

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 221/2025-T

Tema: IRS 2023. Residente Fiscal Não Habitual. Aplicação do regime do Residente Fiscal Não Habitual. Art. 16.º do CIRS. Inscrição como Residente Não Habitual (RNH).

SUMÁRIO:

1) O regime fiscal do Residente Não Habitual constitui um Benefício Fiscal não automático, sujeito a reconhecimento administrativo, com efeitos meramente declarativos; 2) Tendo o(s) sujeito(s) passivo(s) de IRS solicitado a inscrição como RNH, e não lhe(s) tendo sido reconhecido esse Estatuto, a liquidação reportada aos rendimentos auferidos em 2023 que não aplicou o regime do RNH por o(s) Requerente(s) não se encontrar(em) registado(s) como tal é conforme à lei; 3) O pedido de inscrição como RNH - *rectius*, o seu deferimento e inscrição como RNH - é condição de acesso ao(s) benefício(s) correspondente(s); 4) Caso o pedido de inscrição como RNH seja feito para lá do termo do prazo do n.º 10 (art.º 16.º do CIRS) o reconhecimento acabará por ter efeitos constitutivos e não meramente declarativos, valendo então a inscrição apenas para futuro (iniciando-se o período de dez anos do n.º 9 no ano, *inclusive*, da sua inscrição como residente em território português, e sendo o requisito da não residência do n.º 8 para os cinco anos anteriores a esse).

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Regina de Almeida Monteiro (Árbitro-presidente), Sofia Ricardo Borges (Árbitro-vogal relatora) e Jorge Bacelar Gouveia (Árbitro-vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 19 de Maio de 2025, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... e B..., (“Requerentes”, “Sujeitos Passivos” ou simplesmente “SPs”, ou, individualmente, “a Requerente” e “o Requerente” respectivamente), contribuintes fiscais portugueses n.ºs ... e ..., respectivamente, casados entre si e ambos com domicílio fiscal na Rua ..., n.º ..., ...-... ...,

Seixal, vieram, ao abrigo dos art.ºs 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º, n.º 1 al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (D.L. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante “RJAT”), submeter ao CAAD pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Peticionam, assim, a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, mais concretamente de IRS, reportado ao ano de 2023.

À liquidação em crise (“a Liquidação”), com o n.º 2024... , corresponde um valor total a pagar de € 129.013,40.

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

A Liquidação resultou do processamento da Declaração Modelo 3 que submeteram. Não concordam, porém, com ela, pois que são residentes fiscais em Portugal desde 13.07.2021 e, mais, nos cinco anos anteriores não residiram aqui.

Segundo expõem, a 12.10.2022 “solicitaram, por via eletrónica, no Portal das Finanças, a sua inscrição como Residentes Não Habituais (RNH)” com efeitos ao ano de 2022. Mas, alegam, deveriam tê-la solicitado com efeitos a 2021.

O pedido de inscrição foi indeferido, segundo expõem, por constarem como residentes em território português no ano de 2021. E, sustentam, eram efectivamente aqui residentes em 2021. Porém, asseveram, isso não obsta “nem ao gozo direto do benefício do regime dos residentes não habituais, nem ao seu reconhecimento, mesmo que extemporâneo.”

Indeferidos os pedidos de inscrição como RNH, interuseram Recurso Hierárquico.

A Declaração de IRS que apresentaram, a 25.06.2024, com opção pela tributação conjunta, não inclui o Anexo L. Emitida a Liquidação, interpuseram Reclamação Graciosa, pedindo a sua anulação pugnando pelo direito ao método de isenção do regime dos RNH.

Asseveram que “a inscrição como RNH não é fundamento constitutivo do direito a ser tributado, em sede de IRS, como tal”, e que ao Tribunal caberá anular parcialmente a Liquidação, “comprovando os pressupostos legais da tributação a coberto do regime do RNH”.

Defendem ter direito “de serem tributados de acordo com o regime dos residentes não habituais, posto que preenchem todos os pressupostos materiais para tal e que o incumprimento do prazo de apresentação do pedido de inscrição como RNH reveste mero carácter declarativo, sendo, portanto, insuscetível de abalar o direito dos Requerentes, que não podia ter deixado de ser reconhecido pela AT na emissão da liquidação em causa”.

Pagaram voluntariamente a Liquidação, e esta padece de erro de facto e de direito, pelo que devem ser reembolsados do imposto pago indevidamente.

Requerem, a final, (i) a anulação da Liquidação com as consequências legais, e (ii) juros indemnizatórios.

*

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

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

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD a 10.03.2025 e notificado à AT.

Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo os ora signatários, que atempadamente aceitaram o encargo.

Por comunicações de 29.04.2025, as Partes foram notificadas da designação, não tendo manifestado intenção de a recusar, *cfr.* art.º 11º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 19.05.2025.

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

Defendendo-se por excepção, invoca falta de competência material do Tribunal. Os Requerentes pretendem, entende, que lhes seja reconhecido o estatuto de RNH, e consequentemente seja anulado o despacho que indeferiu a Reclamação Graciosa, e a Liquidação. Sendo que, defende, só depois de lhes ser reconhecido tal estatuto esta poderia ser anulada.

