

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1199/2024-T

Tema: IRS 2022. Residente Fiscal Não Habitual. Aplicação do regime do Residente Fiscal Não Habitual. Art.ºs 16.º e 72.º, n.º 10 do CIRS. Inscrição como Residente Não Habitual (RNH) com efeitos retroativos.

SUMÁRIO:

1) O regime fiscal do Residente Não Habitual constitui um Benefício Fiscal não automático, sujeito a reconhecimento administrativo, com efeitos meramente declarativos; 2) Obtido, ainda quem em momento posterior ao ano em questão, o reconhecimento do Estatuto de RNH, com efeitos retroactivos a esse ano, é de anular a liquidação reportada aos rendimentos auferidos nesse ano, de 2022, em que se desconsiderou a aplicação do regime do RNH por a Requerente não se encontrar registada como tal; 3) Caberá à Requerida em execução de sentença aferir da reunião dos demais requisitos de que depende por lei o benefício da taxa autónoma especial de 20% constante do art.º 72.º, n.º 10 do CIRS; 4) A liquidação anulável neste enquadramento só poderá ser anulada pelo Tribunal na íntegra e não parcialmente.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., doravante designada por “Requerente”, “Sujeito Passivo” ou simplesmente “SP”, contribuinte fiscal n.º..., com domicílio fiscal na Rua ..., ..., ...-... Caxias, veio, ao abrigo dos art.ºs 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1 al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (D.L. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante “RJAT”), submeter ao CAAD pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Peticiona, assim, a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, mais concretamente de IRS, reportado ao ano de 2022.

À liquidação em crise, com o n.º 2024..., doravante “a Liquidação”, corresponde um valor total a pagar de € 12.139,09.

Defende que a Liquidação padece de ilicitude, e deve ser anulada, como assim também a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa que relativamente à mesma interpôs.

Segundo expõe, “entre julho de 2015 e junho de 2022, residiu e exerceu a sua atividade profissional fora de Portugal, mais concretamente em Singapura e na Holanda”. Mais, “no ano de 2022 foi destacada pela sua entidade patronal (...) para exercer funções de *Regional Category Manager (Procurement and Strategy)* (...)” e, assim, “regressou a Portugal no início de julho de 2022, tendo, a partir daí, passado a residir em território nacional, para todos os efeitos, incluindo para efeitos fiscais.”

Entendeu reunir os pressupostos para ser tributada pelo regime de tributação dos Residentes não habituais (RNH) e, ao aceder à sua página no Portal das Finanças para efectuar o respectivo pedido de inscrição, constatou que o seu estatuto de Não Residente em Portugal não estava averbado no seu cadastro fiscal.

Alega que submeteu então pedido de correção do seu cadastro fiscal com efeitos retroactivos e que, mais, submeteu, a 31.03.2023, pedido de inscrição como RNH para o ano de 2022.

Apercebeu-se, depois, pela sua página pessoal no Portal das Finanças, que tinha sido proferida decisão final de indeferimento do seu pedido de inscrição como RNH. Decisão de que, segundo também alega, não chegou a ser notificada.

Expõe que a sua situação cadastral só foi regularizada a 22.01.2024, tendo passado então a estar correctamente registada como Não Residente para efeitos fiscais, no período de Julho de 2015 a Junho de 2022. E, após, solicitou a reapreciação do pedido de inscrição como RNH.

O pedido de reapreciação não obteve resposta. Porém, alega, não há obstáculos ao reconhecimento, pela AT, do seu estatuto de RNH com efeitos ao ano de 2022.

Acresce que, tendo submetido Declaração Modelo 3 referente a 2022 antes do deferimento do pedido de correcção do cadastro, não estava então inscrita como RNH e, logo, não conseguiu preencher o Anexo L.

Foi, depois, notificada da Liquidação. Sustenta que não deveriam ter-lhe sido aplicadas as taxas gerais de IRS, como sucedeu, mas sim a taxa especial de 20% “aplicável aos sujeitos passivos detentores do estatuto de RNH, e que exerçam atividades de elevado valor acrescentado”.

Pagou voluntariamente a Liquidação, a 14.02.2024, e apresentou reclamação graciosa, a 17.06.2024 - por entender “que, materialmente, cumpria todos os pressupostos para ser tributada de acordo com o regime dos RNH e as respetivas taxas aplicáveis, relativamente aos rendimentos auferidos naquele ano”.

Foi, depois, notificada de projecto de indeferimento da reclamação graciosa (RG). E, exercido o direito de audição, foi notificada de decisão final de indeferimento.

Esta decisão e a emissão da Liquidação “tiveram como único fundamento a circunstância da Requerente não se encontrar registada como RNH no *Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes*”. O que, assevera, implica errónea interpretação das normas que integram o regime do RNH, na redação aplicável.

Alega que nunca foi validamente notificada do indeferimento do pedido de inscrição como RNH. Mais que, estando pendente pedido de reapreciação daquele, sempre terá a AT o dever de sobre o mesmo decidir.

Donde, a Liquidação é impugnável, vindo invocar a sua ilegalidade com fundamento em “não lhe ter sido aplicado o regime de tributação do RNH, mas as taxas gerais de IRS, quando se encontram preenchidos os pressupostos plasmados nos artigos 16.º e 72.º do Código do IRS”.

O pedido de inscrição como RNH foi submetido, e em prazo (a 31.03.2023), refere. E, sustenta, em qualquer caso a não inscrição, no ano, como RNH nem poderia ser entrave a usufruir dos benefícios do regime.

Reunia os pressupostos de qualificação como RNH e, portanto, a Liquidação devia ter feito aplicar as taxas desse regime, assevera.

A actividade que a Requerente desenvolve “compreende as funções inerentes à atividade com o código 1213.0 – Diretores de Estratégia e Planeamento da Classificação Portuguesa das Profissões, a qual, de acordo com a Portaria 230/2019 de 23 de julho, é qualificada como actividade de elevado valor acrescentado”.

Assim, defende, e “estando cumpridos também os demais requisitos” - a sua não residência fiscal em Portugal nos cinco anos anteriores - tinha direito à tributação dos rendimentos que auferiu nessa actividade à taxa especial de 20% nos termos do art.º 72.º, n.º 10, do CIRS.

Peticiona, por isso, a anulação da Liquidação “na parte correspondente à diferença entre o montante de imposto apurado pela AT e o montante de imposto que resultaria da aplicação da referida taxa de 20%”.

