

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 670/2024-T**

**Tema: IRS – Residente não Habitual – Inscrição no Registo dos Contribuintes – artigo 16.º, n.ºs 8, 9, 10 e 11, do CIRS –.**

## **SUMÁRIO:**

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

## **DECISÃO ARBITRAL**

A árbitra, Susana Cristina Nascimento das Mercês de Carvalho, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“**CAAD**”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído a 01.08.2024, decide o seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

1. **A...**, NIF..., residente na ..., n.º ..., ..., ...-... Caminha, (“**o Requerente**”), veio, em 22.05.2024, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“**AT**” ou “**Requerida**”), com vista (1) à declaração de ilegalidade e anulação do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“**IRS**”), n.º 2023..., referente ao ano de 2022, bem como da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023..., que teve como objeto o dito ato.

2. O Requerente juntou 12 (doze) documentos.

1.

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite a 23.05.2024 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
4. O Requerente não exerceu o direito à designação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a ora signatária como árbitra do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do cargo no prazo aplicável.
5. A 15.07.2024 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
6. Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído a 01.08.2024.
7. Por despacho proferido pelo Tribunal Arbitral a 01.08.2024 foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo (“PA”) e, querendo, requerer a produção de prova adicional.
8. No dia 18.09.2024, a Requerida apresentou a sua resposta, na qual invocou exceções – a saber, incompetência material do Tribunal Arbitral, impropriedade do meio processual e falta de interesse em agir –, defendeu-se por impugnação e, juntou aos autos o PA.
9. Por despacho de 19.09.2024, o Tribunal Arbitral notificou o Requerente para se pronunciar, querendo, no prazo de 10 (dez) dias, sobre a matéria de exceção contida na resposta da Requerida, o que este fez, em 01.10.2024, mediante requerimento, no qual pugnou pela sua improcedência.
10. Em 02.10.2024, o Tribunal Arbitral proferiu despacho, no qual: (i) dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT; (ii) notificou as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas, no prazo simultâneo de 15 (quinze) dias; notificou o Requerente para proceder ao depósito da taxa arbitral subsequente e à junção aos autos do

---

respetivo comprovativo e; (iii) indicou o prazo limite para proferir a decisão final arbitral.

11. O Requerente e a Requerida não apresentaram alegações finais.

12. Em 09.10.2024, o Requerente juntou aos autos o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

### **I.1. ARGUMENTOS DAS PARTES**

20. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação de IRS aqui em crise, invoca o Requerente, de entre o mais, o seguinte:

- a) A natureza jurídica do benefício em apreço é comprovada pela subsunção da sua *ratio* à definição constante do n.º 1, do artigo 2.º, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“**EBF**”);
- b) O regime jurídico do Residente Não Habitual (“**RNH**”) reveste características de excecionalidade – pelo seu carácter diferenciador face ao regime comum de tributação de residentes –, e de tutela de interesses públicos extrafiscais superiores ao da tributação – pela sua finalidade de fortalecimento da competitividade da economia portuguesa nas relações económicas internacionais, integrando-se, nesta medida, na definição de benefício fiscal do EBF;
- c) Não obstante o disposto no n.º 10, do artigo 16.º, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“**CIRS**”), é atual e igualmente pacífico o entendimento de que o reconhecimento do benefício por parte da AT não constitui, de facto, a concessão do respetivo direito ao sujeito passivo, sendo este, aliás, já titular do mesmo e, por isso, considerado, à luz da lei fiscal portuguesa, RNH;
- d) Existe uma nítida distinção entre a constituição do direito subjetivo e o seu reconhecimento administrativo, revestindo este último a qualidade de condição da qual pode depender a eficácia plena de determinados benefícios fiscais, pese embora eles já se tenham constituído na esfera jurídica do sujeito passivo aquando do preenchimento

da norma legal. É este o entendimento amplamente reconhecido pela doutrina, pela jurisprudência e pelo próprio legislador fiscal no âmbito do artigo 12.º, do EBF, o qual refere expressamente que “*o direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respetivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal (...)*”;

- e) O cumprimento no âmbito subjetivo das normas legais que instituem os benefícios fiscais, mais concretamente, o regime do RNH, consubstancia, assim, um verdadeiro direito subjetivo dos contribuintes beneficiados, sendo com referência a esse direito subjetivo que o benefício fiscal em apreço deverá ser tratado quanto ao seu nascimento;
- f) A aplicação do regime jurídico dos RNH depende unicamente da circunstância de se verificarem os requisitos previstos no n.º 8, do artigo 16.º, do CIRS (“*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*”), não sendo claramente exigido pela lei o respetivo registo para a produção de efeitos;
- g) De tudo o que vem dito, atuou a AT à margem daquele que é o entendimento jurisprudencial e doutrinal assente nesta matéria e à revelia da *ratio* do regime jurídico, violando o disposto no n.º 8, do artigo 16.º e no n.º 12, do artigo 72.º, ambos do CIRS.

