

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 495/2025-T

Tema: IRS - residentes não habituais

SUMÁRIO

- I. De acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de Residente Não Habitual (“RNH”), a apresentação do pedido de inscrição como RNH, fora do prazo previsto no artigo 16.º, n.º 10, do CIRS, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como RNH.
- II. Verificando-se que não foi feito qualquer pedido de registo como RNH no ano de 2019, não podem os Requerentes beneficiar desse regime, à luz da jurisprudência do STA.

I. RELATÓRIO

A..., doravante “Requerente”, com o número de identificação fiscal português ..., residente na..., n.º..., ...-... Lisboa, veio, em 26 de Maio de 2025, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), e do artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) contra o ato tributário de liquidação de IRS n.º 2024..., e de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao ano de 2019, no valor total de imposto de 17.204,61€, peticionando a declaração de ilegalidade e anulação, bem como o reembolso dos montantes indevidamente pagos, acrescido de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT” ou “Requerida”).

A Requerente fundamenta a sua pretensão, em síntese, nos seguintes termos:

- a) Pretende a ora requerente que seja declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de IRS e dos correspondentes juros compensatórios supra identificados, relativos ao ano de 2019 aqui em causa e que estes sejam consequentemente anulados nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, em resultado da desconsideração indevida das regras de tributação aplicáveis, em sede de IRS, ao abrigo do estatuto de “residente não habitual” da requerente.
- b) A requerente é uma cidadã brasileira que, até ao ano de 2016, residiu no Brasil, na casa de morada de família sita na Rua ..., n.º ..., ..., ..., ...-... Rio de Janeiro.
- c) No ano de 2017, a requerente decidiu mudar-se para Portugal, tendo fixado a sua residência na ..., n.º ..., ...-... Cascais, correspondente a um imóvel que arrendou para sua habitação própria e permanente.
- d) A requerente constituiu, nesse mesmo ano de 2017, a sociedade “B..., Lda.” (mais tarde, “C..., Lda.”), que lhe permitiu desenvolver, em Portugal, a sua atividade no âmbito do “comércio a retalho de flores, plantas, sementes em estabelecimentos especializados, comércio a retalho por correspondência ou via Internet e, em bancas, feiras, e unidades móveis de outros produtos”.
- e) No seguimento desta mudança definitiva para Portugal, a ora requerente continuou a manter a sua residência principal e a desenvolver a sua atividade empresarial em território português nos anos subsequentes.
- f) Com efeito, no ano aqui em causa de 2019, a requerente continuou a manter a sua residência...-... Lisboa, mantendo a sua atividade empresarial em Portugal.
- g) Situação essa que se manteve nos anos subsequentes de 2020, 2021 e 2022.

h) A requerente solicitou, desde logo, a correção do seu cadastro tributário com efeitos retroativos ao ano de 2017.

i) Pedido esse que foi objeto de despacho de deferimento proferido em 19 de Janeiro de 2024, pela Exma. Senhora Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa ...

j) Nesta medida, o cadastro tributário da requerente foi corrigido em conformidade, passando a requerente a estar devidamente registada como residente fiscal em Portugal nos anos de 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024.

k) Adicionalmente, e uma vez que, conforme demonstrado supra, a requerente não residiu em Portugal nos cinco anos anteriores ao ano no qual se fixou em território português, a requerente submeteu, em 29 de Dezembro de 2023, através do sistema “e-balcão” e, bem assim, por correio registado com aviso de receção dirigido à Direção de Serviços do Registo de Contribuintes (DSRC), o seu pedido de inscrição como “residente não habitual”, com efeitos para o período entre 2017 e 2026.

l) Com efeito, a anterior tentativa da requerente de submissão do referido pedido de inscrição como “residente não habitual” através do formulário especificamente disponibilizado no Portal das Finanças foi infrutífera, uma vez que este formulário não se encontra adaptado aos pedidos cujos efeitos se reportem a anos anteriores, como é o caso da requerente.

m) Acresce que, no âmbito da regularização da sua situação tributária em Portugal, a requerente procedeu igualmente à entrega das declarações de rendimentos, Modelo 3 de IRS, em falta, incluindo a declaração respeitante aos rendimentos obtidos no ano em causa de 2019, que originou as liquidações de IRS e de juros compensatórios objeto da reclamação graciosa que antecedeu o presente Pedido de Pronúncia Arbitral.

n) Não obstante a requerente não ter sido notificada, entretanto, da decisão da AT acerca do seu pedido de inscrição como “residente não habitual” – situação que, infelizmente, até hoje se mantém -, a requerente optou por assinalar, desde logo, no Anexo L (“residentes não

habituais”) da sua declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2019, a opção pelo método da isenção para efeitos da eliminação da dupla tributação internacional sobre os seguintes rendimentos obtidos no estrangeiro, mais concretamente no Brasil (incluídos no Anexo J, da referida declaração) rendimentos prediais, no montante bruto de € 11.039,26, a que correspondeu imposto pago no estrangeiro, no montante de € 780,83; rendimentos de capitais, no montante bruto de € 44.839,69 (incluindo € 42.465,18 a título de dividendos e, bem assim, € 2.374,51 a título de juros), sem correspondente imposto pago no estrangeiro.

o) Sucede que, na sequência da submissão da referida declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2019 incluindo o Anexo L (“residentes não habituais”), foi a requerente notificada do Ofício datado de 21 de Junho de 2024, nos termos do qual o Serviço de Finanças de Lisboa ... informou a requerente da necessidade de corrigir aquela declaração, em virtude da verificação do seguinte erro de validação central: “L55 – SE NIF TITULAR NÃO É RESIDENTE NÃO HABITUAL”.

p) Com efeito, tendo acedido à sua página no Portal das Finanças, e concretamente ao ficheiro relativo à declaração já entregue, a requerente constatou que aí constava também indicação da verificação daquele erro de validação central.