Mais alega os princípios da boa-fé e da prevalência da substância sobre a forma igualmente conduzirem, no caso, à peticionada anulação parcial da Liquidação.

Pede a restituição da diferença entre o montante de imposto apurado pela AT (que pagou) e o montante de imposto que resultaria da aplicação da referida taxa de 20%.

Não obstante não se conformar com a Liquidação procedeu ao seu pagamento, pelo que vem agora peticionar: (i) a anulação da decisão de indeferimento da RG, (ii) a anulação parcial da Liquidação, (iii) a devolução das quantias pagas, e (iv) juros indemnizatórios.

As posições das Partes são divergentes, entre o mais, quanto à interpretação devida das normas integrantes do regime do RNH. Como melhor veremos.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD a 11.11.2024 e notificado à AT.

Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou árbitro do Tribunal Arbitral, que aceitou o encargo, e por comunicação de 02.01.2025 as Partes foram notificadas da designação não tendo manifestado intenção de a recusar, *cfr.* art.º 11º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 21.01.2025.

Notificada para o efeito, a AT, a 14.02.2023, juntou o PA e apresentou Resposta. Pugna pela improcedência do Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante “PPA”) e pela manutenção da Liquidação na Ordem Jurídica.

Defendendo-se por exceção, invoca falta de competência material do Tribunal. O que a Requerente pretende é, em seu entender, que lhe seja reconhecido o estatuto de RNH (com efeitos a 2022), e a consequente aplicação do respectivo regime na Liquidação. Sendo que, defende, só depois de lhe ser reconhecido esse estatuto a Liquidação poderia ser anulada.

Os únicos vícios imputados prendem-se com a apreciação de alegados vícios atinentes ou decorrentes de acto de indeferimento do pedido de inscrição como RNH, e não se concede a “*possibilidade de impugnação do ato consequente como o de liquidação do tributo, com fundamento em vícios que atinjam aquele seu ato pressuposto*”, expõe. Não estão em causa outros vícios da Liquidação, pelo que há incompetência material do Tribunal. Ocorre assim, alega, excepção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito, e conducente à sua absolvição da instância (convoca o art.^º 84.^º, n.^º 1, al. a) do CPTA).

Mais, pelas mesmas razões, defende também, ocorre excepção de impropriedade do meio processual. O PPA não é o meio próprio para fazer valer a sua pretensão; o indeferimento do pedido de inscrição só pode ser objecto de impugnação via acção administrativa prevista no CPTA. Ocorre “exceção dilatória inominada, de utilização indevida de uma forma de processo desadequada à pretensão deduzida nos autos”, que determina a sua absolvição da instância (convoca o n.^º 2 do art.^º 89.^º do CPTA).

Defende sem conceder, depois, por impugnação, que embora a Requerente invoque ter obtido rendimentos decorrentes de actividades constantes da Portaria aplicável, não o prova. E o ónus da prova recai sobre si.

Mesmo que se viesse a considerá-la como RNH, para que pudesse ser-lhe aplicável a taxa fixa de IRS, como peticiona, impunha-se verificar se a actividade em causa consubstancia actividade de elevado valor acrescentado (AEVA).

A Requerente não prova o exercício de uma AEVA, ónus que lhe compete. Não resulta provado nos autos qual a actividade desempenhada, e que se enquadra na referida Portaria. Não é assim possível concluir que os rendimentos sejam elegíveis para beneficiar do regime pretendido.

Conclui, por fim, que as excepções invocadas devem proceder e, a assim não se entender, a Liquidação deve manter-se na ordem jurídica.

*

Notificada pelo Tribunal para o efeito, a Requerente veio, por requerimento de 03.03.2025, exercer o contraditório à matéria de exceção. Defende, em suma, que (*i*) não ocorre exceção de incompetência material do Tribunal, pois que não peticiona o reconhecimento do estatuto de RNH, apenas a anulação da Liquidação e do indeferimento da RG, e que (*ii*) não há exceção de improriedade do meio processual pois o que se discute não é a decisão sobre o pedido de inscrição como RNH mas sim um acto previsto no art.^º 2.^º, n.^º 1 do RJAT. Junta ao requerimento um documento denominado “International Assignment” pelo qual a teria sido destacada para trabalhar em Portugal.

Por despacho de 18.03.2025, o Tribunal notificou as Partes da dispensa da reunião do art.^º 18.^º do RJAT face à não solicitação de produção de prova adicional, concedeu prazo para alegações finais escritas facultativas, e remeteu a apreciação da matéria de exceção para decisão arbitral.

Apenas a Requerente apresentou alegações, no essencial reiterando o alegado nos articulados. Com as mesmas, juntou documento superveniente – Ofício da Requerida, de 11.02.2025, com decisão de arquivamento do pedido de inscrição como RNH (na sequência do pedido de reapreciação), e informou que interpôs Recurso Hierárquico dessa decisão.

Por requerimento de 06.11.2025, a Requerente veio informar da decisão de deferimento do Recurso Hierárquico apresentado contra a decisão de arquivamento do pedido de inscrição como RNH, e do consequente deferimento deste último com efeitos a 2022. E por requerimento de 13.11.2025 a Requerente veio requerer a junção da decisão, de 31.10.2025, de deferimento do pedido de inscrição como RNH (de que foi notificada a 10.11.2025).

Notificada pelo Tribunal para exercer o contraditório relativamente aos documentos supervenientes juntos pela Requerente, a Requerida nada disse.

Por despacho de 11.07.2025, o Tribunal determinou prorrogar por dois meses o prazo do art.^º 21.^º, n.^º 1 do RJAT, cfr. n.^º 2 do mesmo artigo, pelas razões aí indicadas. E assim novamente por despachos de 16.07.2025 e de 14.01.2025.

2. Saneamento

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é competente e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, *cfr.* art.s 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O PPA é tempestivo, *cfr.* al.s i) e o) do probatório, *infra* (e *v.* art.s 102.º, n.º 1, al. b) do CPPT e art.º 10.º, n.º 1, al. a) do RJAT), e o processo não enferma de nulidades.

Vem invocada matéria de excepção, relativamente ao que a Requerente exerceu o seu direito ao contraditório (*v. supra*). Impõe-se o seu conhecimento, como de imediato se fará.