**21.** Por sua vez, a AT contra-argumenta com base nos seguintes fundamentos:

- a) O artigo 16.º, do CIRS, consagra um procedimento de reconhecimento da verificação, em concreto, da existência de dois dos pressupostos legais necessários para que possa existir a aplicação de algum benefício fiscal no âmbito deste regime, nomeadamente, que a pessoa singular se tornou fiscalmente residente em território português e, que a pessoa em causa não foi residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores;
- b) Afigura-se, igualmente, necessário que, em todos os anos em que se obtenham

- rendimentos elegíveis para o regime em causa, o RNH opte expressamente na modelo 3 pela tributação que pretende e que tem ao seu alcance;
- c) O benefício fiscal só pode concretizar-se, anualmente, desde que exista facto tributário (obtenção de rendimentos relevantes nesta situação) e que o RNH declare os mesmos e proceda à opção pelo regime de tributação excecional, sendo a liquidação efetuada de acordo com as opções que em cada ano faz, caso o sujeito passivo tenha obtido, a seu pedido, o reconhecimento administrativo da verificação dos dois outros pressupostos;
  - d) Na situação dos autos, como o próprio Requerente reconhece, o pedido de reconhecimento do estatuto apenas foi apresentado em setembro de 2023, muito para além do prazo consignado na lei, até 31 de março de 2023. Facto que naturalmente não pode ser imputado à Requerida;
  - e) Ainda que o prazo tivesse sido cumprido, sempre teria de ser indeferido por falta de prova, porque o Requerente não logrou provar que em 2022 permaneceu em território português por mais 183 dias, conforme decorre da alínea a), do n.º 1, do artigo 16.º, do CIRS, para o qual remete o n.º 8 do mesmo artigo. Considerando que o documento n.º 7 junto pelo Requerente não faz a prova necessária, ao contrário do alegado no artigo 32.º do PPA;
  - f) Conclui-se, assim, que a atuação da Requerida não merece qualquer juízo de censura e, conseqüentemente, devem os atos impugnados ser mantidos na ordem jurídica, devendo a ação arbitral ser julgada improcedente, absolvendo-se a Requerida dos pedidos.

## **II. SANEAMENTO**

- 22.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.
- 23.** As partes gozam de personalidade, capacidade judiciária, legitimidade processual e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

24. O processo não enferma de nulidades.

25. As exceções suscitadas pela Requerida serão apreciadas após determinada a matéria de facto.

### **III. MATÉRIA DE FACTO**

#### **III.1. FACTOS PROVADOS**

26. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

A. O Requerente é um cidadão de nacionalidade norte-americana (Cfr. Documento n.º 7 junto ao PPA).

B. O Requerente encontra-se registado no cadastro da Autoridade Tributária e Aduaneira, como residente em território português no ano de 2022 (Cfr. Documento n.º 10 junto ao PPA).

C. O Requerente não foi residente em Portugal nos cinco anos anteriores (Cfr. Documento n.º 10 junto ao PPA).

D. O Requerente apresentou, em 07.06.2023, a Declaração de Modelo 3 de IRS, referente ao ano fiscal de 2022 (Cfr. Documento n.º 8 junto ao PPA).

E. Na Declaração mencionada em D., mais concretamente, no campo 5, do Anexo J (“RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO”), o Requerente declarou um rendimento no montante de €6.283,52 (seis mil duzentos e oitenta e três euros e cinquenta e dois cêntimos), a título de pensões, proveniente dos Estados Unidos da América (Cfr. Documento n.º 8 junto ao PPA).

