

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 120/2026-T

Tema: Impugnação de liquidação que pressupõe reconhecimento prévio de aplicação do RNH. Exceções.

SUMÁRIO

Nos casos de benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, o recurso contencioso do ato que recair sobre o pedido de reconhecimento é autónomo em relação à impugnação do ato de liquidação, não podendo a questão do direito ao benefício ser discutida no processo de impugnação.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Nuno Miguel Morujão, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar Tribunal Arbitral, constituído em 14-04-2026, decide o seguinte:

I- Relatório

1.A..., com o NIF ..., adiante designado por “Requerente”, veio, ao abrigo do n.º 1 do artigo 3.º e al. a) do n.º 2 do artigo 10.º do decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 99.º e com o n.º 1 do artigo 102.º do Código

de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição do tribunal arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”), com vista à pronúncia de decisão arbitral de ilegalidade da liquidação de IRS sindicada (n.º 2025 ...) do ano de 2023, cujo valor ascende a 13.987,05 (treze mil, novecentos e oitenta e sete euros, e cinco cêntimos), e consequente anulação parcial, com fundamento em erro sobre os pressupostos de Direito, e condenação da AT no reembolso do imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT, em 09-02-2026.

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas da designação do árbitro em 24-03-2024, não tendo arguido qualquer impedimento.

4. O Tribunal Arbitral foi constituído em 14-04-2026, sendo que no dia 15-04-2026 foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta e remeter cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.

5. Em 20-05-2026, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo.

6. O Requerente sustenta o pedido que formulam alegando, em síntese:

- a) Tendo imigrado para Portugal em 2012, requerido a sua inscrição como Residente Não Habitual (doravante “NRH”), deferida, emigrado para o Brasil em 2014, e imigrado novamente para Portugal em 2022, por desconhecimento, não cumpriu todas as obrigações fiscais, e assim, em 2022 regularizou retroativamente o seu registo fiscal.

- b) Por ter residido no Brasil entre 2014 e 2021, o Requerente não residiu em território português em qualquer dos cinco anos anteriores a 2022 - facto que ademais foi averbado no registo de contribuintes -, mas sim no Brasil.
- c) O Requerente preenche, assim, desde a data em que voltou a residir em território português, 13-11-2022, os pressupostos para ser RNH em território nacional (cf. artigo 16.º, n.º 8, do Código de IRS), ou seja:
- i. Tornou-se fiscalmente residente em território português, nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 16.º do Código de IRS; e
 - ii. Não foi residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores ao ano da sua imigração para este território.
- d) Motivo pelo qual, em 31-03-2023, o Requerente requereu à AT que no seu registo fiscal constasse o seu estatuto de RNH, para o período 2022-2031.
- e) A AT indeferiu aquele pedido, entendendo que o Requerente estaria a requerer a renovação do seu estatuto de RNH, por referência à inscrição cadastral como tal para o período 2012-2021, por oposição a uma nova inscrição como RNH, para o período 2022-2031, porque o contribuinte qualifica-se no período 2012-2021, como residente não habitual, apesar de esta qualificação estar suspensa, já que o Requerente ter em 2014 alterado a sua residência para o Brasil, deixando por isso de preencher os pressupostos do RNH.
- f) Entende o Requerente que esta fundamentação é descabida, contraditória nos próprios termos, e sem suporte atendível, mormente nos prismas literal, teleológico e sistemático. Motivo pelo qual, quando procedeu à entrega da declaração dos rendimentos por si percebidos relativos a 2023, através da apresentação da competente Modelo 3 de IRS, preencheu o respetivo Anexo L, relativo à tributação dos RNH.
- g) A Declaração Modelo 3 de IRS de 2023 foi, no entanto, assinalada pela AT como contendo erros centrais de preenchimento, descritos sob o código “L55 - SE NIF TITULAR NÃO É RESIDENTE NÃO HABITUAL”.
- h) O Requerente, no sentido de informar que não se verificava o erro apontado, entrou em contacto com a AT através do “Atendimento e-balcão” na sua área reservada do Portal das Finanças, onde expôs que, na medida em que, no período de 2023 preenchia todos os

pressupostos do regime do RNH, deveria ser tributado nessa qualidade, pelo que, assumindo-se inexistirem outros erros ou divergências, deveriam as declarações submetidas prosseguir para liquidação.

