

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 597/2024-T**

**Tema: IRS; Requisitos para aplicação do regime do residente não habitual;  
Atividade de elevado valor acrescentado.**

## SUMÁRIO

I – Não resulta da lei, que o registo do sujeito passivo como “residente não habitual”, seja um requisito substantivo para a aplicação desse regime em cada ano fiscal.

II – A inscrição no registo de “residentes não habituais” tem natureza meramente declarativa, e não constitutiva, do direito a ser tributado nos termos do respetivo regime.

III – O estatuto de “residente não habitual” deve ser aplicado desde que verificados os pressupostos e requisitos legais nos termos do artigo 16.º, n.ºs 8, 9 e 11 do Código do IRS e do artigo 5.º do EBF, ainda que seja emitida liquidação oficiosa, tendo por base os elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira disponha, em conformidade com o disposto nos artigos 75.º e 76.º, n.º 3 do Código do IRS.

IV – A tributação reduzida dos rendimentos obtidos, em sede de IRS, em virtude do estatuto de “residente não habitual”, configura benefício fiscal automático e não dependente de reconhecimento, mas implica a verificação casuística da “atividade de elevado valor acrescentado” no respetivo ano de tributação, nos termos do artigo 72.º do Código do IRS e da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro.

## DECISÃO ARBITRAL

### I - RELATÓRIO

1. A..., contribuinte n.º ..., residente na Rua ..., n.º ..., ..., em Lisboa, doravante designado por “Requerente”, requereu a constituição de Tribunal Arbitral e deduziu pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a); 5.º, n.º 2, alínea a); 6.º, n.º 1; e

1.

---

10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente, na sequência da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º ...2023... e, mediadamente, da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2022... e das liquidações de juros compensatórios n.º 2022... e n.º 2022..., todas respeitantes ao ano de 2021. Pretende a anulação dos referidos atos na parte relativa aos rendimentos de trabalho independente (enquadráveis na categoria B de IRS) de fonte estrangeira e o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

2. O Requerente alega que a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e, mediadamente, a liquidação de IRS são ilegais, pois padecem do vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito, na medida em que não consideram o Requerente como residente não habitual, em clara violação do disposto nos artigos 16, n.ºs 8 e 9, e 72º, n.º 10, do CIRS. Para esse efeito, invoca os seguintes fundamentos:

- a. Tendo (i) adquirido o estatuto de residente para efeitos fiscais no ano de 2017; (ii) procedido à inscrição, enquanto tal, nesse ano; e (iii) não o tendo sido em qualquer um dos cinco anos anteriores, o Requerente adquiriu o direito a ser tributado como “residente não habitual” em todo e qualquer um dos dez anos posteriores à aquisição do referido estatuto;
- b. A inscrição no cadastro de contribuintes – previsto no artigo 16.º, n.º 10, do CIRS - não constitui um requisito do qual dependa a qualificação como “residente não habitual” e, conseqüentemente, o direito a ser tributado como tal;
- c. O incumprimento do prazo para requerer a inscrição como “residente não habitual”, previsto no artigo 16.º, n.º 10, do CIRS, não tem por efeito vedar o acesso ao regime em qualquer um dos dez anos a que teria direito se tivesse apresentado o pedido dentro do prazo, pois a obrigação é meramente declarativa.

3. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante também designada por “Requerida” ou “AT”.