F. Da aludida Declaração (Modelo 3 de IRS), resultou a liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano fiscal de 2022, através da qual foi apurado um rendimento global de €6.283,52 (seis mil duzentos e oitenta e três euros e cinquenta e dois cêntimos), sem qualquer montante de imposto para pagamento (Cfr. Documento n.º 1 junto ao PPA).

**G.** O Requerente foi notificado, em 06.09.2023, da dita liquidação (Cfr. Documento n.º 1 junto ao PPA).

**H.** Em 10.11.2023, o Requerente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação referida em G. (Cfr. Documento n.º 2 junto ao PPA).

**I.** Em 25.09.2023, o Requerente submeteu, com recurso à sua área reservada no Portal das Finanças, o pedido de inscrição de residente não habitual, ao qual foi atribuído o n.º IRNH... (Cfr. Documentos n.º 9 e 10 juntos ao PPA).

**J.** A AT veio a proferir projeto de decisão de indeferimento do aludido pedido (de inscrição como RNH), nos seguintes termos: “*Registado/a no cadastro da AT como residente em território português (n.º 8 do artigo 16.º do CIRS e alínea b) do ponto 1, da Circular n.º 9/2012) no(s) ano(s) 2022*” (Cfr. Documento n.º 10 junto ao PPA).

**K.** Discordando com o projeto de decisão da AT, o Requerente exerceu, em 09.10.2023, o seu direito de audição, ao abrigo do disposto no artigo 60.º, da Lei Geral Tributária (“LGT”), onde esclareceu o seguinte:

1. O Pedido de inscrição de Residente Não Habitual em análise reporta-se ao ano de 2022 e não ano de 2023, o que não foi possível clarificar na submissão eletrónica do referido pedido na minha área reservada do Portal das Finanças, uma vez que tal opção não se encontra disponível. O campo referente à “Data de Início” do referido benefício apenas permite a seleção do ano corrente, ou seja, 2023;
2. Assim, sendo, o facto de estar registado no cadastro de V. Exas. como residente fiscal em território português no ano de 2022 não deve ser atendido como motivo impeditivo para reconhecimento do estatuto de Residente Não Habitual, nos termos e para os efeitos do disposto no número 8 do Artigo 16.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;
3. Sem prejuízo do exposto *supra*, note-se que não foi apresentado o pedido de inscrição de Residente Não Habitual até 31 de março de 2022 ou 2023 porque acreditava que minha situação não se qualificava para efeitos de obtenção do dito benefício;
4. Não obstante, Regime Jurídico do Residente Não Habitual traduz-se num benefício fiscal de natureza automática, sendo a sua inscrição ou registo efetivo tão somente uma obrigação declarativa que não prejudica a sua produção de efeitos.

Face ao exposto, deve o supramencionado pedido ser reanalisado por V. Exas, requerendo-se, por consequência, o seu deferimento com efeitos a partir do ano de 2022.

(Cfr. Documento n.º 11 junto ao PPA).

**L.** Por decisão do Senhor Diretor de Serviços de Registo de Contribuintes, datado de 29.01.2024, foi o Requerente notificado da decisão final de indeferimento do seu pedido de inscrição como RNH, que considerou não estarem reunidas as condições previstas no artigo 16.º do CIRS e constantes das Circulares n.ºs 2/2010, de 6/5 e 9/2012, de 3/8 (Cfr. Documento n.º 12 junto ao PPA).

**M.** Através do Ofício n.º 2024..., datado de 21.02.2024, foi o Requerente notificado do projeto de indeferimento da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023... (Cfr. Documento n.º 3 junto ao PPA).

**N.** Através do Ofício n.º 2024..., datado de 18.03.2024, foi o Requerente notificado da decisão final de indeferimento da aludida reclamação graciosa (Cfr. Documento n.º 4 junto ao PPA).

**O.** O Requerente apresentou o PPA que deu origem ao presente processo arbitral, em 22.05.2024 (Cfr. Sistema informático do CAAD).

### **III.2. FACTOS NÃO PROVADOS**

**27.** Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

### **III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

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

**29.** Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias

---

soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

**30.** Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

**31.** Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

**32.** O Tribunal arbitral considera provados, com relevo para a decisão da causa, os factos acima elencados e dados como assentes, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados e, a adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

#### **IV. MATÉRIA DE DIREITO**

##### **IV.1 DA INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL**

**33.** A competência material dos tribunais é de ordem pública, o seu conhecimento procede o de qualquer outra matéria e constitui uma exceção dilatória de conhecimento oficioso, tudo conforme resulta dos artigos 16.º do CPPT e 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), aplicável *ex vi* alíneas a) e c), do n.º 1, do artigo 29.º, do RJAT.