q) Face ao exposto, e na medida em que, do referido Ofício remetido pelo Serviço de Finanças de Lisboa ..., constava expressamente a indicação de que, caso a requerente não procedesse à correção da declaração no prazo ali estipulado de 30 dias, a mesma considerar-se-ia “como não tendo sido entregue com todas as consequências legais” (cfr. Documento n.º 30), entendeu a requerente que, para manter a sua situação tributária regularizada, não lhe restava outra alternativa senão proceder à correção imposta pela AT, eliminando o Anexo L da declaração anteriormente entregue, de modo a que, por fim, a sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 2019 fosse aceite pelo sistema informático da AT.

r) De onde resulta inequivocamente comprovado que, não obstante a lei atribuir à requerente o direito a que os rendimentos por si obtidos, no ano aqui em causa de 2019, fossem tributados ao abrigo das regras decorrentes do seu estatuto de “residente não habitual” - na medida em que, como melhor se explanará adiante, a inscrição da requerente como “residente

não habitual” tem efeito meramente declarativo, como reconheceu já unanimemente a jurisprudência dos tribunais superiores e dos tribunais arbitrais -, tal apenas não foi possível por inadequação do sistema informático da AT para este tipo de situações.

s) Com efeito, como se demonstrou, foi por mera imposição do sistema informático da AT que a requerente se viu obrigada a eliminar o Anexo L da sua declaração de rendimentos respeitante ao ano em causa de 2019, ficando, assim, impedida de beneficiar da isenção de IRS, em Portugal, sobre os rendimentos obtidos no estrangeiro durante aquele ano, em plena contradição com a vontade que a requerente anteriormente expressou, no Anexo L da versão inicialmente submetida da referida declaração, no qual tinha optado pela aplicação daquela isenção.

t) E tanto mais que o pedido de inscrição da Requerente como “residente não habitual” já tinha sido entregue há cerca de 6 meses, pelo que, se à data da entrega da referida declaração de rendimentos a requerente não se encontrava, ainda, registada como “residente não habitual”, tal deveu-se apenas à inércia da AT, que já desde 29 de Dezembro de 2023 tinha do seu lado aquele pedido de inscrição entregue pela requerente.

u) Corrigida a referida declaração de rendimentos relativa ao ano em causa de 2019, conforme instruções da AT e imposição do seu sistema informático, foram, por fim, emitidas as liquidações de IRS n.º 2024... (2019) e de juros compensatórios n.º 2024..., das quais resultou um montante total a pagar de € 17.204,61, cujo pagamento a requerente realizou voluntariamente em 20 de Agosto de 2024 aplicáveis aos sujeitos passivos que, à semelhança da requerente, beneficiam do estatuto de “residente não habitual”, independentemente de o respetivo registo constar, ou não, do seu cadastro, o que viola também, entre outros, o princípio da igualdade, consagrado na nossa Constituição, conforme melhor se exporá de seguida.

v) Por força do exposto, a requerente apresentou a reclamação graciosa, que precedeu o presente Pedido de Pronúncia Arbitral, contra as liquidações de IRS n.º 2024... e, bem assim, dos correspondentes juros compensatórios n.º 2024..., que originaram um valor a pagar no total de € 17.204,61, relativamente à qual, aguarda, até hoje, a decisão da AT, motivo pelo qual, ultrapassado o prazo legal para a referida decisão, a requerente apresenta o presente

Pedido de Pronúncia Arbitral, pugnando pela ilegalidade do indeferimento (tácito) da reclamação graciosa apresentada, bem como das referidas liquidações de IRS e dos correspondentes juros compensatórios, conforme melhor se explanará infra.

w) A requerente alega a violação do disposto no artigo 16.º, n.ºs 9 e 11 do CIRS (na redação em vigor à data dos factos), atento o carácter reconhecidamente meramente declarativo do ato de inscrição como “residente não habitual”.

x) A requerente alega a violação do disposto no artigo 81.º, n.º 5 do CIRS (na redação em vigor à data dos factos) e da aplicação do método da isenção aos rendimentos obtidos no estrangeiro, pela requerente, no ano em causa de 2019. No que respeita, em concreto, aos rendimentos prediais obtidos pela requerente no Brasil, no ano em causa de 2019, a aplicação da isenção de tributação em Portugal, ao abrigo do disposto no artigo 81.º, n.º 5, alínea a) do CIRS.

y) Já em relação aos juros obtidos pela requerente no Brasil, no mesmo ano de 2019, a aplicação da isenção de tributação em Portugal, ao abrigo do disposto no artigo 81.º, n.º 5, alínea a) do CIRS, resulta da conjugação desta norma com o regime estabelecido no artigo 11.º da Convenção para eliminação da Dupla Tributação celebrada entre Portugal e o Brasil.

z) Face ao exposto, não restam dúvidas de que se encontram reunidas, no caso concreto, as condições legalmente exigidas para que os rendimentos prediais e os rendimentos de capitais obtidos no Brasil pela requerente, no ano em causa de 2019, beneficiem de isenção de tributação em Portugal.

aa) Assim, na medida em que, ao abrigo do disposto no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, a requerente beneficia do estatuto do “residente não habitual” durante o período de 10 anos, contados desde a fixação da sua residência fiscal em Portugal (isto é, entre os anos de 2017 e 2026), não subsistem dúvidas de que tem a requerente o direito a ser tributada como tal também no ano aqui em causa de 2019, incluindo a aplicação da isenção de IRS sobre os rendimentos prediais e os rendimentos de capitais obtidos pela requerente no Brasil.

bb) Motivo pelo qual, ao desconsiderar a aplicação da referida isenção, a liquidação de IRS n.º 2024..., a liquidação dos correspondentes juros compensatórios n.º 2024... e a decisão de indeferimento (tácito) da reclamação graciosa que precedeu o presente Pedido de Pronúncia Arbitral violam, também, o disposto no artigo 81.º, n.º 5 do CIRS (na redação em vigor à data dos factos).

cc) A requerente sustenta ainda a violação dos princípios da legalidade, da igualdade e da justiça material (artigos 5.º e 8.º da LGT e artigos 2.º, 13.º, 20.º e 103.º da Constituição da República Portuguesa).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 26 de maio de 2025, e subsequentemente notificado à AT.

A requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou o ora signatário como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 15 de julho de 2025, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 4 de agosto de 2025, face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alíneas a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio.

A requerida apresentou a sua resposta, defendendo-se por exceção e impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”) em 30 de Setembro de 2025, alegando, em síntese, o seguinte:

a) Defende a requerida a incompetência do CAAD para o reconhecimento do estatuto de residente não habitual, sustentando, que tal como decorre do artigo 2.º do RJAT, a competência do CAAD respeita à declaração de ilegalidade de atos de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, de atos de fixação da matéria

tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

b) Analisado o presente ppa, facilmente se conclui que a pretendida anulação da liquidação de IRS de 2019 e respetiva anulação da declaração de juros compensatórios, assenta no necessário reconhecimento do estatuto de residente não habitual para esse ano, como ressalta do ppa apresentado.

c) Desta forma, tendo em conta que o único vício imputado à liquidação se prende com a apreciação do preenchimento dos pressupostos para que lhes seja reconhecido o regime dos residentes não habituais, é por demais evidente a incompetência material absoluta do CAAD para apreciar os alegados vícios/ilegalidades que, segundo invoca, ferem de ilegalidade a liquidação impugnada.

d) A requerida sustenta igualmente o erro na forma do processo/impropriedade do meio processual, defende que o reconhecimento do regime jurídico de RNH só pode ser peticionado junto do tribunal tributário através da propositura de uma ação administrativa, pelo que, como se viu, é insofismável que o ppa apresentado pela requerente não é o meio próprio para fazer valer a sua pretensão.

e) Existe erro na forma sempre que não é respeitado o princípio da plenitude dos meios processuais, corolário do direito de acesso aos tribunais, segundo o qual “para cada direito/pretensão corresponde uma determinada ação para o fazer valer em juízo”.

f) Sendo que a verificação do erro na forma do processo se afere em função do pedido deduzido em juízo, ou pretensão, in casu, a aplicação do estatuto de residente não habitual que subjaz à invocada ilegalidade da liquidação impugnada.

g) O erro na forma do processo é uma nulidade processual que consiste na utilização de um meio processual inadequado em face do pedido/pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, importando a anulação dos atos que não possam ser aproveitados ou nos casos em que a petição inicial não possa ser aproveitada para a forma de processo adequada, importa a anulação de todo o processo e a absolvição do Réu da instância, cfr. artigos 89.º, n.º

1, 2 e 4, alínea b) do CPTA, 193.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, alínea b), 576.º, n.º 2, 577.º, alínea b) todos do CPC ex vi artigo 1.º do CPTA

h) Por impugnação a AT sustenta, que a questão que cumpre dilucidar centra-se na condição de residente não habitual da requerente, que pretende ser reconhecida desde o ano de 2017, não obstante apenas a ter solicitado com a anulação da liquidação respeitante ao período de tributação de 2023.

i) O estatuto de residente não habitual (RNH), surgiu com a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2009.

j) O diploma antes identificado continha uma autorização legislativa, que permitia ao Governo a criação de um novo regime fiscal em IRS, para os sujeitos passivos residentes que não tivessem residência habitual em Portugal.

k) No uso de tal autorização, o Governo procedeu à respetiva densificação, através do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro (que aprovou o Código Fiscal do Investimento, de que ficou a constituir os respetivos artigos 23.º a 25.º), alterando, para esse efeito, os artigos 16.º, 22.º, 72.º e 81.º do CIRS.

l) De acordo com o n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, consideram-se residentes não habituais as pessoas singulares que, tendo-se tornado residentes em Portugal de acordo com as regras previstas no n.º 1 do referido artigo, não tenham em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como tal, em sede de IRS.

m) Adicionalmente, impõe-se acrescentar que a inscrição como residente não habitual tem de ser solicitada por via eletrónica, posteriormente à inscrição como residente fiscal ou, em momento ulterior, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte aquele em que se tornou residente em Portugal (n.º 10 artigo 16.º do CIRS).

n) Obtido este estatuto, o sujeito passivo adquire o direito a ser tributado em IRS como residente não habitual, pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, em que se tornou residente fiscal em Portugal (n.º 9 do artigo 16.º).

o) Importa esclarecer que no caso do regime dos RNH, o artigo 16.º do Código do IRS (CIRS), não prevê um processo de reconhecimento do benefício fiscal em concreto, o que

o artigo 16.º do CIRS prevê, é um procedimento de reconhecimento da verificação, em concreto, da existência de dois dos pressupostos legais (ou condições), necessários, para que possa existir a aplicação de algum benefício fiscal no âmbito do regime dos RNH.

p) Quais sejam: que a pessoa singular se tornou fiscalmente residente em território português (TP), e, (ii) que a pessoa em causa não foi residente em TP em qualquer dos cinco anos anteriores.

q) Este procedimento de reconhecimento administrativo é, ele próprio, um dos pressupostos (acessório) dos benefícios fiscais associados ao regime dos RNH, o que significa que este pressuposto tem de se verificar, nos exatos termos previstos na lei, para que a pessoa singular possa usufruir dos diversos benefícios fiscais associados ao regime dos RNH, em qualquer um dos 10 anos a que tenha direito ao regime.

r) Concomitantemente, é necessário que, em todos os anos em que se obtenham rendimentos elegíveis para o regime em causa, o RNH opte expressamente no modelo 3 pela tributação que pretende e que tem ao seu alcance.

s) Ou seja, o benefício fiscal só pode concretizar-se, anualmente, desde que exista facto tributário (obtenção de rendimentos relevantes nesta situação) e que o RNH declare os mesmos e proceda à opção pelo regime de tributação excecional.

t) Sendo a liquidação efetuada de acordo com as opções que em cada ano faz, caso o sujeito passivo tenha obtido, a seu pedido, o reconhecimento administrativo da verificação dos dois outros pressupostos que supra identificámos

u) Versando o presente pedido sobre a liquidação do ano de 2019, é insofismável que o pedido de reconhecimento, como RNH, datado de 2023, constitui óbice ao deferimento da pretensão em causa, que se encontra inelutavelmente votada ao incidente.

v) E mesmo que se pretenda, como defende a Requerente, que basta a verificação dos requisitos impostos no artigo 16º do CIRS, para automaticamente beneficiar do estatuto de residente não habitual, estes obviamente não se verificam para o ano de 2019.

w) Com efeito, é a própria Requerente, que confirma que a respetiva residência em Portugal, remonta ao ano de 2017.

