

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 7/2026-T

Tema: IRS - Residente Não Habitual - Registo - Artigo 236.º Lei OE 2024 – Abuso de Direito

SUMÁRIO

- 1 – A fundamentação do acto tributário emitido pela AT não assenta em base legal válida, conquanto a consequência defendida pela AT – inibição da produção de efeitos do regime dos RNH antes da inscrição como RNH, só foi introduzida pela Lei do OE 2024 (n.º 5 do artigo 236.º).
- 2 - A desaplicação dos benefícios fiscais associados ao regime dos RNH com base na perda do prazo de inscrição no regime dos RNH, neste caso concreto, para além de violar o princípio da legalidade, por falta de base legal, violaria o princípio da proporcionalidade, elegendo a perda do prazo de inscrição em sanção ou agravamento da tributação, em situações em que os contribuintes e no caso o Requerente não podia, contudo, agir de outro modo.
- 3 - Reconhecendo a AT que o Requerente reúne todos os requisitos materiais do regime dos RNH, mas negando o benefício unicamente pelo incumprimento do prazo de registo, que só podia ser feito depois da AT decidir sobre o pedido de alteração retroactiva do seu estatuto fiscal, que veio a ser deferido, e por meio de alteração do sistema de adesão ao RNH no Portal das Finanças, a actuação da AT configura-se como uma situação de *venire contra factum proprium* ou Abuso de Direito.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., titular do Cartão de Cidadão n.º..., válido até 25 de Novembro de 2029, contribuinte fiscal n.º..., residente na Rua ..., ..., ...- ...Lisboa, (doravante Requerente), apresentou pedido de constituição do Tribunal Arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º a a) e 10.º, n.º 1 a) e n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT), com vista a obter a anulação do acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2025..., respeitante ao período de tributação de 2022, no valor de €43.849,27 (quarenta e três mil oitocentos e quarenta e nove euros e vinte e sete cêntimos).

A 5 de Janeiro de 2026, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo. Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente, com a notificação à AT, na mesma data.

O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 10 de Março de 2026.

A 21 de Abril de 2026, a AT apresentou a sua Resposta, defendendo-se por excepção e por impugnação, concluindo pela improcedência do pedido.

A 30 de Abril de 2026, foi o Requerente notificado para exercer, querendo, e no prazo de dez dias, o contraditório quanto às excepções deduzidas pela A, tendo as partes sido notificadas da dispensa de realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral a fim de promover a celeridade e simplificação e

informalidade na condução do processo, nos termos conjugados artigos 19.º, n.º 2 e artigo 29.º, n.º 2 do RJAT.

A 19 de Maio de 2026, o Requerente exerceu o direito de contraditório.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (e estão devidamente representadas. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades. Foram invocadas várias exceções pela AT, que cumpre apreciar prioritariamente:

A - Incompetência Material

Defende a AT que, não obstante o Requerente solicitar a anulação da liquidação de IRS do ano de 2022, conforme resulta da factualidade aduzida pelo Requerente, atenta a causa de pedir subjacente ao pedido de pronuncia arbitral (PPA), resulta manifesto que está em causa um pedido de reconhecimento do estatuto de isenção previsto no n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS.

Tratando-se de questão tributária que não comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação invocado, defende a AT a incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria para apreciar o pedido de aplicação do regime jurídico-tributário dos RNH.

Por sua vez, entende o Requerente que do teor do PPA apresentado resulta, sem margem para quaisquer dúvidas e interpretações, que o peticionado pelo Requerente se reconduz apenas à anulação da liquidação de IRS de 2022, com todas as consequências advenientes dessa anulação, tal como resulta especificamente do pedido formulado quanto à declaração

de ilegalidade e consequente anulação do acto tributário de IRS n.º 2025..., respeitante ao período de tributação de 2022.

A aplicação do estatuto de residente não habitual ao acto tributário impugnado constitui apenas fundamento jurídico da ilegalidade da liquidação impugnada não se tratando de um pedido autónomo de reconhecimento do estatuto, mas sim de um vício do acto tributário que resulta da sua não aplicação.

Tendo em conta que a procedência da excepção invocada pela AT, a verificar-se, obsta ao conhecimento do acto de liquidação de IRS de 2022 *sub judice*, importa, antes de mais, delimitar o âmbito de competência da jurisdição arbitral tributária e aferir se a competência do tribunal abrange, ou não, o acto de liquidação de IRS em questão.

Como resulta do disposto nos artigos 16.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”) e 101.º do Código de Processo Civil (“CPC”), subsidiariamente aplicáveis *ex vi* do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, a determinação da competência material dos tribunais é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria.

