

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 745/2024-T

Tema: IRS – Residente não habitual; inscrição como residente não habitual; artigo 16.º, n.ºs 8 a 12, do Código do IRS. Competência do tribunal arbitral. Impugnabilidade da liquidação de imposto.

SUMÁRIO:

- I.** São considerados residentes não habituais, em território português, os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2 do artigo 16.º do Código do IRS, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores (cf. artigo 16.º, n.º 8, do Código do IRS).
- II.** O pedido de inscrição como residente não habitual, a que se refere o n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, tem natureza meramente declarativa e não constitutiva do direito a ser tributado enquanto residente não habitual.
- III.** 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 16º 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 nº 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.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 11 de junho de 2024, **A...**, NIF..., residente na Rua ..., n.º ..., ..., ..., ...-... Lisboa (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.ºs 1, alínea *a*), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), com vista à pronúncia deste Tribunal Arbitral relativamente:

i) À ilegalidade do ato de liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2022 e do qual resultou o valor a pagar de € 40.178,56; e,

ii) À ilegalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023... que teve por objeto o referido ato de liquidação.

O Requerente juntou 13 (treze) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e notificado à AT em 18 de junho de 2024.

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 31 de julho de 2024, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas *b*) e *c*), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 21 de agosto de 2024.

4. No dia 26 de setembro de 2024, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual deduziu defesa por exceção (incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação ao Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais e inimpugnabilidade do ato de liquidação com fundamento no suposto estatuto de residente não habitual (RNH) do Requerente) e impugnou os argumentos aduzidos pelo Requerente, tendo concluído pugnando pela procedência das exceções invocadas, com a sua consequente absolvição da instância ou, se assim não se entender, pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido.

A Requerida não requereu a produção de quaisquer provas; na mesma ocasião, a Requerida procedeu à junção aos autos do processo administrativo (doravante, *PA*).

5. No dia 15 de outubro de 2024, o Requerente, notificado para o efeito, pronunciou-se relativamente às exceções invocadas pela Requerida, tendo concluído pugnando pela respetiva improcedência.

6. No dia 16 de outubro de 2024, foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, a conceder prazo para as partes, querendo, apresentarem alegações escritas e a indicar o dia 21 de fevereiro de 2025 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

7. Apenas o Requerente apresentou as alegações escritas que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

II. SANEAMENTO

8. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído (cf. artigo 5.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Como foi já referido, a Requerida suscitou duas exceções (incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação ao Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais e inimpugnabilidade do ato de liquidação com fundamento no suposto estatuto de residente não habitual do Requerente), para cuja apreciação se mostra necessário fixar a factualidade provada e não provada, após o que nos debruçaremos sobre as mesmas.

Não existem quaisquer outras exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

9. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a)** O Requerente tem nacionalidade japonesa.
- b)** O Requerente é residente fiscal em Portugal desde 2021, ano em que teve residência fiscal parcial no país. [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA e PA]
- c)** O Requerente não residiu em território português, em nenhum momento, nos cinco anos anteriores a 2021. [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA e PA]
- d)** A alteração da residência do Requerente para Portugal decorreu de um destacamento por parte da sua entidade empregadora no Japão – a B... (a “B...”) –, a qual integra um grupo multinacional no qual está também inserida a sociedade portuguesa C..., S.A. (a “C...”).
- e)** Desde abril de 2021, o Requerente tem desenvolvido em Portugal as funções de Diretor de Planeamento Estratégico da C..., ao abrigo do acordo de destacamento celebrado entre a B..., a C... e o Requerente, o qual está anexo, como documento n.º 3, ao PPA e aqui se dá por inteiramente reproduzido.
- f)** O Requerente é trabalhador dependente da B..., tendo participado ativamente em projetos relativos a infraestruturas, tanto no setor do petróleo e do gás como da água e águas residuais, setores de atividade a que se dedica a B..., tendo progredido e passado a gerir aqueles negócios no seio da empresa.

g) Em 2019, a B... adquiriu o controlo da C..., tendo colocado altos quadros a gerir a atividade da C..., sendo que foi neste contexto que o Requerente foi nomeado, ainda em 2019, como diretor do departamento da B... responsável pela gestão das estratégias e operações da C..., funções que desenvolveu ainda no Japão ao longo de dois anos.

h) Numa fase inicial do seu destacamento para Portugal, o Requerente exerceu funções de Diretor de Planeamento e Desenvolvimento de Novos Negócios, tendo passado, a partir de 27 de setembro de 2022, a ficar encarregue em exclusivo da Direção de Planeamento Estratégico da C... .

i) Desde o seu destacamento em 2021, o Requerente chefia a sua própria equipa na C... e, em particular, está responsável pelas seguintes tarefas na C...:

(i) Planeamento estratégico relativo ao cumprimento dos objetivos definidos pelos acionistas da C...;

(ii) Assegurar o alinhamento entre a atividade de reporte da Direção de Operações – Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa (DO-SGEP) e a Direção Administrativa e Financeira (DAF) da C...;

(iii) Preparar os reportes no âmbito do planeamento estratégico para os acionistas; e

(iv) Apoiar o CEO, dentro do enquadramento acima indicado.

j) O único superior hierárquico com que o Requerente conta na C... é o CEO da empresa, cabendo ao Requerente chefiar o remanescente da equipa.

k) O Requerente não procedeu à sua inscrição como residente não habitual, através do Portal das Finanças, até ao dia 31 de março de 2022.

l) Em 15 de maio de 2023, o Requerente procedeu à apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, com efeitos ao ano de 2023, ao qual foi atribuído o número de pedido IRNH...2. [cf. documento n.º 4 anexo ao PPA e PA]

m) A 25 de maio de 2023, o Requerente foi notificado do projeto de decisão de indeferimento do seu pedido de inscrição como residente não habitual, nos termos e com os fundamentos constantes do documento n.º 4 anexo ao PPA e que aqui se dá por inteiramente reproduzido. [cf., também, PA]

n) Nessa sequência, o Requerente exerceu o seu direito de audiência prévia, nos termos e com os fundamentos constantes do documento n.º 5 anexo ao PPA e que aqui se dá por inteiramente reproduzido, propugnando que deveria *“ser deferido o pedido de inscrição como RNH formulado pelo Requerente, com efeitos a partir do ano de 2021, ou, subsidiariamente, caso assim não se entenda*

(...), com efeitos a partir do ano de 2023, de modo a que o Requerente, tendo ficado impedido de gozar dos benefícios decorrentes do referido estatuto nos anos anteriores de 2021 e 2022, possa, pelo menos, beneficiar do referido regime no período remanescente até perfazer o total de 10 anos desde a sua transferência de residência para território português (isto é, até 2030)”. [cf., também, PA]

o) A 22 de janeiro de 2024, o Requerente foi notificado da decisão final de indeferimento da sua inscrição como residente não habitual, proferida em 18 de janeiro de 2024, nos termos e com os fundamentos constantes do documento n.º 5 anexo ao PPA e que aqui se dá por inteiramente reproduzido. [cf., também, documento n.º 6 anexo ao PPA e PA]

p) Em 29 de junho de 2023, o Requerente apresentou a sua declaração Modelo 3 de IRS, referente aos rendimentos por si obtidos no decurso do ano fiscal de 2022, acompanhada dos Anexos A, J e L, tendo declarado os seguintes rendimentos [cf. documento n.º 7 anexo ao PPA]:

(i) Rendimentos de trabalho obtidos em Portugal, pagos pela C..., pelo desenvolvimento de funções de Diretor de Planeamento Estratégico, no valor de € 56.335,00;

(ii) Rendimento de trabalho obtidos no estrangeiro, concretamente no Japão, pagos pela B..., no valor de € 89.610,46; e

(iii) Rendimentos de capitais (juros) obtidos no Japão, no valor de € 1,00.

q) Ao entregar aquela declaração Modelo 3 de IRS, a mesma foi classificada pelo sistema informático da AT como “declaração com anomalias”, tendo o Requerente recebido a notificação que consta do documento n.º 8 anexo ao PPA, remetida pela AT e que aqui se dá por inteiramente reproduzida.

r) O aludido “erro de preenchimento” da referida declaração Modelo 3 de IRS decorreu do facto de o Requerente não constar do cadastro como residente não habitual, o que impediu que a mesma fosse aceite e validada com o Anexo L.

s) Nessa sequência, o Requerente corrigiu a declaração de rendimentos anteriormente apresentada, tendo mantido os mesmos rendimentos que havia comunicado antes, embora sem entregar o Anexo L. [cf. documento n.º 9 anexo ao PPA]

t) A 1 de julho de 2023, o Requerente foi notificado de que a declaração de rendimentos havia sido considerada certa. [cf. documento n.º 10 anexo ao PPA]

u) Na sequência da entrega dessa declaração de rendimentos, o Requerente foi notificado da liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2022, da qual resultou o montante total a pagar de € 40.178,56, com data limite de pagamento em 31.08.2023. [cf. documento n.º 2 anexo ao PPA]

v) O Requerente procedeu tempestivamente ao pagamento integral do montante de imposto liquidado. [cf. documento n.º 2 anexo ao PPA]

w) Em 27 de novembro de 2023, o Requerente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2022 – nos termos e com os fundamentos constantes do respetivo requerimento inicial cuja cópia está anexa, como documento n.º 11, ao PPA e aqui se dá por inteiramente reproduzida –, à qual foi atribuído o n.º ...2023... . [cf., também, PA]

x) A 5 de fevereiro de 2024, foi o Requerente notificado do projeto de indeferimento da aludida reclamação graciosa, nos termos e com os fundamentos constantes do documento n.º 12 anexo ao PPA e que aqui se dá por inteiramente reproduzido. [cf., também, PA]

y) Nessa sequência, o Requerente exerceu o seu direito de audiência prévia, nos termos e com os fundamentos constantes do documento n.º 13 anexo ao PPA e que aqui se dá por inteiramente reproduzido. [cf., também, PA]

z) A 13 de março de 2024, o Requerente foi notificado da decisão de indeferimento da aludida reclamação graciosa, proferida em 1 de março de 2024, pela Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa ... (por delegação de competências), nos termos e com os fundamentos constantes do documento n.º 1 anexo ao PPA e que aqui se dá por inteiramente reproduzido, importando aqui destacar os seguintes segmentos [cf., também, PA]:

O artigo 16º, n. 10 do CIRS estabelece que:

‘ O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.’ Está em causa a solicitação de uma inscrição para a qual a lei expressamente estabeleceu como prazo limite a data de 31 de Março do ano seguinte àquele em que se torne residente em Portugal.

É facto incontestado que o requerente se tornou residente em Portugal pelo menos desde 31 de Maio de 2021, conforme o mesmo declara no n.º 2 das suas alegações de direito de audição. Dado que apenas efetuou o pedido em 15-05-2023 este foi efetuado fora de prazo legal que terminou em 31-03-2022, e conseqüentemente o pedido de inscrição como residente não habitual com efeitos ao ano de 2021 é de rejeitar por intempestividade.

A letra da lei não deixa margem para dúvidas de que se trata de um prazo perentório que faz precluir o direito, conforme foi opção do legislador, por motivos atendíveis.

E sendo um prazo imperativo, onde se fixa expressamente um limite temporal amplo, nunca inferior a 3 meses, para requerer a inscrição no regime, obviamente que não faz qualquer sentido permitir a inscrição mediante o pagamento de uma contraordenação.

O legislador não pretendeu atribuir um benefício de natureza fiscal automaticamente, só pelo fato de residir mais de cinco anos no estrangeiro e fixar residência em Portugal.

O EBF no seu artigo 2º, define que: “Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.”

O regime de RNH pretendeu atrair para Portugal profissionais altamente qualificadas para colmatar as faltas que se entendeu existir no nosso país destes profissionais e cuja deslocação para Portugal contribuiriam para o desenvolvimento do país em áreas importantes e deficitárias de pessoal qualificado.

Também pretendeu atrair rendimentos gerados no estrangeiro para o nosso país, em especial a atração de pessoas com rendimentos de reformas provenientes do estrangeiro para residir em Portugal.

Trata-se de um regime fiscal muito benéfico e altamente incentivador para os potenciais interessados, com elevados custos em despesa fiscal para o estado e muito injusto para os residentes que pagam impostos a taxas normais, mas que foi estabelecido como forma de criar um forte incentivo para um conjunto de pessoas vir residir e trabalhar em Portugal, tutelando assim interesses públicos extrafiscais relevantes que se considerou serem superiores aos da própria tributação que impedem.”

A razão de ser da lei não foi criar uma forte discriminação fiscal entre os contribuintes fiscais residentes em Portugal e os que passam a residir em Portugal, apenas pelo facto de não terem residido no estrangeiro nos 5 anos anteriores.

Interpretar o n.8 do artigo 16º como materialmente suficiente para beneficiar do regime de residente não habitual, pelo mero facto de não ter residido em Portugal por 5 anos, desconsiderando as razões que levaram à criação do regime e desconsiderando o n. 10 do mesmo artigo, que fixou um procedimento de inscrição e um prazo imperativo, parece-nos uma interpretação legal que não pode ter acolhimento.

O legislador pretendeu criar um forte incentivo para um conjunto limitado de pessoas com determinadas características deslocalizarem a sua residência em Portugal, tutelando assim interesses públicos extrafiscais relevantes.

A forma, eventualmente a única operacionalmente viável, atendendo às dificuldades de quantificar e sindicar em que medida o incentivo fiscal é determinante para vir trabalhar e residir em Portugal, que o legislador teve para criar alguma distinção, entre os que vêm para Portugal atraídos pelo incentivo, daqueles que nem sequer o conhecem, nem o respetivo prazo, para quem o incentivo é irrelevante, que nem sequer foi considerado para decidir a vinda para Portugal, foi fixar um procedimento obrigatório de inscrição e um prazo imperativo para os eventuais interessados acederem ao regime.

Parece-nos incontestável que as significativas vantagens fiscais atribuídas pelo regime de RNH não têm qualquer razão ou justificação relevante para ser atribuído aqueles que não residiram em Portugal durante 5 anos e aqui fixaram residência desconhecendo o regime, porque viriam sempre para Portugal, com ou sem regime, seria abdicar de receita fiscal e promover a desigualdade entre contribuintes, em nome de nada.

