

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 46/2025-T

Tema: IRS – regime dos residentes não habituais

SUMÁRIO

- I. De acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de Residente Não Habitual (“RNH”), a apresentação do pedido de inscrição como RNH, fora do prazo previsto no artigo 16.º, n.º 10, do CIRS, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como RNH.**
- II. Verificando-se que não foi feito qualquer pedido de registo como RNH no ano de 2018, não podem os Requerentes beneficiar desse regime, à luz da referida jurisprudência.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Rita Correia da Cunha (Presidente), Francisco Melo e Jorge Belchior de Campos Lares (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral no processo identificado em epígrafe, decidem o seguinte:

RELATÓRIO

1. **A...**, com o número de identificação fiscal..., e **B...**, com o número de identificação fiscal..., casados, ambos residentes na ..., ..., ..., ..., ...-..., Lisboa (“Requerentes”), vieram requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), em que é demandada a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante “AT” ou “Requerida”), contra o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa por eles deduzida contra liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2019... relativa ao ano de 2018, que prevê um valor global a pagar de € **108.849,90**, peticionando a anulação dos referidos atos tributários, e a restituição do referido montante, acrescido de juros indemnizatórios.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 13/01/2025, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à AT.
3. Em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 11.º, todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros signatários em 05/03/2025, sem oposição das partes.
4. O Tribunal Arbitral foi constituído em 25/03/2025.
5. Notificada para o efeito, a Requerida apresentou resposta ao PPA e juntou o processo administrativo (“PA”) em 30/04/2025.
6. Em 12/05/2025, o Tribunal proferiu Despacho a (i) dispensar a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT, (ii) notificar os Requerentes para, querendo, no prazo de 10 dias, se pronunciarem sobre as exceções suscitadas pela AT na resposta ao PPA, e para juntarem os documentos que entendam por conveniente em resposta ao alegado pela AT nos artigos 59.º, 60.º e 65.º na resposta ao PPA, e (iii) notificar as partes para, querendo, no prazo de 20 dias apresentarem alegações finais escritas (simultâneas), devendo a AT pronunciar-se sobre os documentos (eventualmente) juntos pelos Requerentes nos termos do número anterior.

-
7. Os Requerentes responderam às exceções em 22/05/2025 e apresentaram alegações em 29/05/2025.

SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente (conforme exposto *infra*), nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º e 5.º, todos do RJAT.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.
3. O pedido é tempestivo, porque a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa foi notificada por carta registada a 31/10/2024, tendo o PPA sido apresentado dentro do prazo de 90 dias.
4. Não se verificam nulidades. As exceções invocadas pela AT Requerida na resposta ao PPA serão apreciadas depois de fixada a matéria de facto.

MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

1. Os Requerentes registaram-se como residentes fiscais em Portugal em 2017 (facto alegado pelos Requerentes e confirmado na documentação que consta do PA).
2. Nos cinco anos anteriores a 2017, os Requerentes não residiram em território português (facto alegado pelos Requerentes e não contestado pela Requerida).
3. Em 2018, apesar de residir em Portugal, o local de trabalho do Requerente A... era em França (cfr. documento n.º 3 junto com o PPA).

4. Em 2018, o Requerente A... auferiu rendimentos de trabalho dependente, pagos pelo Grupo C..., com sede em França (facto alegado pelos Requerentes e não contestado pela Requerida).
5. O Requerente A... desempenhou, no ano em questão, funções de Líder da marca D... sendo responsável, nomeadamente, pela definição, evolução e respeito pela singularidade da marca (cfr. Documento n.º 3 junto com o PPA).
6. Os Requerentes foram notificados da liquidação de IRS n.º 2019... relativa ao ano de 2018, que prevê um valor global a pagar de € 108.849,90, com data-limite de pagamento em 31/08/2019 (cfr. documento n.º 2 junto com o PPA).
7. Na referida liquidação não foi aplicado aos Requerentes o regime dos RNHs (facto confirmado pela documentação que consta do PA).
8. Os Requerentes pagaram, em 23/08/2019, a liquidação de IRS de 2018, no valor de € 108.849,90 (facto alegado pelos Requerentes confirmado na documentação que consta do PA).
9. Em 28/06/2023, os Requerentes deduziram pedido de revisão oficiosa contra a referida liquidação de IRS de 2018, invocando que lhes deveria ser aplicado o regime dos RNH (cfr. documento n.º 6 junto com o PPA)
10. Os Requerentes foram notificados, por ofício n.º ... de 31/10/2024, da referida decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa relativa (cfr. documento n.º 1 junto com o PPA).
11. Em 26/07/2023, o Requerente A... apresentou requerimento para inscrição como RNH (cfr. documento n.º 4 junto com o PPA).
12. Em 19/09/2024, foi indeferido o pedido de inscrição como RNH (cfr. documento n.º 5 junto com o PPA).

