

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 339/2025-T

Tema: IRS – Residente não habitual;

SUMÁRIO:

I. Não resulta da lei que o registo do sujeito passivo como “residente não habitual” seja um requisito substantivo para a aplicação desse regime em cada ano fiscal, motivo pelo qual estando reunidos os requisitos legais, previstos no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, deve ser aplicado aos sujeitos passivos o regime dos residentes não habituais.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Dr. António Pragal Colaço, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 18/6/2025, decide o seguinte:

I. Relatório

1. A..., titular do Número de Identificação Fiscal..., e B..., titular do Número de Identificação Fiscal ..., casados e ambos residentes na ..., n.º ..., ... Estoril, (adiante designada por “A...” ou B..., ou “Requerentes”), nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 1.º e seguintes, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), em conjugação com o disposto no artigo 99.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), aplicável por força do disposto

1.

na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, requereu a constituição de Tribunal Arbitral Singular, visando a anulação da liquidação correspondente à Demonstração de Acerto de Contas com o n.º 2024..., que diz ter um valor a pagar de € 15.972,40 (quinze mil, novecentos e setenta e dois euros e quarenta céntimos), e que tem por base a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2024 ... e respetiva liquidação de Juros Compensatórios n.º 2024..., ambas relativas ao ano de 2021, peticionando ainda juros indemnizatórios e a devolução integral do imposto pago.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA ADUANEIRA**, “Requerida” ou “AT”.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 3/4/2025 e foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD sendo automaticamente notificado à “AT”.

3. Os “Requerentes” não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 29/5/2025, não tendo arguido qualquer impedimento.

4. O Tribunal Arbitral ficou assim constituído em 18/6/2025, sendo que no dia 20/6/2025 (data constante no SGP), foi a Requerida notificada para apresentar a sua Resposta e remeter cópia do processo administrativo (PA), e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.

5. Em 8/9/2025, a Requerida apresentou a Resposta e juntou aos autos o processo administrativo.

6. Os Requerentes sustentam o pedido que formulam alegando, em síntese:
Decidiram, no final de 2018, estabelecer a sua residência em Portugal, não tendo residido nos 5 anos anteriores, estando convictos que beneficiariam do regime de residente não habitual (RNH).

Entregaram a declaração de IRS referente a 2019 e depararam-se com o facto de o estatuto especial dos residentes não habituais não lhes ter sido atribuído. Impetraram pedido de pronuncia arbitral e registaram ganho de causa - (Processo n.º 574/2023-T). Já com referência ao exercício económico-fiscal de 2021, para evitarem qualquer processo de execução fiscal, procederam ao pagamento do imposto apurado no dia 18 de dezembro de 2024.

A sua situação fiscal é de residentes fiscais em Portugal mas sem o estatuto de “RNA”, não sendo permitido fazer a inscrição neste regime para períodos anteriores.

Em 21 de outubro de 2024, a Administração Tributária notificou os Requerentes de que, em resultado da troca automática de informações fiscais internacionais, eram conhecidos rendimentos de capitais – juros e dividendos – provenientes de Hong Kong, nos montantes de € 3,67 e € 41.722,11, respetivamente, pelo que a AT procedeu à liquidação oficiosa n.º 2024 ... de IRS, liquidando o imposto sobre aqueles rendimentos à taxa de 35%, acrescendo os respetivos juros compensatórios, tudo totalizando um excesso a pagar de € 15.972,40, não tendo aplicado o regime dos residentes não habituais. É esse valor que aqui impugna.

Defende que, ao contrário do entendimento da Requerida, a inscrição como RNA, nos termos do n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, até 31 de março de ano seguinte ao que se tornaram residentes, não é um pressuposto para o válido reconhecimento daquele estatuto, pois entende que os únicos requisitos são, o sujeito passivo de IRS tornar-se residente fiscal em Portugal, nos termos do n.º 1 ou n.º 2 do artigo 16.º do Código do IRS e por referência ao ano da sua inscrição como residente, não ter sido residente fiscal em território português em qualquer um dos cinco anos anteriores.

Defendem em suma que o RNA é um benefício fiscal de natureza automática.