Assim, importa atender ao disposto no n.º 1 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, segundo o qual o Governo foi autorizado “*a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária*», devendo, segundo o seu n.º 2, “*constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.*”

Concretizando a referida autorização legislativa, o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, “*instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no seu art. 2.º*” fazendo “*depende a vinculação da administração tributária de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça*” (*vide* a fundamentação do acórdão arbitral proferido no Processo n.º 76/2012 acima referido).

O âmbito da jurisdição arbitral tributária ficou, assim, delimitado, em primeira linha, pelo disposto no artigo 2.º do RJAT que enuncia, no seu n.º 1, os critérios de repartição material, abrangendo a apreciação de pretensões que se dirijam à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (alínea a)).

Através da Portaria de Vinculação (Portaria n.º 112-A/2011, de 20 de Abril), o Governo, pelos Ministros de Estado e das Finanças e Justiça, vinculou os serviços da Direcção-Geral de Impostos e da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, sendo que a estes serviços corresponde, presentemente, a Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, que aprova a estrutura orgânica desta Autoridade, resultante da fusão de diversos organismos.

Nesta Portaria, estabelecem-se condições adicionais e limites de vinculação tendo em conta a especificidade das matérias e o valor em causa.

Dispõe o artigo 2.º da Portaria de Vinculação:

Artigo 2.º

Objecto da vinculação

Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto -Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:

a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

- b) *Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo decisão do procedimento de revisão;*
- c) *Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) *Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.”*

Resulta, assim, do enquadramento legal aplicável que o processo arbitral circunscreve-se aos “*actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações gratuitas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária.*”

Retomando os autos, a questão aqui colocada versa sobre a impugnação do acto de liquidação de IRS do ano de 2022, relativamente ao qual o Requerente alega que não foi aplicado o regime dos RNH. Não está aqui em causa, note-se, uma decisão de indeferimento de um pedido de inscrição como RNH, que manifestamente não poderia ser objecto de uma acção arbitral; mas sim uma liquidação que desconsiderou aquilo que o Requerente entende ser um efeito automático e directo da lei. O que está em causa nos presentes autos é apreciar a legalidade de uma liquidação que possa ter desconsiderado o direito a ser tributado como RNH, na medida em que estejam preenchidos os pressupostos para a sua consideração automática.

Sobre este ponto já existe jurisprudência no CAAD, com decisões proferidas em situações similares às dos presentes autos, designadamente nos processos arbitrais números processos n.º 188/2020-T, 262/2018-T, 188/2020-T, 777/2020-T, 815/2021-T, tendo-se neles decidido no

sentido de que o Tribunal Arbitral é competente para se pronunciar sobre os actos de liquidação de IRS, quando é suscitada a aplicação do RNH, uma vez que, como melhor se verá adiante, o direito a ser tributado segundo o regime dos RNH não depende do reconhecimento desse direito pela AT.

Conclui-se, por isso, pela improcedência da excepção dilatória de incompetência material do TA, invocada pela AT.

B - Inimpugnabilidade do acto tributário - IRS 2022

Defende, ainda a AT a sua absolvição da instância, considerando que o reconhecimento da condição de RNH, assenta num procedimento prévio e independente da liquidação objecto dos presentes autos, o que sustenta com base no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017, proferido no Processo n.º 723/2016, de 2017.11.15, e no Acórdão do STA, Uniformizador de Jurisprudência, n.º 014/19.7BALS, de 04.11.2020.

Por sua vez, entende o Requerente que, em consonância com o disposto no artigo 16.º, n.º 9. do Código do IRS, e a orientação estabelecida na Circular n.º 4/2019 da Directora-Geral da AT (n.º 1) as medidas resultantes do regime dos residentes não habituais “*constituem medidas excepcionais de desagravamento da tributação de carácter automático, pois os seus efeitos resultam direta e imediatamente da lei pela simples verificação dos respetivos pressupostos e condições, não estando a sua aplicação dependente de qualquer ato de reconhecimento por parte da AT, conforme determina o artigo 5.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)*”, razão pela qual o acto tributário *sub judice* é impugnável.

Também a tese da AT de configurar a inimpugnabilidade do acto impugnado como uma questão prejudicial que exigiria a suspensão dos presentes autos, não tem cabimento legal, na opinião do Requerente, “*uma vez que a decisão quanto à ilegalidade do ato em crise não está dependente do julgamento do processo relativo à inscrição do Requerente como RNH, uma vez que o registo como RNH (ou ausência dele) não é um requisito substantivo para a aplicação*

7.

do regime.”, o que resulta da jurisprudência maioritária (cfr., entre outros, Proc. 161/2024-T, Proc. 656/2023 - T, Proc. 705/2022 – T).

