

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 175/2025-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 2023, não pode o Requerente beneficiar desse regime, à luz da referida jurisprudência.**

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A..., contribuinte n.º ..., com residente em...,, Valencia, ora Requerente, veio ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alínea a) e 10.º e seguintes, todos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), em conjugação com o disposto na alínea a), do artigo 99.º e na alínea a), do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), aplicável por força do consignado no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, requerer a constituição de Tribunal Arbitral com designação de Árbitro pelo Conselho Deontológico do CAAD, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

2. O Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2023, solicitando a anulação parcial dessa liquidação, com o consequente reembolso do valor de € 15.937,26, acrescido de juros indemnizatórios.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 21/02/2025, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à AT.
4. 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 o árbitro signatário em 11/04/2025, sem oposição das partes.
5. O Tribunal Arbitral foi constituído em 02/05/2025.
6. Notificada para o efeito, a Requerida apresentou resposta ao PPA e juntou o processo administrativo (“PA”) em 16/05/2025.
7. Em 18/06/2025, o Tribunal proferiu Despacho a notificar o Requerente para, no prazo de 10 dias, se pronunciar sobre as exceções suscitadas pela AT na resposta ao PPA.
8. O Requerente respondeu às exceções em 30/06/2025.
9. Em 02/07/2025, o Tribunal proferiu Despacho a dispensar a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT, bem como a produção de alegações.

II. SANEAMENTO

10. 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.
11. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.
12. O pedido é tempestivo, porque a decisão de indeferimento da reclamação graciosa foi notificada por carta registada (RH...6PT) a 20/01/2025, tendo o PPA sido apresentado em 21/02/2025, dentro do prazo de 90 dias.
13. Não se verificam nulidades. As exceções invocadas pela Requerida na resposta ao PPA serão apreciadas depois de fixada a matéria de facto.

III. MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

14. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se consideram provados:

- A)** O Requerente foi residente fiscal em Portugal durante os anos de 2020, 2021, 2022 e 2023 (cfr. facto alegado pelo Requerente e não contestado pela Requerida).
- B)** Aquando da sua inscrição como residente fiscal em Portugal, o Requerente não solicitou a inscrição como residente não-habitual (cfr. facto alegado pelo Requerente e não contestado pela Requerida).
- C)** No dia 29 de abril de 2024, o Requerente entregou a Declaração Modelo 3 de IRS referente ao período de tributação do ano fiscal de 2023, à qual foi atribuída o n.º..., em que solicitou a aplicação do regime do residente não habitual, tendo preenchido para o efeito o respetivo Anexo L (cfr. processo administrativo junto ao PPA – documento n.º 2 da reclamação graciosa).
- D)** Após entrega da declaração, foi o Requerente notificado da abertura de uma divergência pelo facto de, alegadamente, não ser beneficiário do estatuto de residente não habitual, tendo-lhe sido solicitado que efetuasse a correção da declaração nesse sentido (cfr. Documento n.º 5, junto ao PPA).
- E)** O Requerente efetuou a correção da Declaração Modelo 3 de IRS conforme solicitado, tendo retirado o Anexo L (cfr. Documento n.º 4, junto ao PPA).
- F)** O Requerente foi notificado da nota de liquidação n.º 2024..., da qual resultou um valor de imposto a pagar de 71.457,68 € (cfr. Documento n.º 1, junto ao PPA).
- G)** Em 16/09/2024, o Requerente deduziu reclamação graciosa contra a liquidação n.º 2024... (cfr. Documentos n.ºs 2 e 3, junto ao PPA).
- H)** Por ofício de 14-01-2025, o Requerente foi notificado da decisão final da reclamação graciosa, a qual concluiu pela improcedência do pedido (cfr. Documento n.º 3, junto ao PPA).
- I)** Em 21-02-2025, deu entrada no CAAD o pedido de pronúncia arbitral apresentado pelo Requerente (cf. registo de entrada no SGP do CAAD e pedido de pronúncia arbitral).

