

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1286/2024-T**

**Tema: IRS. Residente Não Habitual e Registo**

## SUMÁRIO

A inscrição no registo de “residentes não habituais”, tem natureza exclusivamente declarativa, e não tem efeitos constitutivos do direito de ser tributado nos termos do respetivo regime

## DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro **João Santos Pinto**, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Singular**, constituído em 11/02/2025, decide no seguinte:

### 1. Relatório

A..., NIF ... E B..., NIF ..., ambos residentes em residente em Rua ... ..., ...-... Vila Real de Santo António, (adiante designado por “Requerentes”), requereram a constituição de Tribunal Arbitral e apresentou pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado por “RJAT”), em que é Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (adiante designada por “AT” ou “Requerida”).

Os Requerentes peticionam ao Tribunal Arbitral que declare a ilegalidade, e a consequente anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (**IRS**) n.º 2024..., relativa ao ano de **2023**, no montante de € 7.028.

O requerimento de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado a 02/12/2024, tendo sido aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD na mesma data e seguido a sua normal tramitação.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do Tribunal Arbitral Singular, aqui signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 23/01/2025, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 11/02/2025.

No dia 12/02/2025, foi a Requerida notificada para apresentar Resposta nos termos do artigo 17.º do RJAT.

Em 17/03/2025, a Requerida apresentou Resposta.

Em 29/03/2025, o Tribunal Arbitral proferiu o seguinte Despacho Arbitral:

*1. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.*

*2. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da decisão arbitral.*

*3. As apreciação das exceções invocadas pela Requerida serão apreciadas em sede da decisão arbitral.*

*4. Informa-se que os Requerentes deverão proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, até à data limite da prolação da decisão arbitral.*

*4. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.*

Em 02/04/2025 vieram os Requerentes responder às exceções deduzidas pela AT.

Em 01/07/2025 os Requerentes procederam à junção do comprovativo do pagamento da taxa de justiça subsequente (realizado em 30/06/2025).

### **Posição dos Requerentes**

Resumidamente, os Requerentes alegam que entendiam que preenchiam os pressupostos para a inscrição ao abrigo do regime de Residente Não Habitual ("RNH"), na medida em que nunca haviam sido residentes fiscais em Portugal até 2021, razão pela qual submeteram em Abril de 2022 os pedidos de inscrição ao abrigo do regime

Apesar desses pedidos terem sido indeferidos pela AT com o fundamento da sua apresentação intempestiva, sustentam que preenchiam os requisitos substantivos do RNH porquanto nunca foram residentes fiscais nos 5 anos anteriores e passaram a ser residentes em Portugal em 2021.

Na sua opinião, a inscrição formal como RNH tem natureza meramente declarativa, não constituindo condição legal constitutiva do direito ao regime.

Por essa razão, pretendem com o presente processo arbitral que seja reconhecida a ilegalidade da liquidação de IRS relativa a 2003, por não materializar a aplicação dos benefícios do regime de RNH aos rendimentos das categorias F e F auferidos pelos Requerentes.

### **Posição da Requerida**

Sumariamente, a AT veio por exceção sustentar a incompetência do CAAD para conhecer dos vícios invocados ou reconhecer o estatuto de residente não habitual, a impropriedade do meio processual, bem como a litispendência. Quanto à questão de fundo considera que a aplicação do regime de Residente Não Habitual (RNH) depende do cumprimento cumulativo dos seguintes pressupostos legais i) Residência fiscal em Portugal (art. 16.º/1 do CIRS), ii) Não ter sido residente nos 5 anos anteriores (art. 16.º/8 do CIRS) e iii) Pedido formal de inscrição como RNH até 31 de março do ano seguinte ao início da residência (art. 16.º/10 do CIRS). Acrescenta ainda que, tem em todos os anos em que se obtenham rendimentos elegíveis para o respectivo regime, o beneficiário tem que expressamente declarar na declaração anual de rendimentos (Modelo 3) pela tributação aplicável ao RNH.

No seu entender, considerando que os Requerentes foram inscritos como residentes em 2021, o pedido de RNH foi submetido fora do prazo legal (Abril de 2022). Pelo que, no seu entender, os Requerentes não reúnem os requisitos legais para aceder ao regime RNH;

Sustenta que, o aludido benefício fiscal só se aplica se existir o reconhecimento administrativo prévio. Defende igualmente que a liquidação de IRS de 2023 é, por isso, legal e correta, pois os Requerentes não têm direito ao regime;

Por último, conclui que, não se verifica qualquer ilegalidade na liquidação contestada e que não é devido qualquer reembolso ou juros indemnizatórios.