**34.** Sustenta a Requerida que o tribunal arbitral não é materialmente competente para

---

apreciar a questão suscitada pelo Requerente, uma vez que, a seu ver, o que o Sujeito Passivo pretende, efetivamente, é que lhe seja reconhecido o estatuto de residente não habitual com efeitos a 2022 e, conseqüentemente que seja anulado o despacho que indeferiu a reclamação graciosa e a liquidação de IRS referente a esse ano.

**35.** Acrescenta a Requerida que só após o reconhecimento do estatuto de RNH é que a liquidação impugnada pode ser anulada, encontrando-se tal reconhecimento excluído do âmbito da competência material deste Tribunal Arbitral, não podendo este conhecer e/ou pronunciar-se sobre o mesmo,

**36.** concluindo, assim, que o ato de indeferimento objeto dos presentes autos é um ato administrativo em matéria tributária, que não comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação, sendo doutrinariamente assente que o CAAD<sup>1</sup> não tem competência para se pronunciar sobre o petitionado.

**37.** Replicou o Requerente, sustentado a propriedade do meio de defesa de que se socorreu, porquanto, não pretende que o regime fiscal do RNH lhe seja reconhecido, mas, sim, que seja anulado o ato de liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao período de 2022, bem como o ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2023..., que teve como objeto o dito ato.

**38.** Mais referiu o Requerente que não apresentou o PPA pugnando pela ilegalidade do ato de indeferimento da sua inscrição como residente não habitual, antes impugnou, repita-se, o aludido ato de liquidação, cuja impugnação arbitral está expressamente prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

**39.** Concluiu, assim, o Requerente pela improcedência da exceção da incompetência material aduzida pela AT, apelando, a título de exemplo, à Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 777/2020-T, de 15.12.2021.

---

<sup>1</sup> Cfr. Decisão Arbitral n.º 796/2022-T e n.º 906/2023-T.

**40.** Aqui chegados, e conforme consabido, a competência do tribunal, como pressuposto processual, é aferida pela forma como o demandante conforma o pedido e a respetiva causa de pedir, determinando-se, pois, pelos termos em que a ação é configurada pelo autor e em que são expostos a pretensão deduzida em juízo e os factos com relevância jurídica (Cfr. Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 28.11.2019, processo n.º 44/19.9BCLSB e de 07.04.2022, processo n.º 56/21.2BCLSB).

**41.** Em consequência, para terminação da competência material do Tribunal, cabe atender à articulação da causa de pedir e da pretensão jurídica formulada pelo Requerente no seu PPA.

**42.** Vejamos, então, o pedido formulado pelo Requerente.

**43.** O pedido de pronúncia arbitral, como resulta do petitório final, visa a anulação do ato de liquidação de IRS n.º 2023 ..., relativo ao IRS do ano de 2022, bem como do ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2023..., que teve a referida liquidação como objeto, invocando o Requerente, como fundamento da pretensão deduzida, a respetiva ilegalidade, em virtude da não aplicação das regras de tributação na qualidade de residente não habitual.

**44.** Ora, a competência dos tribunais arbitrais, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, compreende a apreciação das seguintes pretensões:

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

*b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;”*

**45.** Desta feita, como o Requerente deduz a pretensão, é manifesto que o Tribunal Arbitral é materialmente competente para apreciar a liquidação impugnada nos autos, atento o citado preceito normativo.

46. Neste conspecto, fazemos nossas as considerações vertidas na decisão arbitral proferida no processo do CAAD n.º 705/2022-T, de 30.07.2023, a propósito de idêntica questão, que transcrevemos:

*“Sucedem que, se é certo que o Requerente questiona na sua PI a natureza da inscrição no registo dos contribuintes da condição de residente não habitual para efeitos da aplicação do competente regime, os termos da configuração do pedido de pronúncia arbitral, pelos quais se afere a competência, não correspondem ao que assim indica a Requerida, sendo claro que se impugna a liquidação de IRS em crise, à qual se imputa o vício de erro sobre os pressupostos por não aplicação das regras de tributação dos residentes não habituais que corresponderia à situação tributária do Requerente. Por outras palavras, o objeto do presente processo não é a inscrição autónoma e específica no registo da condição de residente não habitual do Requerente (...), mas a legalidade da liquidação de IRS em atenção à regulação jurídica aplicável.*

47. Face ao exposto, improcede, assim, a exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral suscitada pela Requerida.