-
- x) Isto é, mesmo ultrapassando a obrigatoriedade de inscrição prévia no dito regime.
- y) Um espaço de análise, a partir do qual a contribuinte focaliza os respetivos argumentos.
- z) Afigura-se imprescindível que a Requerente, não tenha sido residente em Portugal nos cinco anos anteriores a 2019 (artigo 16º, nº 8 do CIRS).
- aa) O que não se verifica, neste caso, por via da respetiva residência no nosso país, desde 2017.
- bb) Ou seja, ainda perante a discussão da condição de residente não habitual, sempre se dirá que a contribuinte não cumpre os pressupostos para beneficiar desse regime, para o período de tributação de 2019, porquanto foi residente em Portugal, desde 2017.
- cc) Isto é, não cumpriu o requisito determinado na norma do artigo 16º, nº 8 do CIRS.
- dd) Não obstante, relativamente aos rendimentos prediais e capitais, oriundos do Brasil contestados pela requerente, importa transcrever a norma do artigo 81º, nº 5 do CIRS. Todavia, conforme vem antes explanado, uma vez preterida a conferência da condição de residente não habitual, não é possível proceder à aplicação do método de isenção, contido no supratranscrito n.º 5 do artigo 81.º do CIRS.
- ee) Pelo que a pretensão da Requerente se encontra inelutavelmente condenada ao insucesso.
- ff) Finalmente, não se verificando, nos presentes autos, erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, não deve ser reconhecido à Requerente qualquer direito a juros indemnizatórios.
- gg) Com efeito, sempre se dirá que considerando a parte da liquidação que foi corretamente liquidada, inexistente qualquer erro imputável aos serviços, na medida em que a prestação é devida nos exatíssimos termos da lei.

hh) Termina a Requerida peticionando que deverá a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral ser julgada procedente, nos termos do disposto nos artigos 96.º, alínea a), 99.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, alínea a), 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea b) todos do CPC ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT. Deverá ser julgada procedente a exceção de nulidade de todo o processo consubstanciada no erro da forma do processo e, em consequência, absolver a AT da instância, nos termos do disposto nos artigos 193.º, 278.º, n.º 1, alínea b) e 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea b), todos do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT. Na hipótese de assim não se entender, o que não se concede, deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, absolvida a requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências.

Por despacho de 30 de Setembro de 2025, as partes foram notificadas da dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em virtude de inexistir pedido para a audição de prova testemunhal e para, querendo, apresentar resposta quanto às exceções invocadas pela requerida, assim como para a apresentação querendo de alegações finais escritas no prazo (simultâneo) de 10 dias, e por fim notificada a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributaria, e comunicar o pagamento ao CAAD.

Em 13 de outubro de 2025, a requerente apresentou resposta às exceções invocadas pela requerida, bem como as partes procederam à apresentação de alegações escritas.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar da legalidade de atos de liquidação de IRS e juros compensatórios, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (cfr. 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) e estão devidamente representadas.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e)

do CPPT, contado da presunção da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa deduzida, ocorrido em 1 de Março de 2025, tendo a ação arbitral dado entrada em 22 de maio de 2025 (v. artigo 279.º do Código Civil, por remissão dos artigos 20.º, n.º 1 do CPPT e 3.º-A do RJAT).

Atendendo à matéria de exceção suscitada pela Requerida, cujo conhecimento pelo tribunal tem carácter prioritário, procede-se à fixação da matéria de facto relevante, com vista à subsequente apreciação da matéria de exceção.

III. MATÉRIA DE FACTO

§3.1. Factos provados

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

A. A requerente é uma cidadã brasileira que, até ao ano de 2016, residiu no Brasil, na casa de morada de família sita na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Rio de Janeiro. Cfr. documentos n.ºs 4, 5, 6, 7 e PPA.

B. No ano de 2017, a requerente mudou-se para Portugal, tendo fixado a sua residência na ..., n.º..., ..., ...-... Cascais, correspondente a um imóvel que arrendou para sua habitação própria e permanente. cfr. Documento n.º 9, 10 e 11 do PPA.

C. A requerente constituiu, em Portugal, no ano de 2017, a sociedade “B..., Lda.”, com o objeto social “comércio a retalho de flores, plantas, sementes em estabelecimentos especializados, comércio a retalho por correspondência ou via Internet e, em bancas, feiras, e unidades móveis de outros produtos”. cfr. Documentos n.ºs 12 e 13.

D. A requerente solicitou, a correção do seu cadastro tributário com efeitos retroativos ao ano de 2017, pedido esse que foi objeto de despacho de deferimento proferido em 19 de Janeiro de 2024, pela Exma. Senhora Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa ... (cfr. Documento n.º 25).

E. A Requerente encontra-se registada como residente fiscal em Portugal nos anos de 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024. Cfr. Doc. 25

F. A Requerente no ano de 2019, possui a sua residência principal e a desenvolver a sua atividade empresarial em território português nos anos subsequentes. Cfr. Documentos n.ºs 14 a 17 do PPA.

G. A Requerente não residiu em Portugal nos cinco anos anteriores ao ano no qual se fixou em território português, respetivamente 2017. cfr. Documentos n.ºs 4, 5, 6, 7 e 8 do PPA.

H. A requerente submeteu, em 29 de Dezembro de 2023, através do sistema “e-balcão” e, bem assim, por correio registado com aviso de receção dirigido à Direção de Serviços do Registo de Contribuintes (DSRC), o seu pedido de inscrição como “residente não habitual” com efeitos para o período entre 2017 e 2026. cfr. Documentos n.ºs 26 e 27 do PPA.