2.1. Da competência material do Tribunal Arbitral

A Requerida sustenta que o Tribunal carece de competência material, por entender que o que a Requerente pretende é que lhe seja reconhecido o estatuto de residente não habitual com efeitos a 2022, pois que só depois de ser reconhecido/concedido/aplicado o estatuto de RNH é que a liquidação poderia ser anulada. O pedido circunscreve-se ao reconhecimento do estatuto de RNH e à consequente aplicação na liquidação em causa. Os vícios imputados à liquidação prendem-se com a apreciação de alegados vícios atinentes ou decorrentes do acto de indeferimento do pedido de inscrição como RNH. Não estando em causa outros vícios da liquidação, há que concluir pela incompetência material do Tribunal, a qual é aferida pelo pedido da Requerente e nos termos da causa de pedir em que o mesmo se apoia.

Vejamos.

A competência material do Tribunal é matéria de conhecimento oficioso. Nos termos conjugados do disposto no art.º 16.º do CPPT, art.º 13.º do CPTA, e nos art.ºs 96.º, al. a), 97.º,

n.º 1, 278.º, n.º 1, 576.º, n.º 2 e 577.º, al. a) e 578.º, todos do CPC¹, a infracção das regras de competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso, precedendo o de qualquer outra matéria. Tratando-se de excepção dilatória obsta a que o Tribunal conheça do mérito e conduz à absolvição da instância.

Sendo que a competência em razão da matéria há-de determinar-se pelo pedido do Autor (pelo *quid decidendum*).² Se se preferir, através do confronto entre as normas que a definem, e o teor da petição inicial, com destaque para o pedido e a causa de pedir.

Quanto às normas que a definem, a competência dos Tribunais Arbitrais afere-se pelo disposto a respeito nas disposições conjugadas do RJAT e da Portaria de Vinculação.³ A competência destes Tribunais vem desde logo prevista no art.º 2.º do RJAT. Com relevo para os autos, vemo na al. a), do n.º 1, do dito artigo. Que determina que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das pretensões de “declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (...).” E com relevo para a questão a dilucidar não vem a Portaria de Vinculação estabelecer qualquer restrição. Cumpre pois dilucidar se vem colocado ao Tribunal apreciar da legalidade da Liquidação.

Coligido o teor do PPA, vemos que com a presente acção arbitral a Requerente pretende que seja anulada (parcialmente) a Liquidação com fundamento em ilegalidade. Sustentando o pedido em, na Liquidação, não serem aplicadas as normas do Código do IRS (CIRS)⁴ que seriam, segundo alega, as devidas aplicar no caso. Mais concretamente, no facto de na Liquidação não virem aplicadas as normas integrantes do regime do RNH, designadamente o n.º 10 do art.º 72.º, que determina a aplicação de uma taxa fixa de 20%, mas sim outras. Esta a causa de pedir. Aquele o pedido.

¹Diplomas legais aplicáveis *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para os mesmos se remeter na presente).

² V. Manuel de Andrade, "Noções Elementares de Processo Civil", Coimbra 1979, pág. 91

³ (Portaria n.º 212-A/2011, de 22 de Março)

⁴ Sempre que, na presente, nos referirmos a normas legais sem indicação do respectivo Diploma estaremos a referir-nos ao CIRS.

Assim resulta de forma clara, entre o mais, do artigo 53.º do PPA: “Tudo isto permite à Requerente sindicar a ilegalidade do ato de liquidação, referente ao ano de 2022, por via do presente pedido de pronúncia arbitral, com fundamento no facto de não lhe ter sido aplicado o regime de tributação do RNH, mas as taxas gerais de IRS, quando se encontram preenchidos os pressupostos plasmados nos artigos 16.º e 72.º do Código do IRS.”

Di-lo também no artigo 96.º do PPA: “(...) ser anulada, na parte correspondente à diferença entre o montante de imposto apurado pela AT e o montante de imposto que resultaria da aplicação da referida taxa de 20%, por manifesta violação do regime legal vertido no artigo 16.º do Código do IRS”.

Por outro lado, também não vem a Requerente pretender impugnar um qualquer outro acto administrativo, que seria o acto de indeferimento do pedido de inscrição como RNH. Com efeito, tendo a Requerente submetido pedido de inscrição como RNH, não só invoca que nem foi notificada de uma decisão final de indeferimento, como também sustenta que nem de tal inscrição depende o reconhecimento desse Estatuto – desde que reunidos os respectivos pressupostos materiais, e que defende reunir.

Pelo que não vem ao Tribunal colocado apreciar de um outro acto que não o acto tributário em causa, a Liquidação (e o acto de segundo grau, que a manteve na Ordem Jurídica). E sendo que a esta vem imputado vício de violação de lei.

Pois bem, há assim que concluir que o objecto da acção se contém no âmbito da competência material dos Tribunais Arbitrais. E mais que a acção arbitral constitui meio processual próprio para o efeito. *Cfr.* al. a) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT.

Improcede a defesa exceptiva da Requerida.

*

Cumpre apreciar e decidir no mais.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

Consideram-se provados os factos que seguem:

- a) A Requerente é sujeito passivo de IRS Residente no ano de 2022 em Portugal;
- b) Com referência aos rendimentos auferidos em 2022, a Requerente submeteu, a 27.12.2023, a sua Declaração Modelo 3;
- c) Quando submeteu a Declaração Modelo 3 a Requerente não estava inscrita com o Estatuto de RNH e não preencheu o Anexo L;
- d) Na sequência da submissão pela Requerente da Declaração Modelo 3 referente aos rendimentos obtidos em 2022 foi emitida a liquidação de IRS n.º 2024 ... (“a Liquidação”), de 11.01.2024, notificada à Requerente, com valor a pagar € 12.139,09, sendo € 11.904,27 imposto e € 234,82 juros compensatórios; (cfr. doc. 11 junto pelo SP - Demonstração de Liquidação de IRS, e PA)
- e) Na Liquidação foi aplicada a taxa de 43,5%; (cfr. doc. 11 junto pelo SP - Demonstração de Liquidação de IRS, e PA)
- f) A Requerente procedeu ao pagamento da Liquidação a 14.02.2024; (cfr. PA)
- g) A 31.03.2023 a Requerente submeteu pedido de inscrição como RNH; (doc. 7 junto pelo SP)
- h) A 22.01.2024 o cadastro da Requerente foi regularizado e a Requerente passou, só então, a constar registada como Não Residente para efeitos fiscais no de Julho de 2015 a Junho de 2022; (cfr. doc. 8 junto pelo SP, e PA)

i) A Requerente interpôs Reclamação Graciosa da Liquidação, exerceu direito de audição e a Reclamação Graciosa veio a ser indeferida por despacho de 05.08.2024 notificado à Requerente a 12.08.2024; (cfr. doc 2 junto pelo SP, e PA)

j) Do despacho de indeferimento da RG, “Enquadramento legal e análise”, consta:

“(...) O ora reclamante pretende ser tributado em IRS, no ano de 2022, segundo o regime dos residentes não habituais (RNH), em vigor à data.