#### **IV.2 DA IMPROPRIEDADE DO MEIO PROCESSUAL**

48. Invoca a Requerida a “impropriedade do meio processual”, dizendo que o indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto do RNH só pode ser objeto de impugnação junto do Tribunal Tributário por via da ação administrativa prevista e regulada no CPTA.

49. Afirma a Requerida que existe erro na forma de processo sempre que a forma processual escolhida não corresponde à natureza do processo, sendo que a verificação do erro se afere em função do pedido em juízo, ou pretensão, *in casu*, o reconhecimento do estatuto de residente não habitual.

50. Em resposta, reitera, o Requerente que “*não está em causa conhecer qualquer decisão da AT, designadamente de carácter administrativo, relacionada com o ato de indeferimento da sua inscrição como residente não habitual*”, mas, sim, a anulação do ato de liquidação de IRS

---

n.º 2023..., referente ao período de 2022, bem como do ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2023..., que teve como objeto o dito ato.

**51.** Ora, o erro na forma de processo, contemplado no artigo 193.º, do CPC, consiste em ter o autor usado de uma forma processual inadequada para fazer valer a sua pretensão, pelo que o acerto ou o erro na forma de processo se tem de aferir pelo pedido formulado na ação<sup>2</sup>.

**52.** Quer isto dizer, que a correção ou incorreção do meio processual empregue pelo autor (nomeadamente no que concerne ao tipo de ação por si escolhido para atingir o fim por si visado) afere-se pela pretensão de tutela jurisdicional que o mesmo pretende atingir; e a chamada inadequação ou inidoneidade do meio processual utilizado consiste, precisamente, na discrepância ou desarmonia entre a espécie processual de que se lançou mão e o propósito que, com ela, processualmente se visava atingir.

**53.** Assim, para saber se ocorre ou não erro na forma do processo é preciso atentar no pedido que foi formulado, na concreta pretensão de tutela jurisdicional que o contribuinte visa obter; já saber se as causas de pedir aduzidas podem ou não suportar esse pedido é matéria que se situa no âmbito da procedência.

**54.** Por isso, com o fundamento de que as causas de pedir invocadas não são adequadas ao pedido formulado poderá decidir-se no sentido da improcedência da ação (eventualmente, até do indeferimento liminar da petição inicial), mas não no sentido da verificação do erro na forma do processo.

**55.** Parafraseando o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal

---

<sup>2</sup> (Cfr., entre outros, RODRIGUES BASTOS, in “*Notas ao Código de Processo Civil*”, 3ª ed., 1999, pág. 262; ANTUNES VARELA, in *RLJ 115*, pág. 245 e segs; Acórdão do STJ de 12/12/2002, no Rec. n.º 3981/02, in *Sumários*, 12/2002; Acórdão da R.Coimbra de 14/3/2000, in *BMJ 495*, pág. 371; Ac. R.Évora de 12/11/98, in *Col.Jur.* Ano XXIII, T5, pág. 256; Acórdão da R.Lisboa de 19/1/1995, in *Col.Jur.* Ano XX, T1, pág. 95, e Acórdão da R.Porto de 5/7/1990, in *Col.Jur.* Ano XV, T4, pág. 201.).

---

Administrativo de 28 de Março de 2012, proferido no processo com o n.º 1145/11, a circunstância de as causas de pedir gizadas não constituírem, porventura, fundamentos válidos de impugnação judicial, não constitui motivo para dar por verificado o erro na forma de processo, mas, ao invés, motivo para a improcedência do pedido com base nessa causa de pedir.

**56.** Lida a petição inicial e o pedido que nela é formulado, verifica-se que o que o Requerente pretende obter é a anulação do ato de liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao período de 2022.

**57.** Ora, o pedido de que seja anulada a liquidação – é típico do processo de impugnação judicial. Nesta forma processual o pedido será de anulação, declaração de inexistência ou de nulidade de um ato de liquidação, ou de um ato administrativo que comporte a apreciação de um ato de liquidação (ato de indeferimento de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico interposto da decisão que aprecie reclamação graciosa, ato de apreciação do pedido de revisão oficiosa), ou ainda de um ato de outro tipo, mas para o qual a lei utilize o termo *impugnação* para aludir ao meio processual a utilizar na respetiva reação contenciosa (Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 2 ao art. 99.º, págs. 107/108.).