Factos não provados

13. Não obstante o Requerente ter juntado um documento que alegadamente demonstra a tributação em França dos rendimentos por si auferidos, o mesmo encontra-se descontextualizado, não sendo fornecida qualquer explicação adicional quanto aos diversos itens mencionados na declaração, pelo que o Tribunal Arbitral considera insuficiente para dar como provada a tributação nesse Estado.
14. No entanto, pelos motivos expostos *infra*, ainda que essa prova fosse feita, o sentido da Decisão Arbitral não se alteraria.

MATÉRIA DE DIREITO

Exceções invocadas pela Requerida

A AT defende-se primeiro por exceção, alegando em termos sucintos o seguinte:

1. Os Requerentes pretendem que lhes seja reconhecido o estatuto de RNH para efeitos de liquidação de imposto em 2018, uma vez que, só depois de ser reconhecido o estatuto de RNH, é que a liquidação impugnada poderia ser anulada.
2. O reconhecimento pretendido está excluído do âmbito da competência material deste Tribunal Arbitral.
3. A propósito de questão similar, pronunciaram-se tribunais arbitrais no âmbito dos processos n.ºs 796/2022-T, 906/2023-T e 651/2024-T, conforme abaixo:

“(...) nos termos do n.º 7 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação em vigor à data do pedido, o direito a ser tributado como residente não habitual adquiria-se com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da AT; O que pressupõe a prática do ato administrativo correspondente e que é, necessariamente, estranho e independente do ato tributário de liquidação, tendo o Requerente sido notificado da possibilidade de reação desta decisão, através de ação administrativa nos termos do artigo 50º e artigo 58.º/1, al.b) do CPTA.

Sendo, assim, o Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido de aplicação do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais aos rendimentos auferidos pelo Requerente que qualificam para o regime dos residentes não habituais arbitrais. Porquanto, como se

disse e aqui se repete, se trata de questão tributária que não comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação invocado”.

Para a composição do litígio o Tribunal necessita de apreciar se o Requerente deveria ou não ser considerado RNH no exercício de 2022, se a decisão da AT que não lhe reconheceu tal estatuto merece ou não censura, questões que ficam a montante da liquidação.

4. Neste mesmo sentido também já se pronunciou o Tribunal Constitucional (Acórdão n.º 718/2017):

“(…) 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, cuja ligação aos atos de liquidação de impostos não resulta de um pretensão carácter preparatório relativamente a estes, mas do facto de constitu[ir] um ato pressuposto, de modo que a liquidação dos impostos objeto do benefício fiscal não pode fazer-se sem ter em conta o correspondente ato beneficiador positivo, negativo ou extintivo (...).

A relação entre os dois atos reside apenas na dependência que intercede entre o efeito produzido o desagravamento do imposto e a circunstância que lhe dá causa o reconhecimento administrativo daquele estatuto, não sendo tal conclusão, de resto, contrariada pelo disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 54.º da Lei Geral Tributária (doravante, «LGT»)

(...) Ora, configurando o ato de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, como se viu, um ato administrativo autónomo, com efeitos próprios e que se estendem para além do ato de liquidação do imposto que imediatamente se lhe segue, nada parece haver de anómalo, do ponto de vista da ratio subjacente a um tal regime, que a sua impugnação autónoma constitua para o contribuinte um ónus e não uma mera faculdade; ou, numa formulação mais próxima da seguida pela recorrente nas suas alegações, na regra segundo a qual, se aquele ato não for judicialmente impugnado, no prazo legalmente fixado para o efeito, não mais o poderá ser, excluindo-se a possibilidade de impugnação do ato consequente como o de liquidação do tributo, com fundamento em vícios que atinjam aquele seu ato pressuposto”.