Invoca como pressupostos, que é residente em Portugal desde 2022-07-01, e que nos cinco anos anteriores foi residente em Singapura (desde 2015-07-15 até 2020-03-01) e na Holanda (desde 2020-03-02 até 2022-06-30).

Ora impõe o n.º 10 do artigo 16.º do CIRS 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". Sucedeu que, no caso, o reclamante solicitou essa inscrição em 2023-03-31, e o mesmo foi indeferido porque o conhecimento da Autoridade Tributária nessa data era de que tinha saído do país em 2022-02-08 e regressado em 2022-09-05, pelo que não reunia as condições para usufruir do regime do RNH.

Alega, também, que o regime do RNH constitui um benefício fiscal automático, tendo o respetivo pedido de inscrição natureza meramente declarativa e não constitutiva do direito. Ora resulta do disposto no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS que o benefício fiscal aqui em causa não é automático, mas que depende de reconhecimento, reconhecimento esse que teria natureza declarativa (isto é, o nascimento do direito deveria reportar-se ao momento da verificação histórica dos respetivos pressupostos legais), caso tivesse ocorrido, o que não foi o caso, pois o pedido de inscrição foi indeferido. O prazo que consta no n.º 10 do referido artigo é condição para aplicação do correspondente regime.

Assim,

Da consulta efetuada ao “Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes” verifica-se que, o contribuinte em análise, não se encontra inscrito na situação de Residente Não Habitual.

Desta forma podemos concluir que a liquidação do IRS do ano de 2022, ora reclamada, não padece de qualquer ilegalidade.

Acresce informar que na petição inicial da reclamação graciosa dizia juntar seis documentos em anexo o que não se verificava.

IV. CONCLUSÃO

Face ao acima exposto e, salvo melhor entendimento, proponho o INDEFERIMENTO da presente reclamação graciosa, de acordo com os fundamentos acima descritos.

Deverá a reclamante ser notificada para, querendo, exercer o direito de audição prévia previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 60º da LGT, A liquidação do imposto objeto de reclamação está correta, não carecendo de qualquer correção.”

- k) A 06.08.2024 a Requerente solicitou a reapreciação do pedido de inscrição como RNH, que havia sido indeferido;
- l) O pedido de reapreciação foi indeferido e a Requerente interpôs Recurso Hierárquico;
- m) A 10.11.2025, por Ofício da Requerida de 31.10.2025, a Requerente foi notificada do deferimento do pedido de inscrição como RNH e do averbamento do Estatuto com efeitos a 2022; (cfr. doc junto pelo SP com o seu requerimento de 13.11.2025, e o mesmo requerimento)
- n) Por escrito particular datado de 31.03.2022 subscrito por. B..., Director "...Congress", e aceite pela Requerente em 04.04.2022, foi declarado o destacamento desta no âmbito do Grupo C..., Inc., USA, no período entre 01.07.2022 e 30.06.2025, para a posição de "Regional Category Manager-Meetings", sendo indicado Portugal como o país de acolhimento; (cfr doc. junto pelo SP com o requerimento de resposta às excepções)
- o) A 07.11.2024 a Requerente deu entrada no sistema do CAAD ao PPA na origem dos autos.

3.2. Factos não provados

Que os rendimentos auferidos pela Requerente no ano de 2022 o tenham sido no âmbito de uma actividade de elevado valor acrescentado (AEVA) nos termos da Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro.

Com relevo para a decisão da causa, não existem outros factos que devam dar-se por não provados.

3.3. Fundamentação da matéria de facto

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos aos autos, incluindo no Processo Administrativo ("PA") - todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos - e, bem assim, factos não controvertidos, tudo criticamente apreciado e cfr. discriminado *supra*.

Relativamente em especial ao facto dado como não provado, o Tribunal formou a sua convicção na apreciação crítica da documentação junta – destacando-se o documento 4 junto com o PPA e, o documento junto com o requerimento de resposta às excepções (“International Assignment”), não impugnados pela Requerida, concatenada com a posição manifestada pela Requerente nos articulados, a inexistência de quaisquer outros elementos de prova a respeito. Ao Tribunal cabe seleccionar, de entre os alegados pelas Partes, os factos que importam à apreciação e decisão da causa perspectivando as hipotéticas soluções plausíveis das questões de direito (v. art.º 16.º, al. e) e art.º 19.º do RJAT e, ainda, art.º 123.º, n.º 2 do CPPT e art.º 596.º do CPC⁵).

4. Matéria de Direito

4.1. Questões a decidir

Cabe decidir nos presentes autos se a Liquidação, reportada aos rendimentos obtidos pela Requerente no ano de 2022, se encontra ferida de vício de violação de lei, como lhe vem imputado – por indevida não aplicação do regime fiscal do RNH. Devidamente colocado, vício de violação de lei por errada não aplicação de normas do regime do RNH.

A decidir-se pela verificação do alegado vício, haverá ainda que decidir quanto aos pedidos de devolução de quantias pagas e de juros indemnizatórios.

Vejamos.

Defende a Requerente que deveria ter sido aplicada, no caso, ao invés taxas gerais de IRS, cfr. norma do art.º 68.º do CIRS, a norma constante do art.º 72.º, n.º 10 do CIRS - que estabelece uma taxa reduzida, fixa, de 20%.

⁵Estes últimos Diplomas legais aplicáveis ao nosso processo *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para eles se remeter na presente Decisão).

A Liquidação padece de ilicitude, segundo pugna, nessa medida, devendo “ser anulada, na parte correspondente à diferença entre o montante de imposto apurado pela AT e o montante de imposto que resultaria da aplicação da referida taxa de 20%, por manifesta violação do regime legal vertido no artigo 16.º do Código do IRS”.

Sindica a legalidade da Liquidação “com fundamento no facto de não lhe ter sido aplicado o regime de tributação do RNH, mas as taxas gerais de IRS, quando se encontram preenchidos os pressupostos plasmados nos artigos 16.º e 72.º do Código do IRS”.

Pois bem.

A Requerente não se conforma com a não aplicação aos rendimentos que obteve em Portugal, no ano de 2022, do regime especial previsto no artigo 72.º, n.º 10 do CIRS.

