou de propriedade intelectual, industrial, ou *know-how*, atividades constantes da Portaria 12/2010, de 7 de janeiro, alterada pela Portaria 230/2019, de 23 de julho.

Esta Portaria veio regulamentar o artigo 72.º, n.º 10, e o artigo 85, n.º 5 do CIRS.

Face ao conteúdo funcional inerente às funções desempenhadas pelo Requerente nos termos do contrato de trabalho descrito no probatório, considera este Tribunal Arbitral que a atividade por si desenvolvida se enquadra nas atividades de elevado valor acrescentado previstas na citada Portaria no âmbito da categoria de rendimentos identificada, tendo o Requerente obtido rendimentos elegíveis para o regime em análise.

Termos em que os Requerentes adquiriram os direitos que lhe atribui o estatuto de RNH, em toda a sua extensão. Tal resulta, na base, da redação do artigo 16.º do CIRS em vigor à data dos

factos, segundo a qual “*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.*” (sublinhado nosso). E não da sua inscrição como residente não habitual.

É neste sentido que discorre a jurisprudência mais recente (Acórdão do STA, de 09-07-2025, no Processo n.º 0453/22.6BELLE), ainda que tenha sido proferida no âmbito de uma Ação Administrativa, e que considera este Tribunal Arbitral ser aplicável ao caso dos autos tendo em conta o alcance das seguintes conclusões que se subscrevem, com a devida vénia, e que se transcrevem parcialmente:

*“A Recorrida contrapõe que o estatuto de RNH não é um benefício fiscal automático, encontrando-se dependente de um procedimento de inscrição obrigatório, da responsabilidade do sujeito passivo. Querendo com tal dizer, certamente, que não pode deixar de atribuir-se relevo ao ano indicado no pedido de inscrição (que, no caso, foi o ano de 2022). Mas não é a natureza do benefício nem a existência de algum procedimento para o seu acesso que para aqui releva. Porque não é com eles que o legislador relaciona o supra indicado requisito material. E o conteúdo ou o alcance dos requisitos materiais de acesso aos benefícios fiscais não pode ser reconfigurado pela Administração Tributária, atribuindo-lhe alcance ou significado que nela não encontre acolhimento. Porque está em causa matéria abrangida pela reserva de lei parlamentar – artigo 103.º, n.º 2, da Constituição. A Recorrida também contrapõe que a indicação do ano de início de vigência do Estatuto afigura-se crucial tanto mais que é ele que vai definir o início do cômputo do prazo de 10 anos pelo qual o mesmo vai vigorar. Não é assim, porém. A indicação do início do prazo não define nem pode determinar o termo inicial do benefício porque o termo inicial do benefício está predeterminado na lei (ver o artigo 16.º, n.º 9, segunda parte, do Código do IRS).”*

## **VII. PEDIDO DE REEMBOLSO DAS QUANTIAS PAGAS E JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

De acordo com o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”.

Ora “*nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, 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*”.

Por sua vez, e de acordo com os mais recentes arestos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, quanto aos pedidos de revisão oficiosa (processos 058/19.9BASLB e 051/19.1BASLB, ambos de 11/12/2019; processo n.º 0630/18.4BALSb, de 20-05-2020, processo 040/19.6BALSb e processo 038/19.4BALSb), os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano, contado da apresentação do pedido de revisão, e não desde a data do pagamento indevido do imposto, entendimento que este Tribunal Arbitral coletivo acompanha.

No mesmo sentido, o Processo do CAAD n.º 638/2023-T onde se concluiu que a amplitude do direito a juros indemnizatórios em caso de pedido de revisão oficiosa não é tão abrangente como a que decorre do n.º 1 do artigo 43.º, da LGT, enquadrando-se na alínea c) do n.º 3 do mesmo artigo, caso tenha decorrido mais de um ano sobre a data do pedido de revisão oficiosa.

Deste modo e considerando que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado, em 31-08-2023, os juros indemnizatórios contar-se-ão a partir do termo do ano posterior à apresentação da referida revisão. O termo inicial da contagem dos juros indemnizatórios será assim, 01-09-2024, até ao reembolso da quantia objeto deste processo, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, 3, alínea c) e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril. Por tudo o que vem exposto e em conclusão, tem de proceder o pedido arbitral, determinando-se a anulação do ato tributário impugnado por erro manifesto nos pressupostos de direito, com a consequente devolução do imposto retido, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, e demais consequências legais daí decorrentes.

## **VIII. DECISÃO**

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral coletivo o seguinte:

- a) Julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral, e anular o ato tributário impugnado;
- b) Anular a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa daquele ato tributário;
- c) Condenar a AT a restituir ao Requerente o valor de imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do título VII desta Decisão;
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo.

### **IX. 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 € 148.454,38 (cento e quarenta e oito mil, quatrocentos e cinquenta e quatro euros e trinta e oito cêntimos), atendendo ao valor económico aferido pelo montante da liquidação de imposto impugnada;

### **X. 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 € 3.060,00 (três mil e sessenta euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 19 de setembro de 2025

Os Árbitros

(Carlos Alberto Fernandes Cadilha – Presidente)

(Alexandra Iglésias – Adjunta e Relatora)

(Maria Antónia Torres – Adjunta)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.