7. A Requerida deduziu Resposta, defendendo-se por excepção, aduzindo a incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação aos Requerentes do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais, bem como, invocou a inimpugnabilidade do ato de liquidação com fundamento no suposto estatuto de RNH.

Defendeu-se depois por impugnação, remetendo quanto aos factos “in totum” para o PA e quanto ao Direito, 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 art.º 16.º do CIRS), elemento essencial para poder adquirir 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 art.º 16.º). Por outras palavras, a condição de residente não habitual, em face do sobredito disposto no artigo 16º, nº 10, do CIRS, versa sobre um benefício fiscal, dependente de reconhecimento por parte da administração fiscal, por iniciativa do contribuinte.

8. Por despacho arbitral de 8/9/2025, foram notificados os Requerentes para se pronunciarem, querendo, sobre as excepções que a Requerida deduziu, não tendo os mesmos exercido esse Direito.

9. Por despacho arbitral de 31/10/2025, foi dispensada a reunião prevista no art.º 18.º do RJAT e a produção de alegações, e para os Requerentes cumprirem o disposto no artigo 4º-3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária [pagamento, antes da decisão e pela forma regulamentar, do remanescente da taxa arbitral], não se tendo pronunciado nenhuma das partes.

II. - Saneamento

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, sendo beneficiárias de legitimidade processual (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).

A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuraçao, encontrando-se, assim, as Partes devidamente representadas.

Em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro), o tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Foram deduzidas duas excepções pela Requerida, ambas dilatórias, sendo uma a incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação aos Requerentes do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais, e outra, a inimpugnabilidade do ato de liquidação com fundamento no suposto estatuto de RNH.

As excepções dilatórias, obstam ao conhecimento do pedido e, por isso, podem determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, pelo que deverão ser previamente analisadas.

Carecendo a sua apreciação de ser fixada a matéria de facto, passemos à sua enumeração.

III. - Fundamentação

III.I - Matéria de facto

III.II. Factos dados como provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a)** A Requerente A..., é titular do Número de Identificação Fiscal ..., e o Requerente B..., é titular do Número de Identificação Fiscal ..., são casados e residentes na ..., n.º ..., ...-... Estoril, tendo fixado residência em Portugal em 2018 e sendo também residentes fiscais em Portugal desde 2018.

- b)** Nos cinco anteriores à fixação de residência fiscal em Portugal os Requerentes não residiam em território português.

c) Com base na informação reportada no âmbito da troca automática de informações fiscais, ao abrigo das Diretivas de Cooperação Administrativa (DAC) 1 e 2, do Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) - Acordo entre a República Portuguesa e os Estados Unidos da América (EUA) - e do Acordo Multilateral das Autoridades Competentes para a Troca Automática de Informações de Contas Financeiras, no qual foi estabelecida a norma comum de comunicação (Common Report Standard, CRS), foi comunicado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) que A..., titular do NIF..., no ano de 2021, recebeu rendimentos de capitais (categoria E), provenientes de Hong Kong, no montante total de 41.725,78, sendo 41.722,11 respeitantes a dividendos e 3,67 a juros, disponibilizados em contas bancárias domiciliadas na entidade designada “C.... Limited”, de acordo com a seguinte tabela:

A..., NIF - Rendimentos obtidos no estrangeiro no ano de 2021				
Natureza	País/Território da fonte	Montante	Entidade	Conta Bancária
Dividendos	Hong Kong	€ 41 722,11	C... ----- Limited	██████████
Juros	Hong Kong	€ 0,62	C... ----- Limited	██████████
Juros	Hong Kong	€ 1,30	C... ----- Limited	██████████
Juros	Hong Kong	€ 1,01	C... ----- Limited	██████████
Juros	Hong Kong	€ 0,74	C... ----- Limited	██████████

d) Os Requerentes entregaram a declaração modelo 3 de IRS com referência ao ano de 2021, no dia 2/11/2022, sem o Anexo L, não tendo inscrito os mencionados rendimentos no Anexo J, o que levou à abertura do procedimento de divergências n.º ...2024..., tendo sido notificados de um projeto de decisão que através do ofício n.º ..., de 2024-08-08, enviado por carta registada, sob o registo CTT n.º RH...PT, dirigida ao domicílio fiscal dos Requerentes, não tendo estes exercido o direito de participação, nem regularizada a situação.