Pugna pela da Liquidação “na parte correspondente à diferença entre o montante de imposto apurado pela AT e o montante de imposto que resultaria da aplicação da referida taxa de 20%”.

E, para tanto, sustenta estarem preenchidos os pressupostos do regime do RNH constantes dos artigos 16.º e 72.º do Código do IRS.

Submeteu a Declaração Modelo 3 respectiva como Residente, sem conseguir preencher o Anexo L, próprio do regime do RNH para o efeito, pois que à data não se encontrava ainda registada com o Estatuto de RNH.

Depois de regressada ao país em 2022, e ultrapassadas as questões então existentes com o seu cadastro fiscal (de que se deu conta após regressada ao país em 2022, e quando pretendeu solicitar a inscrição como RNH), no qual se mantinha como Residente nos anos anteriores a 2022, deveria a Requerida ter-lhe reconhecido o direito à aplicação desse regime por que pugna.

A Requerida não podia ter deixado de aplicar-lhe o regime especial do Residente Não Habitual (RNH), onde se incluem as normas que entende deveriam, então, ter sido aplicadas. Até mesmo se não tivesse solicitado a inscrição como RNH, que solicitou, em prazo, e viu indeferida.

Pois bem. Avancemos para a questão decidenda. A saber:

4.1.1. Incorre a Liquidação em vício de violação de lei ao não aplicar o art.^º 72.^º, n.^º 10, do CIRS?⁶ Viola, assim, o art.^º 16.^º do CIRS?

Invoca, vimos, a Requerente vício de violação de lei por alegadamente na Liquidação ter sido preterida a aplicação dos dispositivos legais devidos aplicar (*rectius*, por a Liquidação, na qual se aplicam as taxas gerais, ter sido mantida na Ordem Jurídica pela Requerida pelo indeferimento da Reclamação Graciosa que sobre ela interpôs).

A saber, os já referidos artigos integrantes do regime fiscal do RNH.

Para responder à questão tratemos de muito abreviadamente percorrer, antes, os pontos de enquadramento que seguem, seguidos só depois da concretização no caso.

A) O regime fiscal do RNH

Estamos perante um Estatuto de Residência. Um de entre os vários Estatutos de residência consagrados pelo nosso legislador fiscal. O RNH é um sujeito passivo Residente, porém que beneficia de um regime fiscal específico. *V.*, a respeito, em especial, o art.^º 16.^º do CIRS.

Um regime que poderá revelar-se bastante vantajoso, desde logo quando comparado com o regime a que estão sujeitos em IRS os rendimentos das mesmas Categorias abrangidas pelo dito regime mas quando auferidos por Residentes Fiscais *tout court*. Permitindo tratamentos bastante díspares de idênticas capacidades contributivas.

⁶Quaisquer sublinhados e/ou *negritos* ao longo da presente serão nossos, salvo se indicado em contrário.

Determinar se um determinado indivíduo é ou não é Residente Fiscal é matéria não desprovida de dificuldades práticas, (não apenas mas também) em especial se se tiver em consideração o regime que resultou a respeito da reforma do IRS entrada em vigor a 1 de Janeiro de 2015 e, bem assim, entre o mais, a frequentemente necessária conjugação entre normas de Direito interno e normas de CDTs aplicáveis em cada caso. Considere-se, também, ser Portugal parte do Espaço Schengen, com as dificuldades que daí poderão advir a respeito.

E estamos perante um Benefício Fiscal (BF). Como assente na Doutrina, na Jurisprudência desde logo dos Tribunais Superiores, e como nem poderia deixar de ser atentando nas características do regime em questão tal como consagrado.

Os BF's são “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” (cfr. art.º 2.º, n.º 1 do EBF). Constituem despesa fiscal, e estão apertadamente condicionados, na sua criação e funcionamento, desde logo pela nossa Lei Fundamental. V., entre o mais, os art.ºs 103.º, n.º 2, 105.º, n.º 1, al. a) e 106.º, n.º 3, al. g) da CRP. E v., ainda, os art.ºs 7.º, n.º 3 e 14.º da LGT, estabelecendo o legislador no n.º 4 deste último assim: “A criação de benefícios fiscais depende da clara definição dos seus objectivos e da prévia quantificação da despesa fiscal”.

A quem pretenda beneficiar do BF em questão interessará, por um lado, ser Não Residente até um determinado momento, por cinco anos corridos, e, ao invés, qualificar como Residente no ano imediatamente a seguir ao último desses. Bem como nos subsequentes 9 anos (ou outros posteriores, caso faça uso do regime depois em anos interpolados).

Em matéria de ónus da prova regendo o art.º 74.º, n.º 1 da LGT, que determina que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos dos contribuintes por si invocados recai sobre si, e, ainda, o art.º 14.º, n.º 2 da mesma LGT, que consagra um ónus da prova específico dos contribuintes em matéria de Benefícios Fiscais.

No caso do regime do RNH estamos perante um BF dinâmico. Como desde logo os dispositivos constantes dos n.ºs 8 a 12 do art.º 16.º do CIRS o demonstram. Nas palavras de Casalta Nabais⁷, estes “têm por causa a sua vinculação à opção futura do comportamento beneficiado ou do exercício futuro da actividade fomentada, na lógica de *toma lá dá cá*”; “Compreende-se assim que os incentivos fiscais (...) tenham carácter temporário, bem como a liberdade do legislador, mormente para conceder uma margem de livre decisão à Administração Tributária, tenha necessariamente de ser maior do que aquela de que dispõe em sede dos benefícios fiscais estáticos. É que os incentivos ou estímulos fiscais constituem benefícios fiscais dependentes de um acto de reconhecimento, seja este um acto de reconhecimento unilateral, um acto administrativo, como é tradicional, seja um contrato, caso em que temos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento bilateral ou contratual (...).”

Visou-se, entre o mais e com relevo ao caso, atrair para o país profissionais de certas áreas, designadamente profissionais qualificados em actividades de elevado valor acrescentado que contribuíssem para o processo de desenvolvimento e modernização da economia portuguesa (a par de *high network individuals*, indivíduos de património elevado, e pensionistas estrangeiros). Procurou atrair-se este perfil de indivíduos mediante a concessão de um regime especialmente favorável, em IRS, quanto a determinados rendimentos. A vantagem em relação a rendimentos obtidos em Portugal concentra-se nos rendimentos Categoria A e Categoria B auferidos em actividades de valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, constantes da Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de Julho.