## 2. Saneamento

O Tribunal Arbitral Singular é competente e foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (cf. artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

## 3. Matéria de Facto

### 3.1. Factos Provados

Analisada a prova produzida no âmbito do presente Processo Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular considera provados, **com relevo para a presente Decisão Arbitral**, os seguintes factos:

1. Os Requerentes são cidadãos nacionais dos Estados Unidos da América que procederam à alteração da sua residência fiscal para Portugal em 2021 [cf. Doc 1 e 2 PPA]
2. Os Requerentes submeteram em Abril de 2022 os pedidos de inscrição ao abrigo do regime de Residente Não Habitual ("RNH").
3. Esses pedidos foram indeferidos pela AT com o fundamento da sua apresentação intempestiva. [Cf Doc 3 e 4 PPA]
4. Em 25/06/2024 os Requerentes entregaram a declaração modelo 3 do IRS referente ao ano 2023. [Cf Doc 7 PPA]
5. Em 27/11/2024, os Requerentes procederam à submissão de uma declaração de IRS de substituição, tendo preenchido, relativamente a cada um deles, os Anexos L com a opção pela eliminação da dupla tributação com recurso ao método da isenção, com a finalidade de sujeitar os rendimentos das categorias F e E obtidos nos EUA ao abrigo do regime de RNH (cfr. cópia do comprovativo de submissão da declaração de IRS, que se junta como Doc. 8).

6. Os Requerentes reportaram na supra referida declaração Modelo 3 IRS os seguintes rendimentos no Anexo J, todos provenientes dos EUA:

i) Rendimentos da categoria B (rendimentos profissionais decorrentes de atividades da lista do artigo 151.º do CIRS - código B03), auferidos pela Requerente B..., no valor de € 20.486,92;

ii) Rendimentos da categoria F (rendas decorrentes do arrendamento de imóveis - código F01), auferidos por cada um dos Requerentes, no valor total de € 9.211,65 (isto é, para cada um no valor de € 4.605,83) e imposto total pago de € 53,18;

iii) Rendimentos da categoria E (juros - código E21), auferidos por cada um dos Requerentes, no valor total de € 12.785,45, nos seguintes termos:

a. Requerente B...: € 2.561,33;

b. Requerente A...: € 10.224,12.

iv) Rendimentos da categoria E (outros rendimentos de capitais - código E22), auferidos por cada um dos Requerentes, no valor total de € 14.132,51, dividido nos seguintes termos:

a. Requerente B...: € 11.571,18;

b. Requerente A...: € 2.561,33.

7. Após a submissão da referida declaração de substituição, verificaram os Requerentes no portal das Finanças de cada um que a declaração apresentada conjuntamente se encontrava com anomalias. [cf Doc 9 PPA]

8. Após clarificação prestada pela AT através do E-balcão, foram os Requerentes informados que essa anomalia decorria da submissão da declaração de substituição com opção pelo regime de RNH, estando o processamento e validação da mesma condicionado à correção da declaração mediante a retirada dos Anexos L relativamente a cada um dos Requerentes. [Cf Doc 10 PPA]

9. Seguindo o procedimento para corrigir a declaração (opção "*correção da*

6.

*declaração*"), puderam os Requerentes constatar que o processamento da declaração com a opção pela tributação dos seus rendimentos ao abrigo do regime de RNH se encontrava impedida pela AT em virtude de, no respectivo sistema informático, não serem titulares do respetivo estatuto. [Cf Doc 11 PPA]

10. Os Requerentes procederam à correção da respectiva declaração, da qual resultou a liquidação de IRS acima identificada, no valor de € 7.028,00. [Cf Doc 12 PPA]

### **3.2. Factos Não Provados**

Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado, com exceção do facto de que o Requerente tenha apenas permanecido em Portugal até ao dia 27 de Junho de 2017.

### **3.3. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto**

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes e nos documentos juntos pelas Partes ao presente Processo Arbitral.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o princípio da livre apreciação.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

A factualidade provada teve por base os documentos juntos ao processo e na prova testemunhal. As testemunhas depuseram, no essencial, de forma coerente, sustentada e reveladora de domínio das razões de ciência com relevo para a prestação de informação.

Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

## **4. Matéria de Direito**

### **4.1 Da incompetência material**

Vem a Requerida AT defender a incompetência material do Tribunal Arbitral, com o argumento de que os Requerentes pretendem um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, tendo como fundamento a ilegalidade da decisão administrativa.

A AT alega para o efeito que *“como taxativamente decorre do PPA, o que os Requerentes pretendem com a presente lide é que lhes seja reconhecido e aplicado o estatuto de residente não habitual, e, conseqüentemente que seja anulada a liquidação de IRS referente ao ano de 2023, que, na opinião defendida, é ilegal por não atender ao dito estatuto.”* Acrescentando que



---

*“Pois é consabido que só depois de ser reconhecido/concedido/aplicado o estatuto de RNH é que a liquidação impugnada poderia ser anulada.”*

Ainda segundo a AT *“Parece, assim, não existirem dúvidas que o pedido dos Requerentes se circunscreve ao reconhecimento do estatuto de RNH e à aplicação do mesmo na liquidação em causa.”*

Adicionalmente, refere que *“Porém, nos termos da lei, o reconhecimento pretendido está excluído do âmbito da competência material deste Tribunal Arbitral, não podendo, assim, este conhecer, e/ou pronunciar-se sobre o mesmo.”*

Em defesa da mencionada exceção, invoca, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017, proferido no Processo n.º 723/2016, de 15.11.2017, no qual se refere que : *“Do regime legal que acaba de expor-se parece, assim, extrair-se com segurança que o ato de deferimento/indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto do residente não habitual não integra, como ato preparatório, mesmo que destacável, o procedimento de liquidação do correspondente imposto – isto é, o procedimento tributário comum; antes constitui um verdadeiro ato tributário autónomo.”*

Concluindo, em consequência, que pela incompetência absoluta em razão da matéria configura uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto ao pedido respetivo.

Por seu turno, os Requerentes na sua resposta vêm reiterar o peticionado, no sentido de que o pedido de pronúncia arbitral se refere única e exclusivamente à discussão da legalidade da liquidação de imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2024..., referente ao ano de 2023.

Analise-se:

A competência dos tribunais arbitrais está circunscrita às matérias indicadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT que estabelece:

“1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

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

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

Assim, no que interessa para a decisão a proferir nos autos, resulta da própria letra da lei que o tribunal arbitral é competente para a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.

*In casu*, os Requerentes vêm no pedido apenas requerer especificamente a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação do acto tributário a que se refere o acto de liquidação de IRS do ano 2023, bem como o conseqüente reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios e não o reconhecimento do estatuto do residente não habitual.

Ensina Alberto dos Reis “*E como o fim para que, em cada caso concreto, se faz uso do processo se conhece através da petição inicial, pois que nesta é que o autor formula o seu pedido e o pedido enunciado pelo autor é que designa o fim a que o processo se destina, chega-se à conclusão seguinte: a questão da propriedade ou impropriedade, do processo especial é uma questão, pura e simples, de ajustamento do pedido da acção à finalidade para a qual a lei criou o respectivo processo especial*”. (Código de Processo Civil Anotado, volume II, páginas 288-289)

A competência material do Tribunal determina-se pelo pedido formulado pelo Autor e pelos fundamentos que invoca (causa de pedir).

Como se decidiu nos processos n.ºs 262/2018-T e 188/2020-T, “é à face do pedido ou conjunto de pedidos que formulou o autor *que se afere a adequação das formas de processo especiais, designadamente o processo arbitral*.” - [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt)

É certo que os Requerentes abordam a temática do estatuto do Residente Não Habitual ao longo do seu arrazoado, mas sempre tendo por base a ilegalidade da respectiva liquidação. Assim, dúvidas não restam que o objecto do presente processo não é a inscrição em concreto dos Requerentes com o estatuto do Residente Não Habitual, tal como defende a AT, mas tão só e apenas a legalidade das respectivas liquidações de IRS.

Assim, tendo por consideração o pedido arbitral, tal como está formulado, em que se impugna actos de liquidação, conforme previsto no artigo 2.º n.º 1 do RJAT, como matéria de

competência dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, conclui-se pela improcedência da excepção de incompetência material suscitada pela Requerida.

#### **4.2 Da impropriedade do meio processual**

Alega a Requerida que o reconhecimento do estatuto do RNH só pode ser objecto de impugnação junto do tribunal tributário por via da acção administrativa prevista e regulada no CPTA, razão pela qual se verifica erro na forma do processo.

