

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 497/2025-T

Tema: IRS 2021. Residente Fiscal Não Habitual. Aplicação do regime do Residente Fiscal Não Habitual. Art.ºs 16.º e 72.º, n.º 10 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) Não estando o sujeito passivo (SP) inscrito como Residente Não Habitual (RNH), a liquidação de IRS de 2021 reportada aos rendimentos que auferiu nesse ano é conforme à lei ao não aplicar a taxa autónoma especial prevista no art.º 72.º, n.º 10 do CIRS; 3) Com efeito, o acto de inscrição como RNH por parte da Administração Tributária, mediante pedido por parte do SP, é condição de acesso ao respectivo regime (*cf.*, entre o mais, Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do STA de 27.05.2026 prolatado no processo 044/26.2BALSB); 4) Sem prejuízo de, caso seja posteriormente reconhecido o estatuto de RNH (em acção administrativa em que se syndique o indeferimento), e tendo o SP submetido o pedido de inscrição no prazo do n.º 10 do art.º 16.º do CIRS, um hipotético posterior reconhecimento ter efeitos declarativos (*i.e., ex tunc*).

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A... (“Requerente”, “Sujeito Passivo” ou simplesmente “SP”), contribuinte fiscal n.º..., com domicílio na ..., n.º ..., ..., ...-... ..., ..., Leiria, veio, ao abrigo dos artigos 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.

Peticiona, assim, a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, mais concretamente de IRS, reportado ao ano de 2021.

À liquidação em crise, com o n.º 2024..., doravante “a Liquidação”, corresponde um valor total a pagar de € 45.825,09.

Defende que a Liquidação padece de ilicitude e deve ser anulada, como assim também a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa que relativamente a ela interpôs.

Segundo alega, “residiu no estrangeiro desde o final do ano de 2010” e “[a]penas por mero lapso (...) não procedeu à regularização da sua morada no Cartão do Cidadão”, e assim “continuou a constar incorretamente registado como residente fiscal em Portugal”.

Mais expõe que a 4 de Abril de 2019 adquiriu, com sua cónjuge, um imóvel em Sintra, Portugal, que destinaram a habitação própria e permanente, e que no dia 15 do mesmo mês alterou a sua morada no Cartão de Cidadão para a morada desse imóvel.

Entre o mais, alega ainda que pediu a inscrição como Residente Não Habitual (RNH) para produzir efeitos no ano de 2020, e que o pedido foi indeferido. Mais que submeteu “Impugnação do Ato Administrativo”, que está “ainda a decorrer”.

Solicitou a alteração da sua morada com efeitos retroactivos, o que veio, igualmente, a ser indeferido pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Submeteu a sua Declaração Modelo 3 referente ao ano de 2021 e preencheu o Anexo L.

Foi depois alvo de procedimento de inspecção relativo ao seu IRS 2021. E no Relatório de Inspeção Tributária a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que não podia beneficiar do estatuto de RNH e fez as correcções aritméticas das quais resultou a Liquidação.

Não se conforma com a Liquidação, procedeu ao seu pagamento parcial, apresentou Reclamação Graciosa (RG) e foi notificado do respectivo indeferimento.

Segundo defende, a inscrição como RNH prevista no art.º 16.º, n.º 10 do CIRS é “uma mera obrigação declarativa” e a Liquidação é ilegal ao ter desconsiderado o estatuto de RNH. Preenche os requisitos de aplicação do regime com efeitos a 2019.

No ano de 2021 o estatuto era-lhe aplicável, e na Liquidação devia ter-se aplicado a taxa reduzida de 20% aos rendimentos que declarou.

As funções que exerceu, como administrador de sociedade anónima que identifica, enquadram-se na Tabela de actividades de elevado valor acrescentado (AEVA), alega.

A Liquidação padece, defende, de vício de violação de lei por erro imputável aos serviços “na errada qualificação, interpretação e aplicação do direito”, violando os art.ºs 16.º, n.ºs 8 a 12 e 72.º, n.º 10 do CIRS -, assim, o regime aplicável aos residentes não habituais -, e os princípios da boa-fé, do inquisitório e da verdade material.

Não se conforma com a Liquidação, procedeu ao seu pagamento parcial, e vem peticionar: (i) a sua anulação, (ii) a devolução das quantias indevidamente pagas, (iii) juros indemnizatórios e (iv) “declarar a ilegalidade dos juros compensatórios liquidados pelo suposto atraso na entrega da Modelo 3”.