A fixação de um prazo imperativo permite precisamente excluir do regime de RNH aqueles que fixam residência em Portugal sem o conhecer, pelo que não é de acolher uma interpretação que atribua o direito ao regime pelo mero fato de ter estado no estrangeiro 5 anos, desconsiderando expressamente o prazo que o legislador fixou para requerer a inscrição no regime, dado que esta interpretação teria como efeito abrir a porta à aplicação de uma medida fiscal de carácter excecional tomada em nome de interesses públicos relevantes, precisamente ao universo de contribuintes em que a medida foi irrelevante, que desconheciam o regime e o prazo.

O legislador terá assumido que os eventuais incentivados pelo regime para transferir a residência, no mínimo conhecem o regime e o prazo, pelo que, quem não peça a inscrição no regime dentro prazo, não foi incentivado pelo regime, não se justificando a discriminação fiscal excecional, pelo que não deveriam beneficiar do mesmo quando não apresentem o pedido dentro do prazo expressamente fixado.

O legislador tendo consciência que seria operacionalmente inviável aplicar o regime com base na demonstração e comprovação de que a vinda para Portugal foi incentivada pelo regime fiscal, conseguiu pelo menos excluir aqueles que presumivelmente não conheciam o regime e respetivo prazo.

Quem tome uma medida tão relevante na sua vida, como deslocalizar a residência e o local de trabalho para Portugal, incentivado pelo regime fiscal de RNH, certamente que não deixará passar um prazo que apenas termina a 31 de março do ano seguinte aquele em que fixou residência em Portugal.

O legislador poderia ter optado, se assim o pretendesse, em formular uma regra de prazo remanescente para os 10 anos de duração do regime de RNH, para aqueles que efetuaram o pedido fora do prazo, como existe em outro tipo de benefícios fiscais, o que não fez atendendo ao caráter de incentivo para deslocalizar a residência para Portugal e não apenas ao mero facto de não residir em Portugal durante 5 anos. Claramente não pretendeu essa possibilidade, antes pelo contrário, dado que fixou expressamente um limite temporal para acesso ao regime de residente não habitual.

A redação, que a seguir se transcreve, do artigo 5.º, n.º 2, conferida pela Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio, que alterou o artigo 16.º do IRS, não deixa margem para dúvidas de que se trata de um prazo perentório:

“2 - O novo prazo previsto no n.º 8 do artigo 16º do Código do IRS não é aplicável aos sujeitos passivos que se tenham tornado residentes em território português até 31 de Dezembro de 2011 e tenham solicitado, até à data de entrada em vigor da presente lei, a inscrição como residente não habitual nos termos da redação anterior daquela disposição, o qual não previa qualquer Ou seja, onde antes não existia limite temporal para apresentar o pedido, passou a existir um prazo, contado a partir da data em que se tornem residentes em território Português, cujo incumprimento faz precluir o direito, o que o legislador deixou bem claro, se dúvidas houvesse, neste n.º 2.

Se o benefício do regime dos residentes não habituais dependesse apenas do preenchimento dos requisitos do n.º 8 do artigo 16 do CIRS, então o n.º 10 ou não teria razão de existência, ou se tivesse razão de existência com natureza facultativa, não teria nunca um prazo imperativo, e muito menos teria o legislador sentido a necessidade de efetuar uma alteração legislativa para vir fixar um limite temporal para efetuar o pedido.

Importa ainda referir que a mera aplicação automática do artigo 16, n.º 8 do CIRS, desconsiderando o n.º 10, conduziria a que seriam considerados residentes não habituais em território português todos os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes, não tivessem sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores, mesmo que não tivessem seguido o procedimento voluntário de inscrição expressamente previsto.

Ficariam assim, automaticamente sujeitos ao regime de residente não habitual, apesar de não terem requerido o mesmo nos termos do n.º 10 do artigo 16º. do CIRS, o que poderia em certos casos conduzir a uma penalização fiscal para aqueles sujeitos passivos de baixos rendimentos obtidos pelo trabalho prestado em Portugal em atividade de elevado valor acrescentado, que estando sujeitos a taxas de IRS inferiores a 20%, ficariam obrigatoriamente sujeitos a uma taxa única de 20%, o que seria um absurdo, uma violação inaceitável do princípio da capacidade contributiva.

Convém ainda referir que o entendimento defendido pelo requerente (e pelo CAAD) levaria também a mais inconsistências na aplicação de outras regras do regime, uma vez que apesar de o n.º 12 do art, 16 do CIRS prever uma suspensão do regime até 10 anos, esta suspensão sofreria alguns atropelos dado que seria inaplicável nos casos de residência no estrangeiro iguais ou superiores 5 anos.

A título de exemplo, se um contribuinte se tornasse residente em 2020, e seja considerado residente não habitual, sem pedir a inscrição, mas pela mera aplicação do n. 8, e fosse para o estrangeiro em 2022 e se tornasse novamente residente em 2028 ficaria sujeito a que regime? Novamente ao do n.8, ou ao período remanescente do n.12?.

Se o legislador pretendesse a atribuição do estatuto de residente não habitual pela mera aplicação do n.8, necessariamente que teria previsto no n.12, que em caso de ausência superior a 5 anos, o regime de suspensão caducaria, aplicando-se novamente o disposto no n.8.

Ou seja, será que o legislador mais uma vez se expressou mal omitindo que o regime de suspensão apenas seria aplicável enquanto não se verificasse a residência no estrangeiro por 5 ou mais anos seguidos, uma vez que a suspensão já não faria sentido porque seria automaticamente aplicado o n.8. quando o contribuinte voltasse a residir em território nacional. O legislador previu a suspensão até 10 anos, sem qualquer ressalva, o que apenas faz sentido e é suscetível de ser coerentemente e integralmente aplicada, se o prazo de 10 anos for considerado a partir da inscrição prevista no n.10.

Uma vez efetuada validamente a inscrição como residente não habitual prevista no n. 10, existe a possibilidade de beneficiar deste regime durante 10 anos e a ausência de território nacional no decurso deste período por 5 ou mais anos não renova ou atribui o regime por mais 10 anos por força do n. 8 do art. 16 do CIRS, mas apenas possibilita usufruir do mesmo pelo período remanescente até atingir os 10 anos.

O legislador teve expressamente o cuidado de prever a suspensão de aplicação do regime durante o período em que o interessado reside no estrangeiro, permitindo que quando regressar a Portugal usufrua do período remanescente, mas já não formulou uma regra de prazo remanescente para os 10 anos de duração do regime de RNH, para aqueles que não efetuaram o pedido dentro do prazo, precisamente porque pretendeu excluir os interessados que não formularam o pedido dentro do prazo legal fixado no n. 10 do art. 16 do CIRS.

Na sentença de 13-04-2023, proferida pelo do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, no processo 284/20.8 BEVIS foi declarado o seguinte entendimento com o qual concordamos inteiramente, que nos parece intransponível;

“Com efeito, levando em consideração os cânones interpretativos contidos no art.º 9.º do Código Civil, aqui aplicável por força do disposto no n.º 1 do art.º 11.º da LGT, nomeadamente o que consta do seu n.º 3, nos termos do qual “[n]a fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir

o seu pensamento em termos adequados”, se o legislador permitisse a solicitação do estatuto de residente não habitual por outra forma e a possibilidade de o mesmo ser feito num outro momento ou num prazo mais alargado face ao determinado no n.º 10 do artigo 16.º, a redação deste normativo seria, certamente, diferente, até porque não se vislumbra qualquer dificuldade de natureza linguística que a tal obstasse.”

aa) No dia 11 de junho de 2024, o Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

10. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham por provados.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

11. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consubstanciadas em afirmações meramente conclusivas e, por isso, insuscetíveis de prova e cuja veracidade terá de ser aquilatada em face da concreta matéria de facto consolidada.