Factos não provados

15. Não existem outros factos com relevo para a decisão da causa que não se tenham provado.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

Exceções invocadas pela Requerida

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

- (i) O Requerente pretende com a presente lide é que lhe seja reconhecido o estatuto de residente não habitual, e, consequentemente que seja anulado o despacho que indeferiu a reclamação graciosa e a liquidação de IRS referente ao ano de 2023.
- (ii) O reconhecimento pretendido está excluído do âmbito da competência material deste Tribunal Arbitral.
- (iii) A título meramente exemplificativo, neste mesmo sentido, e a propósito de questão similar, pronunciou-se este Tribunal Arbitral 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.

(iv) 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 pretenso caráter 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”.

- (v) 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.
- (vi) 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 pelo Requerente não é o meio próprio para fazer valer a sua pretensão.

17. O Requerente contrapõe alegando o que se resume:

- (i) O efeito útil pretendido pelo Requerente é, sem dúvida, a apreciação da legalidade da Liquidação de IRS e a sua anulação por violação de lei.
- (ii) Foi com esse propósito que o Requerente apresentou reclamação graciosa (a qual foi indeferida) e é com o mesmo propósito que submete o presente Pedido de Pronúncia Arbitral à apreciação deste Tribunal Arbitral.

(iii) Sobre a alegada (in)competência do CAAD para reconhecer o estatuto de residente não habitual, invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, trata-se matéria já foi amplamente discutida e analisada na jurisprudência do tribunal arbitral em casos em tudo semelhantes ao presente, como foi o caso, por exemplo, da decisão no âmbito do processo n.º 777/2020-T do CAAD, de 15 de dezembro de 2021, em que o Tribunal concluiu:

“v. Na verdade, o Requerente não apresentou o pedido de pronúncia arbitral pugnando pela ilegalidade do acto de indeferimento da sua inscrição como residente não habitual, nem as reclamações graciosas e posteriores recursos hierárquicos tiveram esse fundamento.

vi. No caso em apreço, o Requerente impugnou os actos de liquidação, os quais tiveram por base, entre outros pressupostos, o não enquadramento do Requerente no regime do residente não habitual.

vii. Considerando a formulação do presente pedido arbitral, tal como vem exposta no pedido arbitral, o qual versa sobre a impugnação de atos de liquidação de imposto, expressamente prevista no artigo 2º, nº 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.”

(iv) E relativamente à alegada exceção dilatória inominada, de utilização indevida de uma forma de processo desadequada à pretensão deduzida nos autos, a decisão arbitral no âmbito do processo n.º 1126/2024-T do CAAD, de 2 de junho de 2025 considera que: *i. “Sobre a exceção inominada de inimpugnabilidade do ato tributário, entende-se assim que o meio processual utilizado é adequado, estando em causa a apreciação de legalidade da liquidação de IRS.*

ii. Neste sentido refere-se o entendimento constante da decisão prolatada no Processo n.º 514/2015-T (revista na sequência do Acórdão n.º 718/2017 proferido pelo Tribunal Constitucional e transitado em julgado em 18 de janeiro de 2018): «Contudo, a sua escolha em não o fazer, é uma faculdade de impugnar e não um ónus. Assim sendo, atento os princípios da tutela judicial efectiva e da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP, o Requerente não pode ser impedido de impugnar o acto de liquidação do IRS de 2010, com vícios próprios do acto da sua não inscrição como residente não habitual para efeitos fiscais.”

- (v) Em termos sucintos, a contestação aqui realizada pelo Requerente é a legalidade do ato de liquidação de IRS, e, ao contrário do que Autoridade Tributária e Aduaneira refere, não é que o CAAD reconheça o estatuto de residente não habitual, algo que resulta evidente do próprio pedido de pronúncia arbitral apresentado (veja-se que o pedido é, apenas e só, a anulação do ato de liquidação de IRS).
- (vi) E por isso mesmo o tribunal é, de facto, competente para conhecer do mérito deste pedido.
- (vii) À luz do exposto, devem improceder as exceções invocadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira em sede de resposta – por não terem respaldo na lei e jurisprudência – prosseguindo os autos e procedendo este Tribunal Arbitral à análise do mérito do Pedido de Pronúncia Arbitral.