A serem esses os rendimentos auferidos, beneficiarão de uma taxa especial de tributação autónoma de 20% (cfr. art.º 72.º, n.º 10). Os rendimentos em questão ficarão, assim, excluídos do regime aplicável aos rendimentos obtidos por sujeitos passivos residentes, em termos gerais, regime de englobamento obrigatório.

⁷ José Casalta Nabais, “Problemas Nucleares de Direito Fiscal”, Almedina, 2020.

Regime particularmente atractivo, e contrastante, face às taxas gerais de IRS em vigor.

Feito o sumário enquadramento, vejamos o regime legal.

B) O normativo legal

O regime do RNH foi introduzido no nosso sistema pelo D.L. n.º 249/2009, de 23.09, que aprovou o Código Fiscal do Investimento - CFI (na sua versão inicial). A respectiva Lei de Autorização (Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, LOE 2009, art.º 126.º) ditava, entre o mais:

“Regime fiscal para residentes não habituais em IRS

1 - Fica o Governo autorizado a criar um regime fiscal para residentes não habituais em IRS, alterando, em consonância, as disposições constantes do Código do IRS e da LGT.

2 - O sentido e a extensão da autorização legislativa concedida são os seguintes:

(...) O sujeito passivo adquira o direito a ser tributado como residente não habitual pelo período de 10 anos consecutivos com a respectiva inscrição dessa qualidade para efeitos cadastrais;”

E na Parte III do CFI o legislador determinou, entre o mais, assim (como também logo reflectiu no próprio CIRS, art.º 16.º, n.ºs 6 a 9):

“Regime fiscal do investidor residente não habitual

Artigo 23.º

Investidor com residência não habitual em território português

1 - 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 do artigo 16.º do Código do IRS, não tenham em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como tal em sede de IRS.

2 - 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.

3 - 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.

4 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior num ou mais anos do período referido no n.º 2 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.”

Depois, com a Lei 20/2012, de 14.05, que alterou a LOE2012, foram introduzidas alterações no regime, a saber no mais relevante retirando a palavra “renováveis” que constava então do n.º 7 do art.º 16.º e passando a relevar nesse n.º sim a inscrição como Residente e, concomitantemente, criando um novo n.º, que passou a ser o n.º 8 desse art.º 16.º, no qual se determinou, expressamente, o dever de solicitar a inscrição como RNH e o prazo para o efeito.

Mais no n.º 2 do art.º 5.º dessa Lei, onde se procedeu à referida alteração, estipulou o legislador:

“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.”⁸

Passou a ditar assim o art.º 16.º, no ora relevante:

“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.

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.

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.

9 - O gozo do direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do referido no n.º 7 depende de o sujeito passivo ser, nesse ano, considerado residente em território português.

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.”

E pelo DL 41/2016, de 01.08 no uso da Autorização Legislativa constante da LeiOE2016 veio o legislador ainda alterar o CIRS a este respeito. No Preâmbulo lê-se, entre o mais, assim:

“Importa identificar os contornos destas autorizações legislativas, que compreendem conteúdos específicos, referentes a cada tipo de imposto em causa. Assim, e no que se refere ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Código do IRS), é alterado o prazo de entrega da declaração oficial a que se refere o n.º 5 do artigo 10.º-A daquele Código, em virtude de, no prazo atualmente previsto, os sujeitos passivos não disporem ainda dos elementos necessários para o preenchimento da mencionada declaração.

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. (...).”

E foi assim que o art.º 16.º, no seu n.º 10, passou a ditar assim:

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

⁸ (A parte III do CFI foi então também revogada, passando o regime a constar apenas do CIRS).

Assim se chegando à versão do art.^º 16.^º em vigor ao tempo dos factos (2022), como segue no relevante:

“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, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;

(...)

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo.

3 - As pessoas que preencham as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.^º 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, salvo quando tenham já sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.^º 1.

4 - A perda da qualidade de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português, salvo nos casos previstos nos n.os 14 e 16.

(...)

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

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

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

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

12 - (...”).

No CIRS, entretanto, ainda por fim:⁹

Dispõe a norma convocada pela Requerente, que entende deveria ter sido aplicada:

Art.^º 72.^º - Taxas especiais

(...)

10 – Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20%.

Na Portaria n.^º 12/2010, de 7 de Janeiro, versão actual, que aprova a tabela de actividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto nos dispositivos em questão do CIRS:

⁹ Reportamo-nos sempre às normas na versão aplicável ao caso (IRS 2022).

“ANEXO Tabela de atividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 10 do artigo 72.º e no n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS

I - Atividades profissionais (códigos CPP):

112 - Diretor-geral e gestor executivo, de empresas

12 - Diretores de serviços administrativos e comerciais

13 - Diretores de produção e de serviços especializados

(...)"

No EBF, ainda, *v. como se dispõe no art.º 5.º:*

“Artigo 5.º - Benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimento

1 - Os benefícios fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam directa e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento.

2 - O reconhecimento dos benefícios fiscais pode ter lugar por acto administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados, tendo, em ambos os casos, efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuiser em contrário.”

Com interesse no EBF *v.,* ainda, entre o mais os art.ºs 10.º e 12.º. Referindo nós singelamente quanto ao primeiro destes que qualquer interpretação extensiva se deverá conter no espírito da política económica e objectivos traçados para o BF em questão, e, quanto ao último, que a respeito é de atentar no ao tempo n.º 11 do art.º 16.º do IRS em que o legislador determina a necessidade de verificação, ano a ano, dos requisitos de qualificação para o Estatuto de RNH.

Por relevante, *v. também o DL n.º 14/2013, de 28.08,* que institui o NIF e condições conexas, (e o DL 463/79 que o antecedeu) - entre o mais, o que aí se dispõe no art.º 34.º quanto à eficácia perante a Administração Tributária da comunicação dos factos sujeitos a registo.

Percorrida a evolução histórica do regime, e com o enquadramento feito, e aplicando o regime em vigor ao tempo dos factos, apreciemos então o caso.

C) O caso concreto

No caso, por um lado, da prova carreada nos autos resulta que a Requerente não dispunha de Estatuto de RNH no ano em questão – aquando da submissão da Declaração Modelo 3 respectiva, em que declarou os rendimentos do trabalho auferidos em Portugal nesse ano.