Ocorre assim, alega, excepção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito, conducente à sua absolvição da instância (convoca o art.º 84.º, n.º 1, al. a) do CPTA).

Mais, pelas mesmas razões, defende também, ocorre excepção de impropriedade do meio processual. O PPA não é o meio próprio para fazer valer a sua pretensão. O reconhecimento do regime jurídico de RNH só pode ser peticionado junto de Tribunal tributário via acção administrativa prevista no CPTA. Verifica-se “excepção dilatória inominada, de utilização indevida de uma forma de processo desadequada à pretensão deduzida nos autos”, que determina a sua absolvição da instância (convoca o n.º 2 do art.º 89.º do CPTA).

Sem conceder, por impugnação alega que sempre haveria que concluir-se que os Requerentes não preenchem os pressupostos de aplicação do regime jurídico dos RNH, os pressupostos do art.º 16.º do CIRS não estão preenchidos.

Expõe que o art.º 16.º do CIRS consagra um procedimento de reconhecimento da verificação, em concreto, da existência de dois dos pressupostos legais necessários à aplicação de um benefício fiscal no âmbito deste regime. A saber: a pessoa singular em questão (i) ter-se tornado residente fiscal em território português, mais (ii) não ter sido residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

E, mais, é ainda necessário, a acrescer, em todos os anos em que haja facto tributário (rendimentos relevantes) o contribuinte declare, e proceda à opção, na Modelo 3, pelo regime de tributação excepcional. A liquidação será depois processada de acordo com as opções que faz em cada ano e caso tenha obtido, a seu pedido, o reconhecimento administrativo da verificação dos dois outros pressupostos.

Segundo ainda alega, o pedido de inscrição é, além do mais, obrigatório, ou seja, não basta a verificação dos requisitos impostos no art.º 16.º do CIRS para automaticamente o contribuinte beneficiar do regime de RNH. A posição defendida pelos Requerentes não tem acolhimento legal.

Sem prescindir, alega que os Requerentes não preenchem os pressupostos para ser tributados em 2023 como RNH. Com efeito, segundo expõe, era imprescindível não terem sido residentes em Portugal nos cinco anos anteriores a 2023, e são aqui residentes desde Julho de 2021.

Reporta-se ainda à pretendida aplicação do método de isenção, rematando que a condição de RNH é determinante à consideração de qualquer benefício associado ao regime.

Conclui que as excepções invocadas devem proceder e, a assim não se entender, que a acção deve ser julgada improcedente por não provada, e a Liquidação manter-se.

*

Por despacho do Tribunal de 20.06.2025, as Partes foram notificadas da dispensa de reunião do art.º 18.º do RJAT e de prazo para alegações finais escritas facultativas, e os Requerentes para aí responderem, querendo, à matéria de excepção.

Nenhuma das Partes apresentou alegações.

Por despacho de 13.11.2025, o Tribunal determinou prorrogar por dois meses o prazo do art.º 21.º, n.º 1 do RJAT, cfr. n.º 2 do mesmo artigo, pelas razões aí indicadas. E assim novamente por despachos de 15.01.2026 e de 16.03.2026.

2. Saneamento

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

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

Vem invocada matéria de excepção. Impõe-se o seu conhecimento, como de imediato se fará.

2.1. Da competência material do Tribunal Arbitral

A Requerida sustenta que o Tribunal carece de competência material, por entender que o que os Requerentes pretendem é que lhe seja reconhecido o estatuto de RNH. Só uma vez lhes sendo reconhecido esse estatuto é que a liquidação poderia ser anulada, expõe.

Notificados para exercer o contraditório em alegações finais, os Requerentes nada disseram.

Vejamos.

A competência material do Tribunal é matéria de conhecimento oficioso. Nos termos conjugados do disposto no art.º 16.º do CPPT, art.º 13.º do CPTA, e nos art.ºs 96.º, al. a), 97.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, 576.º, n.º 2 e 577.º, al. a) e 578.º, todos do CPC¹, a infracção das regras de competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso, precedendo o de qualquer outra matéria. Tratando-se de excepção dilatória obsta a que o Tribunal conheça do mérito e conduz à absolvição da instância.

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

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

Coligido o teor do PPA, vemos que com a presente acção arbitral os Requerentes pretendem que seja anulada (parcialmente) a Liquidação, com fundamento em ilegalidade. Sustentando o pedido em, na Liquidação, não terem sido aplicadas as normas do Código do IRS (CIRS)⁴ que

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

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

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

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

seriam, segundo alegam, as devidas aplicar no caso. Mais concretamente, no facto de na Liquidação não vir aplicado o regime do RNH, cujas normas foram, assim, violadas. Esta a causa de pedir. Aquele o pedido.

Assim resulta de forma clara do PPA: “Importa determinar se, aos rendimentos auferidos pelos Requerentes em 2023 e declarados tempestivamente em 2024, seria aplicável o regime de tributação dos RNH”. E cabe “determinar a anulação parcial da liquidação *sub iudice*, com fundamento em erro de direito”.