Apreciação

18. Conforme alega o Requerente, 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 2023, 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.

19. O Requerente 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 do Requerente, a lei apenas faz depender o direito a ser tributado como residente não habitual da inscrição como residente em território português, não exigindo que para tal seja necessária também a inscrição especificamente como residente não habitual, deixando esta última condição como sendo acessória..
20. Nessa medida, o Requerente, à luz da sua interpretação, considera reunir requisitos para tributação segundo o regime dos RNH, o que implicaria uma tributação mais reduzida.
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). Excepcionalmente, 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. Ora, no processo em apreço não está em causa qualquer reação ou discussão quanto ao registo como RNH.

23. 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

28. A posição do Requerente pode ser resumida da seguinte forma:

- (i) Nos termos do artigo 16.º, n.º 8 na redação em vigor à data de 31 de dezembro de 2020, “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”.
- (ii) Ainda, dispõe o n.º 9 que “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”.

- (iii) A lei apenas faz depender o direito a ser tributado como residente não habitual da inscrição como residente em território português, não exigindo que para tal seja necessária também a inscrição especificamente como residente não habitual, deixando esta última condição como sendo acessória.
- (iv) Efetivamente, apenas se menciona no n.º 10 do referido preceito legal que “O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato de inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território”.
- (v) Pelo que, da leitura dos referidos preceitos legais resulta o seguinte:
- a. Podem beneficiar do regime do residente não habitual os sujeitos passivos que se tornem residentes fiscais em Portugal e que não o tenham sido nos 5 anos imediatamente anteriores – condições cumpridas pelo Requerente que se tornou residente fiscal em Portugal no ano de 2020, não o tendo sido nos 5 anos imediatamente anteriores.
 - b. O regime aplicar-se-á pelo período de 10 anos consecutivos contados a partir do ano da inscrição como residente fiscal em território português – ou seja, desde o ano de 2020 até ao ano de 2029, inclusive.
 - c. A aplicação do regime não depende do pedido de inscrição específica como residente não habitual em Portugal, porquanto a lei não faz depender o direito a ser tributado nos termos do regime do pedido de inscrição (cf. Artigo 16.º, n.º 9).
- (vi) A inscrição como residente não habitual não tem, assim, qualquer efeito constitutivo, mas antes meramente declarativo, pelo que a sua não verificação não implica a perda do direito a ser tributado nos termos do respetivo regime.
- (vii) Nesse sentido, veja-se as decisões do CAAD nos processos 797/2023-T, 894/2023-T, 188/2020-T, 76/2023-T, 550/2022-T, 777/2020-T, 815/2021-T, 705/2022-T, 57/2023-T, 581/22-T, 777/2020-T, 319/2022-T, 891/2023-T, 656/2023-T, 422/2023-T, 574/2023-T.

(viii) Tendo, também nesse sentido se pronunciado recentemente o Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão do processo n.º 0842/23.9BESNT de 29-05-2024, onde se lê:

- i. “*G. Conclui-se, assim, que o direito a ser tributado como RNH não se adquire ope judicis (i.e., a partir da inscrição tempestiva como RNH em conformidade com o n.º 10 do artigo 16.º), como pretende o Tribunal a quo, mas antes ope legis, ou seja, a partir do momento em que o contribuinte se torna residente em território português, contanto que não foi aqui residente nos 5 anos anteriores (cfr. n.º 9 do artigo 16.)*”;
- ii. “*H. O pedido de inscrição como RNH, constante do n.º 10 do Artigo 16.º do Código do IRS, e o reconhecimento pela Autoridade Tributária dele emergente, não configuram, assim, requisito constitutivo de tal direito, configurando uma mera formalidade declarativa que não se pode sobrepor ao direito que se adquiriu automaticamente por via do n.º 9 daquele mesmo preceito legal*”;
- iii. “*I. Atento o tero do n.º 9 do Artigo 16.º do Código do IRS, o pedido de inscrição previsto no n.º 10 daquele Artigo confere à Autoridade Tributária um mero poder vinculado, que se limita a declarar um direito já existente na esfera jurídica do contribuinte, a partir do momento que este preencheu os pressupostos constantes do n.º 8*”;
- iv. “*J. O que leva à conclusão de que qualquer interpretação do n.º 10 do Artigo 16.º do Código do IRS no sentido de configurar o pedido de inscrição aí previsto e, bem assim, o consequente reconhecimento da Autoridade Tributária, como requisito constitutivo do direito do sujeito passivo a ser tributado como RNH afigura-se manifestamente inconstitucional, por violação do princípio da legalidade*”;
- v. *K. A verdade é que, se o legislador pretendesse, como pretende o Tribunal a quo, que o direito a ser tributado como RNH dependia da inscrição tempestiva como RNH nos termos do n.º 10 do artigo 16.º, tê-lo-ia expressamente indicado no n.º 9 desse mesmo Artigo ou teria expressamente*

referido no n.º 10 que aquele direito depende do reconhecimento da Autoridade Tributária resultante de pedido de inscrição tempestivamente apresentado”;

- vi. “*O. Pelo que o incumprimento do prazo para efeitos de apresentação do pedido de inscrição previsto no n.º 10 do artigo 16.º determina, tão somente, um ilícito contraordenacional e, nunca, a perda do direito de o contribuinte ser tributado como RNH, o qual, como vimos, se adquire ope legis, por força do n.º 9 do artigo 16.º do Código de IRS”;*
- (ix) Demonstrada a aplicabilidade ao caso do regime RNH, deverá a nota de liquidação refletir o mesmo. Assim, os rendimentos de fonte estrangeira, a saber, i. Rendimento de trabalho dependente de fonte espanhola; ii. Rendimentos prediais de fonte espanhola; iii. Rendimentos de capitais de fonte espanhola, deverão ser totalmente isentos de tributação em Portugal por aplicação dos n.ºs 4, alínea a) e 5, alínea a) do artigo 81.º do CIRS (na redação em vigor a 31 de dezembro de 2023).
- (x) O único rendimento do Requerente que deveria ser sujeito a tributação é o rendimento de trabalho dependente de fonte portuguesa no valor de € 965,916.03 pago pelo B.... .
- (xi) Certo é que a isenção dos rendimentos de fonte estrangeira está condicionada à consideração dos mesmos para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos rendimentos tributáveis, pelo que o imposto final devido pelo Requerente deverá ser € 55,520.42.
- (xii) Pelo que deverá ser devolvida ao Requerente a diferença no valor de € 15,937.26.

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

- (i) 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 excepcional, 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.

- (ii) Ora, na situação dos autos, como o próprio admite na petição da reclamação graciosa, e se depreende do PPA, o Requerente nunca fez o pedido a que alude o n.º 10 do artigo 16.º do CIRS.
- (iii) 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*”.
- (iv) 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 (...)*”.
- (v) Ainda que assim não fosse, resulta claro que o Requerente não preenche os pressupostos para poder ser tributado em 2023 como residente não habitual, pois para tal era imprescindível que o Requerente não tivesse sido residente em Portugal nos cinco anos anteriores a 2023, tal como estabelece o n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, o que efetivamente não é caso, porquanto o Requerente é residente em Portugal desde 3 de fevereiro de 2020.
- (vi) Relativamente aos rendimentos de trabalho dependente, é imprescindível salientar, que a norma do n.º 4 do artigo 81.º do CIRS (na redação em vigor à data), impõe a prova de tributação no estrangeiro, dos montantes obtidos fora do território português, ou seja, incumbe ao Requerente a demonstração da tributação dos montantes controvertidos, no respetivo país de origem.
- (vii) Assim, preterida a prova de incidência em Espanha, não poderão os rendimentos da categoria A, obtidos no estrangeiro, beneficiar do preceituado no artigo 81º, nº 4 do CIRS.