*

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 26.05.2025 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 a árbitro do Tribunal Arbitral, que aceitou o encargo, e por comunicações de

15.07.2025 as Partes foram notificadas da designação não tendo manifestado intenção de a recusar, *cf.* 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 singular foi constituído em 04.08.2025.

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

Defendendo-se por excepção, começa por invocar falta de competência material do Tribunal. Mais, e sem prescindir, defende ocorrer excepção de litispendência. Por fim, pelas mesmas razões que percorre a respeito da excepção de falta de competência, defende também ocorrer excepção de impropriedade do meio processual.

Alega também que, sendo a causa de pedir nestes autos o preenchimento ou não dos requisitos do estatuto de RNH, e sendo esse também o objecto da acção administrativa interposta pelo Requerente, a acção administrativa poderá constituir questão prejudicial implicando a suspensão da instância até decisão e consolidação da mesma na Ordem Jurídica.

Por impugnação defende, sem conceder, que sempre teria que concluir-se que o Requerente não preenche os pressupostos para que o regime jurídico dos RNH lhe possa ser aplicado e, assim, para que possa ser deferido o pedido de anulação da Liquidação.

Alega, e melhor desenvolve, que o Requerente continua sem provar a residência para efeitos fiscais no estrangeiro nos anos de 2015 a 2017, pelo que não estão preenchidos os pressupostos legais para que o estatuto lhe seja reconhecido e aplicado, e o ónus da prova é do Requerente.

Sempre sem conceder, alega ainda que se se viesse a considerá-lo como RNH, embora o Requerente invoque ter obtido rendimentos decorrentes de actividades da Portaria relevante,

não o prova - seja quanto aos rendimentos da Categoria A, seja quanto aos da Categoria B, e mais uma vez o ónus da prova recaindo sobre si.

Consequentemente, alega, os rendimentos em causa não são elegíveis para beneficiar do regime pretendido, e a Liquidação não padece de qualquer erro.

Conclui que as exceções invocadas devem proceder; a assim não se entender, a instância deve ser suspensa; a assim também não se entender, a acção deve improceder e a Liquidação manter-se na Ordem Jurídica.

*

Notificado pelo Tribunal, por despacho de 08.10.2025, para, querendo, exercer o contraditório à matéria de excepção constante da Resposta da Requerida, o Requerente nada disse.

Por despacho de 28.10.2025, o Tribunal notificou o Requerente para vir aos autos informar a que pontos concretos da matéria de facto, e correspondentes artigos do PPA, pretendia a inquirição da testemunha arrolada - a fim de poder avaliar da necessidade/admissibilidade da prova requerida -, e para dar integral cumprimento ao disposto no art.º 498.º, n.º 1, do CPC.

Por requerimento de 07.11.2025, o Requerente veio dar resposta ao despacho do Tribunal, e, por despacho de 12.11.2025, o Tribunal notificou as partes de que tendo em conta os esclarecimentos do Requerente e as questões que vêm colocadas se conclui que o facto sobre que se pretendia a produção de prova (a residência do Requerente no estrangeiro, Angola, em 2018) não vem contraditado pelo que se indefere o requerimento por se julgar impertinente e desnecessária a produção de prova. Mais foram notificadas da dispensa da reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, de se remeter a apreciação da matéria de excepção para a Decisão, e de prazo de alegações escritas facultativas.

Nenhuma das partes apresentou alegações.

Por despacho de 29.01.2026, 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 30.03.2026 e de 28.05.2026.

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 m) e p) 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, relativamente ao que o Requerente foi notificado para exercer o contraditório (*v. supra*). 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, pois o que o Requerente pretende é que lhe seja reconhecido o estatuto de RNH, com efeitos a 2021, e só depois de ser reconhecido/concedido/aplicado esse estatuto a Liquidação poderia ser anulada.

O objecto da lide circunscreve-se aos efeitos do não reconhecimento do estatuto de RNH e suas consequências na liquidação impugnada. Ademais estando pendente acção administrativa com esse objecto, não é possível apreciar e decidir sobre um hipotético e alegado vício de ilegalidade da Liquidação. Os únicos vícios a esta imputados prendem-se com a apreciação do preenchimento dos pressupostos para que seja deferido o pedido de inscrição, entende, e não se concede a “*possibilidade de impugnação do ato consequente como o de liquidação do tributo, com fundamento em vícios que atinjam aquele seu ato pressuposto*”.

Não estando em causa outros vícios da Liquidação, defende, há que concluir pela incompetência material do Tribunal, que é aferida pelo pedido do Requerente e nos termos da causa de pedir em que o mesmo se apoia.