Sustentam-se, neste *iter*, na tese (refutada pela Requerida) de que basta estarem reunidos os requisitos do art.º 16.º do CIRS para que, automaticamente, os contribuintes (e assim, eles Requerentes) beneficiem do regime do RNH – “a inscrição como RNH não é fundamento constitutivo do direito a ser tributado, em sede de IRS, como tal”.

Por outro lado, também não vêm os Requerentes pretender impugnar um qualquer outro acto administrativo, como seriam os actos de indeferimento dos pedidos de inscrição como RNH. Com efeito, embora tendo submetido pedidos de inscrição como RNH, alegam que “o reconhecimento do direito ao benefício fiscal” não é “condição do seu exercício”.

Fundamentam que o Benefício depende apenas do preenchimento dos requisitos do n.º 8 do art.º 16.º do CIRS e da inscrição como residente em território português (que não da inscrição como RNH).

Assim, não vem colocado ao Tribunal apreciar de outro acto que não a Liquidação (e do acto de segundo grau, que a manteve na Ordem Jurídica). E sendo que a esta vem imputado vício de violação de lei.

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

Improcede a defesa exceptiva da Requerida.

*

Cumpra apreciar e decidir no mais.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

Consideram-se provados os factos que seguem:

a) No ano de 2023 os Requerentes eram sujeitos passivos de IRS residentes fiscais em Portugal e sem estatuto de RNH activo; (cfr doc. 2 junto pelos SP e PA)

b) No ano de 2021 os Requerentes foram residentes fiscais em Portugal; (cfr doc. 2 junto pelos SP, PA, e por acordo)

c) Os Requerentes solicitaram a sua inscrição como RNH, a 12.10.2022, para produção de efeitos no mesmo ano de 2022; (cfr doc. 2 junto pelos SP e PA)

d) Notificados dos projectos de indeferimento dos pedidos de inscrição como RNH, os Requerentes exerceram direito de audição, e foram, depois, notificados do seu indeferimento a 06.02.2024; (cfr doc. 2 junto pelos SP e PA)

e) Da decisão de indeferimento do pedido de inscrição como RNH da Requerente consta, entre o mais:

“I – DO PEDIDO / 1. Através de pedido efetuado pelo portal, em 2022-10-12, a contribuinte A... com o Número de identificação Fiscal ..., vem solicitar a respetiva inscrição no Regime dos Residentes Não Habituais, com início em 2022, nos termos do n.º 8 do artigo 16.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) (redação introduzida pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio). / 2. Posteriormente, por carta registada emitida 2022-10-21, foi a requerente notificada do projeto de decisão

9.

de indeferimento (IRNH... - Proc. (...)), pelo seguinte facto: / a) De estar registada no cadastro da Autoridade Tributária e Aduaneira (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 ano de 2021. / 3. Mais foi notificada, naquele ofício, para, querendo, deduzir audição prévia, no prazo de 15 dias, de acordo com o disposto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT). / 4. Através do referido ofício foi a contribuinte também informada que deveria remeter à Direção de Serviços de Registo de Contribuintes (DSRC) o original ou cópia autenticada do documento comprovativo de residência no estrangeiro (...). / (...) III - ANÁLISE / 9. Consultado o sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), verifica-se que a requerente consta no cadastro como residente em Portugal no ano de 2021 (...). / 10. Ora, até esta data, quer a contribuinte quer o procurador não juntaram ao processo quaisquer peças documentais (...) que comprovem de forma perentória a sua residência fora do território português de 1 de janeiro de 2021 a 31 de dezembro desse ano. / IV – CONCLUSÃO / 11. Nestes termos, concluiu-se que a exponente, não comprovou de forma inequívoca que no ano de 2021, esta não reuniu nenhum dos requisitos das alíneas a) a d) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS, a contrário para ser considerada não residente em Portugal (...). / 12. Assim, se conclui que a contribuinte não preenche os requisitos para beneficiar da inscrição no Regime dos Residentes Não Habituais, com início ao ano de 2022, por não comprovar que nos 5 anos anteriores a 2022, não foi residente em Portugal, nos termos do n.º 8 do art.º 16.º do CIRS (...).” (cfr doc 2 – e, aí, “Doc. 6” - junto pelos SP, e PA);

f) Os Requerentes apresentaram recurso hierárquico (RH) das decisões de indeferimento dos pedidos de inscrição como RNH (a 05.03.2024); (cfr doc 2 - e, aí, “Doc. 7” e “Doc 8”, e PA)

g) Os Requerentes submeteram Declaração Modelo 3 reportada a 2023, a 25.06.2024, como residentes, com opção pela tributação conjunta, dois Anexos J (com rendimentos Categoria E e G), e um Anexo F; (cfr doc 1 junto pelos SP, e PA)

h) A Declaração Modelo 3 (v al. anterior) deu origem à liquidação de IRS n.º 2024 ... (“a Liquidação”) e respectiva nota de cobrança no valor de € 129.013,40;