5. Desta forma, tendo em conta que os únicos vícios ora imputados à liquidação se prendem com a apreciação do preenchimento dos pressupostos para que seja deferido o pedido de inscrição como RNH formulado pelo Requerente A..., é por demais evidente a incompetência material, absoluta, do CAAD, para apreciar os alegados

6.

vícios/ilegalidades que, segundo invocam os Requerentes, ferem de ilegalidade a liquidação.

6. Não se discute a competência do CAAD para a apreciação de outros vícios e/ou erros atinentes à legalidade da liquidação *sub judice*, mas jamais 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*” (cf. citado acórdão do TC); pelo que, não estando em causa quaisquer outros vícios da liquidação, ter-se-á de concluir pela incompetência material deste tribunal, a qual é aferida pelos pedidos dos Requerentes e nos termos da causa de pedir em que os mesmo se apoiam.
7. A incompetência material configura uma exceção dilatória, e que determina a absolvição da instância no que a este pedido concerne, nos termos do estabelecido na alínea a) do n.º 4 do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.
8. Os mesmos argumentos que sustentam a incompetência absoluta do CAAD *supra* suscitada aplicam-se *mutatis mutandis* à impropriedade do meio processual, porque o reconhecimento do regime jurídico do residente não habitual só pode ser peticionado junto do tribunal tributário por via da ação administrativa prevista e regulada no CPTA, pelo que, como se viu, é inquestionável que o PPA apresentado pelos Requerentes não é o meio próprio para fazerem valer a sua pretensão

Os Requerentes contrapõem alegando o que se resume:

9. O regime dos RNH é um benefício fiscal de natureza automática que decorre da mera verificação dos pressupostos materiais previstos no n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS.
10. Os Requerentes pedem a anulação do ato de liquidação de IRS; uma coisa é a (i) legalidade da liquidação cuja anulação se peticiona, aqui em causa, (ii) outra é o próprio

estatuto de RNH e a sua atribuição, que não se encontra em discussão nesta sede, pois também os Requerentes consideram que, quanto a este último, não é esta a sede própria.

11. Assim, não assiste qualquer razão à AT, pois o Tribunal Arbitral é competente para a apreciação da (i)legalidade do acto de liquidação em apreço, ao abrigo do regime previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.
12. Os Requerentes formulam um pedido muito concreto no qual solicitam a anulação do ato de liquidação de IRS referente ao ano de 2018 e não qualquer indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto de RNH.
13. Os Requerentes não apresentaram o PPA pugnando pela ilegalidade do ato de indeferimento da sua inscrição como residente não habitual. Por esta razão, o caso *sub judice* afasta-se do decidido pelo Acórdão do Tribunal Constitucional citado pela Requerida.
14. Considerando a formulação do PPA, tal qual vem exposta, o qual versa sobre a impugnação de ato de liquidação de imposto, expressamente prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, como matéria de competência dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, conclui-se pela improcedência da exceção de incompetência material suscitada pela AT.
15. Por igualdade de razões, estando em causa uma liquidação, improcede igualmente, com os fundamentos supra invocados, a alegada impropriedade do meio processual.