- i) Expôs o Requerente, quanto a estarem preenchidos os pressupostos da sua tributação enquanto RNH, que:
- i. Tornou-se residente fiscal em território português no ano de 2022 (artigo 16.º, n.º 8 do Código de IRS);
 - ii. Nos cinco anos anteriores àquele (2017, 2018, 2019, 2020 e 2021), não foi residente fiscal em território português (artigo 16.º n.º 8 do Código de IRS);
 - iii. Solicitou à AT a sua inscrição como RNH;
 - iv. Foi considerado residente fiscal durante a totalidade do ano de 2023 (artigo 16.º, n.º 11 do Código de IRS);
 - v. O ano de 2023 está coberto pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português (i.e., 2022, cf. artigo 16.º, n.º 9 do Código de IRS).
- j) Salientou ainda que, nos termos legais e conforme jurisprudência uniforme (p.e. processos arbitrais n.º 581/2022-T, 550-2022-T, 319/2022-T, 777/2020-T e 188/2020-T), a inscrição em cadastro fiscal como RNH tem carácter meramente declarativo, não sendo constitutiva do direito à tributação nessa qualidade.
- k) Na ausência da desejável Lei do Cadastro dos Contribuintes, é o mencionado Decreto-Lei n.º 14/2013, de 28 de janeiro que, sob a égide, do NIF, enquadra esta temática. Conforme resulta do disposto no n.º 1 do artigo 39.º do Decreto-Lei n.º 14/2013, de 28 de janeiro, a entidade responsável pelo registo dos contribuintes e manutenção do sistema informático é a AT, a quem cabe a gestão do registo de contribuintes.
- l) Neste âmbito, o NIF destina-se, *“exclusivamente ao tratamento de informação de índole fiscal e aduaneira, devendo ser gerado de forma automática”* em conformidade com as disposições constantes do citado decreto-lei n.º 14/2013 (cf. artigo 2.º do mesmo diploma). Neste contexto, e no âmbito de qualquer alteração dos elementos constantes do registo, tal como previsto no artigo 24.º do decreto-lei n.º 14/2013, de 28 de janeiro, estabelece-se que o contribuinte deve comunicar as respetivas alterações à AT, podendo

esta também proceder à alteração oficiosa dos elementos constantes no registo quanto, designadamente tenha tomado conhecimento de tais alterações, seja no âmbito das suas competências ou através da comunicação efetuada por qualquer serviço público.

- m) Em suma, quando a AT tenha conhecimento de elementos relevantes no âmbito da identificação do contribuinte, deve proceder ao averbamento no respetivo registo (cf. o n.º 7 do artigo 24.º do decreto-lei n.º 14/2013, de 28 de janeiro).
- n) Tendo o Requerente conhecimento da posição adotada pela AT neste caso concreto, e tendo a mesma se mostrado irreduzível em todos os contactos estabelecidos sobre o estatuto do RNH, informou o Requerente a AT que iria substituir a declaração Modelo 3 de IRS de 2023, eliminando o Anexo L, única e exclusivamente para espoletar uma liquidação passível de impugnação.
- o) O facto de a AT forçar a eliminação do Anexo L da declaração Modelo 3 de IRS para que a mesma fosse processada e liquidada, tem por base uma desconsideração do direito do Requerente a ser tributado como RNH.
- p) A segunda declaração Modelo 3 de IRS, que o Requerente foi forçado a submeter, foi considerada “certa” pela AT (cf. Documento n.º 7), advindo do seu processamento a liquidação de IRS objeto dos presentes autos, ou seja, a liquidação n.º 2025... .
- q) Como seria de esperar, em consequência da remoção do Anexo L, a liquidação de IRS n.º 2025... não aplicou ao Requerente o regime previsto para os RNH, mormente o inscrito nos seguintes artigos:
 - i. Artigo 72.º, n.º 10 do CIRS: i.e., aplicação da taxa especial de 20% sobre os rendimentos de Categoria A auferidos em atividades de elevado valor acrescentado;
 - ii. Artigo 81.º, n.º 5, al. a) do CIRS: i.e., aplicação do método de isenção aos rendimentos de Categoria E obtidos no estrangeiro, quando possam ser tributados no Estado da Fonte em conformidade com a convenção para eliminar a dupla tributação celerada entre Portugal e esse Estado.
- r) De facto, contraposta a declaração de rendimentos submetida à respetiva liquidação, e realizados os devidos cálculos, conclui-se que terá sido aplicada a taxa especial de 28% prevista no artigo 72, n.º 1, al. d), do Código de IRS, à soma do rendimento bruto