A convicção do Tribunal resultou da apreciação crítica e de uma adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade, de todo o acervo probatório de natureza documental que foi carreado para os autos e que não foi impugnado, em conjugação com as alegações das partes nos respetivos articulados quando reportadas a factos pertinentes para a decisão que não se mostraram controvertidos.

III.2. DE DIREITO

§1. O *THEMA DECIDENDUM*

12. A questão jurídico-tributária que está no epicentro do dissídio entre as partes e que, por isso, o Tribunal é chamado a apreciar e decidir, é atinente ao regime fiscal dos residentes não habituais, estando concretamente em causa dilucidar, para além da verificação dos requisitos materiais do estatuto de residente não habitual, se a inscrição enquanto residente não habitual no

registo de contribuintes consubstancia um pressuposto específico da aplicabilidade do respetivo regime legal.

A resposta que for dada a esta questão será determinante para o juízo a proferir relativamente à (i)legalidade dos atos tributários controvertidos e, conseqüentemente, para a decisão quanto ao pedido de restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Previamente, porém, importa apreciar as seguintes exceções suscitadas pela Requerida: a incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação ao Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais e a inimpugnabilidade do ato de liquidação com fundamento no suposto estatuto de RNH do Requerente.

§2. DA INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL PARA A APRECIÇÃO DO PEDIDO DE APLICAÇÃO AO REQUERENTE DO REGIME JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS

13. A Requerida invoca esta exceção estribada, nuclearmente, na seguinte argumentação:

Atenta a causa de pedir subjacente ao PPA, é manifesto que está em causa um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, não obstante o Requerente peticionar a anulação da liquidação de IRS do ano de 2022; com efeito, a matéria controvertida é relativa à não aplicação do regime previsto para os residentes não habituais, centrando-se a causa de pedir, maioritariamente, na suposta condição de residente não habitual do Requerente. Assim, sem se apreciar se o Requerente pode ou não estar inscrito como residente não habitual, não há como avançar para a apreciação da ilegalidade que se imputa ao ato de liquidação de IRS controvertido, uma vez que está somente em causa a aplicação deste regime de tributação.

Acontece que o julgamento dessa questão prévia não comporta a apreciação da legalidade de nenhum ato concreto de liquidação de imposto, pelo que o Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido de aplicação do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais (cf. artigo 2.º, n.º 1, do RJAT). Segundo a Requerida, o próprio Requerente reconhece ser este o enquadramento do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais pois solicitou o correspondente reconhecimento, que lhe foi negado por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 10, sendo, pois, o meio próprio para reagir a esse ato a ação administrativa.

A incompetência absoluta em razão da matéria configura uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo e importa a absolvição da instância, nos termos do disposto nos artigos 88.º, n.º 2 e 89.º, n.º 3, alínea a), do CPTA, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

14. Notificado para o efeito, o Requerente pronunciou-se quanto a esta exceção, aduzindo, essencialmente, a seguinte argumentação:

O Requerente não contesta que não seria o Tribunal Arbitral competente em razão da matéria, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, para reconhecer o direito do Requerente a constar como residente não habitual no registo da AT.

O que o Requerente contesta é que esse seja o pedido ou a causa de pedir do presente processo. Porquanto, o Requerente propugna que o pedido e a causa de pedir relacionam-se com o ato de liquidação de IRS de 2022, o qual foi emitido pela AT em erro sobre os pressupostos de facto, na medida em que o Requerente cumpre os requisitos materiais para ser tributado ao abrigo do benefício fiscal dos residentes não habituais, o qual deve ser reconhecido na liquidação de IRS de 2022, devendo o Requerente ser tributado em conformidade. Assim, o que se requer não é que o Requerente seja inscrito como residente não habitual no registo da AT – o que teria de ser requerido em sede de ação administrativa – mas sim que se reconheça o direito do Requerente a ser tributado como residente não habitual (com acesso àquele benefício fiscal) em 2022, ano a que respeita a liquidação controvertida.

Deste modo, o objeto mediato deste processo é um ato de liquidação, claramente abrangido pela competência dos tribunais arbitrais, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, e não um ato de reconhecimento de benefício fiscal.

Termos em que será de concluir pela competência deste Tribunal e pela improcedência da exceção da incompetência material invocada pela Requerida.

Cumprе apreciar e decidir.

15. A invocada incompetência em razão da matéria deste Tribunal Arbitral constitui uma exceção dilatória de conhecimento oficioso e prioritário (cf. artigo 16.º, n.º 1, do CPPT, aplicável

ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e c), do RJAT e artigos 13.º e 89.º, n.º 4, alínea a), do CPTA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT).

A competência material do tribunal, enquanto pressuposto processual, é aferida pela forma como o demandante conforma o pedido e a respetiva causa de pedir, determinando-se, assim, 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 (cf. acórdãos do TCA Sul proferidos em 28.11.2019, no processo n.º 44/19.9BCLSB e em 07.04.2022, no processo n.º 56/21.2BCLSB).

Destarte, a fim de determinar a competência material do tribunal, importa atender à articulação da causa de pedir e da pretensão jurídica formulada pelo demandante na sua petição inicial.

16. No caso concreto, como resulta do respetivo articulado, o pedido de pronúncia arbitral visa a declaração de ilegalidade e a consequente anulação, com as legais consequências, dos atos tributários controvertidos, invocando o Requerente, como fundamento da pretensão deduzida, que *“a Liquidação Contestada é ilegal, por violação expressa dos artigos 16.º, n.ºs 8 e 9, 72.º e 81.º do Código do IRS, sendo a Decisão Contestada que a confirma ilegal com os mesmos fundamentos”*.

Ora, no concernente aos tribunais arbitrais, como decorre do disposto no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, a sua competência compreende a apreciação das seguintes pretensões, delimitadas nos termos vertidos nos artigos 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março:

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

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.

Ademais, como afirma Carla Castelo Trindade (*Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Anotado*, Coimbra: Almedina, 2016, pp. 69 e 70), *“os actos de segundo ou terceiro graus poderão sempre ser arbitráveis, na medida em que comportem, e só nesta medida, eles próprios, a (i)legalidade dos actos de liquidação em causa”*, ou seja, os *“actos de indeferimento de reclamações gratuitas, de recursos hierárquicos ou de pedidos de revisão do acto tributário”* apenas *“poderão ser “traçados” para a jurisdição arbitral, na estrita condição de terem, eles próprios, apreciado a (i)legalidade do acto tributário que o sujeito passivo, verdadeira e efectivamente, pretende impugnar pela via arbitral”*.