Apreciação

16. Conforme alegam os Requerentes, o objeto do PPA não corresponde a qualquer ato de indeferimento de pedido de inscrição do Requerente como RNH, mas sim à liquidação de IRS de 2018, estando assim em causa a declaração de ilegalidade de um ato de

liquidação de imposto, o que se enquadra nas competências do tribunal arbitral, conforme o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

17. Não obstante ser um facto assente que o Requerente A... pediu junto da AT o registo como RNH (em 2023), tal pedido nem sequer tinha sido iniciado no exercício de 2018 a que nos reportamos.
18. Os Requerentes fundamentam o pedido de anulação da liquidação de IRS por alegada violação do disposto no artigo 16.º do Código do IRS no que se refere ao regime dos RNH, uma vez que, no entender dos Requerentes, tal benefício fiscal deve ser de aplicação automática, independentemente de qualquer reconhecimento por parte da AT.
19. Conforme melhor se abordará à frente na análise à questão de fundo, a jurisprudência do STA já por duas vezes se pronunciou no sentido de que o benefício fiscal opera efetivamente de forma automática, não estando dependente de reconhecimento por parte da AT.
20. Nessa medida, os Requerente, à luz da sua interpretação, consideram reunir requisitos para tributação segundo o regime dos RNH, o que implicaria uma tributação mais reduzida, pedindo ao tribunal que anule quer a liquidação quer o indeferimento da Revisão Oficiosa.
21. A jurisprudência do Tribunal Constitucional invocada pela Requerida (Acórdão n.º 718/2017) não tem aplicação para este caso, porque o Acórdão versava sobre um caso de indeferimento de um pedido de reconhecimento do estatuto de RNH, conforme passagem que se cita:

12. O artigo 54.º do CPPT preceito do qual o Tribunal a quo extraiu a preclusão da possibilidade de contestação da legalidade do ato de liquidação do imposto mediante a invocação de vícios atribuídos ao ato de indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual em Portugal consagra o chamado princípio da impugnação unitária.

Conforme referido já, ali se estabelece que, [s]alvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são suscetíveis de impugnação contenciosa os

atos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.

Do artigo 54.º do CPPT decorre, assim, a regra segundo a qual a impugnação judicial deverá recair sobre a decisão final do procedimento tributário e não, de imediato, também sobre os chamados atos preparatórios ou interlocutórios; estes apenas são impugnáveis de modo indireto, mediante impugnação da correspondente decisão final.

*A justificação para a tal regra é simples: os atos preparatórios dos atos tributários, por via de regra, limitam os seus efeitos ao procedimento em que são praticados, repercutindo-os, todavia, para a frente na decisão final, sendo esta e apenas esta a que, por afetar diretamente a esfera dos destinatários do ato, pode lesar os direitos ou interesses legalmente protegidos destes (cf. José Casalta Nabais, *A impugnação*, cit., pp. 19 e 20).*

Excecionalmente, contudo, sob condição de os atos preparatórios ou interlocutórios daquelas decisões se afigurarem imediatamente lesivos ou visarem produzir efeitos jurídicos externos nas situações individuais e concretas caso em que estaremos perante atos destacáveis (sejam atos destacáveis por natureza ou atos destacáveis por força da lei), a sua impugnação direta e autónoma encontra-se assegurada (cf. primeira parte do artigo 54.º do CPPT).

Ora, configurando o ato de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, como se viu, um ato administrativo autónomo, com efeitos próprios e que se estendem para além do ato de liquidação do imposto que imediatamente se lhe segue, nada parece haver de anómalo, do ponto de vista da ratio subjacente a um tal regime, que a sua impugnação autónoma constitua para o contribuinte um ónus e não uma mera faculdade; ou, numa formulação mais próxima da seguida pela recorrente nas suas alegações, na regra segundo a qual, se aquele ato não for judicialmente impugnado, no prazo legalmente fixado para o efeito, não mais o poderá ser, excluindo-se a possibilidade de impugnação do ato consequente como o de liquidação do tributo, com fundamento em vícios que atinjam aquele seu ato pressuposto.

Em matéria de impugnação dos atos que indefiram o reconhecimento de benefícios fiscais, é também esse o sentido para que apontam tanto a doutrina como a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo.