declarado nas linhas 801, 802 e 803 do Anexo J, respeitantes a rendimentos de capitais (códigos E21, E22, E11), na medida em que o resultado desse cálculo coincide com o do “imposto relativo a tributações autónomas” que consta na linha 17 da demonstração da liquidação impugnada, ou seja, a 23.304,54 €, que corresponde a $83.230,50 \text{ €} \times 0,28$.

- s) Por outro lado, foi aplicada a taxa de 48% prevista no artigo 68.º, n.º 1 do CIRS, ao rendimento bruto declarado no Campo 4A do Anexo A, de acordo com a linha 10 da demonstração da liquidação impugnada.
- t) Conclui-se assim, que a liquidação de IRS n.º 2025 ... teve por base a mera desconsideração, por parte da AT, do direito do Requerente a ser tributada na qualidade de RNH.
- u) Cumpre referir que, no tocante ao direito do Requerente a ser tributado como RNH, não assiste qualquer mérito à posição assumida pela AT, incontestável que é a aplicação, no caso vertente, do previsto nos artigos 72.º, n.º 10, e 81.º, n.º 5, alínea a) do CIRS.
- v) Preenchendo o ora Requerente as condições necessárias à aplicação daquele regime - na medida que cumpre com os requisitos do RNH, e que em causa estão rendimentos de categoria E, de fonte brasileira, passíveis de tributação naquela jurisdição, conforme resulta do previsto nos artigos 10.º, n.º 2, 11.º, n.º 2, e 22.º, n.º 1, da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre a República Portuguesa e a República Federativa do Brasil, e que determinam, respetivamente, uma competência tributária cumulativa em matéria de dividendos (os declarados sob o Código E11), juros (os declarados sob o Código E21), e outros rendimentos (os declarados sob o Código E22), bem como rendimento de categoria A de fonte portuguesa que deveriam, nos termos do artigo 72.º n.º 10 ser tributados à taxa autónoma de 20%, uma vez que o Requerente exerce uma atividade de elevado valor acrescentado (código 1219.0 da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho) - a sua não aplicação resulta em claro vício de violação de lei, conducente, por força da ilicitude, à anulação parcial da liquidação sindicada.
- w) Anulação esta que, face ao exposto, se requer.
- x) Não obstante não concordar com o conteúdo da liquidação de IRS ora impugnada, e para evitar mais inconvenientes associados à situação fiscal não regularizada, o Requerente

requereu o pagamento em 12 prestações com dispensa de prestação de garantia da dívida em execução fiscal (Processo n.º ...2025...), pedido esse que foi autorizado pela AT.

- y) Nos termos do artigo 100.º, n.º 1, da LGT, *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”*.
- z) Nessa medida, procedendo a presente ação, deverá o Requerente ser reembolsado, desde logo, do excesso de imposto que indevidamente suportem consequência da ilicitude da liquidação.
- aa) Acresce que, decorrendo a liquidação de imposto de um erro imputável aos serviços da Requerida AT, assiste ainda ao Requerente, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, o direito ao pagamento de juros indemnizatórios, computados sobre aquele montante à taxa legal.

7. A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, ofereceu Resposta, acompanhada do Processo Administrativo, alegando, em síntese:

7.1.a) Matéria de exceção: Da incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação ao Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais:

- a) A matéria controvertida respeita à não aplicação ao Requerente do regime previsto para os residentes não habituais, sendo que a causa de pedir dos presentes autos centra-se no suposto estatuto de residente não habitual e, consequentemente, o suposto “direito” à tributação dos rendimentos auferidos nos termos do n.º 10 do artigo 72.º e da alínea a) do n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS do Código do IRS, na redação aplicável à data.
- b) Em suma, a única causa de pedir subjacente ao articulado apresentado respeita à não inscrição do Requerente como residente não habitual.