i) A taxa de tributação aplicada na Liquidação foi de 48%, correspondente à taxa efectiva de 29,89%; (cfr doc 1 junto pelos SP)

j) A Liquidação foi paga em 23.08.2024; (cfr doc 2 junto pelos SP – e, aí, “Doc. 10”, e PA)

k) Os Requerentes apresentaram reclamação graciosa (RG) da Liquidação e aí pugnaram por que “deveria ter sido aplicado o benefício fiscal decorrente do regime de RNH em vários dos rendimentos que foram declarados” (cfr. doc 2 – e, aí, PI da RG “Doc. 9”, e PA);

l) Notificados do projecto de indeferimento da RG, e para exercício de direito de audição, que não exerceram, os Requerentes foram depois notificados, a 12.12.2024, de despacho de indeferimento datado de 09.12.2024;

m) Do despacho de indeferimento da RG consta, entre o mais:

“(…) Face ao disposto nesta norma, estamos perante um benefício fiscal dependente de reconhecimento, por parte da Autoridade Tributária, a pedido do contribuinte. / Entender que a inscrição como Residente Não Habitual tem natureza meramente declarativa esvaziaria de sentido o disposto naquela norma pois seria entender que o legislador teria imposto naquele preceito uma obrigação absolutamente desnecessária e sem qualquer efeito legal. / Esse reconhecimento constitui um ato prévio à liquidação, não podendo os sujeitos passivos beneficiar do regime de tributação dos Residentes Não Habituais, ou seja apresentar as declarações de rendimentos acompanhadas do anexo L, sem que previamente seja reconhecido o direito ao benefício fiscal e inscrito no cadastro de contribuintes, o período de gozo do mesmo. / Sendo que a decisão de reconhecimento ou não do mesmo é um ato diretamente impugnável por via da ação administrativa tendo natureza prejudicial relativamente ao ato de liquidação. Ora, no caso em análise, os requerentes viram o pedido de inscrição como Residente Não Habitual indeferido, tendo interposto recurso hierárquico dessas decisões os quais se encontram pendentes (...). / (...) Consequentemente, afigura-se que a liquidação se deve manter.” (cfr doc 10 junto pelos SP, e PA)

n) A 06.03.2025 os Requerentes deram entrada no sistema do CAAD ao PPA na origem dos autos.

3.2. Factos não provados

Não se provou que os Requerentes não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores a 2021 - *i.e.*, em todo e cada um dos anos de 2016 a 2020.

Mais concretamente, tal não se provou quanto a 2016, a 2017, a 2018, a 2019, e a 2020.

Não se provou que os Requerentes não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores a 2022 - *i.e.*, nos anos de 2017 a 2021, nem que o não tenham

sido em qualquer dos cinco anos anteriores a 2023 - *i.e.*, nos anos de 2018 a 2022 (como em rigor já decorria do facto provado em b) *supra*; e do facto não provado acima).

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

3.3. Fundamentação da matéria de facto

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

Relativamente em especial aos factos dados como não provados (sempre factos seleccionados considerando as várias soluções plausíveis da questão de Direito), o Tribunal formou a sua convicção com apreciação crítica de toda a documentação junta, constatando-se que inexistente qualquer elemento para prova do alegado pelos Requerentes no sentido de preencherem os requisitos do art.º 16.º do CIRS, mais concretamente o constante do n.º 8 *in fine* - “*não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores*”. E isto seja por referência ao ano de 2023 (ano dos rendimentos a que se reporta a Liquidação), seja por referência ao ano de 2022 (para o qual os Requerentes pediram inscrição como RNH – *v. al. c*) dos factos provados), seja por referência ao ano de 2021 (o ano que, segundo alegam nestes autos, seria aquele relativamente ao qual deveriam ter feito os pedidos de inscrição como RNH e que, alegam agora, por lapso fizeram para 2022).

Ademais, a posição dos Requerentes no procedimento, em sede de pedidos de inscrição como RNH e direito de audição aí exercido, é contraditória com o que depois alegam nos recursos hierárquicos (RH) contra o indeferimento dos pedidos. Com efeito, dali consta “é irrelevante (...) tenha apresentado uma inscrição com residência em Portugal no ano de 2021, uma vez que não permaneceu mais de 183 dias seguidos ou interpolados nesse território, sendo essas estadias esporádicas (...) só passou a residir em Portugal a partir de janeiro de 2022”, depois nos RH pedem a anulação dos pedidos de inscrição para o ano de 2022 e a sua alteração para 2021.

Quanto ao requisito da não residência em território português nos anos pertinentes (n.º 8 do art.º 16.º), todo este contexto, e considerando a posição manifestada pelos Requerentes no PPA, em que alegam preencher os requisitos para serem considerados RNH mas nada carregam para prova de não terem sido aqui residentes nos anos anteriores, só podia concluir-se pela não prova. Não basta, para prová-lo, simplesmente alegar que residiram em França até 2021, nem também o não estarem inscritos nesses anos como residentes fiscais em Portugal, sem mais, o prova. Ao Tribunal cabe seleccionar, de entre os alegados pelas Partes, os factos que importam à apreciação e decisão da causa perspectivando as hipotéticas soluções plausíveis das questões de direito (v. art.º 16.º, al. e) e art.º 19.º do RJAT e, ainda, art.º 123.º, n.º 2 do CPPT e art.º 596.º do CPC⁵).