Por outro, resulta do probatório *supra* que nos cinco anos anteriores ao ano de 2022 a Requerente não estava registada no cadastro fiscal como Não Residente em Portugal - aquando da submissão da Declaração Modelo 3 – a 27.12.2023. Como o mesmo não se provava à data da Liquidação – de 11.01.2024, e, o mesmo, à data da submissão do pedido de inscrição como RNH – a 31.03.2023.

Pedido que, assim, viria a ser indeferido.

E relativamente ao qual a Requerente veio a pedir reapreciação a 06.08.2024.

Havia então a Reclamação Graciosa sido indeferida, por despacho de 05.08.2024.

Tudo como também no probatório *supra*.

Não se encontrava, então, às datas acabadas de referir, registada com Estatuto de RNH, E não se provava que nos cinco anos imediatamente anteriores a 2022 (*i.e.*, em qualquer dos anos de 2017 a 2021 *inclusive*) não tinha sido Residente Fiscal em Portugal. Com a ressalva da decisão de indeferimento da RG, à data da qual havia já sido obtida a regularização da situação cadastral - a 22.01.2024 - pela qual a Requerente ficou a constar no cadastro como Não Residente de Julho de 2015 a Junho de 2022.

V. em especial a factualidade provada *cfr.* al.s h), g), d), c), k) do probatório.

Posto isto.

Estabelece o regime em questão - *maxime* n.º 8 do art.º 16.º - a condição, para poder aceder ao regime, de o sujeito passivo não ter sido Residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que adquirirá o direito a ser tributado enquanto RNH.

A Requerente vem defender que lhe deveria ter sido aplicado o regime relativamente ao ano de 2022 independentemente de estar ou não, relativamente ao mesmo, registada como RNH.

Em qualquer caso, submeteu, em prazo, pedido de inscrição como tal – *v.* probatório, al.g) *supra* e art.º 16.º, n.º 10 do CIRS, *supra*.

E, decorridos sucessivos trâmites, já na pendência dos presentes autos, veio a ver-lhe reconhecido o Estatuto de RNH com efeitos retroactivos, efectivamente, ao ano de 2022 – v. probatório, al. m).

Qualificando como Residente Fiscal em Portugal nos cinco anos anteriores a 2022, conforme passou a constar dos registos da Requerida desde 22.01.2024 (v. al. h) do probatório), e passando a ter estatuto de RNH activo no ano de 2022 (v. al. m) do probatório), não vemos senão como proceder o invocado vício de violação de lei da Liquidação – com o invocado fundamento de violação do disposto no art.^º 16.^º do CIRS e nessa medida apenas. Ou seja, a Liquidação - mantida na Ordem Jurídica, em procedimento de RG, com fundamento em a Requerente não ter, em 2022, o Estatuto de RNH (v. al. j) do probatório) – não pode manter-se. Por violação do art.^º 16.^º, n.^ºs 8 a 11 (na versão em vigor ao tempo).

Tinha, assim, vocação de aplicação o regime do RNH no caso, cumprida que estava a condição, aplicável, de a Requerente não poder ter sido Residente Fiscal em nenhum dos cinco anos anteriores ao ano em questão, em que pretende o mesmo regime lhe seja aplicado, e tendo obtido o registo como RNH com efeitos a esse ano. Tudo como viria a ser reconhecido em momento posterior ao da Liquidação, e como vimos de percorrer.

Procede, desde logo por aqui, o invocado vício.

Neste *iter*, diga-se, fica prejudicado conhecer-se da tese por que também pugna a Requerente, da alegada desnecessidade do pedido de inscrição como RNH (que entendemos improcedente, por se tratar de BF dependente, por lei, de reconhecimento por acto administrativo, que é de efeito meramente declarativo)¹⁰, ultrapassada que está a questão ao o mesmo pedido ter sido deferido.

¹⁰ Pode ver-se como desenvolvemos a respeito em Decisão Arbitral no Proc. n.^º 635/2023-T deste CAAD.

Finda, contudo, por aqui a procedência dos fundamentos invocados para o vício de ilegalidade da Liquidação. Senão vejamos. Pois que o ponto é relevante para a decisão, como se verá, ainda que já tenhamos chegado à conclusão que vimos de chegar, no sentido da ilegalidade (e tendo sempre em mente também o art.º 124.º do CPPT).

A Requerente invoca vício de violação de lei também com fundamento em violação do art.º 72.º, n.º 10, do CIRS. Que determina, vimos, a aplicação de uma taxa autónoma fixa, de 20%, aos rendimentos Categoria A e B auferidos em Portugal por RNH.

Na norma em questão o legislador restringiu o campo de aplicação desta taxa especial aos rendimentos daquelas Categorias auferidos “em actividades de elevado valor acrescentado”, “com carácter científico, artístico ou técnico”, “a definir em Portaria (...”).

A Portaria n.º 230/2019, de 23 de Julho, que actualizou a Portaria em questão (Portaria n.º 12/2010 de 7 de Janeiro, *v. supra*) passou a fazer corresponder as atividades de elevado valor acrescentado com as nomenclaturas da Classificação de Profissões Portuguesas (CPP).

Sobre se o exercício da atividade desenvolvida pela Requerente no desempenho das suas funções é ou não passível de enquadramento como AEVA, em 2022, a saber sob o código 1213 – como a Requerente invoca ser o caso – deve dizer-se como segue.

Os elementos comprovativos do efectivo exercício da atividade qualificável como AEVA e da correspondente obtenção de rendimentos, para comprovação dos pressupostos do direito, em cada ano, a ser tributado ao abrigo da norma do art.º 72.º, n.º 10 faz-se pelas provas a apresentar pelos sujeitos passivos em momento posterior à entrega da sua Declaração de rendimentos em que o tenham invocado. Mediante, como se comprehende, documentação de suporte apta a comprovar o exercício da atividade em questão.

V. também o já referido acima quando nos referimos ao ónus da prova, que recai sobre o sujeito passivo que pretenda fazer uso do Benefício - e aos art.ºs aplicáveis (art.ºs 74.º, n.º 1 e 14.º, n.º 2 da LGT). Bem assim, *v. o* que acima referimos quando enquadrámos o regime fiscal do RNH

(medidas de carácter excepcional, objectivos visados pelo legislador – a saber atrais profissionais qualificados em actividades de valor acrescentado, reitere-se, que contribuíssem para o processo de desenvolvimento e modernização da nossa economia). E tendo em mente o constante da Portaria no que respeita a AEVA na qual a Requerente alega subsumir-se o seu caso: (*supra*) “12 — Diretores de serviços administrativos e comerciais”, subcódigo (CPP) “1213.0- Diretores de estratégia e planeamento”, onde (CPP) se elencam, a título exemplificativo, funções compreendidas nestas atividades, e tendo em consideração os documentos que a Requerente carreia nos autos para fazer a prova deste facto que invoca (dois documentos, o primeiro junto com o PPA, contendo uma descrição de funções que corresponderão à categoria “Regional Category Manager”, e o segundo junto com o requerimento de resposta às excepções – “International Assignment” (v. também *supra*, facto não provado e respectiva fundamentação) considera o Tribunal que não dispõe dos elementos necessários e suficientes para aferir da qualificação em questão – da subsunção da actividade desempenhada pela Requerente às incluídas no código que se invoca da Portaria.