- 
4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) em 30 de Abril de 2024 e, de seguida, notificado à AT.
5. Nos termos do disposto no artigo 5.º, n.º 2; no artigo 6.º, n.º 1; e no artigo 11.º, n.º 1, alínea b), todos do RJAT, na redação vigente, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou a signatária como árbitro, que, no prazo legal, comunicou a aceitação do encargo.
6. Em 17 de junho de 2024, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e c), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
7. O Tribunal Arbitral foi constituído em 5 de julho de 2024, tendo a Requerida sido notificada para apresentar Resposta nesse mesmo dia.
8. A Requerida apresentou Resposta e juntou o processo administrativo. Defendeu-se por exceção e impugnação, nos seguintes termos:
- a. A Requerida começa por invocar as exceções de intempestividade do pedido arbitral/caducidade do direito de ação, de incompetência material do CAAD para apreciar o estatuto de residente não habitual e da impropriedade do meio processual.
  - b. Defende, também, que não se verificam as ilegalidades invocadas pelo Requerente.
  - c. O artigo 16.º do CIRS consagra um procedimento de 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.
  - d. 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.

- e. O benefício fiscal só pode concretizar-se, anualmente, desde que exista facto tributário (obtenção de rendimentos relevantes nesta situação) e que o Residente Não Habitual declare os mesmos e proceda à opção pelo regime de tributação excecional, sendo a liquidação efetuada de acordo com as opções que em cada ano faz, caso o sujeito passivo tenha obtido, a seu pedido, a inscrição como RNH.
- f. Ora, o pedido de inscrição como RNH foi indeferido, em virtude de o contribuinte não reunir os requisitos para, assim, ser considerado, decisão confirmada em sede de recurso hierárquico, tendo o R. optado por não reagir contenciosamente, consolidando-se na ordem jurídica essa decisão.
- g. A pretensão do requerente consubstancia, pois, a aplicação da taxa prevista na norma do artigo 72.º, n.º 10, do CIRS, aos rendimentos da categoria B, em crise, que alega serem provenientes de atividade de elevado valor acrescentado, facto que o Requerente não logrou provar, não podendo, por isso, beneficiar do regime pretendido.
- h. Devendo por isso, manter-se a liquidação impugnada na ordem jurídica.

9. O Tribunal Arbitral dispensou, por despacho de 31 de outubro de 2024, a realização da reunião a que o artigo 18.º do RJAT alude, ao abrigo do princípio da autonomia (do Tribunal Arbitral) na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c), do RJAT, tendo as partes sido convidadas a apresentar alegações finais escritas, o que apenas o Requerente veio a fazer.

## **II – SANEAMENTO**

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

11. O processo não enferma de nulidades.

12. Foram invocadas as exceções de intempestividade do pedido arbitral/caducidade do direito de ação, de incompetência material do CAAD para apreciar o estatuto de residente não habitual e da impropriedade do meio processual, que passamos a apreciar.

### 12.1. Da intempestividade do pedido arbitral

A Requerida alega que, tendo a RG sido apresentada em 26.09.2023, o indeferimento se presume a 26.01.2024. Contabilizados 90 dias para apresentação do pedido de constituição de Tribunal Arbitral, o mesmo deveria ter dado entrada até 24.04.2024. Por ter sido apresentado em 26.04.2024, o pedido arbitral deve ser considerado intempestivo.

Por seu turno, o Requerente alega que o pedido foi tempestivamente apresentado.

Ora, a RG n.º ...2023... foi apresentada a 26/09/2023. A presunção de indeferimento tácito constitui-se decorridos 4 meses contados a partir da entrada da petição no serviço competente da AT, nos termos do artigo 57.º, n.ºs 1 e 4 da LGT. Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, al. A) do RJAT, o prazo para o pedido de constituição de Tribunal Arbitral é de 90 dias a contar da formação da presunção de indeferimento tácito. Nesse pressuposto, o prazo terminaria no dia 25 de Abril, mas como se trata de feriado, o último dia para apresentação do pedido arbitral seria o dia 26 de Abril, nos termos do artigo 279, al. E) do CC, data em que foi efetivamente apresentado.

Assim sendo, improcede a exceção da intempestividade do pedido.