e) O projecto de decisão mencionado na alínea anterior foi convertido em definitivo, tendo os mesmos dele sido notificados por carta registada com aviso de recepção, datada de 30/9/2024, sob o registo CTT n.º RH...PT e recebida a 1/10/2024.

f) Os Requerentes foram notificados da liquidação de Demontração de Acerto de Contas com o n.º 2024..., que tem um valor a pagar de € 15.972,40 (quinze mil, novecentos e setenta e dois euros e quarenta céntimos) e que teve por base a liquidação de Imposto sobre o Rendimento

das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2024 ... e respetiva liquidação de Juros Compensatórios n.º 2024..., ambas relativas ao ano de 2021.

g) Os Requerentes remeteram em 3/10/2024, email à AT, dizendo que exerciam o seu direito de participação ao projecto de decisão, remetendo cópia da decisão CAAD, proferida no âmbito do processo 574/2023-T, o qual veio a ter o despacho da Directora de Finanças de Lisboa, datado de 10/10/2024, e notificado ao mandatário dos Requerentes por registo datado de 18/10/2024, sob o registo CTT n.º RH... PT, o qual se baseou na seguinte informação:

Porem, a audição prévia foi exercida intempestivamente (o prazo concedido para o efeito terminou em 2024-10-02, por força do disposto no n.º 2 do artigo 57.º-A da Lei Geral Tributária) e já depois de proferida a decisão final, pelo que se considera que não deve ser admitido.

Ainda assim, mesmo que fosse admitida a audição prévia, entende-se que o alegado não conduziria a uma alteração do entendimento preconizado no projeto de decisão, porquanto:

A decisão arbitral invocada pelos sujeitos passivos não produz quaisquer efeitos no presente procedimento;

Os sujeitos passivos não requereram a inscrição como residentes não habituais;

É entendimento da AT que sem esse pedido de inscrição os sujeitos passivos não podem usufruir do regime aplicável aos residentes não habituais, conforme decorre do n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS;

Mesmo que estivessem inscritos como residentes não habituais, os sujeitos passivos não ficariam dispensados de declarar os rendimentos de capitais obtidos em Hong Kong e teriam que preencher o anexo L da declaração modelo 3 para que fosse aplicado o método da isenção, o que não aconteceu.

Dado o exposto, propõe-se que seja mantida a decisão proferida em 2024-09-23.

A consideração superior.

Lisboa, 9 de outubro de 2024.”

h) Os Requerentes não estão registados no cadastro de Residentes não Habitualis;

i) Os Requerentes procederam ao pagamento do imposto identificado na liquidação identificada em d), no dia 18 de dezembro de 2024

III.III. - Factos não provados

Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita, não havendo mais factos relevantes.

III.IV - Fundamentação da fixação da matéria de facto

Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, os documentos juntos e o PA junto aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

IV. – DAS EXCEPÇÕES

Cabe em primeiro lugar apreciar as duas excepções invocadas pela Requerida, as quais em caso de procedência condicionarão a apreciação do mérito da causa.

a) Excepção de incompetência do Tribunal Arbitral

Invoca a Requerida que o presente Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar a causa de pedir que suporta o pedido de anulação da liquidação, pois na sua óptica a mesma centra-se na sua suposta condição de RNH. Entende que está em causa um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual.

Vejamos.

O pedido dos Requerentes foi o seguinte:

“a procedência, por provado e fundado, pelos termos e fundamentos expostos, o presente pedido de pronúncia arbitral, anulando-se o acto de liquidação de IRS n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., ambas relativas ao ano de 2021, que resultam num valor adicional a pagar de € 15.972,40 (quinze mil, novecentos e setenta e dois euros e quarenta céntimos), tudo com as necessárias consequências legais, designadamente, o reembolso do imposto pago indevidamente pelos requerentes, acrescido dos competentes juros indemnizatórios calculados à taxa legal;”

Vejamos:

Não consta do pedido o reconhecimento do eventual direito a ser “qualificado” como residente não habitual.

Na verdade, a questão de residente não habitual é invocada antes como “facto”, para poder ser aplicado esse regime à liquidação de IRS.