13. *No âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, é prevalecente o entendimento segundo o qual, sempre que estejam em causa benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, a impugnação do ato que recair sobre o pedido de reconhecimento é autónoma em relação à impugnação do ato de liquidação, precludindo a possibilidade de discutir a questão do direito ao benefício no âmbito do processo de impugnação.*

-
22. Acresce que o pedido dos Requerente ataca igualmente o indeferimento do pedido de revisão oficiosa relativa à liquidação de 2018, não estando em causa nesse processo qualquer reação ou discussão quanto ao registo como RNH.
23. Portanto, o que está em julgamento no presente processo é saber se a liquidação em causa, ao não ter considerado o regime legal em IRS previsto para RNH, violou o disposto no 16.º, n.ºs 8 e 9 do Código do IRS.
24. Pelo que se conclui improcederem as exceções invocadas de incompetência absoluta deste Tribunal em razão da matéria e de impropriedade do meio processual.

Da aplicação do regime dos RNHs

Normas legais

25. Está em causa na presente ação a aplicação do regime de RNH, conforme estatuído nos seguintes números do artigo 16.º do Código do IRS (redação em vigor à data dos factos):
- 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 electrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao acto da inscrição como residente em território português e até 31 de Março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.*
- 11. O direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 9 depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano.*

12. O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 9 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português.”

26. Entre outras particularidades, o regime dos RNH prevê mecanismos específicos de eliminação da dupla tributação jurídica internacional, conforme as seguintes disposições do artigo 81.º do Código do IRS (redação em vigor à data dos factos):

4 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria A aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer das condições previstas nas alíneas seguintes:

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

b) Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

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

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

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

6 - (Revogado)

7 - Os rendimentos isentos nos termos dos n.os 4 e 5 são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1, nos n.os 2 a 5 e no n.º 10 do artigo 72.º. (Redação da Lei n.º 2/2020, de 31 de março)

8 - Os titulares dos rendimentos isentos nos termos dos n.os 4 e 5 podem optar pela aplicação do método do crédito de imposto referido no n.º 1, sendo neste caso os rendimentos obrigatoriamente englobados para efeitos da sua tributação, com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1, nos n.os 2 a 5, 7 e 10 do artigo 72.º. (Redação da Lei n.º 2/2020, de 31 de março)

27. Adicionalmente, dispõe o n.º 6 do Artigo 72.º do CIRS:

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

Posição das partes

A posição dos Requerentes pode ser resumida da seguinte forma:

28. O direito a ser tributado como RNH deixou de depender “da inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da DGCI”, para depender, apenas, de acordo com a lei, da “inscrição como residente em território português”. Ou seja, verificados os requisitos materiais previstos no n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS, a atribuição do direito a ser tributado como RNH opera *ope legis* da inscrição como residente em território português, não dependendo, nos termos da lei, de qualquer ato posterior nem de reconhecimento ou registo pela Administração tributária.
29. Centrando-se a questão *decidenda* em torno de um benefício fiscal, devem ser chamados à colação as regras e os princípios constantes do EBF. Quando os benefícios fiscais operam automaticamente na esfera jurídica do sujeito passivo, isso significa que, verificados objetivamente os respetivos pressupostos, nasce *ope lege* o direito ao benefício.

30. Assim, o direito a ser tributado como RNH constitui-se no momento em que, nos termos do n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS, o contribuinte interessado reúne ambas as condições materiais nele previstas: (i) registar-se como residente em Portugal e (ii) não ter sido residente em Portugal em nenhum dos cinco anos anteriores.
31. A natureza automática, *ope legis*, do benefício em causa resulta do disposto no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, que determina que o sujeito passivo tem o ónus de solicitar a sua inscrição como RNH, mas não o dever de requerer qualquer reconhecimento desse benefício.
32. A solicitação da inscrição da qualidade de RNH em cadastro mais não consiste que um dever acessório do contribuinte, o qual deverá por este ser cumprido de forma a possibilitar *ab initio* um correto processamento do IRS aplicável.
33. Assim, a ausência daquela inscrição não pode determinar o afastamento do direito de vir a ser tributado, nem de ser reconhecido, como tal, nomeadamente promovendo-se a inerente atualização do cadastro fiscal de forma a serem considerados os Requerentes como residentes não habituais.
34. Nos termos do n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRS, aos residentes não habituais em território português, que obtenham no estrangeiro rendimentos da categoria A, deve aplicar-se o método de isenção, uma vez que a convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com França, confere a este Estado direitos de tributação.
35. De todo o modo, subsidiariamente, verificando-se que tal tributação efetiva não ocorre no Estado da fonte (França), condição necessária para aplicação da isenção de tributação ao abrigo do regime especial dos RNH, o que não se concede e apenas por mera cautela de patrocínio se equaciona, deverá, igualmente, o Requerente A... beneficiar de uma tributação mais favorável em Portugal, ao abrigo do referido regime especial, na medida em que a atividade exercida pelo, enquanto líder da Marca D..., está enquadrada como uma das atividades de elevado valor acrescentado, constantes