### 12.2. Da incompetência do CAAD para apreciar o estatuto de residente não habitual e da impropriedade do meio de defesa

Neste ponto, acompanhamos o decidido no processo n.º 245/2024-T, em que se discutia um caso semelhante ao dos presentes autos:

*«(...) A competência material dos tribunais é de ordem pública, o seu conhecimento procede o de qualquer outra matéria e constitui uma exceção dilatória de conhecimento oficioso, tudo conforme resulta dos artigos 16.º do CPPT e 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), aplicável ex vi alíneas a) e c), do n.º 1, do artigo 29.º, do RJAT.*

39. *Sustenta a Requerida que o tribunal arbitral não é materialmente competente para apreciar a questão suscitada pelo Requerente, uma vez que, a seu ver, a causa de pedir assenta na suposta condição de residente não habitual do Sujeito Passivo.*

40. *Invoca, em abono de tal exceção, a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 796/2022-T, na qual se refere que: “(...), o reconhecimento da aplicabilidade ao Requerente do regime dos RNH teria de ser efetuado por via da Ação Administrativa Especial e não pela presente via impugnatória arbitral, (...). (...) o Requerente não deduziu Reclamação Graciosa nem recurso hierárquico tendo por objeto as liquidações de IRS, como assinalou supra. Na verdade, não se identifica a imputação de vícios próprios às liquidações de IRS em análise, (...).”*

41. *Nesta senda, conclui a Requerida ser o Tribunal Arbitral materialmente incompetente para apreciar a matéria controvertida nos presentes autos, a qual se funda na invocada ilegal desaplicação do regime previsto para os residentes não habituais, sendo certo que a impugnação do ato de indeferimento sobre benefícios fiscais assume natureza autónoma e, logo, o meio de reação correto passaria pela ação administrativa e não pelo presente meio de reação arbitral.*

42. *Replicou o Requerente, sustentado a propriedade do meio de defesa de que se socorreu in casu, porquanto, o objeto do presente processo não é a sua inscrição autónoma e específica da condição de residente não habitual, mas a legalidade da liquidação de IRS, em atenção à regulação jurídica aplicável. Acrescentando que não apresentou o pedido de pronúncia arbitral pugnando pela ilegalidade do ato de indeferimento da sua inscrição como residente não habitual.*

43. *Mais referiu o Requerente que, apesar de ter impugnado (não nesta sede) o indeferimento do seu pedido de inscrição como residente não habitual – estando de momento a aguardar resposta ao recurso hierárquico interposto –, e “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 que se refere o artigo 581.º, n.º 1, do CPC, (...), nem sequer uma interdependência tal que obste ao julgamento da presente causa.”»*

44. *Por último, invocou diversa jurisprudência do CAAD (Processos n.ºs 262/2018-T; 188/2020-T; 777/2020-T; 815/2021-T; 550/2022-T), que decidiu no sentido de os Tribunais Arbitrais serem competentes para se pronunciarem sobre os atos de liquidação de IRS quando é suscitada a aplicação do RNH, mesmo nas situações em que existe uma impugnação do*

---

*indeferimento do pedido de inscrição como RNH e, inclusive, as que não são procedidas de impugnação administrativa.(...)*

46. *Aqui chegados, e conforme consabido, a competência do tribunal, como pressuposto processual, é aferida pela forma como o demandante conforma o pedido e a respetiva causa de pedir, determinando-se, pois, pelos termos em que a ação é configurada pelo autor e em que são expostos a pretensão deduzida em juízo e os factos com relevância jurídica (Cfr. Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 28.11.2019, processo n.º 44/19.9BCLSB e de 07.04.2022, processo n.º 56/21.2BCLSB).*

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

48. *Atentemos, assim, no pedido formulado pelo Requerente.*

*(...)*

50. *Ora, a competência dos tribunais arbitrais, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, compreende a apreciação das seguintes pretensões:*

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

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

51. *Desta feita, como o Requerente deduz a pretensão, é manifesto que o Tribunal Arbitral é materialmente competente para apreciar a liquidação impugnada nos autos, atento o citado preceito normativo.*