Ocorre assim, segundo alega, exceção dilatória que impede o conhecimento do mérito e determina a sua absolvição da instância (convoca o n.º 4, al. a), do art.º 89.º do CPTA).

Vejamos.

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, de conhecimento oficioso, precedendo o de qualquer outra matéria. Tratando-se de exceção 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 (pelo *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, vem na al. a), do n.º 1, do dito artigo. Que determina que a competência dos Tribunais Arbitrais compreende a apreciação das pretensões de “declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (...)”. E com relevo para a questão não vem a Portaria de Vinculação estabelecer qualquer restrição. Cumpre, pois, dilucidar se vem colocado ao Tribunal apreciar da legalidade da Liquidação.

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)

Coligido o teor do PPA, vemos que com a presente acção arbitral o Requerente pretende que seja anulada a Liquidação com fundamento em ilegalidade. Sustentando o pedido em, na Liquidação, não serem aplicadas as normas do Código do IRS (CIRS) ⁴ que seriam, segundo alega, as devidas aplicar no caso. Mais concretamente, no facto de na Liquidação não virem aplicadas as normas integrantes do regime do RNH, designadamente o n.º 10 do art.º 72.º, que determina a aplicação de uma taxa fixa de 20%, mas sim outras. Esta a causa de pedir. Aquele o pedido.

Assim resulta de forma clara, entre o mais, do artigo 53.º do PPA: “(...) o ato tributário é ilegal por ter tido como pressuposto erróneo a desconsideração do estatuto de residente não habitual aplicável ao requerente no ano de 2021 (...)”, ou do 109.º: “(...) os rendimentos da categoria A que foram por si auferidos (...) deveriam ter sido sujeitos a tributação por aplicação da taxa especial de IRS de 20% nos termos do artigo 72.º n.º 10 do CIRS (...)”.

Di-lo também no 115.º do PPA: “(...) o ato de liquidação (...) padece de vício de violação de lei (...) tendo sido violados (...) os artigos 16.º, n.ºs 8 a 12 e 72.º, n.º 10 do CIRS, razão pela qual deve o mesmo ser anulado”.

Por outro lado, também não vem pretender impugnar outro acto administrativo, que seria o de indeferimento do pedido de inscrição como RNH. Tendo já interposto acção administrativa com esse objecto, como vem assente entre as partes.

E o que sustenta é que a Liquidação é ilegal porque deveria - mesmo não tendo sido deferido o pedido de inscrição como RNH e estando ainda pendente acção administrativa a sindicá-lo -, ter aplicado o regime do RNH, pois reúne os pressupostos para o efeito e a inscrição como RNH é “uma mera obrigação declarativa, não sendo, por isso, constitutiva do direito.”

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

Pelo que nem vem ao Tribunal colocado deferir ou não pedido de inscrição do Requerente como RNH, nem apreciar de um outro acto que não o acto tributário em causa, a Liquidação. E sendo que a esta vem imputado vício de violação de lei.

Há assim que concluir que o objecto da acção se contém no âmbito da competência material dos Tribunais Arbitrais. Não ocorre a invocada excepção de incompetência - *Cfr.* al. a) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT.

2.2. Da litispendência

A Requerida invoca ainda excepção de litispendência, por estar a decorrer acção judicial com o mesmo objecto do dos presentes autos, a saber, impugnação do acto de indeferimento do pedido de inscrição como RNH. Excepção dilatória que conduz à sua absolvição da instância no que a este pedido concerne (convoca o n.º 4, al. 1), do art.º 89.º do CPTA).

Apreciando.

Convocando também o que vimos agora de percorrer, há que concluir que também não ocorre a invocada excepção de litispendência. Com efeito, desde logo não há identidade de pedido entre a acção administrativa, em que se syndique o indeferimento do pedido de inscrição como RNH, e a presente acção arbitral, em que se syndica a legalidade do acto de liquidação peticionando a anulação deste.

A identidade de pedidos é requisito da excepção de litispendência – *cfr.*, entre o mais, art.º 581.º, n.ºs 1 e 3 do CPC (aplicável *ex vi* art.º 29.º do RJAT), que rege sobre os requisitos da excepção de litispendência –, pelo que há que concluir que também esta excepção não ocorre.

2.3. Da impropriedade do meio processual

A Requerida invoca, ainda, excepção de impropriedade do meio processual. O PPA não é o meio próprio para fazer valer a pretensão do Requerente, o indeferimento do pedido de inscrição como RNH só pode ser objecto de impugnação via acção administrativa, prevista no CPTA. Ademais, interposta. Ocorre “excepção dilatória inominada, por 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).