No caso em análise, contrariamente ao que defende a AT, tem sido entendido que a inscrição como RNH não constitui uma formalidade *ad substantiam* à aplicação daquele regime fiscal, sendo, portanto, o acto tributário impugnável, nesta sede. Neste sentido, esclareceu-se na Decisão do CAAD n.º 705/2022_T o seguinte:

No mais, antecipando o que a seguir se expõe em sede de apreciação do mérito, entende-se que o n.º 10 do art. 16.º do CIRS, na redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01.08:

“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”), ao impor a solicitação, por via eletrónica, da inscrição no registo dos contribuintes como residente não habitual, não consagra, para além da imposição de um dever acessório (art. 31.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária - LGT), um procedimento autónomo ou um momento procedimental interlocutório dirigido a um ato de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, prévio e prejudicial, sem o qual estaria inviabilizada a aplicação em cada ano dos benefícios fiscais a isso associados. Trata-se, aliás, de entendimento que está em consonância com a orientação estabelecida na Circular n.º 4/2019 da Diretora-Geral da AT (n.º 1) segundo a qual as medidas resultantes do regime dos residentes não habituais “consustanciam medidas excecionais de desagravamento da tributação de carácter automático, pois os seus efeitos resultam direta e imediatamente da lei pela simples verificação dos respetivos pressupostos e condições, não estando a sua aplicação dependente de qualquer ato de reconhecimento por parte da AT, conforme determina o artigo 5.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)”.

Assim, face à regulação legal aplicável, abaixo melhor examinada, julga-se que a inscrição cadastral como residente não habitual do sujeito passivo de imposto não constitui ato autónomo ou destacável em relação ao procedimento de liquidação do imposto para efeitos de

impugnação contenciosa, que obrigue, em derrogação do princípio da impugnação unitária (art. 54.º do CPPT), à impugnação direta e autónoma, no prazo e pelo meio legalmente previsto, de uma eventual decisão de indeferimento, sob pena de estabilização da situação mediante caso decidido ou caso resolvido e de decorrente preclusão da impugnação da liquidação de imposto nessa base.

Conclui-se, deste modo, em linha com a maioria da jurisprudência, que a discussão, judicial ou administrativa, pendente ou não, do pedido de inscrição como residente não habitual (RNH), não prejudica ou impede a impugnação directa do acto de liquidação de IRS com fundamento na não aplicação do sobredito regime fiscal (RNH) (cfr, entre outros, CAAD n.º 48/2025, de 8.09.2025).

II. MATÉRIA DE FACTO

1. Factos provados

Com relevância para a Decisão consideram-se provados os seguintes factos:

- a) O Requerente saiu de Portugal em 29 de Janeiro de 2013, tendo iniciado actividade profissional nos Estados Unidos da América em 4 de Fevereiro de 2013 (Doc. n.º 3);
- b) O Requerente permaneceu nos EUA de Fevereiro de 2013 até Janeiro de 2017 (Doc. n.º 4);
- c) Em Janeiro de 2017, o Requerente foi transferido pela sua entidade patronal para o Reino Unido, tendo passado a estar ao serviço da entidade do grupo sediada no Reino Unido (Doc. n.º 5);
- d) Em Janeiro de 2017, o Requerente alterou a sua residência fiscal para o Reino Unido em Janeiro de 2017.
- e) Em 15 de Setembro de 2021, o Requerente aceitou uma nova proposta de trabalho na Alemanha (Doc. n.º 6).

- f) Nessa sequência, o Requerente alterou a sua residência do Reino Unido para a Alemanha no final de 2021 onde permaneceu até 14 de Fevereiro de 2022 (Doc. n.º 7).
- g) No ano de 2022, o Requerente auferiu os rendimentos que resultam da Declaração Anual de Rendimentos apresentada na Alemanha, para efeitos fiscais (doc. 16 e doc. 17);
- h) O Requerente tornou-se residente fiscal, em Portugal, em 2022 (Doc. 15);
- i) Ao efectuar o pedido de inscrição como residente não habitual através do Portal das Finanças após 31 de março de 2023, o sistema informático não permitiu ao Requerente/contribuinte colocar como “ano de início” o ano de 2022 (facto não contestado);
- j) A 16 de Outubro de 2023, o Requerente apresentou um pedido de registo como não Residente com efeitos retroactivos junto da Autoridade Tributária para o período entre 16 de janeiro de 2017 e 31-12-2021 (Doc. 8).
- k) Em 22 de Março de 2024, o pedido de registo retroactivo foi deferido, tendo o ora Requerente sido registado com o estatuto de não residente fiscal em Portugal para o período entre 16 de janeiro de 2017 e 31-12-2021 (Doc. 10);
- l) Em consequência, a 20 de Dezembro de 2024, o Requerente procedeu eletronicamente à submissão do pedido de inscrição como RNH (pedido n.º IRNH...6, junto sob o doc. n.º 11), não permitindo o sistema de entrega electrónica colocar o ano 2022 como data de início.
- m) A 11 de Fevereiro de 2025 o Requerente foi notificado do despacho de indeferimento do pedido de inscrição como RNH, por se encontrar “*registado/a no castrado da AT como residente em território português (...) no(s) ano(s) 2023*” (doc. n.º 12).
- n) Por não se conformar com a posição perfilhada pela AT, entendendo que o indeferimento do benefício fiscal padecia de erro sobre os pressupostos de direito, o Requerente intentou uma Acção Administrativa, entregue no Tribunal Tributário de Lisboa, com a referência n.º ... (doc. n.º 13).
- o) Ainda se encontra para decisão do Tribunal Tributário o pedido de inscrição do Requerente no regime dos RNH, desde o ano de 2022.