Dito de outra forma, aquilo que os Requerentes dizem é que a liquidação padece de vícios de facto e de direito, porquanto não tributou os mesmos segundo o regime dos RNH.

É verdade, que o raciocínio pode ser perfeitamente circular e entramos no campo do que nasceu primeiro – o ovo ou a galinha, mas temos de traçar uma linha contínua que tenha princípio, meio e fim! E nesse princípio está a liquidação e a pergunta que lhe é imediatamente inerente – a liquidação padece de ilegalidade?¹

Ensaiemos a seguinte situação. Um sujeito passivo é tributado como residente, mas ele afinal é não residente. Efectuada uma liquidação como residente tem de estar inscrito como não residente? A resposta não pode deixar de ser negativa. O que impede sobre si é a prova através de factos que possam preencher a previsão normativa da qualificação como não residente.

¹ Se o princípio fosse somente o ser, ou não, residente habitual, aí teríamos de considerar a qualificação, ou o reconhecimento desse direito como prévio à liquidação. Repare-se que, mesmo que o presente PPA tenha ganho de causa os Requerentes não adquirem esse estatuto do prisma registral;

Visto da partida e não do fim, que factos provaram os Requerentes? Após esta operação então devemos verificar se os mesmos preenchem a previsão normativa de RNH, o que implica subsumir os mesmos a essa situação e ver se a mesma está preenchida!

Que os Requerentes não se encontram registados como “residente não habitual” é um facto provado. Assim, o que interessa aferir nos presentes autos é apenas se o registo como “residente não habitual,” previsto no n.º 10 do art.º 16.º, constitui um requisito formal necessário para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime respetivo. Resulta, pois, do pedido apresentado pelos Requerentes que o acto aqui impugnado é o acto tributário de liquidação de IRS do ano de 2021 e não qualquer outro.

No n.º 1 do artigo 2.º do RJAT «fixam-se, com rigor quais as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral» – conforme Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro. Dentro dessa fixação através da enunciação tipificada, enquadraram-se as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, o que é o caso.

É então o presente Tribunal Arbitral competente para apreciar a anulação da liquidação, improcedendo a invocada excepção.²

b) inimpugnabilidade do acto de liquidação com fundamento no suposto estatuto de RNH

Invocou ainda a Requerida a excepção consistente na impossibilidade de se impugnar o acto de liquidação, com o fundamento no suposto estatuto de RNH.

Repescando-se tudo o que se disse acerca da excepção anterior e que aqui também é aplicável, articula a requerida no art.º 20.º da sua Resposta, “O reconhecimento da condição de RNH, assenta num procedimento prévio e independente da liquidação objetada nos presentes autos.” Esta afirmação cai novamente na petição de princípio de estar invertida quanto à sua linha contínua. Os Requerentes não demandam nenhum reconhecimento da qualidade de residente

² Escreve a Requerida no número 9) da sua Resposta - 9.º “*Ou seja, sem se apreciar se os Requerentes podem ou não estar inscritos como RNH, não há como avançar para a apreciação para a ilegalidade que se impõe ao ato de liquidação de IRS uma vez que decorre tão só de aplicação deste regime de tributação.*” Mas é exactamente ao contrário, aprecia-se a legalidade da liquidação verificando se estão preenchidos os pressupostos para alguém ser RNH:

não habitual de forma autónoma, como acto por si só sindicável, mas somente se a liquidação obedeceu aos requisitos e pressupostos que lhe dão o direito de assim serem tributados. E tal parece-nos claro, pois o facto de eventualmente poderem ter ganho de causa no presente processo quanto à anulação da liquidação, não lhes atribui nenhum direito de serem registados no sistema de cadastro da Requerida como RNH. Apenas terão direito à anulação da liquidação. A fundamentação vertida no douto Acórdão do Tribunal Constitucional nº 718/2017, mencionado pela Requerida, antes confirma o que se vem dizendo. A necessidade de reconhecimento ou a natureza automática do benefício fiscal em causa. Por outras palavras, se é requisito, ou não, para ser qualificado como RNH, ou seja, o registo desse estatuto. Improcede assim a mencionada excepção.