Vejamos.

Mais uma vez convocando o que se percorreu ao apreciar da invocada excepção de falta de competência, há que concluir que a acção arbitral constitui meio processual próprio para o efeito em questão nos autos. Com efeito, peticiona-se a anulação da Liquidação por vício de violação de lei.

Ora, *cf.* al. a) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT, que versa sobre a competência dos Tribunais Arbitrais, estes são competentes para apreciar da pretensão de declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos e, *cf.* art.º 99.º do CPPT, para que remete o art.º 10.º, n.º 2 al. c) do RJAT, será fundamento do pedido (do Pedido de Pronúncia Arbitral) qualquer ilegalidade.

Pelo exposto, o meio processual é próprio, e não ocorre a invocada excepção.

Improcede, assim, a defesa exceptiva da Requerida.

2.4. Da invocada potencial questão prejudicial

Expõe a Requerida que, sendo a causa de pedir nos autos o preenchimento ou não dos requisitos do estatuto de RNH, e sendo esse também o objecto da acção administrativa interposta pelo Requerente junto do Tribunal Tributário de Lisboa, essa acção administrativa poderá consubstanciar questão prejudicial *cf.* art.º 15.º do CPTA. A considerar-se improcederem as

excepções, defende, sem conceder, deverá ser suspensa a instância nos presentes autos até decisão da acção administrativa e sua consolidação na Ordem Jurídica.

Ora, dispõe o art.º 15.º do CPTA que “quando o conhecimento do objeto da ação dependa (...) de uma ou mais questões da competência de tribunal pertencente a outra jurisdição, pode o juiz sobrestar na decisão até que o tribunal competente se pronuncie”.

E, vimos já, o objecto da presente acção é a Liquidação (objecto em sentido estrito). Se se preferir - objecto em sentido amplo - é o pedido de anulação da Liquidação (pedido), por vício de violação de lei, ao não aplicar normas do regime do RNH e o direito invocado nem depender da inscrição como RNH (causa de pedir).

Consequentemente, o conhecimento do objecto dos presentes autos não depende da decisão de questões da competência do Tribunal onde corre a acção administrativa sobre o despacho de indeferimento do pedido de inscrição como RNH. Não cabe no objecto dos autos apreciar se o pedido de inscrição como RNH deveria ou não ter sido indeferido. Cabe apreciar se a Liquidação, ao não ter aplicado esse regime especial, padece ou não de vício de violação de lei.

E nem o que vem de se constatar prejudica que o que vier a ser decidido na acção administrativa produza depois a sua consolidação na Ordem Jurídica (como também melhor se verá ao referirmos aos efeitos em geral do acto de inscrição como RNH -C) Precisão de conceitos *infra*).

Não se verifica a questão prejudicial invocada e não há que suspender a instância.

Cumpre apreciar e decidir no mais.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

Consideram-se provados os factos que seguem:

- a) O Requerente é sujeito passivo de IRS e era residente no ano de 2021 em Portugal sem estatuto de RNH; (por acordo e cfr PA)
- b) Em Abril de 2019 o Requerente alterou, por actualização do Cartão do Cidadão, a residência fiscal para a morada do imóvel que adquiriu nesse mês em Portugal;
- c) Em Março de 2020 o Requerente submeteu pedido de inscrição como RNH para produzir efeitos a 1 de Janeiro do mesmo ano de 2020, e o pedido foi indeferido e assim se mantém; (cfr PA e por acordo)
- d) Com referência ao despacho indeferimento do pedido de inscrição como RNH o Requerente interpôs recurso hierárquico, que veio a ser indeferido, e acção administrativa junto do Tribunal Tributário de Lisboa, que está pendente; (cfr doc 4 junto pelo SP, PA e por acordo)
- e) A 14.02.2024 o Requerente pediu a alteração da sua morada com efeitos retroactivos, solicitando se considerasse ter sido residente no Brasil entre Janeiro de 2010 e Dezembro de 2017, por despacho de 21.03.2024 o pedido foi indeferido, e o Requerente depois interpôs recurso hierárquico deste despacho, que veio também a ser indeferido; (cfr PA e por acordo)
- f) O Requerente consta no cadastro da Autoridade Tributária e Aduaneira como residente em Portugal nos anos de 2010 a 2017 *inclusive* e bem assim no ano de 2019; (cfr PA e por acordo)
- g) Com referência aos rendimentos auferidos em 2021, o Requerente submeteu, a 07.06.2022, a sua Declaração Modelo 3 e preencheu o Anexo L;
- h) Após submissão pelo Requerente da Declaração Mod. 3 (v. al.s anteriores) foi iniciado um primeiro procedimento de divergência, a 08.06.2022, e o aquele notificado de a Declaração estar errada, e um novo procedimento de divergência, a 23.10.2022, e o Requerente notificado da falta de entrega de Declaração; (cfr PA)