4. Matéria de Direito

4.1. Questões a decidir

Cabe decidir nos presentes autos se a Liquidação, reportada aos rendimentos obtidos pelos Requerentes no ano de 2023, incorre em vício de violação de lei, como lhe vem imputado – por indevida não aplicação do regime fiscal do RNH. Devidamente colocado, vício de violação de lei por errada não aplicação de normas do regime do RNH.

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

Vejamos.

Defendem os Requerentes que deveria ter sido aplicado, no caso, o método da isenção para efeitos de eliminação da dupla tributação jurídica internacional (como prevê o n.º 5 do art.º 81.º do CIRS para os RNH).

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

Deveria ter-lhes sido permitido preencher o Anexo L, destinado a rendimentos auferidos por RNH, e optar pelo método de isenção. Ao invés do que sucedeu na Liquidação.

Com efeito, sustentam, “adquiriram o direito a serem tributados como tal [RNH]”.

Mais precisamente, sustentam assim: “desde 2021 que os Requerentes preenchiam as condições para serem considerados residentes não habituais em território português e, sendo-o, adquiriram o direito a serem tributados como tal.”

A Liquidação padece de ilicitude, pugnam, nessa medida, já que “o benefício do regime dos RNH depende apenas do preenchimento dos requisitos previstos no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, e da inscrição como residente em território português”. Não depende da inscrição como RNH.

Tendo-se tornado residentes fiscais em Portugal em 2021, pretendiam, alegam, que a partir desse ano “tivesse início a tributação como RNH, apesar de, por lapso ter sido comunicado uma data diferente à AT”.

E alegam que não foram aqui residentes antes de 2021 (sem que o provem – *v. factos* não provados, *supra; rectius*, não provam que não foram residentes em território português nos cinco anos anteriores).

Segundo pugnam, o direito à tributação pelo regime dos RNH constitui-se com a simples verificação daqueles requisitos constantes do n.º 8 do art.º 16.º do CIRS (tornarem-se residentes fiscais em território português e não terem aqui residido em qualquer dos cinco anos anteriores).

Assim também, pugnam, o Benefício Fiscal (BF) não depende do reconhecimento pela AT, nem do cumprimento do prazo para pedir a inscrição como RNH (prazo cfr. n.º 10 do art.º 16.º).

Preenchem aqueles requisitos, pelo que a Requerida tinha que aplicar-lhes o regime do RNH.

A Liquidação deve, conseqüentemente, ser anulada, por erro de facto (estavam reunidos os pressupostos para aplicação do regime) e de direito (errada interpretação da lei e violação das disposições legais do regime do RNH).

Vejamos se lhes assiste razão.

Avancemos para a questão decidenda. A saber:

4.1.1. Incorre a Liquidação em vício de violação de lei, por erro de facto e de direito, ao não aplicar o regime do RNH aos rendimentos auferidos pelos Requerentes em 2023?⁶

Invocam os Requerentes vício de violação de lei por alegadamente na Liquidação ter sido preterida a aplicação dos dispositivos legais devidos aplicar (*rectius*, por a Liquidação, que não aplica o regime do RNH, ter sido mantida na Ordem Jurídica pela Requerida pelo indeferimento da Reclamação Graciosa que sobre a mesma interpuseram). A saber, os dispositivos integrantes do regime fiscal do RNH (em vigor ao tempo dos factos).

Para responder à questão, tratemos de abreviadamente percorrer, antes, os pontos de enquadramento que seguem, seguidos de uma breve precisão de conceitos, e só depois da concretização no caso.

A) O regime fiscal do RNH

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

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

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

Determinar se um determinado indivíduo é ou não é Residente Fiscal é matéria não desprovida de dificuldades práticas, (não apenas mas também) em especial se se tiver em consideração o regime que resultou a respeito da reforma do IRS de 2014 e, bem assim, entre o mais, a frequentemente necessária conjugação entre normas de Direito interno e normas de CDTs aplicáveis em cada caso. Considere-se, também, ser Portugal parte do Espaço Schengen, com as dificuldades que daí poderão advir a respeito.

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

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

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

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

Numa categorização possível de BFs encontramos, dentro dos BFs *lato sensu*, os BFs estáticos, por um lado (“BF *stricto sensu*”) e, por outro, os BF dinâmicos (“Incentivos ou estímulos fiscais”). No regime do RNH estamos perante um BF dinâmico, como logo os dispositivos dos n.ºs 8 a 12 do art.º 16.º o demonstram (reportamo-nos sempre à versão vigente à data dos factos). Nas palavras de Casalta Nabais⁷ estes BF “têm por causa a sua vinculação à opção futura do comportamento beneficiado ou do exercício futuro da actividade fomentada, na lógica de *toma lá dá cá*”; “Compreende-se assim que os incentivos fiscais (...) tenham carácter temporário, bem como [que] a liberdade do legislador, mormente para conceder uma margem de livre decisão à Administração Tributária, tenha necessariamente de ser maior do que aquela de que dispõe em sede dos benefícios fiscais estáticos. É que os incentivos ou estímulos fiscais constituem benefícios fiscais dependentes de um acto de reconhecimento, seja este um acto de reconhecimento unilateral, um acto administrativo, como é tradicional, seja um contrato (...)”