V. - Matéria de Direito

V.I – Impugnação da legalidade das liquidações de imposto

Os Requerentes demandam na presente acção arbitral a anulação da liquidação correspondente à Demonstração de Acerto de Contas com o n.º 2024..., no valor a pagar de € 15.972,40 (quinze mil, novecentos e setenta e dois euros e quarenta cêntimos), e que tem por base a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2024 ... e respetiva liquidação de Juros Compensatórios n.º 2024 ..., ambas relativas ao ano de 2021, peticionando ainda juros indemnizatórios e a devolução integral do imposto pago. Invocam que a liquidação deveria ter sido feita como residentes não habituais e que tal não depende de prévio registo na base de dados cadastral da Requerida.

Cabe então apreciar se a liquidação não padece de vícios ou erros.

O regime jurídico dos Residentes Não Habituals, foi criado no nosso ordenamento jurídico, pelo Decreto Lei 249/2009, de 23 de Setembro.^{3 4 5}

Sabendo que classicamente, a diferença de tratamento foi ancorada entre o residente e o não residente e também sabendo, que as situações consideradas de não – residente o são por exclusão do conceito de residente, vejamos no quadro seguinte de forma esquemática, quais são os critérios que qualificam um sujeito para efeitos de IRS, como residente, conforme dispõe o art.º 16.º, do CIRS:⁶

³ A Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que plasmou o Orçamento do Estado Português para o ano de 2009, previu nos seus art.ºs 106.º e 126.º, uma autorização legislativa ao Governo para a criação deste instituto. O Decreto Lei 249/2009, de 23 de Setembro, criou o Código Fiscal do Investimento. A par dessa criação enxertou o regime dos residentes não habituais e fê-lo em dois momentos (i) alterou directamente várias disposições do CIRS (ii) no próprio texto do Código Fiscal do Investimento dedicou-lhe 3 artigos, do 23.º ao 25.º. Não é nenhuma técnica legislativa apreciada, pois, as contradições irão existir face às alterações directas efectuadas no CIRS, que ao serem interpretadas, o são de forma sistemática, e os art.ºs do Código também o serão. Ao tentar distinguir os requisitos de qualificação do que se deve entender por um não residente e o estatuto do investidor não habitual para efeitos de investimento contratualizado, ou internacional, apesar de idêntico aos demais, cremos que ocorreu num erro de estrutura linguística, perfeitamente evitável;

⁴ Ao art.º 16.º do IRS na parte que nos interessa foi dada a seguinte redacção:

6 - Considera-se que não têm residência habitual em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes, nomeadamente ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1, não tenham em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como tal em sede de IRS. (Aditado pelo D.L.nº 249/2009, de 23 de Setembro)

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. (Aditado pelo D.L.nº 249/2009, de 23 de Setembro)

8 - O gozo do direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no número anterior requer que o sujeito passivo nele seja considerado residente para efeitos de IRS. (Aditado pelo D.L.nº 249/2009, de 23 de Setembro).

9 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior num ou mais anos do período referido no n.º 7 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, contando que nele volte a ser considerado residente para efeitos de IRS. (Aditado pelo D.L.nº 249/2009, de 23 de Setembro). No site da DGCI o número 6 aqui transscrito está como número 8 e por consequência, o número 7 o 9 e assim sucessivamente. Na verdade, não se conseguiu detectar em diplomas a introdução de novos números 6 e 7, ou uma reorganização, pelo que podemos mencionar o número 6, mas também significará o número 8, aplicando-se o mesmo aos outros números;

⁵ Para aumentar a competitividade fiscal em Portugal e atrair assim os RNH, recorresse a dois métodos: a isenção na eliminação da dupla tributação internacional em relação aos rendimentos de origem estrangeira e a tributação mitigada e proporcional de certos rendimentos do trabalho dependente e independente, mesmo os de fonte interna.