- i) A 02.06.2023 teve início procedimento inspetivo ao Requerente ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2023..., e no Relatório de Inspeção Tributária (RIT) foram propostas correções aritméticas em IRS vertidas em Declaração oficiosa; (por acordo e cfr PA)
- j) Na sequência, foi emitida liquidação de IRS com o n.º 2024... (“a Liquidação”), com o valor total a pagar de € 45.825,09, sendo € 42.984,58 imposto e € 2.840,51 juros compensatórios; (cfr. doc. 11 junto pelo SP - Demonstração de Liquidação de IRS, e PA)
- k) Na Liquidação não foi aplicada a taxa especial de 20% a quaisquer rendimentos (cfr. doc. 1 junto pelo SP - Demonstração de Liquidação de IRS, PA e por acordo)
- l) O Requerente procedeu ao pagamento parcial da Liquidação, pelo valor de € 15.425,44; (cfr. doc. 7 junto pelo SP e PA)
- m) O Requerente interpôs Reclamação Graciosa da Liquidação, e esta foi indeferida por despacho de 19.02.2025, notificado ao Requerente a 24.02.2025; (por acordo e cfr PA)
- n) Do despacho de indeferimento da RG consta, entre o mais:
- “(...) Foi proposto o indeferimento do pedido de inscrição como RNH, dado que o recorrente não introduziu quaisquer elementos novos suscetíveis de alterar a factualidade da sua situação tributária, dado que não apresentou documentação que comprovasse a sua residência no estrangeiro para o período de 2015 a 2017 e 2019.”*
19. O único motivo de contestação da liquidação em crise é a obtenção do estatuto de residente não habitual.
20. Assim sendo, a liquidação reclamada é legal e devida. (...)”
- o) Por acta n.º 43 da Assembleia Geral da sociedade anónima B..., S.A. o Requerente foi eleito Vogal do Conselho de Administração para o triénio 2020/2022; (cfr doc. 2 junto pelo SP e, aí, doc 24)
- p) A 22.05.2025 o Requerente deu entrada no sistema do CAAD ao PPA na origem dos autos.

3.2. Factos não provados

Não se provou:

- 1) Que nos anos de 2015, 2016, 2017 o Requerente não foi residente em território português.
- 2) Que no ano de 2021 o Requerente tenha auferido rendimentos de actividade de elevado valor acrescentado (AEVA) nos termos da Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro.

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 se dando 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 o Tribunal formou a sua convicção na apreciação crítica da documentação junta, a qual, quanto ao facto não provado 1), toda devidamente concatenada, não permite afastar o constante do cadastro (v. al. f) dos factos provados) e existindo elementos contraditórios a uma alegada não residência em Portugal, constantes do RIT e como assinalados na Resposta da Requerida. E documentação que, quanto ao facto não provado 2), se limita à Acta referida na al. o) dos factos provados, sem que constem dos autos elementos de prova de exercício efectivo dessas funções, de rendimentos auferidos por tal exercício, ou quaisquer outros relativos à sociedade em questão e que seriam de relevo para o visado enquadramento na *Portaria AEVA*. Com efeito, Administrador de sociedade anónima não se confunde com “Diretor-geral e gestor executivo, de empresas” – código CPP 112, invocado pelo Requerente - e, a pretender-se que qualificasse para “II- Outras atividades profissionais: Administradores ...” haveria que vir provado o mais constante deste ponto II da Portaria n.º 230/2019, de 23 de Julho - a condições a reunir pela própria sociedade.

Quanto a rendimentos da Categoria B, refira-se, nada vem alegado no PPA concretamente em relação a rendimentos que devessem ser tributados à taxa de 20%. O Requerente junta um conjunto de recibos verdes do ano de 2021, mas sem qualquer elemento adicional, e contendo descritivo sumário de consultoria referente a contrato em que é adquirente sociedade da República de Angola. Nada alega a respeito. Nestas circunstâncias, mesmo num tentado

aproveitamento do pedido considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, não são carreados elementos que provem rendimentos enquadráveis na Categoria B e que pudessem ter virtualidade de recair na *Portaria AEVA* para aferir da existência de uma devida ou não devida aplicação das normas do regime a tais rendimentos.