I. A requerente tentou proceder a submissão do pedido de inscrição como “residente não habitual” através do formulário especificamente disponibilizado no Portal das Finanças foi infrutífera, uma vez que este formulário não se encontra adaptado aos pedidos cujos efeitos se reportem a anos anteriores, como é o caso da requerente (cfr. Documento n.º 28).

J. A requerente procedeu à entrega das declarações de rendimentos, Modelo 3 de IRS, em falta, incluindo a declaração respeitante aos rendimentos obtidos no ano em causa de 2019, que originou as liquidações de IRS e de juros compensatórios objeto da reclamação graciosa que antecedeu o presente Pedido de Pronúncia Arbitral. cfr. Documentos n.ºs 1, 2 e 3 do PPA.

K. A requerente assinalou na , no Anexo L (“residentes não habituais”) da sua declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2019, a opção pelo método da isenção para efeitos da eliminação da dupla tributação internacional sobre os seguintes rendimentos obtidos no estrangeiro – Brasil – os quais estão incluídos no Anexo J, respetivamente o montante bruto

de € 11.039,26, a que correspondeu imposto pago no estrangeiro, no montante de € 780,83; rendimentos de capitais, no montante bruto de € 44.839,69, incluindo € 42.465,18 a título de dividendos e, bem assim, € 2.374,51 a título de juros, sem correspondente imposto pago no estrangeiro. cfr. Documento n.º 29.

L. Na sequência da submissão da referida declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2019 incluindo o Anexo L (“residentes não habituais”), foi a requerente notificada do Ofício datado de 21 de Junho de 2024, nos termos do qual o Serviço de Finanças de Lisboa ... informou a requerente da necessidade de corrigir aquela declaração, em virtude da verificação do seguinte erro de validação central: “L55 – SE NIF TITULAR NÃO É RESIDENTE NÃO HABITUAL”. cfr. Documento n.º 30 do PPA.

M. Do referido ofício consta o seguinte:

ASSUNTO: Erros centrais na declaração Mod.3 de IRS-Exercício de 2019

Na sua declaração Modelo 3 de IRS submetida via Internet, verificou-se a ocorrência, após validação central, dos seguintes erros:

L55 - SE NIF TITULAR NAO É RESIDENTE NAO HABITUAL

Solicita-se a V.Exa. que proceda à correcção desta declaração, para o que deverá entrar de novo no Portal das Finanças (www.portaldasfinancas.gov.pt) e seleccionar as seguintes opções: "Serviços > Processos Tributários e Aduaneiros > Divergências", dispondo, para este efeito, de um prazo de 30 dias (*), contado a partir da data de emissão do presente documento.

Decorrido o prazo atrás referido sem que tenha sido efectuada a referida correcção, será o seu registo eliminado, considerando-se a declaração como não tendo sido entregue com todas as consequências legais, conforme o disposto no n.º 3 do artº 3.º da Portaria n.º 1303/2010, de 22 de Dezembro.

Com os melhores cumprimentos

cfr. Documento n.º 30 do PPA.

N. A requerente que, para manter a sua situação tributária regularizada, procedeu à correção imposta pela AT, eliminando o Anexo L da declaração anteriormente entregue, de modo que, por fim, a sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 2019 fosse aceite pelo sistema informático da AT. cfr. Documento n.º 30 e 32.

O. Da declaração de rendimentos relativa ao ano em causa de 2019, foram emitidas as liquidações de IRS n.º 2024.... (2019) e de juros compensatórios n.º 2024..., das quais resultou um montante total a pagar de € 17.204,61, cujo pagamento a requerente realizou voluntariamente em 20 de agosto de 2024. (cfr. Documento n.º 1, 2 e 33)

P. A requerente apresentou a reclamação graciosa, que precedeu o presente Pedido de Pronúncia Arbitral, contra as liquidações de IRS n.º 2024... e, bem assim, dos correspondentes juros compensatórios n.º 2024..., que originaram um valor a pagar no total de € 17.204,61. Cfr. PPA.

Q. Inconformada com o ato tributário de IRS e juros compensatórios acima identificado, a requerente apresentou no CAAD, em 22 de maio de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação da referida liquidação de IRS.– cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

§3.2. Factos não provados

Não se consideram não provados quaisquer factos relevantes para o conhecimento da causa.

§3.3. Fundamentação da matéria de facto

Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação da prova produzida, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos.

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, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

§4.1. Delimitação das questões a decidir:

Tendo em consideração a posição das Partes e a matéria de facto dada como assente, as questões a decidir são as seguintes:

- a) Da exceção suscitada pela requerida de incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação à requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais, e da exceção por erro na forma do processo/impropriedade do meio processual.
- b) Da ilegalidade da liquidação de IRS impugnada, por não considerar o Estatuto de Residente não Habitual;
- c) Da violação do disposto no artigo 81.º, n.º 5 do CIRS e da aplicação do método da isenção aos rendimentos obtidos no estrangeiro, pela Requerente;
- d) Da violação dos princípios da legalidade, da igualdade e da justiça material;
- e) E do direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

§4.2. Da Exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação à Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais, e da exceção por erro na forma do processo/impropriedade do meio processual

A requerida defendeu-se por exceção invocando a incompetência do tribunal arbitral para conhecer do pedido, alegando em suma, que o que está em causa é um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual para o ano de 2019, tendo como fundamento a ilegalidade da decisão administrativa. O Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido de aplicação do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais aos rendimentos auferidos pela requerente que qualificam para o regime dos residentes não habituais. E no mesmo sentido, e usando os mesmos argumentos, a requerida sustenta a erro na forma do processo/impropriedade do meio processual por entender que o reconhecimento do regime jurídico de RNH só pode ser peticionado junto do tribunal tributário através da propositura de uma ação administrativa.