Visou-se, entre o mais, atrair para o país profissionais de certas áreas, designadamente profissionais qualificados em actividades de elevado valor acrescentado que contribuíssem para o processo de desenvolvimento e modernização da economia portuguesa, a par de *high network individuals*, indivíduos de património elevado, e pensionistas estrangeiros. Atrair este perfil de indivíduos mediante a concessão de um regime especialmente favorável, em IRS, quanto a determinados rendimentos.

Com relevo ao caso, a vantagem quanto a rendimentos obtidos no estrangeiro concentra-se nos rendimentos Categoria E e G, em que no regime fiscal de RNH os contribuintes poderão beneficiar do método da isenção em Portugal, para evitar a Dupla Tributação – sem que se exija

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

tributação efectiva no Estado da Fonte. *Cfr.* art.º 81.º n.º 5 do CIRS. Regime particularmente atractivo, e contrastante com a tributação dos Residentes *tout court*.

Feito o sumário enquadramento, vejamos o regime legal aplicável.

B) O normativo legal

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

“Regime fiscal para residentes não habituais em IRS

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

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

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

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

“Regime fiscal do investidor residente não habitual

Artigo 23.º

Investidor com residência não habitual em território português

1 - Considera-se que não têm residência habitual em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes, nomeadamente ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, não tenham em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como tal em sede de IRS.

2 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal, pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da DGCI.

3 - O gozo do direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no número anterior requer que o sujeito passivo nele seja considerado residente para efeitos de IRS.

4 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior num ou mais anos do período referido no n.º 2 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, contando que nele volte a ser considerado residente para efeitos de IRS.”

Depois, com a Lei 20/2012, de 14.05, que alterou a LOE2012, foram introduzidas alterações, a saber no mais relevante retirando “renováveis” do então n.º 7 do art.º 16.º (“10 anos consecutivos, renováveis”) e passando a relevar nesse número a inscrição como residente em

território português e, ainda, criando um novo número, que passou a ser o n.º 8 desse art.º 16.º, no qual se determinou o dever de solicitar a inscrição como RNH e, mais, o prazo para o efeito.

E no n.º 2 do art.º 5.º dessa Lei 20/2012, onde se procedeu à referida alteração, estipulou-se:

“O novo prazo previsto no n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS não é aplicável aos sujeitos passivos que se tenham tornado residentes em território português até 31 de dezembro de 2011 e tenham solicitado, até à data da entrada em vigor da presente lei, a inscrição como residente não habitual nos termos da redação anterior daquela disposição, a qual não previa qualquer limite temporal para a apresentação deste pedido.”⁸

Com início de vigência em Maio de 2012, passou então a ditar o art.º 16.º do CIRS, no relevante:

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

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

8 - O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.

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

10 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 7 pode retomar o gozo (...).”

Com a reforma de 2014, pela Lei N.º 82-E/2014, de 31.12, a numeração, *supra*, do art.º 16, foi alterada, passando os n.ºs 6 a 10 a n.ºs 8 a 12.

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

“Importa identificar os contornos destas autorizações legislativas (...). Assim, e no que se refere ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Código do IRS), é alterado o prazo de entrega da declaração oficial (...). / É igualmente alterada a forma de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual a que se refere o n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, com vista à implementação de um procedimento eletrónico, prevendo-se assim, no presente decreto-lei, que o sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português. (...).”

E foi assim que o art.º 16.º, no seu n.º 10 (“*O sujeito passivo deve solicitar...*”), passou a ditar:

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

“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.”

Assim se chegando à versão do art.º 16.º em vigor ao tempo dos factos (2023), como segue:

“Artigo 16.º - Residência

1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa; / (...)

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

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

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

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

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

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

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

Ainda no CIRS⁹, dispõe o n.º 5 do art.º 81.º:

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.

⁹ Reportamo-nos sempre às normas na versão aplicável ao caso (IRS 2023).

No EBF, por sua vez, dispõe o art.º 5.º:

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

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

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

Com interesse no EBF *v.*, ainda, entre o mais, os art.ºs 1.º, 10.º, 12.º e 14.º, n.º 8.

Notando nós singelamente, em relação aos mesmos, que: *(i)* as disposições da Parte I do Estatuto são extensíveis aos demais Benefícios Fiscais (aos BF não previstos no EBF, portanto), *(ii)* qualquer interpretação extensiva em matéria de BF se deve conter no espírito da política económica e objectivos traçados para o BF em questão, *(iii)* em conexão com o art.º 12.º do EBF (e, mais, com o seu art.º 5.º, *supra*) determina-se no n.º 11 do art.º 16.º do CIRS a necessidade de verificação, ano a ano, dos requisitos de qualificação para RNH e, *(iv)* a não utilização de um direito poderá produzir, nesta matéria, efeitos similares ao da renúncia.