Órgãos dirigentes - “Director” – como na Portaria. São cargos dirigentes os cargos de direção, gestão, coordenação e controlo da empresa. Não se demonstrou que a Requerente exerce efectivamente um cargo dirigente. Que, de acordo com o nosso entendimento, é o sentido útil a que a norma se destina, no espírito do regime. A nosso ver não será qualquer cargo comercial. Terá que ser densificado com mais elementos o facto a provar, a ser esse o caso.

O que escapa ao poder judicial neste âmbito, caberá à Administração em sede própria averiguar, se assim entender, dessa qualificação. Desde logo, não integra o acto em crise, sobre o qual o Tribunal é chamado a decidir, essa qualificação ou não. O acto tributário em crise, e mesmo a fundamentação do indeferimento da RG, não aplicam nem versam sobre a aplicação, ou não, do art.º 72.º, n.º 10 do CIRS. Nem a questão foi objecto da controvérsia sequer em sede de RG (v. também al. j) probatório).

A Requerida não dispunha de prova, nem a questão vinha colocada. Mais não se demonstrou nestes autos (v. facto não provado *supra*) consolidado que a Requerente exercia em 2022

AEVA. Com efeito, nem a declaração – al. n) do probatório – é apta a comprová-lo, nem qualquer outro elemento de prova nos autos.

Dito isto.

A Liquidação vai anulada por vício de violação de lei – a saber violação do art.^º 16.^º do CIRS, tudo como *supra*.

*

Há, pois, em qualquer caso, que responder à questão *decidenda* que:

A Liquidação padece de vício de violação de lei, como vem invocado pela Requerente e nos termos vistos, determinante da respectiva anulabilidade.

Fica também prejudicado, pelo que antecede, e sem necessidade de maiores desenvolvimentos, anulada que vai a Liquidação, tomar conhecimento dos vícios de violação de princípios da boa-fé e da prevalência da substância sobre a forma que a Requerente convoca com referência ao acto de segundo grau.

Acresce referir que, muito embora a Requerente peticione a anulação parcial (e devolução das quantias correspondentes à diferença que resultaria entre a taxa aplicada e a de 20% que pretende aplicada) - e não desconhece que os actos de liquidação são passíveis de anulação parcial - sucede que, nos autos, estamos perante Liquidação em que se aplicou um regime jurídico-tributário distinto daquele outro que deveria afinal ter sido aplicado. Há, pois, normas legais que não foram aplicadas e que, em decorrência da presente, deverão potencialmente ser aplicadas.

Não pode o Tribunal substituir-se à Requerida, aplicar um distinto regime jurídico-tributário aos factos, e apurar o montante de imposto devido (liquidar, portanto).

Numa anulação parcial mantém-se, a subsistir, uma parte dessa liquidação. Ora, no caso dos autos, e em coerência com o que antecede, não seria sequer fazível manter, a subsistir, uma

parte da Liquidação, pois que se desconhece, desde logo e além do mais, se a Requerente qualifica como exercendo uma actividade enquadrável na Portaria e em que termos os rendimentos auferidos em 2022 enquadram ou não todos aí, matéria colectável para tributação. Não estamos, pois, perante uma situação que se possa dizer de uma ilegalidade apenas parcial, que permitisse ao Julgador, recorrendo a uma simples operação aritmética, decidir pela manutenção de uma parte da Liquidação.

Sempre sem prejuízo dos deveres para a Requerida decorrentes do disposto no art.^º 24.^º do RJAT. Sem prejuízo assim de possível emissão de novo acto de liquidação no respeito pelo aqui Decidido e no prazo de execução espontânea de julgado. Com efeito, o exercício do direito de liquidação não tem por consequência necessária a preclusão do direito de praticar novo acto de liquidação. E não o tem no caso presente. *Cfr.* art.^º 13.^º, n.^º 3 e art.^º 24.^º, n.^ºs 1 e 4 do RJAT.¹¹

5. Devolução de quantias e juros indemnizatórios

Face ao que antecede, conclui-se que só pela nova liquidação que venha a ser praticada pela Requerida será aferível uma eventual medida da diferença entre quantias pagas e as que seriam a pagar caso a invocada norma do art.^º 72.^º, n.^º 10, fosse aplicada.

Não houve, que o Tribunal possa aferir (como antecede) pagamento de quantias parcialmente indevidas

Não se reúnem, também, os pressupostos do art.^º 43.^º, n.^º 1 da LGT de cuja verificação depende a dívida de juros indemnizatórios. Deve dizer-se que o Tribunal considera não poder entender-se haver erro imputável aos Serviços (para efeitos de juros indemnizatórios) na situação em apreciação nos autos, quando o percurso até à obtenção da correcção do registo cadastral da Requerente teve na origem a não actualização, por sim, da sua residência aquando das alterações

¹¹ A respeito da (não) preclusão e no mesmo sentido, *v. Jorge Lopes de Sousa, “Preclusão do direito de praticar actos de liquidação (...)"*, in CJT, Cejur, 16, 2017, pp. 3-14.

para o estrangeiro. E que foi o que esteve afinal também na origem do inicial indeferimento do pedido de inscrição como RNH.

Improcedem, assim, ambos estes pedidos. Sem prejuízo da devolução de possíveis quantias pagas em excesso, em execução de sentença, como se disse, se vier a verificar-se ser o caso.

6. Decisão

Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o PPA, e assim:

- a) Declarar ilegal e consequentemente anular a liquidação de IRS melhor identificada nos autos;
- b) Não condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios;
- c) Anular, consequencialmente, o indeferimento da reclamação graciosa.

7. Valor do processo

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em **€ 12.139,09**.

8. Custas

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento já referido e na Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em **€ 918,00**, a cargo da Requerida.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2026

O Árbitro

(Sofia Ricardo Borges)