Assim, uma vez que a Requerente deduz uma pretensão consubstanciada na apreciação da (i)legalidade dos atos tributários controvertidos, fundada em erro sobre os pressupostos de facto e de direito, afigura-se-nos evidente que o Tribunal Arbitral é materialmente competente para apreciar os atos tributários impugnados nos autos, atento o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

17. Como afirmado na decisão arbitral proferida no processo n.º 705/2022-T, em que igual questão excetiva foi objeto de apreciação, contra a conclusão a que se chegou no sentido na competência material deste Tribunal, não procede a argumentação da Requerida *“de que, apesar de solicitar a anulação da liquidação de IRS em crise, a causa de pedir centra-se na condição de residente não habitual, pelo que estaria em causa o pedido de reconhecimento dessa condição, que é suscetível, em termos contenciosos, perante o seu indeferimento, designadamente tácito, de reação mediante ação administrativa (art. 97.º, n.º 2 do CPPT), matérias e meio processuais que são alheios à competência dos tribunais arbitrais. Sucede 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 respeitem a atos destacáveis autonomamente impugnáveis, que envolvem a consequência, na falta da sua impugnação tempestiva, de se consolidarem como caso resolvido. O sujeito passivo pode impugnar uma liquidação de imposto perante Tribunal arbitral, o qual é competente para a sua apreciação (art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT); questão distinta é verificar se, no exercício dessa competência, o Tribunal arbitral está vinculado a não acolher, como fundamentos de anulação, vícios imputados em relação a antecedentes atos que, por não terem sido objeto oportunamente dos competentes meios de reação autónoma, se consolidaram em definitivo na ordem jurídica – trata-se, neste último caso, de questão que concerne à inimpugnabilidade da liquidação em atenção à verificação de caso decidido ou caso resolvido, não à competência do Tribunal.”

Nesta conformidade, é julgada improcedente a exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral invocada pela Requerida.

§3. DA INIMPUGNABILIDADE DO ATO DE LIQUIDAÇÃO COM FUNDAMENTO NO SUPOSTO ESTATUTO DE RESIDENTE NÃO HABITUAL DO REQUERENTE

18. A Requerida invoca esta exceção esgrimindo, essencialmente, os seguintes argumentos:

O reconhecimento da condição de residente não habitual assenta num procedimento prévio e independente da liquidação controvertida, porquanto o procedimento de reconhecimento da residência fiscal não habitual não tem uma natureza preparatória do procedimento de liquidação, sendo, antes, um ato administrativo autónomo.

Assim, a impugnação do ato de reconhecimento da condição de residente não habitual não encontra sustentação jurisdicional na discussão da legalidade da liquidação, porquanto o meio gracioso previsto consiste no pedido de reconhecimento correspondente, sucedido contenciosamente, na eventualidade de indeferimento da dita pretensão, da ação administrativa.

Em abono desta sua posição, a Requerida cita o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017, de 15.11.2017 e, ainda, o acórdão do STA, de 04.11.2020, proferido no processo n.º 014/19.7BALS.B.

Nessa conformidade, é manifesta a inimpugnabilidade do ato de liquidação com fundamento no suposto estatuto de residente não habitual de que o Requerente se arroga para se conhecer o pedido arbitral apresentado, o que consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo e importa a absolvição da instância, nos termos do disposto nos artigos 88.º, n.º 2 e 89.º, n.º 3, alínea a), do CPTA, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

19. Notificado para o efeito, o Requerente pronunciou-se quanto a esta exceção, alegando, nuclearmente, o seguinte:

O Requerente não contesta que, acaso o pedido fosse no sentido de ele constar como residente não habitual no registo da AT, esse pedido teria de ser formulado no âmbito de ação administrativa.

O Requerente advoga que a argumentação da AT assenta num erro sobre os pressupostos, por classificar o ato de reconhecimento do benefício fiscal de residente não habitual como um ato

administrativo autónomo; porquanto, desde 2010 que o regime dos residentes não habituais é um benefício fiscal de reconhecimento automático, dispensando o reconhecimento prévio da AT.

Assim, sendo o regime dos residentes não habituais um benefício fiscal de reconhecimento automático, dependente apenas do preenchimento dos requisitos materiais do regime, sem necessidade do seu reconhecimento prévio por parte da AT, então também se impõe reconhecer que basta o presente pedido de pronúncia arbitral para reconhecer a aplicabilidade do benefício fiscal da liquidação controvertida, dispensando-se a ação administrativa prévia.

Nesta conformidade, impõe-se também concluir pela improcedência desta exceção invocada pela AT.

Cumpre apreciar e decidir.

20. A Requerida invoca a *“inimpugnabilidade do ato de liquidação com o fundamento no suposto estatuto de RNH de que o Requerente se arroga para se conhecer o pedido arbitral apresentado”*, o que consubstancia matéria de exceção dilatória, como resulta do disposto no artigo 89.º, n.º 4, alínea i), do CPTA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

A decisão arbitral prolatada no processo n.º 574/2023-T pronunciou-se sobre esta mesma questão excetiva nos seguintes termos que, por merecerem a nossa concordância, *data venia*, fazemos nossos:

“Em sede de Resposta, a Requerida deduziu a exceção de inimpugnabilidade do ato de liquidação com fundamento no suposto estatuto de RNH. Para o efeito, a Requerida entende que o procedimento de residência fiscal não habitual não teria uma natureza preparatória do procedimento de liquidação. Antes configurando um ato administrativo autónomo, e portanto não poderia ser fundamento para impugnabilidade do ato de liquidação. Defendendo que sempre que estejam em causa benefícios fiscais a impugnação do ato é autónoma em relação à impugnação do ato de liquidação, sendo o meio de reação ao dispor do contribuinte a ação administrativa. Por conseguinte entende a Requerida que a impugnação do ato de reconhecimento da condição de residente não habitual, não encontra sustentação na discussão da legalidade da liquidação. Concluindo a Requerida pela existência de erro na forma de processo, assim como, a inimputabilidade do ato com fundamento no suposto estatuto de RNH.

Para a suporte da sua posição a Requerida entende ser aplicável o decidido no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017, proferido no Processo n.º 723/2016, de 2017.11.15.

De facto o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017 considerou como não inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do CPPT com “(...) o sentido de que a não impugnação judicial de atos de indeferimento de pedidos de reconhecimento do estatuto de residente não habitual impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles.”

Todavia, não obstante o sentido da não constitucionalidade, importa ter em consideração que a decisão não foi unânime, existindo voto de vencido do Juiz Conselheiro Gonçalo de Almeida Ribeiro, o qual conclui “Se, pelo contrário, e como julgo mais correto, não chegasse a semelhante conclusão — aceitando como não manifestamente errada a qualificação do ato acolhida na decisão recorrida —, cabia-lhe revisitar a questão decidida pelo Acórdão n.º 410/2015. Nessa hipótese, julgo que o Tribunal deveria ter reiterado essa jurisprudência, por me parecer que a convivência de um ónus normal de impugnação unitária com um ónus excepcional de impugnação autónoma, delimitada por um conceito de elevado grau de complexidade e imprecisão — «ato imediatamente lesivo de direitos» —, constitui um fator de insegurança jurídica que condiciona o exercício do direito à impugnação contenciosa das decisões tributárias, sem que se consigam discernir quaisquer razões constitucionalmente relevantes que o justifiquem. Como se afirmou naquele aresto: «ao impedir que a impugnação do ato de liquidação do imposto se funde em vícios próprios do ato de cessação do benefício fiscal, a interpretação que a decisão recorrida fez do artigo 54.º do CPPT desprotege gravemente os direitos do contribuinte, assim ofendendo princípio da tutela judicial efetiva e o princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP.» Em suma, o Tribunal deveria ter julgado o recurso improcedente.”