- p) A 14 de Novembro de 2025, o Requerente apresentou, na qualidade de residente fiscal, a Declaração Modelo 3 de IRS, do ano 2022, onde declarou os rendimentos auferidos no estrangeiro, tendo apresentado o Anexo J (doc. n.º 15.);
- q) No ano de 2022, o Requerente auferiu rendimentos conforme Declaração Anual de Rendimentos Alemã (**doc. 16**) e notificação das Autoridades Fiscais alemãs com a Nota de Liquidação para o ano de 2024 (**doc. 17**);
- r) Até ao ano 2024, o Requerente não conseguia apresentar o Anexo L da Declaração de IRS do ano 2022 através do sistema de entrega electrónica do Portal das Finanças;
- s) Para evitar erros técnicos e interrupções procedimentais por prudência e diligência, o Requerente entregou a Declaração de IRS relativa ao ano 2022, sem o Anexo L.
- t) O Requerente foi notificado para proceder ao pagamento voluntário da liquidação de IRS n.º 2025..., no montante de €76.242,76 (setenta e seis mil duzentos e quarenta e dois euros e setenta e seis cêntimos), referente ao período de tributação de 2022, até 29.12.2025.
- u) A 5 de Janeiro de 2026, o Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito [*Cfr.* anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

A matéria de facto foi seleccionada de acordo com o disposto no artigo 123.º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e artigo 607.º, n.º 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e com o processo administrativo junto pela AT.

Assim, na composição da Decisão considerou-se especialmente o facto de o Requerente ter sido registado como não residente pela AT entre 16.01.2027-31.12.2021 (Doc. 10), e como residente fiscal a partir de 2022 (Doc. 15), estando assim provados os pressupostos para a aplicação do regime dos RNH. Considerou-se, também, a decisão da AT de indeferimento do pedido de adesão ao regime dos RNH, com fundamento no registo do Requerente como residente em 2023 (Doc. 12), que está em contradição com a decisão da AT de reconhecimento do estatuto de residente fiscal do Requerente, a partir de 2022 (Doc. 10). Também se consideraram provados os factos alegados em h), p), q) e r) pelo Requerente, que não foram contestados pela AT.

Não se provou que o Requerente tenha efectuado o pagamento parcial ou total da quantia liquidada, nem que tenha prestado garantia bancária para suspender a execução fiscal. Na verdade, não foi apresentado qualquer comprovativo de pagamento nem de prestação de garantia.

III. MATÉRIA DE DIREITO

1. Do Mérito

Tendo em conta o pedido formulado, pretende-se neste processo esclarecer se o acto de liquidação de IRS referente ao ano 2022 deve ser anulado por vício de violação de Lei.

Para tal, cabe a este TA determinar se o acto de liquidação impugnado pelo Requerente está ou não abrangido pelo regime dos RNH.

Vejam, antes de mais, os argumentos das partes.

2. Posição das Partes

2.1. Do Requerente

O Requerente impugna a liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao período de tributação de 2022, no montante de €76.242,76, sustentando que a mesma foi emitida sem consideração do regime fiscal aplicável aos residentes não habituais. A este propósito, entende o Requerente que se tornou residente fiscal em Portugal no ano de 2022, após ter permanecido fora do território nacional durante vários anos, não tendo sido residente em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores. Mais invoca que, embora o pedido formal de inscrição como residente não habitual apenas tenha sido apresentado em 20 de Dezembro de 2024, por impossibilidade de entrega do pedido pelo sistema informático da AT, os respectivos pressupostos materiais já se encontravam preenchidos desde 2022.