da lista da Portaria n.º 12/2010, de 17 de Janeiro (em vigor à data da inscrição do Contribuinte como residente fiscal), em concreto, no código 802 correspondente a “Quadros superiores de empresa” ou, caso assim não se entenda, através da aplicação da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, enquadrando-se a atividade exercida código 112 correspondente a “Diretor-geral e gestor executivo de empresa”, da lista constante na mencionada Portaria.

36. Em consequência, devidamente enquadrado no regime fiscal dos RNH, e exercendo atividades de elevado valor acrescentado, será de aplicar a norma prevista no n.º 10 do artigo 72.º do Código do IRS, aplicando-se uma taxa reduzida de 20%.
37. Em face de tudo quanto ficou exposto, é manifesto que a liquidação de IRS ora contestada enferma de erro sobre os pressupostos de Direito e de facto, devendo ser, em conformidade, anulada.

A Requerida, em sede de resposta ao PPA, contrapõe da seguinte forma:

38. Considera a Requerida que o benefício fiscal só se concretiza anualmente se existir facto tributário (obtenção de rendimentos relevantes nesta situação) e desde que o contribuinte declare e proceda à opção pelo regime de tributação excecional, sendo a liquidação efetuada de acordo com as opções que em cada ano faz, e caso o sujeito passivo tenha obtido, a seu pedido, o reconhecimento administrativo da verificação dos dois outros pressupostos.
39. Na senda, aliás, do que também já foi decidido pelo STA (Acórdão proferido no âmbito do P. 0842/23.9BESNT, em 29/05/2024): *“Deste modo, temos que o ato de inscrição como residente não habitual é condição de aplicação do respetivo regime fiscal, sendo através desse ato que a AT tem a possibilidade de verificar e controlar os pressupostos legais da atribuição desse estatuto e dos respetivos benefícios fiscais”*.

40. Concluindo o referido Acórdão que a apresentação do pedido de inscrição fora do prazo “(...) *tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual (...)*”.
41. Igualmente se impõe reiterar, à semelhança do que se disse em sede de análise do pedido de revisão oficiosa, que os Requerentes não demonstraram, e continuam sem demonstrar, a incidência de imposto no país de origem dos rendimentos da categoria A, pressuposto incontornável para a aplicação do método de isenção, preceituado na alínea a) do n.º 5 do artigo 81.º CIRS.
42. Mas, ainda que assim não fosse, como é, igualmente se afigura relevante lembrar que a aplicação do regime do RNH, com a aplicação de uma taxa de imposto manifestamente inferior e/ou inexistente face à que seria aplicada em condições similares a um residente, pressupõe que, anualmente, exista facto tributário, isto é, que tenham sido obtidos rendimentos relevantes nesta situação.
43. Ora, na situação em discussão nos autos, pese embora os Requerentes aleguem que o Requerente A... preenche os pressupostos materiais para aplicação do regime de RNH, porquanto “(...) *a atividade exercida pelo REQUERENTE A..., enquanto líder da Marca D..., está enquadrada como uma das atividades de elevado valor acrescentado*”, a verdade é que não fazem qualquer prova que sustente o alegado.
44. Pois, ao contrário do que invocam, o documento n.º 3 para onde remetem não comprova as funções desenvolvidas pelo Requerente, nem o seu enquadramento na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, na redação dada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho.
45. Mais, importa igualmente realçar que o suprarreferido documento está redigido em língua estrangeira, sem que tenha sido junta a respetiva tradução, cuja junção desde já se requer nos termos do disposto no artigo 134.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º do RJAT.