**58.** Como é bom de ver, o pedido apresentado pelo Requerente não é o reconhecimento do estatuto de RNH ao Sujeito Passivo, mas a anulação da liquidação de IRS aqui em crise, em atenção à regulação jurídica aplicável; tal pedido adequa-se perfeitamente ao processo de impugnação judicial de que se socorre o Requerente –.

**59.** Face a todo exposto, improcede, assim, a exceção da impropriedade do meio processual suscitada pela Requerida.

#### **IV.3 DA FALTA DE INTERESSE EM AGIR**

**60.** Refere, por fim, a Requerida que não tendo a liquidação impugnada e aqui em discussão gerado qualquer imposto a pagar afigura-se inexistir interesse em agir.

**61.** O Requerente refuta, dizendo, em síntese, que “(...) *tem interesse em que lhe seja reconhecido o direito a ser tributado como RNH, ou seja, que o Tribunal decida que a não inscrição, no prazo previsto no artigo 16.º do Código do IRS, seja uma condição meramente formal e não constitutiva do direito a ser tributado de acordo com este regime em cada ano fiscal*”.

**62.** Pese embora, a imprecisão ou, até, a confusão que a afirmação *supra* possa, eventualmente, gerar, considera-se que o Sujeito Passivo só poderá ter querido dizer que o seu interesse na presente ação assenta na declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação aqui em crise, em virtude de não lhe ter sido aplicado, no ano de 2022 (e não noutros), o regime jurídico dos RNH, não obstante este, no seu entender, preenchesse, à data (ano de 2022), os pressupostos para o efeito.

**63.** Ora, a propósito do interesse em agir, ressalte-se o entendimento vertido no Acórdão do TCA Sul de 21/03/2019 - proc. 317/18.8BELSB-A, ao afirmar-se que “(...) *O interesse em agir consiste assim na verificação da necessidade ou utilidade da acção, sendo definido como a necessidade de usar do processo, de instaurar ou fazer prosseguir a acção. Assim, tem de considerar-se que a sua verificação ocorre sempre que o demandante tenha necessidade de intervenção judicial para reconhecimento da sua pretensão, tal como a configura no exercício da sua liberdade de conformação da acção. (...) O interesse de agir assume-se como uma relação entre necessidade e adequação. De necessidade porque, para a solução do conflito é imprescindível a actuação jurisdicional, e adequação porquanto o caminho a seguir deve ter a virtualidade de corrigir a lesão perpetrada ao autor tal como ele a configura.*”

**64.** Por sua vez, “*o interesse em agir também não se confunde com os restantes pressupostos processuais (tais como a capacidade judiciária ou, sobretudo, a legitimidade), pois o autor pode ser titular da relação material litigada e não ter, contudo, face às circunstâncias concretas que rodeiam a sua situação, necessidade de recorrer à acção (se ninguém contestou ou violou o direito não há interesse em propor acção para o reconhecer ou defender). (...) Constitui «um requisito a meio termo entre os dois tipos de situações. Exige-se, por força dele, uma necessidade justificada, razoável, fundada, de lançar mão do processo ou de fazer*

---

*prosseguir a acção - mas não mais do que isso»” (Cfr. Antunes Varela, J. Miguel Bezerra e Sampaio e Nora, Manual de Processo Civil, 2ª ed. pp. 179 e ss.).*

**65.** Da leitura dos ensinamentos que deixámos transcritos, no confronto com o que vem submetido à apreciação do Tribunal, tal como configurado pelo Autor, não deixa margem para dúvidas no sentido de que o Requerente é titular de um claro interesse em agir.

**66.** Pois, entendemos que tal como a acção se mostra configurada, é perfeitamente apreensível a necessidade do Requerente em usar do processo, de o instaurar e de o fazer prosseguir.

**67.** Com efeito, e independentemente do mérito da pretensão do Requerente, vislumbra-se a necessidade e a adequação na intervenção do Tribunal, desde logo para aferir da legalidade da liquidação que vem contestada – por não ter sido aplicada a tributação desagravada dos RNH, não obstante, o cumprimento por parte do Requerente dos requisitos para o efeito naquele ano (2022) –, sendo certo que é o reconhecimento da ilegalidade da mesma que o Requerente pretende que o Tribunal declare.