⁶ Seguimos muito de perto o relatório de Direito Fiscal apresentado na parte escolar de Doutoramento na Faculdade de Direito, 2009/2010, do árbitro desta decisão, inédito;

REGIME DE TRIBUTAÇÃO PORTUGUÊS EM IRS QUANTO AOS SUJEITOS RESIDÊNCIA ART.º 16.º CIRS



FIG. 4

38

“E quais são os critérios de qualificação específicos do regime de residente não habitual? São critérios de qualificação específicos deste regime, pelo que se excluem os que lhe sejam antagónicos, os seguintes:

- a) Os sujeitos que se tornem fiscalmente residentes;
- b) Nomeadamente, porque tendo permanecido em Portugal menos de 183 dias, a 31 de Dezembro, aí disponham de habitação que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;
- c) Não tenham em qualquer dos 5 anos anteriores sido tributados como residentes não habituais em sede de IRS;

Podemos ainda surpreender os seguintes requisitos:

- a) que o sujeito seja considerado residente em cada ano de aplicação do regime;
- b) Caso interrompa o gozo desse direito, pode ser tributado nos anos remanescentes;

As alterações foram efectuadas em duas vertentes (i) alteração directa de várias disposições do CIRS (ii) no próprio texto do Código Fiscal do Investimento foram-lhe dedicados 3 artigos, do 23.º ao 25.º.

Foram alterados no CIRS os artigos 16.º, de epígrafe (Residência), 22.º (Englobamento), (Taxas Especiais) e 81.º (Eliminação da Dupla Tributação Internacional).

O art.º 15.º do CIRS, prevê o princípio da tributação ilimitada para os Residentes e o n.º 2, o princípio da tributação limitada para os Não Residentes.

Para sabermos quem são Residentes e Não Residentes, logo o art.º 16.º pretende dar essa explicação.

Com o aditamento do nº 6, feito ao art.º 16.º, passámos a ter 3 tipos de residência (i) Residentes (ii) Não Residentes e (iii) Residentes Não Habituals.

No entanto, como não se aditou no art.º 15.º, a que tipo de sujeição ficavam vinculados os Residentes Não Habituals, parece seguro concluir-se que estes, são uma espécie do género, ou tipo legal fiscal, Residentes.⁷

Se os Residentes Não habituais são uma espécie do tipo Residentes, tal significa que ficam sujeitos ao regime integral de tributação aplicável a estes últimos. No entanto, como os mesmos gozam da possibilidade de serem tributados a uma taxa especial mais benéfica a título liberatório por certas actividades, nestas, o regime aplicável é específico. Há que acrescentar que nestas actividades existe a possibilidade de englobamento dos rendimentos, o que em si mesmo constitui uma opção do contribuinte, sendo certo que nos parece a esta distância que poucos serão os casos em que tal operação será rentável para o sujeito.⁸

No entanto, o regime sofreu alterações legislativas, sendo então importante dissecar essa evolução.”

A Lei 20/2012, de 14/5, deu a seguinte redacção aos preceitos que precisamos de analisar.

6 - 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. (Redacção da Lei n.º 20/2012, de 14/05).⁹

⁷ Assim tb, Beatriz Correio Ramos, A Tributação dos Residentes não Habituals em sede de IRS, Dissertação no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Ciências JurídicoPolíticas/Menção em Direito Fiscal, p.26;

⁸ In ibidem;

⁹ Artigo 16.º
Residência

1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:
a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;

7 - *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.* (Redacção da Lei n.º 20/2012, de 14/05)

8 - *O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.* (Redacção da Lei n.º 20/2012, de 14/05).

9 - *O gozo do direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 7 depende de o sujeito passivo ser, nesse ano, considerado residente em território português.* (Redacção da Lei n.º 20/2012, de 14/05)

10 - *O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 7 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.* (Aditado pelo artigo 5.º da Lei n.º 20/2012, de 14/05).¹⁰

Também o Decreto Lei 41/2016, de 1 de Agosto procedeu a alterações, lendo-se no seu preâmbulo:

É igualmente alterada a forma de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual a que se refere o n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, com vista à implementação de um procedimento eletrónico, prevendo -se assim, no presente decreto -lei, 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.

b) *Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;*

c) *Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;*

d) *Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.*

2 - *São sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.*

¹⁰ Art.º 5.º n.º 2 da Lei 20/2012, de 14/5 — O novo prazo previsto no n.º 8 do artigo 16.º 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 da entrada em vigor da presente lei, a inscrição como residente não habitual nos termos da redação anterior daquela disposição, a qual não previa qualquer limite temporal para a apresentação deste pedido.