52. *Contra esta conclusão, não colhe o invocado pela Requerida de que, apesar de solicitar a anulação da liquidação controvertida, a causa de pedir assenta na suposta condição de residente não habitual, pelo que estaria em causa o pedido de reconhecimento dessa condição, que é suscetível, em termos contenciosos, face ao indeferimento, de reação através da ação administrativa (Cfr. artigo 97.º, n.º 2, do CPPT), matérias e meios processuais que são estranhos à competência dos Tribunais Arbitrais.*

53. Neste conspecto, fazemos nossas as considerações vertidas na decisão arbitral proferida no processo do CAAD n.º 705/2022-T, a propósito de idêntica questão, que transcrevemos:

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

*Por outro lado, não há que confundir a competência para a declaração de ilegalidade de ato de liquidação de imposto com a inviabilidade de isso se fazer com base em fundamentos que respeitam a atos destacáveis autonomamente impugnáveis, que envolvem a consequência, na falta da sua impugnação tempestiva, de se consolidarem como caso resolvido. O sujeito passivo pode impugnar uma liquidação de imposto perante Tribunal arbitral, o qual é competente para a sua apreciação (art. 2.º n.º 1, al. a) do RJAT); questão distinta é verificar se, no exercício dessa competência, o Tribunal arbitral está vinculado a não acolher, como fundamentos de anulação, vícios imputados em relação a antecedentes atos que, por não terem sido objeto oportunamente dos competentes meios de reação autónoma, se consolidarem em definitivo na ordem jurídica – trata-se, neste último caso, de questão que concerne à inimpugnabilidade da liquidação em atenção à verificação de caso decidido ou caso resolvido, não à competência do Tribunal.”*

Pelo exposto, improcedem, também, as exceções de incompetência material do Tribunal Arbitral e de impropriedade do meio processual invocadas pela Requerida.

13. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

### **III – FUNDAMENTAÇÃO**

#### **MATÉRIA DE FACTO**

#### **14. Factos com relevância para a apreciação da causa que se consideram provados**

- 14.1 O Requerente tem nacionalidade russa e residiu fiscalmente na Rússia até ao ano de 2017 (Documentos 3 e 4, juntos com o pedido arbitral).
- 14.2 É titular do grau de licenciado e mestre em Economia (Documentos 5 e 6, juntos com o pedido arbitral).
- 14.3 O Requerente arrendou um prédio em Lisboa, no dia 1 de outubro de 2016 (Facto aceite pelo Requerente e pela Requerida)
- 14.4 No dia 1 de novembro de 2016, o Requerente foi contratado pela sociedade comercial portuguesa “B..., Lda.”, pessoa coletiva n.º 523 673 490, como diretor financeiro (Documento 7 junto com o pedido arbitral).
- 14.5 O Requerente passou a residir em Portugal, tendo alterado a sua residência para o território nacional, no dia 20 de janeiro de 2017 (Documento 8 junto com o pedido arbitral).
- 14.6 O Requerente apresentou, em 28 de março de 2018, através do Portal das Finanças, pedido de inscrição como “residente não habitual”, com início em 2017 (Documento 9 junto com o pedido arbitral).
- 14.7 O pedido foi indeferido com o seguinte fundamento: “[c]onsta, como residente fiscal, em declaração de rendimentos de IRS, relativamente ao(s) ano(s) 2016” (Documento 10 junto com o pedido arbitral).