**68.** Aliás, a Requerida entra em contradição manifesta, porquanto, começa por dizer que a liquidação impugnada não apurou qualquer imposto a pagar e, por isso, a situação do Requerente em nada se alteraria, para, logo a seguir, afirmar o seguinte:

*“Ou melhor, como referido na informação que sustentou o indeferimento da reclamação graciosa, designadamente, a fls. 47 do P.A., que se junta, a anulação da liquidação com o fundamento aduzido pelo Requerente antes implicaria a eventual tributação dos rendimentos de pensões à taxa de 10% e a obrigatoriedade de englobamento dos rendimentos na categoria E para efeitos de determinação da taxa aplicável para efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 81.º do CIRS.”*

**69.** Ou seja, a própria Requerida acaba por admitir que a situação do Requerente sofreria alterações, designadamente, para efeitos de tributação.

**70.** Em síntese, o Requerente tem interesse em propor a presente acção para se defender –

contestando a liquidação, por ser ilegal —, e para que lhe seja reconhecido, se for caso disso, que naquele ano (2022) tinha o direito a ser tributado segundo o regime jurídico aplicável aos RNH.

**71.** Perante o exposto, improcede a presente exceção aduzida pela Requerida.

#### **IV.4 DA QUESTÃO DE FUNDO**

**72.** Considerando a factualidade exposta, bem como as pretensões e posições do Requerente e da Requerida constantes das suas peças processuais, cumpre ao Tribunal Arbitral apreciar se o Requerente beneficia do direito a ser tributado como residente não habitual, no exercício de 2022.

##### **IV.4.1 DO REGIME DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS**

**73.** A questão a analisar e decidir nos presentes autos passa por aferir se o Requerente, a despeito de não ter, no prazo previsto na lei, requerido o seu registo como residente não habitual, ao abrigo do n.º 10, do artigo 16.º, do CIRS, tem ou não direito de ser tributado ao abrigo do regime dos residentes não habituais no ano de 2022 a que respeita a liquidação sob impugnação.

**74.** Tal questão foi já objeto de apreciação pela jurisprudência, que deve aqui ser considerada por força da obrigação resultante do artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil que determina que *“o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”*.

**75.** Assim, atentemos, antes de mais, ao enquadramento legal de tal regime e, desde logo, ao preceituado no artigo 16.º do CIRS, em vigor à data dos factos, nos termos do qual:

*“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. (Redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto)*

*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.”*

**76.** Da leitura dos n.ºs 8 a 11, do artigo 16.º, do CIRS, resulta que os pressupostos para a aplicação deste regime são os seguintes: **(i)** O Sujeito Passivo se torne fiscalmente residente em Portugal, em conformidade com qualquer dos critérios estabelecidos nos n.ºs 1 e 2, do artigo 16.º, do CIRS; **(ii)** O Sujeito Passivo não tenha sido considerado residente em território nacional em qualquer dos cinco anos anteriores ao ano em que se deva considerar residente nos termos do n.º 1 e 2 da referida norma.

**77.** Dito isto, facilmente se conclui que **o legislador fez depender, para efeitos da aplicação deste benefício fiscal, do preenchimento dos pressupostos previstos no artigo 16.º, n.º 8, do CIRS, e não da inscrição formal como residente não habitual.**

**78.** Conforme já foi observado, a título de exemplo, no processo 777/2020-T, de 15.12.2021, a redação aplicável dos n.ºs 8 e 9, do artigo 16.º, do CIRS, dispõe claramente no sentido de que se trata, nessa inscrição no cadastro do contribuinte, de um registo declarativo, cuja não realização não obvia à aplicação, verificados os pressupostos materiais exigidos, dos benefícios fiscais em causa.

**79.** Aliás, o teor do n.º 11, do artigo 16.º, do CIRS, é claro ao fazer depender para a aplicação de tal regime da circunstância factual de o sujeito passivo se ter inscrito (e assim ser

considerado) como residente em território português e não da sua inscrição formal enquanto residente não habitual.