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 pelo Requerente no ano de 2021, se encontra ferida de 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, juros indemnizatórios e ilegalidade da liquidação de juros compensatórios.

Vejam os.

Defende o Requerente que deveria ter sido aplicada, no caso, ao invés das taxas gerais de IRS, *cf.* art.º 68.º do CIRS, a norma constante do art.º 72.º, n.º 10 do CIRS - que estabelece uma taxa reduzida, fixa, de 20%.

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).

A Liquidação padece de ilicitude, segundo pugna, pois que os rendimentos da Categoria A que auferiu no valor de € 81.200,00 na qualidade de administrador da empresa B... S.A., e que declarou na Mod. 3 de IRS respeitante a 2021, “deveriam ter sido sujeitos a tributação por aplicação da taxa especial de IRS de 20% nos termos do artigo 72.º n.º 10 do CIRS”.

Sindica, pois, a legalidade da Liquidação com fundamento em não lhe ter sido aplicado o regime de tributação do RNH mas sim as taxas gerais de IRS, quando se encontram preenchidos (segundo alega e entende que prova) os pressupostos do n.º 9 do art.º 16.º do Código do IRS.

Pois bem.

O Requerente não se conforma com a não aplicação aos identificados rendimentos obtidos em Portugal, no ano de 2021, do regime especial previsto no artigo 72.º, n.º 10 do CIRS. Pugna pela anulação da Liquidação, sustentando estarem preenchidos os pressupostos do regime do RNH constantes dos art.ºs 16.º e 72.º, n.º 10 do CIRS (como vigentes à data).

Submeteu a Declaração Modelo 3 como Residente e preencheu o Anexo L, próprio do regime do RNH, embora não se encontrasse registado com o estatuto de RNH.

Depois foi notificado de que a Liquidação estava errada. E não obstante notificado para o efeito, não apresentou nova Declaração, vindo ser emitida Declaração oficiosa, na origem da liquidação em crise (*cf*r probatório *supra*).

O pedido de inscrição como RNH mantém-se até ao presente indeferido, ainda que esteja pendente a acção administrativa que interpôs sindicando o indeferimento (*cf*r probatório *supra*).

Também não lhe foi deferido o pedido de correcção da morada fiscal retroactivamente, pelo que se mantém no cadastro fiscal como residente em Portugal nos anos de 2015, 2016, 2017.

E, nos presentes autos, também não faz prova da sua não residência em Portugal/de residência no estrangeiro nesses anos. Tudo *cf* probatório *supra*.

Não obstante, vem alegar que deveria ter-lhe sido reconhecido o direito à aplicação do regime por que pugna, já que reúne os pressupostos do n.º 9 do art.º 16.º. Deveria ter-lhe sido aplicado o regime, onde se incluem as normas que entende deveriam ter sido aplicadas.

Isto, mesmo não estando inscrito como RNH, pois que se trata de uma “mera obrigação declarativa”, “não sendo, por isso, constitutiva do direito”.

Pois bem. Avancemos para a questão decidenda. A saber:

4.1.1. Incorre a Liquidação em vício de violação de lei ao não aplicar o art.º 72.º, n.º 10, do CIRS? ⁶ Viola, assim, o art.º 16.º do CIRS?

Invoca o Requerente vício de violação de lei por alegadamente na Liquidação ter sido preterida a aplicação dos dispositivos legais devidos aplicar, integrantes do regime fiscal do RNH.

Para responder à questão tratemos de abreviadamente percorrer, antes, os pontos de enquadramento que seguem, seguidos 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 certo 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 entrada em vigor a 1 de Janeiro de 2015 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 assim: “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, 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 do CIRS 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. A vantagem em relação a rendimentos obtidos em Portugal concentra-se nos rendimentos Categoria A e Categoria B auferidos em actividades de valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, constantes da Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de Julho.

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

A serem esses os rendimentos auferidos, beneficiarão de uma taxa especial de tributação autónoma de 20% (cfr. art.º 72.º, n.º 10). Os rendimentos em questão ficarão, assim, excluídos do regime aplicável aos rendimentos obtidos por sujeitos passivos residentes, em termos gerais, de englobamento obrigatório.

Regime particularmente atractivo, e contrastante, face às taxas gerais de IRS em vigor.

Feito o sumário enquadramento, vejamos o regime legal.

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 adquire 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, 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” que constava então do 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 n.º, 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 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, no ora 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 este respeito. No Preâmbulo lê-se, entre o mais, assim:

“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. (...).”