- 
- 14.8 O Requerente exerceu o direito de audição prévia relativamente à proposta de indeferimento da inscrição como “residente não habitual” (Documento 11 junto com o pedido arbitral).
- 14.9 A AT indeferiu, a 14 de maio de 2018, o pedido de inscrição como residente não habitual (Documento 12 junto com o pedido arbitral).
- 14.10 O Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da sua inscrição como “residente não habitual” (Documento 13 junto com o pedido arbitral).
- 14.11 A AT indeferiu, por despacho datado de 1 de fevereiro de 2019, o recurso hierárquico, pois, nomeadamente concluiu que: “[o] Requerente é considerado residente fiscal em Portugal, no ano de 2016, não reunindo, assim, o pressuposto estabelecido no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS...” (Documento 16 junto com o pedido arbitral).
- 14.12 A partir de 1 de julho de 2021, o Requerente começou também a prestar serviços para a sociedade comercial estrangeira C... LIMITED (“C...”), com sede em..., ..., ..., ..., ..., ..., Chipre, titular do Número Único de Identificação de Pessoa Coletiva cipriota ... e do Número de Identificação Fiscal cipriota..., na qualidade de consultor (Documento 18 junto com o pedido arbitral).
- 14.13 No âmbito desse contrato de prestação de serviços, as partes acordaram que o Requerente, ali designado por consultor, prestaria serviços na relacionados com a função de diretor de operações (Chief Operacional Officer), diretor de produto (Chief Product Officer) e diretor financeiro (Chief Financial Officer) (Documento 18 junto com o pedido arbitral, Anexo A).
- 14.14 O Requerente apresentou, por referência ao ano de 2021, a declaração periódica de rendimentos (“Modelo 3 de IRS”), não fazendo constar da mesma os rendimentos

de trabalho independente de fonte estrangeira (Documento 20 junto com o pedido arbitral).

14.15 Foi, em consequência, notificado da liquidação de IRS n.º 2022..., da qual resultou um reembolso de 1998,47 euros (Documento 21 junto com o pedido arbitral).

14.16 O Requerente tentou submeter uma declaração de substituição na qual constassem: (i) todos os rendimentos por si obtidos no estrangeiro; e (ii) o anexo L, de forma a requerer a tributação autónoma dos rendimentos de elevado valor acrescentado (Documento 22 junto com o pedido arbitral).

14.17 O Requerente entregou, a 28 de outubro de 2022, declaração de substituição “Modelo 3 de IRS”, na qual inscreveu a totalidade dos rendimentos obtidos em 2021, incluindo os de fonte estrangeira, mas sem o preenchimento do anexo L (Documento 17 junto com o pedido arbitral).

14.18 A apresentação da declaração de substituição deu origem à liquidação de IRS n.º 2022..., bem como às liquidações de juros compensatórios n.ºs 2022... e 2022..., no montante global de 78.244,12 euros (Documento 1 junto com o pedido arbitral).

14.19 O Requerente procedeu ao pagamento integral daquele valor (Documento 23 junto com o pedido arbitral).

14.20 O Requerente apresentou reclamação graciosa dos acima referidos atos de tributários, no dia 2 de janeiro de 2023 (Documento 24 junto com o pedido arbitral).

14.21 O Requerente apenas peticionou nessa RG a anulação dos atos tributários *sub judice* na parte relativa à não tributação autónoma, à taxa de 20%, dos rendimentos do trabalho dependente (enquadráveis na categoria A de IRS) de fonte portuguesa (Documento 24 junto com o pedido arbitral).

14.22 A 6 de junho de 2023, o Requerente requereu pronúncia arbitral sobre a legalidade dos atos tributários *sub judice* – limitada, naturalmente, aos rendimentos de fonte portuguesa enquadráveis na categoria A de IRS –, cujo processo arbitral correu termos sob o n.º 422/2023-T (Documento n.º 25 junto com o pedido arbitral), tendo sido julgado procedente por decisão de 21 de Fevereiro de 2024.

14.23 A 25 de setembro de 2023, o Requerente apresentou outra reclamação graciosa das aludidas liquidações de IRS, agora limitada aos rendimentos de fonte estrangeira enquadráveis na categoria B, em sede da qual peticionou a anulação parcial de tais atos tributários e a restituição do imposto pago em excesso, no montante de 46.344,94 EUR (Documento n.º 26 junto com o pedido arbitral), reclamação que até à presente data não mereceu qualquer resposta da AT.