A questão jurídica central consiste em determinar se o direito ao regime dos residentes não habituais depende da apresentação tempestiva do pedido de inscrição ou, diversamente, se tal inscrição assume natureza meramente declarativa. Sobre este ponto, o Requerente sustenta que, à luz do artigo 16.º do Código do IRS, na redacção vigente à data dos factos, o benefício fiscal decorre *ope legis* do preenchimento dos requisitos materiais, sendo a inscrição apenas um acto instrumental e não constitutivo do direito. Em apoio dessa interpretação, invoca jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e decisões arbitrais do CAAD, segundo as quais a apresentação fora de prazo do pedido poderá relevar em sede contraordenacional, mas não determina, por si só, a perda do direito ao regime.

Acresce que o Requerente defende que a limitação introduzida pela Lei n.º 82/2023, de 29 de Dezembro (Lei do OE 2024), quanto à produção de efeitos do regime, não é aplicável ao seu caso, por apenas respeitar a sujeitos que se tenham tornado residentes em momento posterior. Assim, sustenta que a sua situação continua subordinada ao regime jurídico anterior, o qual não condicionava os efeitos do estatuto de residente não habitual ao ano do pedido de inscrição.

Alega, também, o Requerente que ao efectuar o pedido de inscrição como residente não habitual através do Portal das Finanças após 31 de Março de 2023, o sistema informático apenas lhe permitiu colocar como “ano de início” o ano de 2024 – e não o ano 2022, ano em que o Requerente se qualificou como residente fiscal em Portugal e a partir do qual deveria ter começado a beneficiar de tal regime, o que decorre da decisão de alteração do seu estatuto para não residente aceite pela AT entre 16 de janeiro de 2017 e 31-12-2021 e residente a partir de 2022.

Em consequência da aplicação do regime dos residentes não habituais ao ano de 2022, os rendimentos do trabalho dependente auferidos na Alemanha deveriam ter beneficiado do método de isenção para eliminação da dupla tributação internacional, nos termos do artigo 81.º do Código do IRS, bem como da taxa especial de 20% relativamente aos rendimentos imputáveis à actividade exercida em território português, por se tratar de actividade de elevado valor acrescentado.

Em face do exposto, o Requerente conclui que a liquidação impugnada enferma de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, por desconsiderar um enquadramento fiscal que entende legalmente devido desde 2022, concluindo, por isso, pela anulabilidade do acto tributário.

2.2. Da Requerida

A AT sustenta que a liquidação impugnada é legal, pois, o Requerente só pediu a inscrição como RNH em 24.10.2024, por isso, a AT apenas lhe reconheceu o estatuto com efeitos a 2024.

Na sequência do pedido de adesão do Requerente ao regime, a AT fundamentou a recusa com base no seguinte entendimento:

Informo que, tendo sido notificado/a, nos termos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária, para, querendo, exercer o direito de audiência prévia, e que, no prazo estabelecido, não foram apresentadas quaisquer alegações, foi indeferido o pedido de Inscrição como residente não habitual, com efeitos ao ano de 2024, cujo regime foi criado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro, na medida em que não reúne as condições previstas no artigo 16.º do Código do IRS (CIRS) e constantes das Circulares n.º 2/2010, de 6/5 e n.º 9/2012, de 3/8.

A decisão de indeferimento do pedido é proferida com base no(s) facto(s) abaixo assinalado(s) [E3]

1) Registado/a no cadastro da AT como residente em território português (n.º 8 do artigo 16.º do CIRS e alínea b) do ponto 1, da Circular n.º 9/2012), no(s) ano(s) 2022, 2023 (cfr. Doc. n.º 12).

Entende a AT, apoiada no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, que a inscrição como RNH é necessária para a aplicação do regime, embora o atraso no pedido não elimine definitivamente o direito ao regime, mas o regime só produz efeitos para o futuro, ou seja, a partir do ano do pedido de inscrição.

Concluindo, assim, a AT que o Requerente não pode nem beneficiar do regime RNH em 2022, nem obter a anulação da liquidação desse ano com base nesse estatuto, sendo, por isso, inaplicável o método de isenção para os rendimentos obtidos na Alemanha e a taxa especial.

Cabe, assim, a este TA determinar se como defende a AT, o Requerente só pode ser tributado como RNH a partir de 2024, por não se encontrar inscrito como residente fiscal em Portugal, em 2022, como resulta da Decisão da AT (Doc. n.º 10).

No fundo, com base no disposto no n.º 9 e 10 do artigo 16.º defende a AT que o Requerente só tem direito a ser tributado, de acordo com o regime dos RNH, a partir de 2024, na medida em que não efectuou a sua inscrição como RNH até 31 de Março de 2023.

Por sua vez o Requerente defende que o regime fiscal dos RNH vigente em 2022, isto é, à data em que se tornou residente fiscal em Portugal, não o tendo sido nos 5 anos anteriores, não existia qualquer disposição legal a prever como efeito do não exercício atempado do pedido de inscrição como RNH, a perda desses anos de tributação beneficiada, com a produção efeitos a partir do ano em que a inscrição fosse efectuada.