Sobre semelhante matéria atinente à interpretação do artigo 54º do CPPT quanto à possibilidade de, em sede de impugnação de liquidação, apreciar vícios atinentes a atos interlocutórios ou autónomos entretanto já consolidados na ordem jurídica, se havia já pronunciado o Tribunal Constitucional em 2015 em sentido inverso, através do acórdão nº 410/2015, de 29-09, que referiu “Julgar inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário que, qualificando como um ónus e não como uma faculdade do contribuinte a impugnação judicial dos atos interlocutórios imediatamente lesivos dos seus direitos, impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles, por violação do princípio da tutela judicial efetiva e do princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa”.

Por outro lado, como é salientado na decisão arbitral prolatada no processo n.º 705/2022-T, a aludida jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo invocada pela Requerida, neste conspecto, “respeitou a liquidação relativa ao ano de 2010, cujo cenário normativo não coincide com o aqui em consideração, por se reportar à regulação originariamente introduzida pelo

Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23.09 (anterior, pois, às alterações ocorridas com a Lei n.º 20/2012, de 14.05, e com o Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01.08), em que o n.º 7 do art. 16.º do Código do IRS (CIRS) 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 Direção-Geral dos Impostos” (cfr. o atualmente disposto no n.º 9 do art. 16.º do CIRS).”

Na sequência das mencionadas alterações legislativas, a aplicação do regime legal dos residentes não habituais não está dependente de ato de reconhecimento por parte da AT, conforme decidido no acórdão do STA, de 29.05.2024, proferido no processo n.º 0842/23.9BESNT, pelo que tem carácter automático, ou seja, resulta direta e imediatamente da lei (cf. artigo 5.º do EBF).

Nesta conformidade, constitui nosso entendimento que, *“face à regulação legal aplicável, abaixo melhor examinada, julga-se que a inscrição cadastral como residente não habitual do sujeito passivo de imposto não constitui ato autónomo ou destacável em relação ao procedimento de liquidação do imposto para efeitos de impugnação contenciosa, que obrigue, em derrogação do princípio da impugnação unitária (art. 54.º do CPPT), à impugnação direta e autónoma, no prazo e pelo meio legalmente previsto, de uma eventual decisão de indeferimento, sob pena de estabilização da situação mediante caso decidido ou caso resolvido e de decorrente preclusão da impugnação da liquidação de imposto nessa base.”* (cf. decisão arbitral proferida no processo n.º 705/2022-T).

No caso concreto, como resulta da factualidade assente, em 15 de maio de 2023, o Requerente procedeu à apresentação do pedido da sua inscrição como residente não habitual, ao qual foi atribuído o número de pedido IRNH... (cf. facto provado k)), sendo que, a 22 de janeiro de 2024, o Requerente foi notificado da decisão final de indeferimento da sua inscrição como residente não habitual, proferida em 18 de janeiro de 2024, nos termos e com os fundamentos constantes do documento n.º 5 anexo ao PPA e que aqui se dá por inteiramente reproduzido (cf. facto provado n)). Ora, nada foi alegado, nem aportado aos autos no sentido de que o Requerente tenha interposto recurso hierárquico ou ação administrativa contra tal decisão de indeferimento da sua inscrição como residente não habitual. No entanto, entendemos que tal não inviabiliza a pretensão deduzida pelo Requerente no âmbito do pedido de pronúncia arbitral, ou seja, não se considera que estejamos confrontados com a inimpugnabilidade da liquidação de IRS controvertida em virtude da verificação de caso decidido ou caso resolvido pois, para além do anteriormente exposto e que aqui se reitera, resulta do acórdão do STA, de 22.03.2018, proferido no processo n.º 01263/16, o seguinte:

“TV - Só no caso dos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento a impugnação do acto que recair sobre o pedido de reconhecimento é autónoma em relação à impugnação do acto de liquidação, não podendo a questão do direito ao benefício ser discutida no processo de impugnação.

V - No caso de benefícios fiscais automáticos nada impõe que a AT emita um acto a reconhecer ou a indeferir eventual pedido de reconhecimento do respectivo direito e, mesmo que a AT pratique tal acto, nada impõe ao contribuinte o ónus de atacar tal acto como meio de abrir a via contenciosa contra o acto de liquidação que venha a ser praticado com fundamento na não aceitação pela AT desse benefício; pelo contrário, o princípio da impugnação unitária (cfr. art. 54.º do CPPT) autoriza e impõe que a questão respeitante ao benefício automático seja suscitada contenciosamente no processo de impugnação judicial da liquidação que não atenden ao mesmo.”

Nesta conformidade, é julgada improcedente a exceção da inimpugnabilidade do ato de liquidação controvertido.

21. Ainda neste conspecto, importa referir que a Requerida alude à existência de erro na forma de processo, reputando-o de manifesto, mas sem daí (aparentemente) retirar quaisquer consequências, pois apenas conclui *“que ocorre a exceção dilatória da inimpugnabilidade do ato de liquidação com o fundamento no suposto estatuto de RNH”*.

No entanto, não podemos deixar de sobre isso nos pronunciarmos, o que fazemos, desde logo, reafirmando aqui tudo quanto anteriormente se deixou dito quanto à exceção da inimpugnabilidade do ato de liquidação controvertido.

Acresce que, conforme decidido no citado acórdão do STA, de 22.03.2018, proferido no processo n.º 01263/16, que, embora referente à impugnação judicial, se afigura inteiramente aplicável ao processo arbitral tributário:

“I - Porque o erro na forma do processo – exceção dilatória que, nos casos em que a petição inicial não possa ser aproveitada para a forma de processo adequada, determinará a anulação de todo o processo e a absolvição do réu da instância [cfr. arts. 193.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, alínea b), 576.º, n.º 2, e 577.º, alínea b), todos do CPC] – decorre do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, deve aferir-se pelo pedido e não pela causa de pedir.

II - Quando o pedido formulado é de que seja anulada uma liquidação de imposto, não há como não considerar a impugnação judicial como meio processual próprio [cfr. art. 97.º, n.º 1, alínea a), do CPPT].

III - Questão diversa, mas que se situa no âmbito do mérito da causa e já não no âmbito das exceções dilatórias (que é onde se situa o erro na forma do processo), é a de saber se a procedência da impugnação judicial está condicionada pela prévia reacção contenciosa contra um acto antecedente.”

Nesta conformidade, sem necessidade de acrescidas considerações, entendemos que não se verifica o apontado erro na forma de processo.

§4. O REGIME FISCAL DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS: ENQUADRAMENTO NORMATIVO

22. Resolvidas as questões excetivas, centremos agora a nossa atenção na apreciação da questão jurídico-tributária de fundo que, como vimos, se prende com a aplicação ao Requerente do regime fiscal dos residentes não habituais, estando o ponto da discórdia entre as partes centrado na questão atinente à natureza de que se reveste a inscrição no registo como residente não habitual, ou seja, saber se possui uma natureza meramente declarativa ou, pelo contrário, se tem uma eficácia constitutiva e, por isso, constitui um pressuposto específico sem o qual não é possível beneficiar desse estatuto de residente não habitual.