46. Ora, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 74.º da LGT: *“O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”*.

Apreciação

47. O que está em causa no presente processo é saber se, não tendo os Requerentes procedido ao pedido de registo enquanto RNH até ao final do ano fiscal de 2018, ainda assim poderiam ser tributados em 2018 segundo o regime fiscal dos RNH, uma vez que, conforme alegam, cumpriam os requisitos legais para o efeito.

48. Os Requerentes entendem que o que releva é a reunião dos pressupostos para aplicação do regime, independentemente de no exercício em causa (ou em exercícios anteriores) terem, ou não, solicitado tal inscrição enquanto RNH, que tem, na visão dos Requerentes, um mero carácter de cumprimento de obrigação acessória. Já a Requerida entende que não basta a reunião dos pressupostos de tributação como RNH, é essencial também que, sendo um regime opcional, tal opção seja exercida por via da inscrição junto da AT.

49. Esta matéria foi amplamente debatida na jurisprudência arbitral, com um conjunto de decisões favoráveis à tese dos Requerentes, ou seja, a posição de que, independentemente do registo como RNH, o que releva é saber se naquele ano concreto os Requerentes reuniam as condições legais de tributação no âmbito do regime em causa.

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

51. Cita-se abaixo o sumário do Acórdão dado no processo 0842/23.9BESNT, de 29/05/2024:

“I - Com referência ao art. 16º do CIRS, é condição de aplicação do regime dos residentes não habituais que o sujeito passivo à data em que seja considerado como residente e esteja inscrito nos registos da AT,

não tenha sido residente em território nacional nos últimos cinco anos, sendo que o n.º 10 aponta que “O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. (Redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto)”.

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

III - Assim, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, os quais são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2018), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no n.º 10, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual, ou seja, nada obsta à inscrição, em 2022, da ora Recorrente como residente não habitual, ainda que a sua inscrição como residente tenha sido feita em 2018”.

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

“Atento o mencionado, a questão que ora se coloca é a de saber quais são as consequências do incumprimento de tal obrigação acessória [a de registo como RNH] e qual o seu âmbito, nomeadamente, saber se essas consequências têm efeito preclusivo sobre o exercício do direito em determinado período fiscal anual, que não a exclusão do regime em geral, contrariamente ao defendido pelo apelante. Nesta sede, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no artigo 16, n.º. 8, do C.I.R.S., os quais, conforme aludido supra, são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2020 -cfr.n.ºs.1, 2 e 4 do probatório supra), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no n.º.10, do preceito, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual (cfr.art.º.12, do C. Civil)”.

53. Do exposto, o STA entende, conforme sustentam os Requerentes, que a fruição do benefício fiscal não está dependente do reconhecimento por parte da AT. Porém, o STA

considera que, só a partir do registo como RNH, podem os sujeitos passivos aplicar o respetivo regime fiscal.

54. Sucede que os Requerentes não procederam ao pedido de registo como RNH até ao final de 2018, pelo que fica afastada a possibilidade, face à jurisprudência daquele tribunal superior, de aplicação do regime fiscal para 2018.
55. Segundo o princípio contido no n.º 3 do artigo 8.º do Código Civil, *“nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”*.
56. Desta forma, considerando a jurisprudência citada do STA, este Tribunal Arbitral segue a orientação aí fixada, pelo que deve improceder o PPA.
57. De notar que, não podendo ser aplicado em 2018 o regime dos RNH, prejudicada fica também a procedência do pedido subsidiário formulado pelos Recorrentes de tributação dos rendimentos à taxa especial dos 20%, uma vez que este pressupõe igualmente a aplicação do regime dos RNH, conforme resulta do já citado n.º 6 do artigo 72.º do Código do IRS.

DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar o pedido de pronúncia arbitral totalmente improcedente.

VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **108.849,90**.

CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo dos Requerentes em razão do decaimento.

Notifique-se.

CAAD, 15 de setembro de 2025

Os árbitros,

Rita Correia da Cunha

Francisco Melo

Jorge Belchior de Campos Laires