Vejamos:

3. Regime dos Residentes Não Habituais – Artigo 16.º do Código do IRS

À data dos factos relevantes - 2022 - era a seguinte a redacção do artigo 16.º do Código do IRS:

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;

b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;

c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;

d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado *Português.*

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.

5 - A residência fiscal é aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado.

6 - São ainda havidos como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de atividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português.

7 - Sem prejuízo do período definido no número anterior, a condição de residente aí prevista subsiste apenas enquanto se mantiver a deslocação da residência fiscal do sujeito

passivo para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, deixando de se aplicar no ano em que este se torne residente fiscal em país, território ou região distinto daqueles.

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 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.

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

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

Com especial relevância para a questão em análise realça-se que resulta do n.º 9 do artigo 16.º do Código do IRS, vigente em 2022, o seguinte:

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.

De acordo com os factos provados, o Requerente é residente fiscal, em Portugal, desde 2022 e não foi residente fiscal nos 5 anos anteriores.

Donde resulta que é a partir desse ano (2022) que, à luz do regime aplicável em 2022, o Requerente tem direito a ser tributado como RNH – “a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como **residente** em território português.” De notar que a Lei fiscal prevê expressa e literalmente que o regime dos RNH produz efeitos (ou seja, benefícios), a partir da inscrição como Residente e não como RNH.

Ao defender que o Requerente tem direito a ser tributado como RNH, apenas a partir de 2024, apesar da AT ter aceite e reconhecido que o Requerente é residente fiscal, em Portugal, desde 2022, não tendo sido nos 5 anos anteriores, a AT não aplica ao acto tributário impugnado a norma prevista no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, que apenas consagra uma obrigação acessória (requerer a inscrição) –(cfr. entre outros, processos n.º 705/2022-T, n.º 894/2023-T, n.º 550/2022-T, n.º 57/2023-T, n.º 656/2023-T, n.º 67/2023, n.º 188/2020-T, n.º 777/2020-T, n.º 815/2021-T, n.º 57/2023-T, n.º 581/22-T, n.º 777/2020-T, n.º 319/2022-T, n.º 891/2023-T, n.º 894/2023-T), mas sim o disposto no artigo 236.º da Lei do OE para 2024 (Lei n.º 82/2023, de 29.12):

Artigo 236.º

Disposição transitória no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

*4 - Para efeito do disposto nas alíneas c) e d) do número anterior, 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, **nos termos do previsto n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela presente lei, por referência ao ano em que se tornou residente nesse território.***

5 - Nos casos em que a inscrição seja efetuada fora do prazo referido no n.º 4, a tributação nos termos salvaguardados no presente artigo produz efeitos a partir do ano em que a inscrição seja efetuada, pelo prazo remanescente, até ao termo do período previsto no n.º 9 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela presente lei, contado desde o ano em que se tornou residente nesse território.

Assim, apenas com a Lei do OE para 2024 é que se passou a prever, em Lei, que a consequência da falta de pedido atempado de inscrição como RNH impedia a produção de efeitos dos benefícios do estatuto de RNH até àquela data (do pedido).

De acordo com o artigo 320.º da Lei do OE 2024, as alterações introduzidas pela Lei do OE 2024 aplicam-se apenas a partir de 1 de Janeiro de 2024.

Estando aqui em causa normas que consagram benefícios fiscais, a interpretação daquelas deve ser feita atendendo aos princípios gerais de interpretação previstos no artigo 9.º do Código Civil (CC), mas também ao disposto no n.º 4 do artigo 11.º da LGT, que proíbe a integração analógica e a integração de lacunas da lei.

Assim sendo, considerando os factos assentes de que o Requerente se inscreveu como residente fiscal, de facto e de direito (no Registo Cadastral da AT), em Portugal, em 2022 e não foi residente fiscal nos 5 anos anteriores, entende-se que, à luz do quadro legal aplicável à data da constituição do direito (2022), tem aquele direito a ser tributado como RNH, a partir de 2022.

Na verdade, a fundamentação do acto tributário impugnado pela AT não assenta em base legal válida, conquanto a consequência defendida pela AT – inibição da produção de efeitos do regime dos RNH antes da inscrição como RNH, só foi introduzida pela Lei do OE 2024 (n.º 5 do artigo 236.º).

Considerando as regras de aplicação no tempo das normas tributárias, a inibição da produção de efeitos do regime dos RNH antes da inscrição como RNH, só se pode aplicar a situações constituídas a partir de 1 de Janeiro de 2024.