Existiu então aqui uma alteração de paradigma legislativo. É verdade, que as alterações ao regime não foram as mais adequadas em termos literais, nem sequer sistemáticos, mas temos de apreciar a questão mesmo com essas limitações.

“In casu”, um dos Requerentes, auferiu rendimentos de capitais (categoria E), provenientes de Hong Kong, no montante total de 41.725,78, sendo 41.722,11 respeitantes a dividendos e 3,67 a juros, disponibilizados em contas bancárias domiciliadas na entidade designada “C... Limited”.

A AT face à informação que recebeu ao abrigo do regime da troca de informações, procedeu à liquidação n.º 2024 ... e respetiva liquidação de Juros Compensatórios n.º 2024 ..., ambas relativas ao ano de 2021, considerando os Requerentes como Residentes.

Os requerentes não entregaram o Anexo L que tem como objectivo a aplicação do regime da isenção quanto aos rendimentos de fonte estrangeira recebidos por residentes não habituais.

Para se ser residente não habitual é necessário que os Requerentes, que se tornaram fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2 do art.º 16.º, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores, ou seja, tornar-se residente e não ter sido residente em Portugal em qualquer dos cinco nos anteriores.¹¹ Não podemos englobar nesse pressuposto a necessidade de inscrição no registo cadastral como tal.¹²

¹¹ Os requisitos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º, são: i) a permanência em Portugal por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, e completos ou parciais e que incluem pernoitada, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em questão, ou ii) a permanência em Portugal por menos tempo, mas dispendo, num qualquer dia desse período, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, iii) a 31 de dezembro, ser tripulante de navio ou aeronave ao serviços de entidades com residência, sede ou direção efetiva em Portugal e iv) desempenhar funções ou comissões de caráter público, no estrangeiro, ao serviço do Estado Português.

¹² Cfr. exemplificativamente, Decisões do CAAD, Processos 319/2022-T, 705/2022-T, 656/2023 e 161/2024-T, 252/2024-T, e doutrinalmente Sara Belo Felgueiras de Santo António, Universidade Católica, Mestrado em Direito e Gestão, Faculdade de Direito, Escola do Porto 2023, p. 21, onde defende, “Neste sentido, o ato de inscrição consubstancia um mero ato de formalização de um direito inerente à qualidade subjacente do sujeito enquanto RNH.”, mas acaba por admitir a p. 22 “Consequentemente, o pedido deve ser efetuado, não só por questões de segurança jurídica, através da apreciação do pedido por parte da Autoridade Tributária, como por questões económicas, e de controlo da despesa fiscal por parte do Estado.” O Tribunal não ignora, doutrina mencionada na resposta da Requerida, Nesta senda, dispõe a doutrina maioritária, nomeadamente Ricardo da Palma Borges e Pedro Ribeiro de Sousa, no artigo “O novo regime fiscal dos residentes não habituais” (Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. V, Coimbra Editora pág. 728):

“O registo no cadastro de contribuintes da DGCI enquanto residente não habitual exigido pelo n.º 7 do art.º 16º do CIRS, constitui um caso em que a lei dispõe sobre o conteúdo de uma relação jurídica – a tributária – sem abstrair dos factos que lhe deram origem. O ato formal do registo assume-se assim, como um facto constitutivo desta relação (...)” (sublinhado nosso).

Esta interpretação mostra-se também corroborada pelo confronto com a anterior regulação do regime dos residentes não habituais. Na versão do Decreto-Lei n.º 249/2009, o art. 23.º, n.º 2 do Código Fiscal do Investimento dispunha que: “*O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal, pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da DGCI*” e o então n.º 7 do art. 16.º do CIRS afirmava, do mesmo modo, que: “*O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direcção-Geral dos Impostos*”. Como se observa, a ligação que então se fazia entre a inscrição da qualidade de residente não habitual no registo dos contribuintes e a aquisição do direito a ser tributado como tal desapareceu da regulação vigente, a qual apenas conexiona a aquisição do direito a ser tributado como residente não habitual à consideração como tal em atenção à factualidade de os sujeitos passivos se tornarem fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2 do art. 16.º do CIRS e não terem sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores, que são, pois, os únicos requisitos de que depende essa condição.¹³