Por relevante, *v.* também o DL n.º 14/2013, de 28.08, que institui o NIF e condições conexas, (e o DL 463/79 que o antecedeu) - entre o mais, o que aí se lê no Preâmbulo e o que se dispõe nos art.ºs 5.º, 8.º e 9.º, 34.º e 39.º.

Percorrida a evolução histórica do regime, e com o enquadramento feito, e aplicando o regime em vigor ao tempo dos factos, apreciemos então o caso, após a sumarássima aproximação/clarificação de conceitos que segue.

C) Precisão de conceitos

Comece por notar-se que o conceito de “acto constitutivo de direitos” não é claro e nem tem razão de aplicação, neste contexto, para referir um comportamento da iniciativa das pessoas contribuintes. O conceito em questão surge num quadro conceptual de Direito Público, em Direito Administrativo, para designar actos tendencialmente irrevogáveis – porque

constitutivos de direitos/de interesses legalmente protegidos. Actos administrativos constitutivos de direitos. Valem, portanto, para a Administração, actos da sua autoria. Quando muito o uso do conceito poderia fazer-se também por referência a actos do legislador. Porém já não para referir actos/acções/comportamentos dos particulares.

Como bem se vê, um pedido de registo/pedido de inscrição feito perante a Administração Tributária, como uma Declaração feita face à Administração Tributária, são isso mesmo, pedido/declaração perante a entidade pública. Neste sentido, neles não identificamos a natureza de constitutivos de direitos. Sim, são declarativos, como nem de outro modo poderia ser.

Assim, procure clarificar-se, de interesse ao tema nos autos e muito sumariamente como segue.

O pedido de inscrição como RNH pelo contribuinte interessado, cfr art.º 16.º, n.º 10, que é feito perante a AT, tem os efeitos que lhe são próprios, de um pedido/uma declaração de interesse.

Depois, o deferimento desse pedido/solicitação de inscrição, pela AT, esse sim uma acto da entidade pública, poderá, ou não, ter efeitos constitutivos.

No caso, havendo deferimento de um tal pedido (de inscrição como RNH) – há, então, reconhecimento do Estatuto de RNH solicitado, e haverá, então, a inscrição/registo desse Estatuto no cadastro do contribuinte em questão, feito pela AT.

Neste procedimento, a AT, verificando da reunião ou não dos pressupostos de aplicação do BF em questão – cfr constantes do n.º 8 do art.º 16.º, reconhecerá - em caso de verificação dos mesmos – o estatuto de RNH.

Reconhecimento administrativo, pois.

Que a ser feito mediante pedido apresentado pelo contribuinte no prazo constante do n.º 10 terá efeitos meramente declarativos. Ou seja, a AT limita-se a verificar a reunião dos pressupostos,

sendo os efeitos, a estarem os pressupostos reunidos, produzidos à data dessa reunião. Art.º 5.º, n.º 1 e art.º 12.º, do EBF. E tudo também de acordo com o disposto na LGT (v, entre o mais, art.º 14.º, n.º 2) e no CPPT (entre o mais, art.º 65.º, n.ºs 1, 3 e 5) a respeito – cfr. art.º 5.º, n.º 3 do EBF (“3. *O procedimento de reconhecimento dos benefícios fiscais regula-se pelo disposto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.*”).

BF dependentes de reconhecimento. Como se conclui, desde logo pelo art.º 5.º (e art.º 12.º) do EBF ser o caso no regime do RNH.

Se dúvidas houvesse, quanto à aplicabilidade das normas do EBF, Parte I (e como acima, em “B) O normativo legal”, a respeito do Estatuto, já o tínhamos referido), v. também no CIRS, no Preâmbulo, quanto a Benefícios Fiscais “20. (...) *afigurou-se conveniente consagrar a esta matéria um diploma independente, em que se contenham os princípios gerais a que deve obedecer a criação dos benefícios e se definam as regras da sua atribuição e reconhecimento administrativo. (...)*”.

Como ademais também se pode ler no Acórdão N.º 718/2017, de 15.11.2017, do Tribunal Constitucional, existe um procedimento tributário para reconhecimento do Estatuto de RNH.

Como também na melhor Doutrina, sem surpresa (pode ver-se, pág 17 *supra*, como já referimos com Casalta Nabais, e de adaptação directa ao caso; v. Jorge Lopes de Sousa, *in* CPPT Anotado e Comentado, Vol. I, 6.ª Ed., Áreas, pág 596, de adaptação directa ao caso; v. Manuel Faustino, “O Elemento Subjetivo...”, *in* Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António Carlos dos Santos, Almedina, pág. 750, ...)