14.24. O presente pedido arbitral deu entrada no dia 26 de Abril de 2024.

### **15. Factos não provados**

O Requerente não logrou provar o exercício de uma atividade de elevado valor acrescentado.

### **16. Fundamentação dos factos provados**

O Tribunal Arbitral, quanto à matéria de facto, não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada ( artigo 123.º, n.º 2, do CPPT); e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

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 das questões de Direito (artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, nos quais se descreve a fonte utilizada para que se os dê como assentes.

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

## **MATÉRIA DE DIREITO**

### **17. Questão do erro sobre os pressupostos de facto e de direito**

#### **17.1. Do estatuto de residente não habitual**

O Requerente alega que cumpria, à data do facto tributário, os requisitos necessários à tributação dos rendimentos obtidos como “residente não habitual”; pelo contrário, a Requerida defende que, se o Requerente é considerado residente fiscal em 2016, não cumpre o requisito previsto no artigo 16.º, n.º 10, do CIRS para ser tributado como “residente não habitual”.

O artigo 16.º do CIRS tinha, em 2021, a seguinte redação:

- 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;
  - b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;
  - c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;
  - d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.
- 2- Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo.
- 3- As pessoas que preencham as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.º 1.
- 4- A perda da qualidade de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português, salvo nos casos previstos nos n.os 14 e 16.

- 5- *A residência fiscal é aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado.*
- 6- *São ainda havidos como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de atividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português.*
- 7- *Sem prejuízo do período definido no número anterior, a condição de residente aí prevista subsiste apenas enquanto se mantiver a deslocação da residência fiscal do sujeito passivo para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, deixando de se aplicar no ano em que este se torne residente fiscal em país, território ou região distinto daqueles.*
- 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. (Redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto)*
- 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.*
- 13- *Enquadra-se no disposto na alínea d) do n.º 1 o exercício de funções de deputado ao Parlamento Europeu.*
- 14- *Sem prejuízo do disposto no número seguinte, um sujeito passivo considera-se residente em território português durante a totalidade do ano no qual perca a qualidade de residente quando se verificarem, cumulativamente, as seguintes condições:*
  - a) *Permaneça em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, nesse ano; e*
  - b) *Obtenha, no decorrer desse ano e após o último dia de permanência em território português, quaisquer rendimentos que fossem sujeitos e não isentos de IRS, caso o sujeito passivo mantivesse a sua qualidade de residente em território português.*
- 15- *O disposto no número anterior não é aplicável caso o sujeito passivo demonstre que os rendimentos a que se refere a alínea b) do mesmo número sejam tributados por um imposto sobre o rendimento idêntico ou substancialmente similar ao IRS aplicado devido ao domicílio ou residência:*
  - a) *Noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal e que se preveja a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade; ou*
  - b) *Noutro Estado, não abrangido na alínea anterior, em que a taxa de tributação aplicável àqueles rendimentos não seja inferior a 60 % daquela que lhes seria aplicável caso o sujeito passivo mantivesse a sua residência em território português.*
- 16- *Um sujeito passivo considera-se, ainda, residente em território português durante a totalidade do ano sempre que volte a adquirir a qualidade de residente durante o ano subsequente àquele em que, nos termos do n.º 4, perdeu aquela mesma qualidade.*

Já o artigo 72.º, n.º 10, do CIRS tinha, em 2021, a seguinte redação:

---

*10- Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades 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 %. (Anterior n.º 6, redação da Lei n.º 3/2019, de 9 de janeiro)*

A jurisprudência tem concluído que a inscrição no registo de “residentes não habituais” tem natureza meramente declarativa, uma vez que o acesso ao regime depende do preenchimento dos requisitos do artigo 16.º, n.º 10, do CIRS e da inscrição, como residente, em território português. Ou seja, o direito não fica condicionado à inscrição como “residente não habitual”.