A análise da enunciada questão jurídico-tributária deve principiar pela convocação do bloco normativo aplicável, obviamente, na redação vigente à data dos factos; assim, desde logo, importa ter presente o disposto no artigo 16.º, n.ºs 8 a 12, do Código do IRS, na redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto:

“Artigo 16.º

Residência

(...)

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.

(...)"

23. A questão de saber se a inscrição no registo como residente não habitual, a que alude o n.º 10 deste artigo 16.º, possui uma natureza meramente declarativa ou, pelo contrário, se tem uma eficácia constitutiva, foi objeto de apreciação no acórdão do STA, de 29.05.2024, proferido no processo n.º 0842/23.9BESNT, no qual foi firmado o seguinte entendimento:

I - Com referência ao art. 16º do CIRS, é condição de aplicação do regime dos residentes não habituais que o sujeito passivo à data em que seja considerado como residente e esteja inscrito nos registos da AT, não tenha sido residente em território nacional nos últimos cinco anos, sendo que o nº 10 aponta que "O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. (Redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto)".

II - O transcrito preceito legal apenas estabelece uma data-limite para o cumprimento da obrigação acessória que onera o contribuinte, sobre o qual impende o dever de inscrição da sua qualidade de residente não habitual, sendo que não resulta das normas supra transcritas que a aplicação do regime fiscal - residente não habitual - dependa de acto de reconhecimento por parte da AT (art. 5º do EBF), pelo que o acto de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa."

Subjacente a este entendimento está a seguinte argumentação que é aduzida naquele aresto:

"(...) decorre dos elementos acima descritos com referência ao art. 16º do CIRS que é condição de aplicação do regime dos residentes não habituais que o sujeito passivo à data em que seja considerado como residente e esteja inscrito nos registos da AT, não tenha sido residente em território nacional nos últimos cinco anos, sendo que o nº 10 aponta que "O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal

das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. (Redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto)”.

Neste ponto, a AT encara a aposição deste termo final do prazo de inscrição da qualidade de residente não habitual como uma condição preclusiva do direito à aplicação deste regime fiscal, posição acolhida na decisão recorrida, quando se considera, a este propósito, que o legislador não previu qualquer hipótese de relevar a apresentação tardia do pedido de inscrição, como está previsto noutras situações de gozo de benefícios fiscais e de que foram dados alguns exemplos.

Ora, perante o destacado efeito preclusivo da apresentação tardia do pedido de inscrição, crê-se, tal como aponta o Ex.mo Magistrado do Ministério Público, que o efeito gravoso de tal situação importaria uma previsão mais expressa por parte do legislador.

Na verdade, o transcrito preceito legal apenas estabelece uma data-limite para o cumprimento da obrigação acessória que onera o contribuinte, sobre o qual impende o dever de inscrição da sua qualidade de residente não habitual, inscrição que sempre foi obrigatória para aplicação do regime fiscal, como resulta da redação inicial da norma, que dispunha “7 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direção-Geral dos Impostos” (Aditado pelo artigo 4º do D.L. n.º 249/2009, de 23-09, produzindo efeitos desde 01/01/2009).

Deste modo, temos que o acto de inscrição como residente não habitual é condição de aplicação do respectivo regime fiscal, sendo através desse acto que a AT tem a possibilidade de verificar e controlar os pressupostos legais da atribuição desse estatuto e dos respectivos benefícios fiscais.

No entanto, não resulta das normas supra transcritas que a aplicação do regime fiscal - residente não habitual - dependa de acto de reconhecimento por parte da AT (art. 5º do EBF), pelo que o acto de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa nos termos propostos pela ora Recorrente.

Por outro lado, nos termos do artigo 12º do EBF, “O direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo”.

Perfilhando o mesmo entendimento, foi decidido o seguinte no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 27.06.2024, proferido no processo n.º 02281/21.7BEPRT:

“II. Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2 do artigo 16.º do Código de IRS, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

III. O pedido de inscrição como residente não habitual para efeitos de aplicação do Regime dos Residentes Não Habituais 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, revestindo mera natureza declarativa.”

Recentissimamente, tal entendimento foi reafirmado no acórdão do STA, de 15.01.2025, proferido no processo n.º 01750/22.6BEPRT, no qual foi decidido que *“não resulta do normativo sob exegese que a aplicação do regime fiscal - residente não habitual - dependa de acto de reconhecimento por parte da Fazenda Pública (cfr. art.º.5, do E.B.Fiscais), pelo que, o acto de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa, mais devendo a sua constituição reportar-se à data de verificação dos respectivos pressupostos (cfr.art.º.12, do E.B.Fiscais).”*

O esteio argumentativo que fundamenta este entendimento é, essencialmente, o seguinte:

“Nas palavras da lei, consideram-se residentes não habituais, em território português, os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2 do preceito, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores (cfr.n.º.8 da norma sob exegese).

O legislador faz apelo, desde logo, a uma não residência fiscal pretérita num período de cinco anos para definir o conjunto de beneficiários do regime. Os sujeitos passivos devem tornar-se residentes fiscais em Portugal ao abrigo de qualquer das regras constantes dos n.ºs.1 ou 2, do artigo sob exegese. O direito ao regime de tributação dos residentes não habituais adquire-se, nos termos dos n.ºs.9 e 10 do preceito, com a respectiva inscrição por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao acto da inscrição como residente em território português e até 31 de Março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território, mais vigorando tal regime por um prazo de dez anos. Contudo, nos termos da lei os residentes não habituais não perdem, duradouramente, os benefícios do regime pelo facto de num ou mais anos do citado período de dez anos não cumprirem com esse requisito. Deste modo, é possível retomar o gozo do regime com o reatar da residência fiscal portuguesa em qualquer dos anos deste período (cfr.n.º.12 da norma sob exegese).

Aqui chegados haverá que saber se é correcta, de acordo com a exegese da norma sob exame, a posição da entidade recorrente, quando defende que a consagração do citado termo final de 31 de Março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente no território português, da inscrição da qualidade de residente não habitual (cfr.n.º.10 da norma sob exegese), como uma condição preclusiva do direito à aplicação deste regime fiscal.

Na verdade, o transcrito preceito legal apenas estabelece uma data-limite para o cumprimento da obrigação acessória que onera o contribuinte, sobre o qual impende o dever de inscrição da sua qualidade de residente não habitual, sendo a inscrição obrigatória para aplicação do mesmo regime fiscal. Por outras palavras, o acto de inscrição como residente não habitual é condição de aplicação do respectivo regime fiscal, sendo através desse acto que a A. Fiscal tem a possibilidade de verificar e controlar os pressupostos legais da atribuição desse estatuto. No entanto, não resulta do normativo supra transcrito que a aplicação do regime fiscal - residente não habitual - dependa de acto de reconhecimento por parte da Fazenda Pública (cfr. art.º 5, do E.B.Fiscais), pelo que, o acto de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa, mais devendo a sua constituição reportar-se à data de verificação dos respectivos pressupostos (cfr. art.º 12, do E.B.Fiscais; (...))”

A nossa posição relativamente à questão em apreço é consonante com este entendimento jurisprudencial e, por isso, consideramos que o pedido de inscrição como residente não habitual, previsto no artigo 16.º, n.º 10, do Código do IRS, para efeitos de aplicação do regime dos residentes não habituais, tem natureza meramente declarativa.