- (viii) No que tange aos rendimentos prediais e dividendos, auferidos em Espanha, em função do preceituado no artigo 81º, nº 5 al. a), do CIRS, bem como das normas do artigo 6º e 10º, da CDT celebrada com Espanha, permitem a tributação dos aludidos montantes, nesse país.
- (ix) Logo, nestes casos, o único óbice à aplicação do método de isenção, emerge da falta da condição de residente não habitual do Requerente, e cuja preterição, constitui fundamento transversal de indeferimento do pedido.
- (x) Todavia, caso a liquidação fosse ilegal (que não é, conforme demonstrado), os juros apenas seriam devidos a contar da data do indeferimento, expresso ou tácito, da impugnação administrativa prévia, pois só tal decisão alteraria a imputabilidade de eventual erro para a esfera da AT.
- (xi) Nestes termos, deve a presente ação arbitral ser julgada improcedente, absolvendo-se a Requerida de todos os pedidos.

Apreciação

30. O que está em causa no presente processo é saber se, não tendo o Requerente procedido ao pedido de registo enquanto RNH, ainda assim poderia ser tributado em 2023 segundo o regime fiscal dos RNH, uma vez que, conforme alega, cumpria os requisitos legais para o efeito.
31. O Requerente entende que o que releva é a reunião dos pressupostos para aplicação do regime, independentemente de ter, ou não, solicitado tal inscrição enquanto RNH, que tem, na visão do Requerente, um mero carácter de cumprimento de obrigação acessória.
32. Já a Requerida, por seu turno, 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.
33. Esta matéria foi amplamente debatida na jurisprudência arbitral, com um conjunto de decisões favoráveis à tese do Requerente, ou seja, a posição de que, independentemente do registo como RNH, o que releva é saber se naquele ano concreto o Requerente reunia as condições legais de tributação no âmbito do regime em causa.

34. Todavia, esta questão já foi também tratada pelo Supremo Tribunal Administrativo, sendo conhecidas duas decisões de teor semelhante.
35. Cita-se abaixo o sumário do Acórdão proferido no processo 0842/23.9BESNT, de 29/05/2024:

“I - Com referência ao art. 16º do CIRS, é condição de aplicação do regime dos residentes não habituais que o sujeito passivo à data em que seja considerado como residente e esteja inscrito nos registos da AT, não tenha sido residente em território nacional nos últimos cinco anos, sendo que o nº 10 aponta que “O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. (Redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto)”.

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

III - Assim, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no nº 8 do artigo 16º do CIRS, os quais são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2018), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no nº 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”.

36. 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, nº. 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.nºs.1, 2 e 4 do probatório supra), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no nº.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. artº.12, do C. Civil) ”.

37. Da jurisprudência ora vinda de citar, o STA entende, conforme sustenta o Requerente, que a fruição do benefício fiscal não está dependente do reconhecimento por parte da AT. Porém, não menos relevante, o STA considera igualmente que, só a partir do registo como RNH, podem os sujeitos passivos aplicar o respetivo regime fiscal.
38. Ora, sucede que, conforme resulta da factualidade dada como provada, o Requerente nunca procedeu ao pedido de registo como RNH, pelo que fica afastada a possibilidade, face à jurisprudência daquele tribunal superior, de aplicação do regime fiscal para 2023.
39. 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”.
40. Desta forma, considerando a jurisprudência citada do STA, este Tribunal Arbitral segue a orientação aí fixada, pelo que deve improceder o PPA.

V. DECISÃO

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

VI. **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 **€ 15.937,26**.

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 918,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente em razão do decaimento.

Notifique-se.

CAAD, 19 de setembro de 2025

O árbitro,

Francisco Melo