A título de exemplo, refira-se o processo n.º 664/2022-T, onde o Tribunal concluiu que:

*«Ora, contrariamente ao entendimento sufragado pela AT, o pedido de inscrição como RNH não tem efeitos constitutivos do direito a ser considerado como RNH e a beneficiar do respetivo regime fiscal, consubstanciando-se como uma mera formalidade para operar o benefício fiscal. Com efeito, é nosso entendimento que a inscrição como residente não habitual não é constitutiva do direito à tributação como residente não habitual, revestindo mera natureza declarativa.»*

Na senda do estabelecido no processo n.º 422/2023-T, « (...) o artigo 23.º, n.º 2, do Código Fiscal do Investimento, na redação do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, dispunha que o “[s]ujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal, pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da DGCI” (nosso sublinhado); já o artigo 16.º, n.º 7, do CIRS previa que: “O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direcção-Geral dos Impostos”. (nosso sublinhado)

Ou seja, o legislador fazia essa conexão entre a inscrição da qualidade de “residente não habitual” no registo de contribuintes e a aquisição do direito a ser tributado como tal. Sucede que, na redação em vigor à data do facto tributário, essa ligação não existe e, como determina o artigo 9.º, n.º 2, do Código Civil (“CC”), não pode ser considerado o pensamento legislativo

que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

O quadro normativo aplicável somente exige a circunstância de os sujeitos passivos, para adquirirem o direito a serem tributados como “residentes não habituais”: (i) de se tornarem fiscalmente residentes, nos termos do previsto no artigo 16.º, números 1 e 2, do CIRS; e (ii) não terem sido considerados residentes em território português nos últimos cinco anos anteriores. (...)».

Revertendo a referida interpretação para o caso em apreço conclui-se que o Requerente é: i) considerado residente em território português, desde 2017 e ii) não foi considerado residente fiscal nos últimos cinco anos anteriores (a 2017) (...)». Resta agora analisar se iii) desenvolve uma atividade de elevado valor acrescentado para poder reunir as condições para ser tributado como “residente não habitual”.

## **17.2 Da qualificação da atividade exercida pelo Requerente**

Efetivamente, é ainda necessário verificar se ao Requerente assiste o direito a ser tributado nos termos do n.º 10, do artigo 72.º, do CIRS (em vigor à data dos factos), que estabelece o seguinte: *“Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades 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 %.”*

Daqui resulta que qualquer atividade de elevado valor acrescentado, que possa beneficiar desta taxa especial, deverá ser definida por portaria.

Num primeiro momento, foi publicada a Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, que aprovou a *“tabela de atividades de elevado valor acrescentado”*.

Tal portaria elencou através da aprovação desta tabela a identificação de cada atividade de elevado valor acrescentado, referindo no seu n.º 2 que: *“Todas as dúvidas interpretativas*

---

*respeitantes ao âmbito e ao alcance das atividades constantes da presente tabela devem ser enquadradas nos códigos de atividade económica (CAE) vigentes à data da entrada em vigor da presente portaria”*

Contudo, a portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, veio a ser modificada pela portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, que procedeu à alteração das atividades anteriormente elencadas, tendo eliminado, para o que aqui interessa, o conceito de “*quadro superior de empresa*”.

Assim, relativamente às funções de direção, a tabela passou a incluir, designadamente, os códigos “112 – Diretor-Geral e gestor executivo, de empresas”, “12 – Diretores de serviços administrativos e comerciais”, “13 – Diretores de produção e de serviços especializados, “14 – Diretores de hotelaria, restauração, comércio e de outros serviços”, em conformidade com a Classificação Portuguesa de Profissões (doravante “CPP”).