Acresce salientar que, no citado acórdão do STA, de 29.05.2024, proferido no processo n.º 0842/23.9BESNT, foi ainda entendido 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 16º do CIRS, os quais são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2018), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no n.º 10, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual”.

A fundamentação subjacente a este entendimento está, nuclearmente, assente na seguinte argumentação:

“(…), a questão que se coloca é a de saber quais são as consequências do incumprimento de tal obrigação acessória e qual o seu âmbito, nomeadamente, saber se essas consequências têm efeito preclusivo sobre o exercício do direito em determinado período.

Como já ficou dito noutra sede, o regime fiscal do residente não habitual não prevê qualquer consequência para o não exercício atempado da inscrição como residente não habitual, mas não podemos deixar de salientar que o regime fiscal embora previsse um prazo de 10 anos, o mesmo inicialmente era renovável (n.º 7 do artigo 16º do CIRS, na redacção inicial “7 - 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”) e não era um prazo contínuo, já que o direito podia ser gozado de forma

interpolada caso o sujeito passivo deixasse de reunir os requisitos de residente em território nacional (n.º 12 do artigo 16.º do CIRS).

Nesta medida, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, os quais são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2018), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no n.º 10, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual.

Tal equivale a dizer que nada obsta à inscrição, em 2022, da ora Recorrente como residente não habitual, ainda que a sua inscrição como residente tenha sido feita em 2018, (...).

O citado acórdão do STA, de 15.01.2025, proferido no processo n.º 01750/22.6BEPRT, veio reafirmar tal entendimento – “IV - O acto de inscrição como residente não habitual é condição de aplicação do respectivo regime fiscal, sendo através desse acto que a A. Fiscal tem a possibilidade de verificar e controlar os pressupostos legais da atribuição desse estatuto.” –, nos seguintes termos que se extratam da respetiva fundamentação:

“(…), a questão que ora se coloca é a de saber quais são as consequências do incumprimento de tal obrigação acessória e qual o seu âmbito, nomeadamente, saber se essas consequências têm efeito preclusivo sobre o exercício do direito em determinado período fiscal anual, que não a exclusão do regime em geral, contrariamente ao defendido pelo apelante.

Nesta sede, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no art.º.16, n.º.8, do C.I.R.S., os quais, conforme aludido supra, são aferidos em função do ano de inscrição como residente (...), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no n.º.10, do preceito, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual (cfr.art.º.12, do C.Civil).”

Em linha com esta orientação jurisprudencial do STA, também consideramos que a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, 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.

24. Ainda neste conspecto, importa aludir à alegação da Requerida no sentido de que “a interpretação invocada pelo Requerente sobre o alegado efeito meramente declarativo da inscrição prevista no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS (...) consubstancia uma violação frontal aos princípios da Legalidade, do Sistema

Fiscal e da Segurança Jurídica (cf. artigos 3.º n.º 3, 103.º n.º 2, 267.º n.º 2 e 2.º todos da CRP)” (cf. artigos 165 a 188 da Resposta). Salvo o devido respeito, para além de ali reiterar a sua discordância com tal entendimento interpretativo, a Requerida não logra concretizar em que medida é que a interpretação do n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, no sentido de a inscrição como residente não habitual ter natureza meramente declarativa, consubstancia uma violação de cada um dos enunciados princípios e normas constitucionais; trata-se, com efeito, de uma alegação meramente genérica e conclusiva. Sempre se dirá, contudo, que entendemos não se verificar a violação de qualquer parâmetro ou norma constitucional ou legal na interpretação que aqui se sustenta quanto à natureza do pedido de inscrição como residente não habitual, reafirmando-se tudo quanto, a este propósito, acima se deixou dito.

25. A finalizar este enquadramento normativo, há que ter ainda em consideração a seguinte norma do Código do IRS, na redação vigente em 2022:

“Artigo 72.º

Taxas especiais

(...)

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%.

(...)”

Para efeitos do disposto nesta norma do Código do IRS, importa convocar a Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, na redação introduzida pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, que aprova a tabela de atividades de elevado valor acrescentado, constante do respetivo anexo, da qual consta a atividade profissional “12 - Diretores de serviços administrativos e comerciais”.

§5. O CASO CONCRETO: SUBSUNÇÃO NORMATIVA

26. Volvendo ao caso *sub judice*, atenta a factualidade que resultou provada, designadamente os factos provados b) e c), temos que o Requerente tornou-se fiscalmente residente em território português no ano de 2021, não tendo sido aqui residente em qualquer dos cinco anos anteriores.

Destarte, verificam-se os requisitos legais, constantes do artigo 16.º, n.º 8, do Código do IRS, que se afiguram necessários e suficientes para que o Requerente seja considerado como residente não habitual e tributado, como tal, em conformidade com o n.º 9 do mesmo artigo 16.º.

No entanto, conforme também resultou provado, o Requerente, residente em Portugal desde 2021 (cf. facto provado b)), não procedeu à sua inscrição como residente não habitual, através do Portal das Finanças, até ao dia 31 de março de 2022 (cf. facto provado k)), tendo, apenas, em 15 de maio de 2023, procedido à apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, com efeitos ao ano de 2023, ao qual foi atribuído o número de pedido IRNH... (cf. facto provado l)) e que veio a ser indeferido (cf. facto provado o)).

Ora, em consonância com a orientação jurisprudencial decorrente das sobreditas decisões do STA, vertidas nos acórdãos proferidos nos processos n.º 0842/23.9BESNT e n.º 01750/22.6BEPRT – que não podem, naturalmente, deixar de repercutir-se no mérito da presente causa e, portanto, na decisão a que este Tribunal Arbitral chega –, pese embora o pedido de inscrição como residente não habitual, previsto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, para efeitos de aplicação do regime dos residentes não habituais, ter natureza meramente declarativa, a sua apresentação fora do prazo ali previsto tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano da inscrição do Requerente como residente não habitual, o que ainda não se verificava no ano de 2022.

Consequentemente, quer a liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2022, quer o ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023... não enfermam dos invocados vícios de violação de lei, pelo que o respetivo pedido de anulação tem necessariamente de improceder.

27. Atenta a improcedência do pedido de anulação dos atos tributários controvertidos, improcedem necessariamente os pedidos de restituição de imposto e de juros indemnizatórios que, neste contexto, pressupõem um pagamento indevido e uma decisão anulatória favorável ao sujeito passivo (cf. artigos 43.º, n.º 1 e 100.º, n.º 1, da LGT).

*

28. A finalizar, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou cuja apreciação seria inútil, designadamente a de saber se a atividade profissional desenvolvida pelo Requerente se enquadra, ou não, na Portaria n.º 12/2010, de 7 de

janeiro, na redação introduzida pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, que aprova a tabela de atividades de elevado valor acrescentado, para efeitos de aplicação do artigo 72.º, n.º 10, do Código do IRS (cf. artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente a exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral;
- b) Julgar improcedente a exceção da inimpugnabilidade do ato de liquidação de IRS controvertido;
- c) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:
 - (i) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos formulados, com as legais conseqüências;
 - (ii) Condenar o Requerente no pagamento das custas processuais.

V. VALOR DO PROCESSO

Atento o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **€ 40.178,56 (quarenta mil cento e setenta e oito euros e cinquenta e seis cêntimos)**.

VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **€ 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), cujo pagamento fica a cargo do Requerente**.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de fevereiro de 2025.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)