No caso *sub judice*, o direito de tributação do Requerente de acordo com o regime dos RNH reporta-se ao ano 2022, pelo que se lhe aplica o disposto no artigo 16.º do Código do IRS, na redacção vigente em 2022, que não consagrava qualquer inibição da produção de efeitos do regime dos RNH, em caso de falta de inscrição como RNH.

Acresce que, outro entendimento, seria difícil sustentar, nos termos do quadro legal aplicável, conquanto resulta dos factos alegados e provados que o Requerente não podia efectuar a sua inscrição como RNH no Portal das Finanças, até 31 de Março de 2023, pois, tal dependia da AT alterar retroactivamente o registo cadastral do Requerente, o que só veio a acontecer em 22 de Março de 2024 (Doc. 10). Também resulta evidenciado que, não obstante a aceitação da alteração do estatuto do Requerente pela AT (Doc. 10), o sistema informático de entrega da declaração de inscrição como RNH não permitia ao Requerente colocar a adesão a partir do ano 2022 (Doc.12). Está, também evidenciado nos autos que a AT ao aceitar o pedido de alteração retroactiva do estatuto fiscal do Requerente (Doc.10 e 12) e a Declaração de IRS de 2022 por aquele entregue, como Residente (Doc. 15), tomou conhecimento de que o Requerente reunia os requisitos para aderir ao regime dos RNH.

Tudo ponderado, considerando que:

- a) o Portal das Finanças não permite serem feitos pedidos de RNH a quem conste no registo cadastral como residente nos 5 anos anteriores ao ano de registo como residente fiscal, independentemente de tais pedidos serem posteriormente deferidos e corrigido o estatuto de forma retroactiva, como aconteceu com o Requerente;
- b) o portal das Finanças não permitiu ao Requerente apresentar o pedido de adesão ao regime dos RNH, com referência ao ano 2022, mesmo depois de ter sido aceite pela AT a alteração do seu Estatuto para não residente até 2021 e residente a partir de 2022 (Doc. 10 - Doc. 12);
- c) o Portal das Finanças não permitiu ao Requerente entregar o Anexo L junto com a Declaração de IRS de 2022, entregue na qualidade de Residente;
- d) a AT tomou conhecimento de que o Requerente reunia as condições para aderir ao regime dos RNH, com efeitos a 2022 (Doc. 10, 12 e 15).

Entende este TA que a desaplicação dos benefícios fiscais associados ao regime dos RNH com base na perda do prazo de inscrição no regime dos RNH, neste caso concreto, para além de violar o princípio da legalidade, por falta de base legal, violaria o princípio da proporcionalidade, elegendo a perda do prazo de inscrição em sanção ou agravamento da tributação, em situações em que os contribuintes e no caso o Requerente não podia, contudo, agir de outro modo.

Como têm sido salientado pela Jurisprudência, o “*venire contra factum proprium*”, assume, na sua formulação dogmática e no quadro do instituto do abuso do direito, uma estrutura que pressupõe duas condutas, sucessivas mas distintas, temporalmente distanciadas e de sinal contrário, protagonizadas pelo mesmo agente: o “*factum proprium*” (uma inacção ou acção em determinado sentido) seguido, em contradição, do “*venire*” (acção em sentido oposto) - (Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 11 de Dezembro de 2013, integralmente disponível em www.dgsi.pt).

Reconhecendo a AT que o Requerente reúne todos os requisitos materiais do regime dos RNH, mas negando o benefício unicamente pelo incumprimento do prazo de registo, que só podia ser feito depois da AT decidir sobre o pedido de alteração retroactiva do seu estatuto fiscal, que veio a deferir, sem que tal opção pudesse ser feita no sistema de adesão ao RNH no Portal das Finanças, configura-se a actuação da AT como uma situação de *venire contra factum proprium* ou Abuso de Direito – (cfr. Artigo 334.º do CC, Acórdão do STA, Proc. 8281/17.4T8LSB.L1.S1, de 20.12.2022).

Na verdade, a figura do abuso do direito constitui, como correntemente se afirma, uma espécie de “*válvula de segurança*” do sistema através da qual se obsta a que certos direitos, válidos em tese, se consumem por, em concreto, se traduzirem numa clamorosa ofensa da Justiça, entendida enquanto expressão do sentimento jurídico socialmente dominante. (Neste sentido, Vaz Serra, BMJ n.º 85/253; Coutinho de Abreu, “*Do Abuso do Direito*”, 1983; Manuel de Andrade, “*Teoria Geral das Obrigações*”, 3.ª Edição, pgs.63-64; Antunes Varela, “*Das Obrigações em Geral*”, Vol. I, 6.ª Edição, página 516 e Pires de Lima/A. Varela, “*Código Civil Anotado*”, Vol. I, 4.ª Edição, página 299.)