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

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

“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 (2021), como segue no relevante:

“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 preencham 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, por fim:

Dispõe a norma convocada pelo Requerente, que entende deveria ter sido aplicada:

Art.º 72.º - Taxas especiais

(...)

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

⁹ Reportamo-nos sempre às normas na versão aplicável ao caso (IRS 2021).

Na Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro, versão actual, que aprova a tabela de actividades de elevado valor acrescentado (AEVA) para efeitos do disposto nas normas em questão do CIRS:

“ANEXO Tabela de actividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 10 do artigo 72.º e no n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS

I - Actividades profissionais (códigos CPP):

112 - Diretor-geral e gestor executivo, de empresas

12 - Diretores de serviços administrativos e comerciais

13 - Diretores de produção e de serviços especializados

(...)

II — Outras actividades profissionais:

Administradores e gestores de empresas promotoras de investimento produtivo, desde que afetos a projetos elegíveis e com contratos de concessão de benefícios fiscais celebrados ao abrigo do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.”

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 sumaríssima 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 dos 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 um acto da entidade pública, poderá, ou não, ter efeitos constitutivos.

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 da 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 EBF, 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, pois, condição de acesso ao regime especial em questão (sem prejuízo do mais que se dirá já em seguida).

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 de 28.01.2026, quando logo antes do dispositivo se adere ao Parecer do ilustre Magistrado do M.P., onde se faz precisamente referência ao controlo formal (verificação dos pressupostos) por parte da AT.

E que é a apresentação do pedido seguida do seu deferimento a condição de acesso ao benefício 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). *E v.* em coerência, a respeito, o ainda mais recente Acórdão de Uniformização do STA, de 25.05.2026, prolatado no proc.º 044/26.2BALSBS, em que no dispositivo se lê “O ato de inscrição”.

D) O caso concreto

No caso, por um lado, da prova carreada nos autos resulta que o Requerente não dispunha de Estatuto de RNH no ano em questão, de 2021.

Por outro lado, resulta que, à exceção do ano de 2018, nos cinco anos anteriores ao ano de 2021 estava registado no cadastro fiscal como residente.

Não se prova que nos cinco anos anteriores a 2020 (o ano para o qual pediu a inscrição como RNH), *i.e.*, em qualquer dos anos de 2015 a 2019 não foi Residente Fiscal em Portugal.

Até ao presente, mantém-se sem estatuto de RNH (*v.* factos não provados *supra*).

Posto isto.

Estabelece o regime em questão - *maxime* o n.º 8 do art.º 16.º - a condição, para poder aceder ao regime, de o sujeito passivo não ter sido Residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que adquirirá o direito a ser tributado como RNH.

O Requerente vem defender que lhe deveria ter sido aplicado o regime relativamente ao ano de 2021 - mesmo não estando registado como RNH.

Submeteu, em prazo, pedido de inscrição de RNH. O pedido foi indeferido. Interpôs recurso hierárquico desse indeferimento, o qual também foi indeferido, e, depois, acção administrativa, que está pendente – *v. probatório, al.s c) e d) supra*. E *v. art.º 16.º, n.º 10 do CIRS, supra* (“O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual (...)”).

Assim, não chegou, até ao presente, a ser-lhe reconhecido o Estatuto de RNH. Assevera, não obstante, que mesmo assim lhe deveria ter sido reconhecido o direito a ser tributado pelo respectivo regime fiscal especial.

Não lhe assiste razão.

Não só vimos que o que decorre da lei é precisamente que estamos perante um Benefício Fiscal dependente de reconhecimento - reconhecimento que será de efeitos declarativos se o pedido de inscrição for submetido no prazo estabelecido pelo legislador, *i.e.*, até 31 de Março inclusive do ano seguinte àquele em que teve início a residência fiscal em Portugal, *cfr* n.º 10 do art.º 16.º (ou seja, produzirá efeitos à data da reunião dos requisitos).

Como, vimos também, seja a Jurisprudência dos Tribunais superiores (e mais recentemente em Acórdãos de Uniformização, seja a Doutrina, sem surpresa (tudo *cfr. supra*), convergem no entendimento de que o direito a poder beneficiar das normas especiais da tributação do regime do RNH depende do acto de inscrição como RNH.

O acto de inscrição como RNH por parte da Administração Tributária, mediante pedido por parte do sujeito passivo, é, pois, condição de acesso ao respectivo regime.

Não estando inscrito como RNH no ano da Liquidação - não pode beneficiar do regime.