- c) É notório que o Requerente pede, de forma expressa e literal que lhe seja reconhecido o direito a ser tributado ao abrigo de um regime especial em sede de IRS: o regime fiscal dos residentes não habituais.
- d) Pelo que, não existem dúvidas que o pedido do Requerente se circunscreve ao reconhecimento do estatuto dos residentes não habituais e à sua consequente aplicação na liquidação em causa.
- e) Porém, o julgamento dessa questão prévia não comporta a apreciação da legalidade de nenhum ato concreto de liquidação de imposto.
- f) Assim, o Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido de aplicação do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais.
- g) A título meramente exemplificativo, neste mesmo sentido, e a propósito de questão similar, pronunciaram-se os Tribunais Arbitrais no âmbito dos processos 796/2022-T, 906/2023-T, 651/2024-T, 1086/2024-T e 1260/2024-T fundamentação e conclusões às quais se adere *in totum*.
- h) Neste mesmo sentido também já se pronunciou o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 718/2017, disponível em www.tribunalconstitucional.pt:

«(...) o ato de deferimento/indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto do residente não habitual não integra, como ato preparatório, mesmo que destacável, o procedimento de liquidação do correspondente imposto isto é, o procedimento tributário comum; antes constitui um verdadeiro ato tributário autónomo, cuja ligação aos atos de liquidação de impostos não resulta de um pretenso carácter preparatório relativamente a estes, mas do facto de constitu[ir] um ato pressuposto, de modo que a liquidação dos impostos objeto do benefício fiscal não pode fazer-se sem ter em conta o correspondente ato beneficiador positivo, negativo ou extintivo (...).

A relação entre os dois atos reside apenas na dependência que intercede entre o efeito produzido o desagravamento do imposto e a circunstância que lhe dá causa o reconhecimento administrativo daquele estatuto, não sendo tal conclusão, de resto, contrariada pelo disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 54.º da Lei Geral Tributária (doravante, «LGT») (...)

Ora, configurando o ato de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, como se viu, um ato administrativo autónomo, com efeitos próprios e que se estendem para além do ato de liquidação do imposto que imediatamente se lhe segue, nada parece haver de anómalo, do ponto de vista da ratio subjacente a um tal regime, que a sua impugnação autónoma constitua para o contribuinte um ónus e não uma mera faculdade; ou, numa formulação mais próxima da seguida pela recorrente nas suas alegações, na regra segundo a qual, se aquele ato não for judicialmente impugnado, no prazo legalmente fixado para o efeito, não mais o poderá ser, excluindo-se a possibilidade de impugnação do ato consequente como o de liquidação do tributo, com fundamento em vícios que atinjam aquele seu ato pressuposto».

7.1.b) Matéria de exceção: Da Inimpugnabilidade do ato de liquidação com fundamento no suposto estatuto de residente não habitual:

- a) O reconhecimento da condição de residente não habitual, assenta num procedimento prévio e independente da liquidação objetada nos presentes autos.
- b) Sobre o enquadramento da impugnação contenciosa da temática sobredita, o referido Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017, proferido no Processo n.º 723/2016, de 2017-11-15, é modelar, tendo apoiado as suas conclusões na desconstrução da natureza interlocutória do procedimento de reconhecimento da condição de residente não habitual e, consequentemente, na discussão em torno da qualificação como ónus ou faculdade, do dito procedimento.
- c) Seguindo o Aresto, o preceito estipulado no artigo 54.º, n.º 1, alínea d) da Lei Geral Tributária (LGT), estatuiria que, do conjunto de atos compreendidos no procedimento tributário, encontrar-se-ia o reconhecimento ou revogação de benefícios fiscais
- d) Deste modo, o Acórdão infere que a aplicação do princípio da impugnação unitária, ordenado no artigo 54.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), não seria subsumível ao caso em apreço.
- e) Justamente, porque o procedimento de reconhecimento da residência fiscal não habitual não teria uma natureza preparatória/destacável do procedimento de liquidação.
- f) Mas seria, antes, um ato administrativo autónomo.