Não se pode olvidar que o n.º 7 do art.º 10.º, ao dispor “*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.*”, não prevê a aquisição do direito a residente não habitual, pois diz “considerado” o que faz pressupor que pelo facto de se seguir ao n.º 6.º é este que determina o que pressupõe que se qualifique como residente não habitual. Tal seria diferente se o legislador tivesse escrito, - O sujeito passivo adquire o direito a ser tributado como residente não habitual pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.”- mas, não o fez e deveria tê-lo feito se assim fosse o seu entendimento. Não nos

Igualmente no mesmo sentido, Maria dos Prazeres Lousa, no artigo “Algumas considerações sobre o novo regime fiscal dos residentes não habituais” (Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. V, Coimbra Editora pág. 691) afirma que: “A pessoa que se torna residente não habitual, a lei oferece o direito a ser tributado em conformidade com o regime de tributação próprio, durante o período de 10 anos consecutivos, renovável desde que (i) seja feita a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direção Geral dos Impostos (...).” (destaque nosso), só demonstra a dualidade de opiniões sobre a temática, sendo quase idêntico e defensável fundamentar qualquer das posições.

¹³ Cfr. Decisão CAAD, Processo nº 1027/2023-T, de 2024-12-30, in. www.dgsi.pt;

podemos esquecer que em 2012 o País estava “sedento” de entrada de estrangeiros, quer para turismo, quer qualificados, par consumo e logo impostos, bastando constatar o que se falou “de pensões douradas” de estrangeiros e foi certamente com esta “liberalidade” que a alteração foi realizada.

O não cumprimento do pedido de inscrição como residente não habitual imposto pelo n.º 10 do art. 16.º do CIRS, pode ter repercussão ao nível da prática de contra-ordenações, (cfr. art. 117.º do Regime Geral das Infrações Tributárias), por violação do dever acessório (art. 31.º, n.º 2 da LGT) que serve a finalidade de facilitação da fiscalização da situação tributária do contribuinte e da aplicação do benefício fiscal, de modo a que a AT proceda ao controlo dos registos do contribuinte no seu cadastro, bem como dos demais elementos em seu poder, solicite eventuais elementos adicionais para verificar que o interessado foi considerado como residente fiscal noutra jurisdição e valide o cumprimento dos requisitos legalmente previstos, ou mesmo na culpa para efeitos de juros compensatórios e ou indemnizatórios.

Assim sendo, a liquidação é ilegal por violação dos pressupostos de facto e de direito que lhe serviram de fundamento. Anulando-se a liquidação, ter-se-ão de se anular também os juros compensatórios por falta de liquidação.

VI. PEDIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O artigo 24.º, n.º 5 do RJAT determina que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que permite concluir pelo reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no âmbito de um processo arbitral.

O direito a juros indemnizatórios está regulado no artigo 43.º da LGT que determina o seguinte:

“Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas”.

Apesar de não ser requisito para se ser residente não habitual a inscrição no registo, conforme se escreveu supra, “que a AT proceda ao controlo dos registos do contribuinte no seu cadastro, bem como dos demais elementos em seu poder, solicite eventuais elementos adicionais para verificar que o interessado foi considerado como residente fiscal noutra jurisdição e valide o cumprimento dos requisitos legalmente previstos, ou mesmo na culpa para efeitos de juros compensatórios e ou indemnizatórios.” a verdade é que se tem de atribuir culpa, ou erro imputável aos serviços. Acresce que os Requerentes não entregaram o Anexo L da Modelo 3 necessário para a aplicação do regime da isenção quanto aos rendimentos auferidos no estrangeiro.

Temos de concluir assim, que não existiu erro imputável aos serviços e consequentemente deve improceder o pedido de juros indemnizatórios.

VII. - Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Singular:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação da liquidação e dos juros compensatórios;
- b) Considerar improcedente o pedido de juros indemnizatórios;
- c) Atento o valor da acção condenar a Requerida no pagamento das custas processuais;

V- Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.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 **15.972,40€** (quinze mil, novecentos e setenta e dois euros e quarenta centimos), por ter sido esse o valor económico dado à presente ação arbitral e não contestado.

VI-Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no montante de **918,00 €** (novecentos e dezoito euros), a suportar pela Requerida, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de Novembro de 2025.

O Árbitro

António Pragal Colaço