A requerente, respondeu, alegando, em suma, que na identificação do Pedido Arbitral, solicitou que fosse declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de IRS e dos correspondentes juros compensatórios em causa, relativos ao ano de 2019, e que estes fossem consequentemente anulados, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, em resultado da desconsideração indevida das regras de tributação aplicáveis, em sede de IRS, ao abrigo do estatuto de “residente não habitual” da Requerente. Assim, ao contrário do que a Requerida quer fazer crer, não está em causa, nos presentes autos, o reconhecimento do estatuto de “residente não habitual” da Requerente.

Ora as questões de incompetência são de conhecimento prioritário, nos termos do disposto no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Efetivamente, tratando-se a questão em apreço de uma alegada exceção dilatória (artigo 89.º, n.º 4, alíneas a) e k), do CPTA, subsidiariamente aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT), que obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição

da instância (artigos 89.º, n.º 2, do CPTA e 278.º, n.º 1, do CPC), é de conhecimento prioritário, nos termos do artigo 608.º, do CPC, de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Assim vejamos,

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT).

Neste sentido, refere-se nesta norma que a competência dos tribunais arbitrais 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; (redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)

O artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, autorizou o Governo a legislar “no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”, de modo que o processo arbitral tributário constituísse “*um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.

O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), concretizou a mencionada autorização legislativa com um âmbito mais restrito do que o inicialmente previsto, não contemplando uma competência alternativa à da ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, e “*instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no seu art.º 2.º*” fazendo depender a vinculação da administração tributária de “*portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos*”.

Pelo exposto, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD são competentes à face das alíneas a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, para apreciar a legalidade das liquidações de IRS, inclusive as que não são precedidas de impugnação administrativa.

Dado o carácter voluntário da sujeição à jurisdição arbitral, numa segunda linha “a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que a Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o art. 4.º, n.º 1 do RJAT estabelece que *“a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça”*”.

Assim, retomando os autos, a questão colocada ao tribunal para apreciação versa sobre a impugnação do ato de liquidação de IRS de 2021, com o fundamento de que não foi permitida a aplicação do RNH.

Pese embora, a requerente tenha também impugnado o indeferimento do pedido de inscrição como Residente Não Habitual (RNH), efetuado em 2021.10.08, é matéria que não cabe a este tribunal analisar nesta instância.

Neste sentido, já se pronunciou a jurisprudência proferida no CAAD, sobre situações similares à dos presentes autos, designadamente nos processos arbitrais: 262/2018-T, 188/2020-T, 777/2020-T, 815/2021-T, onde foi decidido no sentido de que Tribunais Arbitrais são competentes para se pronunciar sobre os atos de liquidação de IRS quando é suscitada a aplicação do RHN, mesmo nas situações em que existe igualmente uma impugnação do indeferimento do pedido de inscrição como Residente Não Habitual.

E, sobre a aplicabilidade do regime do residente não habitual nos atos de liquidação, mesmo quando se encontra a decorrer uma ação contra o pedido de indeferimento do pedido de RHN, os Tribunais Arbitrais, que funcionam no CAAD têm vindo a entender que se podem pronunciar quanto à sua aplicabilidade, designadamente, vejam-se as decisões proferidas nos processos 188/2020-T, 777/2020-T, 815/2021-T.

De referir, o que se fez notar no processo 777/2020-T, e que parcialmente se transcreve:

“Que o Requerente não se encontra registado como “residente não habitual” é um facto provado. E se foi legal ou ilegal o indeferimento do pedido do Requerente para ser registado como “residente não habitual” é matéria que não cabe analisar nesta instância.

Assim, o que interessa aferir nos presentes autos é apenas se o registo como “residente não habitual,” previsto no n.º 8 (à data dos factos) do art.º 16.º, constitui um requisito formal necessário para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime respetivo.

Atente-se na redação do n.º 7 do art.º 16º: “O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.”

O direito a ser tributado como residente não habitual depende, portanto, e como se vê, apenas de o sujeito passivo “ser considerado residente não habitual”.

*Para que o sujeito passivo possa “ser considerado residente não habitual”, a lei não exige o registo. Pelo contrário, o n.º 6 é perfeitamente expresso e inequívoco ao dizer que **“Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.”***

Assim, no caso que nos une, apesar de existir 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 nº 1 do art.º 581º CPC, nem sequer uma interdependência tal que obste ao julgamento da presente causa.

Questão diversa são os vícios e os fundamentos apontados pela requerente para sustentar a ilegalidade do ato tributário, que podem merecer ou não decisão de mérito, e que será oportunamente apreciada.

Como já se referiu, o requerente impugna o ato tributário de liquidação de IRS n.º 2024..., e não, como refere a AT, o ato de indeferimento do pedido de inscrição como Residente não Habitual pela Requerente junto da AT, embora seja feita referência a esse ato.

Neste mesmo sentido, a invocada exceção de erro na forma do processo/impropriedade do meio processual, não pode merecer acolhimento, porquanto o ato em análise é o ato de liquidação de IRS n.º 2024..., motivo pelo qual o meio processual usado pela requerente é o meio correto.

Assim, o objeto do pedido, é a anulação, por ilegalidade, de um ato tributário: a liquidação de IRS do ano de 2019, não é o reconhecimento do estatuto de residente não habitual.

Pelo anteriormente exposto, considerando a formulação do presente pedido arbitral, tal como vem exposto pela requerente, a impugnação de ato de liquidação de imposto, é matéria que se encontra expressamente prevista no artigo 2º, nº 1, alínea a), do RJAT como matéria de competência dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, o que leva este Tribunal a decidir pela improcedência das exceções invocadas pela AT, de incompetência material e por erro na forma do processo/impropriedade do meio processual.

§4.3 Sobre a ilegalidade das liquidações de IRS impugnadas, por não considerar o Estatuto de Residente não Habitual

Atendendo à posição das partes, suscita-se ao tribunal a apreciação do vício de forma referente à aplicabilidade do regime do residente não habitual aos rendimentos da Requerente para o ano de 2019.

A requerente, sustentou, que por preencher os pressupostos de tributação como residente não habitual desde 2017, solicitou em 29 de Dezembro de 2023 a sua inscrição como residente não habitual, através do sistema “e-balcão” e, bem assim, por correio registado com aviso de receção dirigido à Direção de Serviços do Registo de Contribuintes (DSRC), o seu pedido de inscrição como “residente não habitual” com efeitos para o período entre 2017 e 2026.