Este reconhecimento administrativo, que é de efeitos meramente declarativos (efeitos *ex tunc*), apenas acabará por deixar de sê-lo, passando a ser de efeitos constitutivos (efeitos *ex nunc*) e não meramente declarativos, caso seja ultrapassado o prazo para solicitação do benefício – constante do n.º 10 do art.º 16.º do CIRS. Se assim for, o regime iniciará efeitos (dentro do prazo de dez anos que estiver em curso e até ao limite do mesmo, cfr n.º 9 do art.º 16.º) apenas

para futuro, apenas para os anos, daqueles dez, ainda *utilizáveis* à data da inscrição como RNH (inscrição que se obtém pelo deferimento do pedido de inscrição).

Com efeito, assim decorre também do art.º 65.º, n.º 1, do CPPT (“*Reconhecimento dos benefícios fiscais – 1. Salvo disposição em contrário (...) o reconhecimento dos benefícios fiscais depende da iniciativa dos interessados, mediante requerimento dirigido especificamente a esse fim, o cálculo, quando obrigatório, do benefício obtido e a prova da verificação dos pressupostos do reconhecimento nos termos da lei.*”). Na falta de disposição legal que preveja o Benefício ser automático, é necessário o reconhecimento. Como sucede no caso do regime do RNH.

Desde logo também pelo constante do art.º 16.º, n.º 10, do CIRS (*supra* – “O sujeito passivo deve solicitar”).

O pedido de inscrição como RNH é, assim, condição de acesso ao regime especial em questão.

Nesta conformidade vai o decidido muito recentemente pelo nosso STA, por Acórdão de Uniformização de Jurisprudência de 28.01.2026, proc. 084/25.9BALS. Uniformização de Jurisprudência no sentido de que a apresentação do pedido de inscrição como RNH é condição de acesso ao benefício correspondente. Ademais, na linha do que recentemente vinha sendo decidido na Jurisprudência do mesmo STA (*v* Acórdão do STA de 29.05.2024, proc 0842/23.9BESNT, e ainda Acórdão de 15.01.2025, proc 01750/22.6BEPRT). Sendo que de que de reconhecimento administrativo se trata vem também subjacente ao dispositivo do Acórdão de Uniformização, quando logo antes do dispositivo se adere ao Parecer do M.P., onde se faz precisamente referência ao controlo formal (verificação dos pressupostos) por parte da AT. E de que é a apresentação do pedido seguida do deferimento a condição de acesso a que ali se pretende fazer referência, também haverá que entender-se subjacente - sem maiores desenvolvimentos, assim terá desde logo que ser sob pena de consequências que seriam contrárias à lei (do que o próprio caso dos autos seria, aliás, bem demonstrativo).

D) O caso concreto

No caso, por um lado, da prova carreada nos autos resulta que os Requerentes não tinham Estatuto de RNH no ano de 2023 (e assim também a 25.06.2024 ao submeterem a Declaração Mod. 3 referente aos rendimentos auferidos naquele ano de 2023). Cfr. probatório *supra*.

Também resulta do probatório *supra*, sempre se recorde (ainda que tal não fosse necessário para a decisão do Tribunal, como se verá já), que pelo menos em um dos cinco anos anteriores ao ano de 2022, para o qual solicitaram a inscrição como RNH, foram residentes em território português (a saber, no ano de 2021).

Mais resulta do probatório que apresentaram pedido de inscrição como RNH a 12.10.2022 para produção de efeitos no mesmo ano de 2022. E que o pedido foi indeferido. Precisamente não se provava a não residência nos cinco anos anteriores – como exige o legislador no n.º 8 do art.º 16.º do CIRS.

Posto isto.

Os Requerentes vêm defender que lhes deveria ter sido aplicado o regime relativamente ao ano de 2023 independentemente de não estarem registados com estatuto de RNH.

Por tudo o visto, embora tenham submetido o pedido, não lhes tendo o mesmo sido concedido, não estão registados como RNH, logo essa condição de acesso ao regime não se cumpria. Como no ponto C) que imediatamente antecede acabámos de percorrer.

Logo por aqui, há que responder à questão decidenda que não, a Liquidação não padece do vício que lhe vem imputado. Não se violaram quaisquer preceitos legais. A Liquidação é conforme à lei. Não era aplicável à Liquidação o regime do RNH.

5. Devolução de quantias e juros indemnizatórios

Face ao que antecede, conclui-se que não houve pagamento de quantias indevidas.

Não se reúnem, também, os pressupostos do art.º 43.º, n.º 1 da LGT de cuja verificação depende a dívida de juros indemnizatórios.

Improcedem, assim, ambos estes pedidos.

6. Decisão

Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar o PPA totalmente improcedente, e assim:

Absolver a Requerida de todos os pedidos, mantendo-se a Liquidação de IRS melhor identificada *supra* na Ordem Jurídica.

7. Valor do processo

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em € **129.013,40**.

8. Custas

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento já referido e na Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em € **3.060,00**, a cargo dos Requerentes.

Lisboa, 14 de Maio de 2026

Os Árbitros,

Regina de Almeida Monteiro (Presidente)

Sofia Ricardo Borges (Relatora)

Jorge Bacelar Gouveia