A tese do Requerente soçobra.

Sem prejuízo, se por hipótese ainda lhe viesse a ser reconhecido o estatuto de RNH (v. al. d) do probatório) os efeitos desse hipotético acto de inscrição retroagiriam à data da reunião hipotética dos requisitos, já que o pedido de inscrição foi feito no prazo do n.º 10 do art.º 16.º.¹⁰

Improcede o invocado vício de violação de lei da Liquidação.

O Requerente não preenchia desde logo uma condição de acesso ao benefício: estar inscrito como RNH, e assim o regime do RNH não foi violado. O art.º 16.º - e consequentemente o art.º 72.º, n.º 10 - do CIRS não vêm violados, contrariamente ao que invoca o Requerente.

Além do mais que se poderia dizer a respeito, fica logo por esta razão (da não aplicabilidade ao caso do regime do RNH) afastada a invocada possibilidade de as funções do Requerente na origem dos rendimentos declarados em questão qualificarem para efeitos da *Portaria AEVA*.

Ou seja, a Liquidação - mantida na Ordem Jurídica, em procedimento de RG, com fundamento em o Requerente não ter, em 2021, o Estatuto de RNH (v. al. n) probatório) é conforme à lei.

Não tinha vocação de aplicação no caso o regime do RNH.

Aqui chegados, fica também claro não proceder a tese do Requerente de que ao não ter sido aplicada a taxa especial de 20% alegadamente haveria erro imputável aos serviços “na errada

¹⁰ Neste sentido pode ver-se a nossa Decisão Arbitral no Processo n.º 1199/2024-T de 16.01.2026.

qualificação, interpretação e aplicação do direito, tendo sido violados os princípios da boa-fé, do inquisitório e da verdade material, previstos nos arts. 266.º, n.º 1 da CRP, e arts. 55.º, 58.º, 59.º e 72.º da LGT”.

Diga-se, em qualquer caso, que nenhum dos apontados normativos vêm violados. Muito pelo contrário, a Liquidação mostra-se emitida no cumprimento dos mesmos, e também destes princípios que o Requerente convoca. Desde logo pelo que vimos: não estava cumprida a condição da inscrição como RNH de que depende o direito ao Benefício. Como tal, é também exigência dos princípios da boa-fé e da verdade material, entre os demais constantes desses normativos, que ao Requerente não poderia ter sido aplicada a taxa autónoma especial de 20% que integra o regime fiscal dos RNH, ao qual não tinha direito. E também o princípio do inquisitório não vem beliscado – provado que estava (e está), e nem vinha contraditado, que o Requerente não está inscrito como RNH logo haveria que concluir-se (como vimos) pela não aplicação do regime na Liquidação.

Dito isto, a Liquidação vai anulada por vício de violação de lei – a saber violação do art.º 16.º do CIRS, tudo como *supra*.

*

Há, pois, em qualquer caso, que responder à questão *decidenda* que: a Liquidação não padece do vício de violação de lei invocado pela Requerente.

5. Liquidação de juros compensatórios, devolução de quantias e juros indemnizatórios

O Requerente peticiona também a “declaração de ilegalidade dos juros compensatórios liquidados pelo suposto atraso na entrega da Modelo 3 – atraso que não ocorreu”.

Os juros compensatórios integram-se na própria dívida de imposto, cfr art.º 35.º, n.º 8 da LGT. Quanto à liquidação dos mesmos o Requerente alega simplesmente o que acaba de se transcrever. Sendo que resultou provado que o mesmo foi notificado pela Requerida, em sede de procedimento de divergência, para submeter Declaração após aquela que havia submetido

ter sido considerada errada. O que o Requerente não fez, e assim veio a ser emitida oficiosamente a Liquidação. Tudo como no probatório, *supra*.

Assim, tendo o Requerente sido notificado para apresentar Declaração em falta, ou corrigir a Declaração, e não o tendo feito -ç e em conformidade com os art.ºs 35.º da LGT e 91.º do CIRS - acrescem ao montante de imposto juros compensatórios. Como na Liquidação. Improcede o pedido também a este respeito.

Sendo a Liquidação conforme à lei não há quantias pagas em excesso, e também não se se reúnem os pressupostos do art.º 43.º, n.º 1 da LGT de cuja verificação depende a dívida de juros indemnizatórios. Improcedem também 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 € **45.825,09**.

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 € **2.142,00**, a cargo do Requerente.

Lisboa, 22 de Junho de 2026

O Árbitro

(Sofia Ricardo Borges)