Sobre a legalidade do ato aqui em apreço, é invocado pela Requerente, que no ano de 2019 lhe deveria ter sido aplicado o regime fiscal do RNH, pese embora tenha feito a sua inscrição como residente fiscal em Portugal em 2023 e não tenha solicitado até 31 de Março de 2018 a sua inscrição como RNH.

A requerida, contra-argumentou, dizendo que a apresentação do pedido de reconhecimento de residente não habitual, fora do prazo previsto na norma do artigo 16º, nº 10 do CIRS, reporta os correspondentes efeitos, tão-somente, aos períodos de tributação posteriores à respetiva submissão.

Assim, cumpre apreciar se a requerente apesar de ter procedido ao pedido de registo de RNH apenas em 2023, ainda assim, podia ser tributada em 2019, segundo o regime fiscal dos RNH, uma vez que, conforme alega, nessa data já cumpria os requisitos legais para o efeito.

Ora, esta questão já foi tratada pelo Supremo Tribunal Administrativo, sendo conhecidas duas decisões de teor semelhante.

Cita-se e transcreve-se o sumário do Acórdão do STA proferido no processo 0842/23.9BESNT, de 29/05/2024:

“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 ato de reconhecimento por parte da AT (art. 5º do EBF), pelo que o ato de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa.

III - Assim, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no nº 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, ou seja, 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”.

No mesmo sentido, transcreve-se uma passagem do Acórdão do STA, proferido no processo n.º 01750/22.6BEPRT, de 15/01/2025:

“Atento o mencionado, a questão que ora se coloca é a de saber quais são as consequências do incumprimento de tal obrigação acessória [a de registo como RNH] 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 artigo 16, n.º 8, do C.I.R.S., os quais, conforme aludido supra, são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2020 -cfr.n.ºs.1, 2 e 4 do probatório supra), 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)”.

Diante do exposto, o STA conclui que o art.º 16 do CIRS estabelece apenas uma data-limite para o cumprimento da obrigação acessória que onera o contribuinte. O acto de inscrição é declarativo e não depende de reconhecimento por parte da AT. O pedido fora desse prazo não impede a inscrição, mas o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, a partir do ano de inscrição como residente não habitual, sem efeitos retroativos.

A questão em análise tem sido objeto de debate na jurisprudência arbitral, que sustenta que o cumprimento do referido prazo não constitui um requisito adicional para a sua aplicação. Ressaltando, ainda, que a inscrição no registo de residentes não habituais possui natureza exclusivamente declarativa, não conferindo efeitos constitutivos ao direito de tributação nos termos do regime aplicável.

Retomando os autos e seguindo o entendimento do STA, somente após o registo como RNH, é que os sujeitos passivos poderão aplicar o correspondente regime fiscal.

Verifica-se que a Requerente não efetuou o pedido de registo como RNH até ao final do ano de 2019, tendo realizado tal requerimento apenas em 23 de Dezembro de 2023. Dessa forma, de acordo com a jurisprudência daquele tribunal superior mencionado, não é possível a aplicação do regime fiscal relativo ao ano de 2019.

De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 8.º do Código Civil, *“nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”*.

Assim, considerando a jurisprudência do STA mencionada, este Tribunal Arbitral adota a orientação ali estabelecida, razão pela qual se conclui pela improcedência do PPA.

Importa salientar que, não sendo possível aplicar em 2019 o regime dos Residentes Não Habituais (RNH), também se mostra prejudicada a procedência do pedido subsidiário formulado pela Requerente quanto à aplicação do método de isenção sobre os rendimentos obtidos no estrangeiro, conforme disposto no artigo 81.º, n.º 5 do CIRS. Tal como previsto na legislação, a aplicação deste método depende do reconhecimento do estatuto de residente não habitual, requisito que não foi cumprido.

Dispõe o n.º 5 do artigo 81.º, do CIRS (na redação vigente em 2019), o seguinte: 5 - *Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes:*

a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou

b) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

Este regime é aplicável exclusivamente aos residentes não habituais em território português.

Face ao exposto, relativamente ao ano de 2019, verifica-se que a requerente não reúne os requisitos necessários para beneficiar do regime do residente não habitual, pelo que não poderá aplicar o método da isenção aos rendimentos obtidos no estrangeiro, conforme previsto no artigo 81.º, n.º 5 do CIRS.

Pelo anteriormente exposto, verifica-se que o ato de liquidação aqui impugnado não sofre dos vícios alegados pela requerente, concluindo-se pela sua legalidade.

Da violação dos princípios da legalidade, da igualdade e da justiça material (artigos 5.º e 8.º da LGT e artigos 2.º, 13.º, 20.º e 103.º da Constituição da República Portuguesa)

A requerente alega que o ato tributário em crise deve ainda ser considerado ilegal por violação dos princípios da legalidade, da igualdade e da justiça material, conforme disposto nos artigos 5.º e 8.º da LGT e artigos 2.º, 13.º, 20.º e 103.º da Constituição da República Portuguesa.

Sustenta a Requerente que as insuficiências e a rigidez do sistema informático utilizado pela AT não podem, comprometer o exercício dos direitos legalmente atribuídos aos sujeitos passivos previstos no artigo 16.º, n.ºs 9, 11 e, bem assim, pelo artigo 81.º, n.º 5, alínea a), todos do CIRS. Tal situação sempre consubstanciaria uma violação dos princípios da legalidade, da

igualdade e da justiça material, consagrados no artigo 5.º da LGT e, bem assim, insitos nos artigos 2.º (Estado de Direito), 13.º, 20.º e 103.º da Constituição da República Portuguesa.

Diante do exposto, cabe proceder à devida apreciação destas questões.