Se antes os códigos listados pela portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, não tinham por referência a CPP, sendo as respetivas definições e conteúdos funcionais imprecisos, agora, por força das alterações introduzidas pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, os novos códigos são dotados, indiretamente, de conteúdo explicativo, delimitando as profissões aí elencadas, por remissão para o disposto nos termos da CPP anexa à Deliberação n.º 967/2010 do Conselho Superior de Estatística (doravante “CSE”) de 5 de maio de 2010, publicada no Diário da República, 2ª série, n.º 106, de 1 de junho de 2010.

Recordando os factos provados (ponto 14.13), o Requerente afirma que exerce funções relacionadas com as de Diretor Operacional, Diretor de Produtos e Diretor Financeiro (Chief Operational Officer, Chief Product Officer e Chief Financial Officer) na C... Limited, como resulta do Anexo A ao contrato de prestação de serviços por si celebrado com esta sociedade comercial.

Acontece que, de uma análise mais atenta ao referido contrato, dele resulta que se trata de um contrato de prestação de serviços, designadamente de consultoria, serviços que a C... pode exigir ao Requerente, de tempos a tempos (“from time do time”) (ponto 1), com carácter de

---

trabalho independente (ponto 7), que não obriga à exclusividade (ponto 8) e que exclui expressamente a possibilidade de o Requerente contrair qualquer tipo de obrigação ou responsabilidade em nome daquela sociedade («the Consultant is not authorized to assume or create any obligation or responsibility, express or implied, on behalf of, or in the name of, the Company or to bind the Company in any manner»).

Estas características inviabilizam que as funções que o Requerente exerce ao abrigo daquele contrato possam ser consideradas de chefia ou direção (de Diretor), pese embora no Anexo ao mesmo se refira que as funções que o Requerente se obrigou a exercer possam estar relacionadas com as funções de Diretor Operacional, Diretor de Produtos e Diretor Financeiro (Chief Operational Officer, Chief Product Officer e Chief Financial Officer) na C... Limited.

O Requerente não logrou assim fazer prova de que a atividade que exerce pode ser considerada como uma atividade de elevado valor acrescentado.

De resto, atendendo ao teor do contrato, à categoria profissional assumida e aos factos alegados e provados, nada nos presentes autos faz o Tribunal Arbitral concluir que o Requerente exerça atividade que possa ser enquadrada na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, sendo que a argumentação da Requerida nos merece, assim, acolhimento.

Considerando o exercício exposto acima, o presente Tribunal Arbitral considera que a atividade exercida pelo Requerente não é enquadrável na tabela da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, na sua versão original e na versão alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, pelo que aquele não pode beneficiar da taxa de tributação especial prevista no artigo 72.º, n.º 10, do CIRS.

Dessa forma, não sendo aplicável a taxa de tributação especial prevista no artigo 72.º do Código do IRS, e não se concluindo por tributação e pagamento de tributo em montante superior ao legalmente devido, o presente Tribunal Arbitral considera que os atos impugnados não padecem de ilegalidade, na medida em que, não exercendo atividade de elevado valor acrescentado, não

seria preenchido o anexo L da declaração anual de rendimentos, nem seria reduzido o tributo liquidado.

Improcedendo a pretensão anulatória, os atos impugnados na ordem jurídica mantêm-se inalterados, não havendo lugar à restituição do imposto pago, nem pagamento de juros indemnizatórios, nos termos legais.

#### **IV – DECISÃO**

Termos em que se decide:

- a. Julgar totalmente improcedente o presente pedido arbitral.
- b. Condenar o Requerente no pagamento integral de custas arbitrais.

#### **V - VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em 46.344,94 euros, nos termos do artigo 97.º - A do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

#### **VI - CUSTAS**

Custas no montante de 2142 euros, em conformidade com o RCPAT e a Tabela I a este anexa e com os artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, e 527.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, a cargo do Requerente.

Notifique.

Lisboa, 5 de janeiro de 2025

O árbitro,

(Cristina Aragão Seia)