Sucedê que, tal como se viu anteriormente, os Requerentes não intentaram a presente acção com vista ao reconhecimento do estatuto do RNH, mas apenas e tão só que seja declarada a nulidade da liquidação do ano de 2023. Ao invés, os Requerentes, intentaram precisamente acção administrativa que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé e que está em fase de recurso junto do Supremo Tribunal Administrativo, precisamente com vista ao reconhecimento desse mesmo estatuto.

Pelo que, *mutatis mutandis* improcede o argumento de impropriedade do meio processual invocado pela AT.

#### **4.3 Litispendência**

Vem ainda a AT a excepção dilatória de litispendência sustentando que “*a decisão a proferir no presente processo poderá colidir com o sentido da decisão do Supremo Tribunal Administrativo, fazendo coexistir na ordem jurídica duas decisões jurisdicionais que produzem efeitos, sobre a mesma situação jurídica, irreconciliáveis e com sentidos opostos, o que resulta numa situação de litispendência.*”. Acrescentando ainda que, “*É evidente e incontroversa a sobreposição, em ambos os processos, de pedido e causa de pedir no sentido de que, em ambos, os Requerentes pretendem obter o mesmo efeito jurídico com fundamento nos mesmos factos.*”.

Nos presentes autos, os Requerentes, não negando a existência de uma relação entre o pedido formulado na acção administrativa e o pedido formulado nos presentes autos, afirmam que relativamente ao pedido de inscrição do estatuto RNH “*essa inscrição junto da ata não assume uma natureza constitutiva do direito a ser tributado ao abrigo do regime do RNH*” e que “*É, de outro modo, um benefício de natureza automática que opera quando as condições objectivas e substantivas acima descritas e previstas no número 8 do artigo 16.º do Código do IRS (então em vigor) se encontram preenchidas*”, pelo que, “o presente pedido arbitral tem por objeto a liquidação de IRS do ano de 2023 e não o ato de indeferimento da inscrição dos Requerentes como RNHs” e “*De forma diversa, a pretensão das acções administrativas especiais pendentes visam a condenação da ATA à inscrição dos Requerentes ao abrigo do regime de RNH*”. Mais defendem os Requerentes que “*Se esta factualidade nos permite concluir pela falta de identidade da causa de pedir e do pedido entre as acções, tal surge reforçado pelo facto de não existir qualquer relação de prejudicialidade entre as acções*

Sem mais delongas adiante-se desde já que também aqui não tem razão. Vejamos porquê.

Nos termos do artigo 580.º do CPC aplicável *ex vi* do artigo 29.º do RJAT, configura-se a litispendência quando são propostas duas acções idênticas, envolvendo as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido. Nessa hipótese, o segundo processo não pode ter seguimento, visando-se, assim, prevenir a duplicidade de demandas e assegurar a estabilidade e a segurança jurídica.

*In casu* cumpre assinalar que não se verifica a identidade entre o pedido e a causa de pedir, nos termos exigidos para que se possa afirmar a existência de uma repetição da causa fundada numa relação de identidade. Por um lado, na acção administrativa impugna-se a decisão de recusa do pedido de inscrição do registo do Residente Não Habitual com fundamento na extemporaneidade do pedido, enquanto que, por outro lado, no presente processo se discute a ilegalidade de um acto de liquidação

Na mesma senda, veja-se a decisão arbitral proferida no processo n.º 777/2020-T em que foi entendido que “[s]e o “registo como residente não habitual” – objeto da acção anterior pendente – não se afigura prejudicial em relação à aplicação do regime do “residente não habitual” em

cada ano fiscal – objeto do presente processo arbitral – não existe entre os dois pedidos nem a identidade a que se refere o n.º 1 do art.º 581.º CPC, como é manifesto, nem sequer uma interdependência tal que obste ao julgamento da presente causa”. E, veja-se igualmente a decisão arbitral proferida no processo n.º 487/2023-T, CAAD, em que estava em causa a exceção do caso julgado por ter sido invocado o trânsito em julgado de decisão que julgara improcedente a acção administrativa, igualmente se considerou que a “*ação administrativa (...) não partilhava a mesma causa de pedir, o mesmo pedido e os mesmos fundamentos do presente processo arbitral, e esses são os requisitos legais da procedência da alegada exceção do caso julgado (artigos 580.º e 581.º do Código de Processo Civil - CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT*”.