Assim, o princípio da legalidade tributária constitui um princípio fundamental do direito constitucional fiscal, expressamente consagrado no artigo 103.º, n.ºs , 2 e 3 da CRP. Aí se dispõe que “[o]s impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”, sendo que [n]inguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”. Pressupondo a subordinação do legislador fiscal à Constituição, o mesmo princípio é expressamente desenvolvido no artigo 8.º da LGT, sendo concretizado em toda a legislação fiscal. O princípio da legalidade tributária vincula a AT e os tribunais, devendo aquela, em primeira linha, e estes, em segunda linha, garantir, de forma objetiva, rigorosa e imparcial, que todos os contribuintes pagam o imposto legalmente devido, todo o imposto devido e nada mais do que o imposto devido.

Face ao exposto, verifica-se que o ato de liquidação em apreço, a atuação da AT ou a interpretação conferida ao artigo 16.º n.º 9 e 11, e 85.º n.º 5 do CIRS, não é violadora do princípio da legalidade.

No que se refere à violação do princípio da justiça, destaca-se que este princípio vincula toda a atuação da Administração Tributária, conforme estabelecido nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT.

A observância simultânea dos princípios da legalidade e da justiça implica que o dever da Administração Tributária de aplicar o princípio da legalidade transcende a mera subordinação formal às normas que regem situações específicas. Esse dever também inclui a obrigação de considerar as consequências de sua atuação e evitar a aplicação estrita das normas nos casos em que tal aplicação conduza a um resultado manifestamente injusto.

Perante tudo já exposto, não se verifica no ato de liquidação em apreço, na atuação da AT ou na interpretação conferida ao artigo 16.º n.º 9 e 11, e 85.º n.º 5 do CIRS, a violação do princípio da justiça.

Por último, quanto à alegada violação do princípio da igualdade, importa salientar que tal princípio encontra respaldo no artigo 13.º, da Constituição da República Portuguesa, onde está devidamente consagrado o seguinte:

- 1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.*
- 2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.*

O Tribunal Constitucional tem uniformemente entendido o princípio da igualdade como um limite à discricionariedade legislativa. Tal princípio não exige tratamento igual para todas as situações, mas antes, determina que cidadãos em condições equivalentes sejam tratados igualmente, enquanto aqueles que se encontram em situações desiguais, sejam tratados desigualmente, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante. Neste sentido, veja-se o Acórdão do TC Nº 592/2024 de 24 de setembro de 2024, que nos diz:

Especificamente em relação à proibição do arbítrio, que é a vertente ou dimensão do princípio da igualdade que, para já, aqui nos interessa, o Tribunal Constitucional tem reiteradamente reconhecido, em vasta jurisprudência sobre esta matéria, que o princípio da igualdade, na dimensão da proibição do arbítrio, atua como um princípio negativo de controlo da atividade do legislador:

«Ora, o princípio da igualdade não proíbe o legislador da realização de todas e quaisquer distinções, mas apresenta-se aqui, como decorrência do artigo 13.º, n.º 1, da Constituição, como limite objetivo da discricionariedade legislativa, proibindo o arbítrio. Assim, pode o legislador, no âmbito da sua liberdade de conformação, estabelecer diferenciações de tratamento, desde que fundadas racional e objetivamente e ditadas pela razoabilidade. Pode considerar-se não existir censura constitucional, por outras palavras, quando ocorre um fundamento material suficiente que neutralize o arbítrio e afaste a discriminação infundada (cfr., v.g., os Acórdãos do Tribunal

Constitucional n.º 335/94, Plenário, ponto III. 2.1., n.º 563/96, Plenário, ponto III. 1.2., n.º 546/2011, 3.ª Secção, ponto 12, n.º 641/2013, Plenário, ponto 10, n.º 93/2014, Plenário, ponto 17 n.º 173/2014, Plenário, ponto 7, e n.º 526/2016, 1.ª Secção, ponto 6). Como refere o Acórdão n.º 437/2006, 3.ª Secção, ponto 7:

«Na verdade, o princípio da igualdade, entendido como limite objetivo da discricionariedade legislativa, não veda à lei a adoção de medidas que estabeleçam distinções. Todavia, proíbe a criação de medidas que estabeleçam distinções discriminatórias, isto é, desigualdades de tratamento materialmente não fundadas ou sem qualquer fundamentação razoável, objetiva e racional. O princípio da igualdade, enquanto princípio vinculativo da lei, traduz-se numa ideia geral de proibição do arbítrio (cfr. por todos Acórdão n.º 232/2003, (...)).»

Isto porque, ao legislador ordinário cabe o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação, a qual, na espécie, assume necessariamente amplitude considerável. Estando-se num domínio reservado à margem de conformação do legislador, há que apenas apreciar se tal diferença de regime legislativo se poderá ter por desrazoável» (acórdão n.º 545/2019, de 16 de outubro, negrito nosso).

Em aplicação ao caso em questão, não se verifica, no ato de liquidação em apreço, na atuação da AT ou na interpretação conferida aos artigos 16.º n.º 9 e 11, e 85.º n.º 5 do CIRS, qualquer violação do princípio da igualdade.

Termos que, este tribunal arbitral decide pela improcedência das alegadas violações dos princípios da legalidade, igualdade e justiça material.

§4.4. Dos Juros indemnizatórios e da restituição do imposto indevidamente pago

A requerente, peticiona, ainda, o pagamento de juros indemnizatórios e a restituição do imposto pago indevidamente.

Atendendo a improcedência do pedido principal formulado pela Requerente, improcede, por consequência, o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e de restituição do imposto pago indevidamente.

V. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Singular:

- a) Julgar improcedentes as exceções de incompetência material do Tribunal Arbitral e erro na forma do processo.
- b) Julgar improcedente o pedido de inconstitucionalidade por violação dos princípios da legalidade, igualdade e justiça material;
- c) Julgar integralmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral;

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **17.204,61**, indicado pela requerente e não contestado pela requerida.

VII. CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **1.224,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerente, atendendo à improcedência do pedido.

Registe e notifique-se.

Notifique-se o Ministério Público nos termos do artigo 17.º n.º3 do RJAT.

Lisboa, 23 de Outubro de 2025

O Árbitro,

Pedro Guerra Alves,