**80.** Nesta senda, para que o sujeito passivo seja “*considerado residente não habitual*” e adquira o *direito a ser tributado como tal*, **a lei não inclui a inscrição no registo como residente não habitual**, que surge no n.º 10 do citado artigo apenas como um dever do sujeito passivo (“*deve solicitar a inscrição*”), **como requisito constitutivo dessa condição e do direito à correspondente situação tributária vantajosa**.

**81.** “*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 de Impostos”. Como se observa, a ligação que então se fazia entre a inscrição da qualidade de residente não habitual no registo de 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.*

(...)

*O pedido de inscrição como residente não habitual imposto pelo n.º 10 do art. 16.º do CIRS deve, então, reputar-se a um dever acessório do contribuinte (art. 31.º, n.º 2 da LGT) que serve a finalidade de facilitação da fiscalização da situação tributária do contribuinte e da aplicação do benefício fiscal, de modo a que a AT proceda ao controlo dos registos do contribuinte no seu cadastro, bem como dos demais elementos em seu poder, solicite eventuais*

---

*elementos adicionais para verificar que o interessado foi considerado como residente fiscal noutra jurisdição e valide o cumprimento dos requisitos legalmente previstos, sendo, porém da verificação desses requisitos, e não da solicitação ou realização daquela inscrição no registo, que depende a constituição do direito a ser tributado, de modo desagravado, como residente não habitual.”* (Cfr. decisão arbitral proferida no processo do CAAD n.º 705/2022-T, de 30.07.2023) (negrito nosso)

**82.** Efetivamente, **a falta ou a intempestividade da inscrição como residente não habitual dificulta a gestão tributária e o correto processamento das liquidações de IRS pela AT, mas não determina, repita-se, a exclusão do regime correspondente.**

**83.** Face ao exposto, o presente Tribunal Arbitral, sustentado pela ampla e dominante jurisprudência nesta matéria, entende, também, que o regime do RNH é um regime jurídico-fiscal cujo direito se verifica *ope legis*, sem depender do registo formal da qualidade de RNH.

**84.** Analisados os requisitos dos quais o legislador faz depender a aplicação do regime fiscal dos RNH e o efeito que o pedido de inscrição enquanto RNH reveste no ordenamento jurídico, importa aferir se no caso do Requerente, os mesmo reúne os pressupostos para a aplicação de tal regime no ano de 2022.

**85.** Como resulta da matéria de facto dada como provada, o Requerente passou a ser residente para efeitos fiscais em Portugal, em 2022 (Cfr. facto provado B.), sendo que igualmente se provou que o mesmo não estava inscrito como residente fiscal em Portugal nos cinco anos imediatamente anteriores (Cfr. facto provado C.).

**86.** Pois, não obstante a afirmação da Requerida – de que “(...) o Requerente não logrou provar que em 2022 permaneceu em território português por mais de 183 dias, conforme decorre da alínea a), do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS para o qual remete o n.º 8 do mesmo artigo” –, a verdade é que se encontra junta aos autos (Cfr. documento n.º 10 junto ao PPA) uma notificação emitida pela própria Autoridade Tributária que refere, exatamente, o oposto, ou seja, que o Sujeito Passivo era residente em território nacional em 2022: “*Registado/a no*

---

*cadastro da AT como residente em território português (n.º 8 do artigo 16.º do CIRS e alínea b) do ponto 1, da Circular n.º 9/2012) no(s) ano(s) 2022”.*

**87.** Assim, à luz dos factos dados como assentes e do respetivo direito aplicável, conclui o Tribunal Arbitral no sentido de que o Requerente cumpria os necessários pressupostos consagrados no n.º 8, do artigo 16.º, do CIRS – os quais são os únicos requisitos exigidos por lei para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime dos RNH –, para ser tributado de acordo com aquele regime especial em 2022.

**88.** O Requerente deve, assim, beneficiar do regime dos RNH, porquanto, o benefício é automático e a inscrição em cadastro não é constitutiva do direito ao mesmo.

## **V. DECISÃO**

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:

- a) Declarar ilegal e anular o ato de liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2022, bem como a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023... .

## **VI. VALOR DA CAUSA**

Fixa-se ao processo o valor de **€6.283,52 (seis mil e duzentos e oitenta euros e cinquenta e dois cêntimos)**, nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **VII. CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€612,00 (seiscentos e doze euros)**, nos termos da tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.]

Lisboa, 28 de janeiro de 2025

A Árbitra,

Susana Mercês de Carvalho