Como resulta do Acórdão do TC n.º 27/2026, de 14 de Janeiro (Processo n.º 1450/2025), “*O abuso de direito foi consagrado no Código de 1966 (artigo 334º) segundo a conceção objetiva, conforme salienta Antunes Varela ao escrever: “para que haja lugar ao abuso de direito, é necessário a existência de uma contradição entre o modo ou fim com que o titular exerce o seu direito e o interesse a que o poder nele consubstanciado se encontra adstrito” (Das obrigações em geral, vol. I, 6. edição, página 516).*

Esta contradição é patente nos casos do “venire contra factum proprium” em que a pessoa pretende destruir uma relação jurídica ou um negócio, invocando por exemplo, determinada causa de nulidade e anulação, resolução ou denúncia de um contrato, depois de fazer crer à contraparte que não lançaria mão de tal direito ou depois de ter dado causa ao facto invocado como fundamento da extinção da relação do contrato” (Antunes Varela, obra citada, página 517).

A proibição do "Venire contra factum proprium" cai no âmbito do abuso de direito, através da fórmula legal que considera ilegítimo o exercício de um direito "quando o seu titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé" (Antunes Varela, obra citada, página 517; Baptista Machado, Tutela de confiança e Venire Contra Factum Proprium", in "Obra Dispersa, vol. I, página 385).

(...)

Sobre esse princípio da proibição do "venire contra factum proprium" também se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo que considerou que a proibição desse princípio tem assento e valor legal, quer como decorrência do princípio da proteção da confiança legítima que está imanente ao conceito de estado de direito, quer integrando uma vertente do princípio da boa-fé (vg. acórdão proferido em 23 de janeiro de 2007, no processo 041000, disponível em www.dgsi.pt).

Segundo esse acórdão, o princípio do Estado de Direito concretiza-se através de elementos retirados de outros princípios, designadamente, o da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos.

Tal princípio encontra-se expressamente consagrado no artigo 2.º da CRP e deve ser tido como um princípio politicamente conformado que explicita as valorações fundamentadas do legislador constituinte.

Os citados princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança assumem-se como princípios classificadores do Estado de Direito Democrático, e que implicam um mínimo de certeza e segurança nos direitos das pessoas e nas expectativas juridicamente criadas a que está imanente uma ideia de proteção da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na atuação do Estado, como também referido nesse acórdão.

Por força do preceituado no artigo 266.º da CRP, a atividade da administração tributária tem de ser levada a cabo em subordinação à Constituição e à lei e deve respeitar os direitos e interesses legítimos dos cidadãos (princípio da legalidade) e os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé.

Os princípios da justiça e da boa-fé são aplicáveis mesmo no exercício de poderes vinculados, sobrepondo-se a outros deveres legais, conforme referido no acórdão proferido pelo TC AN em 10 de março de 2016, no processo 00101/2002.TFPRT.21, disponível em www.dgsi.pt.

Na densificação do princípio da atividade administrativa relevam sobretudo dois subprincípios concretizadores da boa-fé: o princípio da primazia da materialidade subjacente e o princípio da tutela da confiança.

Também o STA já se pronunciou sobre a violação do princípio da boa fé, no acórdão proferido em 21 de setembro de 2011, no processo 0753/11, disponível em www.dgsi.pt, nos seguintes termos:

O princípio da boa-fé, na sua vertente de tutela da confiança, visa salvaguardar os sujeitos jurídicos contra atuações injustificadamente imprevisíveis daqueles com quem se relacionem.

No âmbito da atividade administrativa são pressupostos da tutela de confiança um comportamento gerador de confiança, a existência de uma situação de confiança, a efetivação de um investimento de confiança e a frustração da confiança por parte de quem a gerou.”

Assim, em face dos factos provados e do enquadramento de direito aplicável à situação *sub judice*, considera-se o PA totalmente procedente relativamente ao pedido de anulação do acto de liquidação de IRS n.º 2025..., por violação de Lei, o que implica a sua anulação, nos termos do n.º 1 do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo.

IV. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral decide

- a) Julgar improcedente a excepção de incompetência do Tribunal arbitral levantada pela Requerida;
- b) Julgar improcedente a excepção de inimpugnabilidade do acto impugnado invocada pela Requerida;

- c) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRS com o n.º 2025 ... relativo ao ano de 2022, no valor de €43.849,27 (Quarenta e três mil, oitocentos e quarenta e nove Euros e vinte e sete cêntimos);
- d) Condenar a AT nas custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 315.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de €43.849,27 indicado pelo Requerente e aceite pela Requerida.

VI. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €2.142 (dois mil, cento e quarenta e dois Euros) conforme a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Lisboa, 18 de Junho de 2026

A Árbitro,
Magda Feliciano

(O texto da presente decisão foi elaborado regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990).