- g) Também no prisma do Aresto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) prevalecente (Acórdão do STA, Uniformizador de Jurisprudência, nº 014/19.7BALSB, de 04.11.2020), ditaria que a impugnação do ato de benefícios fiscais, seria autónoma em relação ao ato de impugnação, sendo, nestes casos e na ótica do Acórdão, o meio de reação ao dispor do contribuinte, a ação administrativa.
- h) Face ao exposto, conclui-se que ocorre a exceção dilatória da inimpugnabilidade do ato de liquidação, com o fundamento no suposto estatuto de RNH de que o Requerente se arroga para se conhecer o pedido arbitral apresentado, o que se invoca, com as devidas consequências legais, designadamente, a absolvição da instância, de acordo com o previsto nos artigos 88.º, n.º 2 e 89.º, n.º 4, alínea i) do CPTA, aplicáveis ex vi artigo 29.º, alínea c) do RJAT.

7.2) Impugnação

- a) Não se encontrando o Requerente inscrito no residente não habitual no período em causa (ano de 2023), por para tanto não preencher os requisitos legalmente estabelecidos – como bem se determinou na decisão de indeferimento do respetivo pedido – terá, desde logo, que se concluir que a liquidação impugnada não padece de qualquer vício, devendo manter-se nos seus exatos termos.
- b) A respeito da renovação do regime fiscal dos residentes não habituais, para melhor compreensão da questão e do enquadramento histórico-legislativo, chamamos à colação a pronúncia da Direção de Serviços do IRS, no âmbito do Processo n.º 2719/2018, a qual afluamos aqui.
- c) Neste procedimento, importava aferir se os sujeitos passivos que tivessem aderido ao regime entre a sua aprovação em 2009, e a alteração concretizada em 2012, tinham, ou não, o direito a ver o regime renovado nos termos do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro. Ou seja, saber se face à alteração legislativa decorrente da Lei 20/2012, de 14/05, (alterou a Lei n.º 64-B/2011, de 30/12- OE), ao então n.º 7 do artigo 16.º do Código do IRS (CIRS), que deixou de contemplar o direito à renovação no regime fiscal dos residentes não habituais, os sujeitos passivos inscritos até 2012, tinham ou não o

direito a ver o regime renovado nos termos do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro.

- d) A DSIRS prestou a sua informação, a qual foi sancionada pelo Despacho n.º 6/2019-XXI, de 30 de outubro, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, cujo entendimento considerou que *«não se encontrando em vigor a norma que continha a referência à renovação do regime e atendendo a que o legislador não tinha por intenção a manutenção do regime por mais de 10 anos, como ficou clarificado com as alterações da Lei 20/2012, de 14 de maio, bem como à luz dos princípios subjacentes à aplicação da lei no tempo, deve entender-se que o regime fiscal dos residentes não habituais não é renovável uma vez que ao fim do período de 10 anos previsto na norma essa possibilidade já não se verifica na lei»*.

8. Por Despacho Arbitral, de 22-05-2026, analisados os elementos carreados para os autos, considerou-se desnecessária a produção de prova testemunhal, dispensando-se por isso a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste, cf. artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT. As partes foram notificadas para, querendo, produzirem alegações escritas, no prazo sucessivo de quinze dias, a partir da notificação do presente despacho.

9. Nas alegações, a Requerente aduziu os seguintes argumentos, aos articulados iniciais:

- a) O Requerente delimitou de forma expressa e inequívoca o objeto do seu pedido, circunscrevendo-o à liquidação concretamente impugnada, não tendo sido requerida a pronúncia arbitral quanto a qualquer outro ato, designadamente de inscrição como RNH.
- b) Tanto mais que, conforme a Requerida bem assinalou, “corre, neste momento, ação administrativa proposta pelo Requerente, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, sob o processo n.º 490/25.9BELRA, intentada em 2025-05-12, onde o Requerente, aí Autor, «notificado da decisão do seu pedido de inscrição como residente não habitual (“RNH”), para efeitos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”),