Destarte, improcede assim a exceção invocada.

#### **4.4. Da ilegalidade da liquidação de IRS impugnada**

Centremo-nos agora na questão principal objecto do presente pedido arbitral. A *vexata questio* é a de saber se o pedido de inscrição como residente não habitual, tem ou não natureza meramente declarativa.

O regime do residente não habitual foi inicialmente previsto no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, tendo criado o regime fiscal para o residente não habitual em sede do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), tendo em vista atrair para Portugal profissionais não residentes qualificados em atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how, bem como beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro.

Considerando a data dos factos (2021), o regime do Estatuto do Residente não Habitual rege-se pela redação dos n.ºs 8 a 10 do Código do IRS, conforme segue:

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.*

Constata-se assim que os critérios para ter o estatuto do Residente Não Habitual são definidos pelo respectivo n.º 8 do artigo 16.º CIRS. O n.º 8 estabelece um critério positivo e negativo. Assim, para poderem beneficiar do estatuto de Residente Não Habitual, as pessoas singulares têm que preencher cumulativamente os seguintes pressupostos: i.) **Tornarem-se fiscalmente residentes nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 16.º do Código do IRS** (1.ª parte do n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS) (critério positivo) e ii.) **Não terem sido residentes em território português nos cinco anos anteriores** (2.ª parte do n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS); (critério negativo).

Por seu turno, o n.º 10 do mesmo artigo, refere que o mesmo contribuinte “deve” solicitar a sua inscrição até ao dia 31 de Março do ano seguinte em que se torne residente fiscal em Portugal. E compreende-se que, em nosso entender, o legislador tenha indicado tal data (31 de Março) coincidente com o dia anterior ao prazo do início da entrega da Modelo 3 do IRS (1 de Abril), previsto no artigo 60.º do CIRS, com vista a facilitar a tarefa de organização administrativa do cadastro mormente com a liquidação do IRS dos beneficiários de tal estatuto.

Deste modo, do confronto dos números 8 a 10 do artigo 16.º do CIRS, dúvidas não restam que os requisitos estão unicamente previstos no respectivo n.º 8.

Concluindo-se assim que, a respectiva inscrição, bem como a data-limite prevista no respectivo respectivo n.º 10, tem natureza exclusivamente declarativa, e não tem efeitos constitutivos do direito a ser tributado nos termos do respectivo regime.

Voltando ao caso dos autos, dúvidas não restam que os Requerentes não foram residentes fiscais nos anteriores (2016 a 2020) em que se tornaram residentes fiscais. Facto que. Aliás, nem sequer é contestado pela Requerida.

Acresce ainda que, pela entrega da respectiva declaração de substituição modelo 3 do IRS com o anexo L e o pedindo da inscrição como residente Não Habitual, ainda que em data posterior, é inequívoco que pretendem beneficiar de tal regime, dado que cumprem os respectivos requisitos da sua atribuição.

Tal como foi decidido na decisão arbitral com **processo n.º 777/2020-T, CAAD**, acompanha-se o entendimento no sentido de que vale “(...) a junção dos anexos L à declaração de rendimentos como pedido, dirigido à AT, para ser tributado pelo regime dos “residentes não habituais (...)”

E concorda-se igualmente com mesma decisão arbitral na parte em que decidiu que:

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

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

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

*Para que o sujeito passivo possa “ser considerado residente não habitual”, a lei não exige o registo. Pelo contrário, o n.º 6 é perfeitamente exposto e inequívoco ao dizer que*

---

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

*Ou seja, para que o sujeito passivo possa “ser considerado residente não habitual”, basta que se verifiquem dois requisitos, não sendo nenhum deles o registo como residente não habitual.*

*São esses requisitos:*

- a) Ter-se o sujeito passivo tornado fiscalmente residente num determinado ano;*
- b) Não ter o sujeito passivo sido residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.*

*Afigura-se assim evidente que a letra das disposições relevantes não permite a conclusão de que o registo como residente habitual é requisito para a aplicação do regime.”*

E, acompanha-se igualmente a fundamentação do **processo n.º 188/2020-T, CAAD**:

*“Não obstante, como por regra ocorre, a interpretação da lei fiscal não pode, nem deve, ficar-se pelo teor literal dos normativos imediatamente aplicáveis, devendo, antes, e mais não seja pela imposição da realização dos princípios da tributação da capacidade contributiva e da justiça material, decorrentes dos artigos 4.º, n.º 1, e 5.º, n.º 2, da LGT, identificar-se a finalidade material do regime a aplicar, através da compreensão da natureza das normas convocáveis, das finalidades por si visadas, e do contexto sistemático das mesmas.*

*Sob esta perspectiva, a norma do n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, que disciplina a data limite até à qual os sujeitos passivos que reúnam os pressupostos materiais de que depende a tributação de acordo com o regime dos residentes não habituais podem requerer a inscrição como residente não habitual - até 31 de Março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente em território nacional -, deverá entender-se como uma norma essencialmente procedimental, de organização do sistema operacional de tributação, que visa assegurar sua efectividade e o seu normal funcionamento, sendo, especialmente e desde logo de notar que a*



---

*norma em causa, não tem subjacentes quaisquer finalidades de evitar a fraude ou a evasão fiscal.*

*E, nem se diga, como faz a AT, que não tendo o Requerente respeitado o prazo previsto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS para requerer a sua inscrição como residente não habitual, não pode beneficiar desse regime em qualquer um dos dez anos a que teria direito se tivesse apresentado o pedido dentro do prazo. Tratando-se a obrigação de apresentar o pedido de inscrição como residente não habitual, de uma obrigação meramente declarativa e, portanto não constitutiva do direito a beneficiar daquele regime, o atraso na entrega de declarações constitui uma contraordenação tributária prevista e punida nos termos do artigo 116.º do RGIT, e não deverá ter como consequência, sem mais, o não enquadramento no regime do residente não habitual.”*

E se dúvidas restassem é patente a diferença de redacção com a anterior versão do n.º 2 do artigo 23.º Código Fiscal do Investimento, como bem observa o **processo n.º 705/2022-T, CAAD:**

*“Esta interpretação mostra-se corroborada pelo confronto com a anterior regulação do regime dos residentes não habituais. Recorde-se que, 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 conexas 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.”*

Conclui-se assim que, os Requerentes cumprem os requisitos previstos no n.º 8 do artigo em causa, os quais, como já se viu, são os únicos requisitos exigidos por lei para que um sujeito passivo possa beneficiar do regime dos residentes não habituais. Igualmente se conclui que, por seu turno, a inscrição no registo de residentes não habituais, tem natureza exclusivamente declarativa, e não efeitos constitutivos do direito de ser tributado nos termos do respectivo regime.

No mesmo sentido, vejam-se *inter alia* os **processos n.º 188/2020-T, 777/2020-T e o 705/2022-T, CAAD.**

Destarte, pelo facto de não ter sido aplicado o regime dos residentes não habituais, o acto de liquidação em causa é ilegal por erro nos pressupostos de direito, o que implica a sua anulação nos termos do n.º 1 do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo

#### **4.5 Restituição da quantia indevidamente paga e juros indemnizatórios**

Os Requerentes formulam pedido de restituição da quantia arrecadada pela AT, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.

Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, *é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT), *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.*

No caso *sub judice*, dada a anulação da liquidação de IRS impugnada, há que reconhecer o direito ao reembolso do montante pago em excesso, por força dos citados arts. 24.º, n.º 1, alínea

b), do RJAT e 100.º da LGT, de modo a restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da anulação ora decretada não tivesse sido praticado.

Quanto aos juros indemnizatórios, dado que a Requerida efetuou a liquidação impugnada por sua iniciativa com a ilegalidade verificada, é-lhe imputável tal situação, pelo que, nos termos do n.º 1 do art. 43.º da LGT, cabe reconhecer aos Requerentes o direito a juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento da liquidação relativa ao ano de 2023 até integral reembolso da quantia paga, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4 e 35.º, n.º 10, da LGT.

## **5. Decisão**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) julgar procedente, nos termos expostos, o pedido objecto da presente pronúncia arbitral e, em consequência, anular a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2024 ... (relativa ao ano de 2023), com as legais consequências;
- b) condenar a Requerida na restituição do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data dos respectivos pagamentos até integral reembolso;
- c) condenar a Requerida nas custas processuais.

## **6. Valor do processo**

Tendo em consideração o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1 do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em **€ 7.028,00**.

## **7. Custas arbitrais**

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em € **612,00**, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22.º, n.º 4, e 13.º, n.º 1, ambos do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de Julho de 2025

**O Árbitro,**

**João Santos Pinto**