- com efeitos ao ano de 2022.»” – sendo nessa sede, e nessa sede apenas, que o Requerente peticiona a sua inscrição cadastral como RNH.
- c) O objeto da pronúncia arbitral é configurado pelo autor na sua petição inicial; no caso vertente, esse objeto foi muito claramente restringido à liquidação impugnada, não existindo margem de discricionariedade para considerar que o objeto dos autos incluía qualquer ato distinto, seja de liquidação ou de outra natureza.
 - d) A jurisprudência arbitral tem reiteradamente afirmado, em casos análogos ao presente, a improcedência da primeira exceção invocada; o mesmo se verificando quanto à segunda exceção.
 - e) Efetivamente, está hoje assente que a aplicação do regime do RNH não pressupõe um prévio procedimento de reconhecimento deste benefício fiscal, sendo este regime aplicável desde que preenchidos os respetivos pressupostos legais, os quais se encontram verificados no caso vertente.
 - f) Consequentemente, e por maioria de razão, conforme vem sendo reiteradamente afirmado pela jurisprudência, não carecendo de prévio reconhecimento, o conhecimento da (i)licitude da rejeição da inscrição cadastral do RNH não consubstancia uma questão prejudicial à presente lide, a qual incide exclusivamente sobre a liquidação impugnada.
 - g) Quanto à defesa por impugnação, conforme se assinalou no pedido de pronúncia arbitral, é certo, como refere a Requerida, a 111.º e 112.º da Resposta, que “(...) o legislador afastou a possibilidade de os contribuintes poderem (continuar a) usufruir do mesmo regime no final e para além do período de 10 anos concedido, não impedindo a fruição por mais do que um período, mas impondo, desta forma, um hiato mínimo de 5 anos de residência no estrangeiro (para poder voltar a reunir os requisitos para pedir a inscrição). Sendo certo que a possibilidade de renovação prevista na anterior redação não podia «ser interpretada de forma contrária aos requisitos de acesso ao regime», sendo «necessário um hiato de 5 anos de ausência de residência fiscal em Portugal», como refere Borges e Sousa (P. 19, 2009, outubro-dezembro. O novo regime fiscal dos residentes não habituais. *Fiscalidade*, 5-57)”.
 - h) É exatamente por se ter verificado um hiato de 5 anos de ausência de residência fiscal em Portugal – em concreto, entre 2014 e 2022 –, que o Requerente considera ter

preenchido, em 2022, os pressupostos para a aplicação do regime do RNH, correspondendo o ano de 2023 ao segundo dos dez anos de potencial fruição do benefício.

- i) Contrariamente ao alegado pela Requerida, não se encontra legalmente prevista qualquer exigência no sentido de que esse hiato tenha de ocorrer após um prévio período de inscrição como RNH, em detrimento da sua verificação no decurso desse período.
- j) Na interpretação normativa, nos termos gerais, deve-se presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, não podendo ser considerado um pensamento legislativo que não encontre na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.
- k) No caso vertente, a interpretação defendida pela Requerida carece de qualquer correspondência verbal na letra da lei, não podendo, pois, ser atendida; não se vislumbrando, de igual modo, qualquer indício de que o legislador não tenha consagrado a solução mais acertada ou se tenha exprimido de forma desadequada.

10. A Requerida, nas alegações, aduziu os seguintes argumentos, aos articulados iniciais:

- a) Sendo os únicos vícios imputados à liquidação respeitantes ao estatuto de RNH, e a apreciação de alegados vícios atinentes ou decorrentes do ato de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual, é por demais evidente a incompetência material, absoluta, do Tribunal Arbitral, para apreciar estes alegados vícios/ilegalidades, o que configura uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto ao pedido respetivo, de acordo com o previsto nos artigos 88.º, n.º 2 e 89.º, n.º 3, alínea a) do CPTA, aplicáveis ex vi artigo 29.º, alínea c) do RJAT.
- b) Ainda que assim não se entenda, deverá proceder a exceção de inimpugnabilidade do ato de liquidação com fundamento no suposto estatuto de residente não habitual, na medida em que o reconhecimento da condição de residente não habitual, assenta num procedimento prévio e independente da liquidação objetada nos presentes autos, como

- se decidiu no referido Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017, proferido no Processo n.º 723/2016, de 2017-11-15;
- c) De onde se infere que a aplicação do princípio da impugnação unitária, ordenado no artigo 54.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), não seria subsumível ao caso em apreço, porquanto o procedimento de reconhecimento da residência fiscal não habitual não teria uma natureza preparatória/destacável do procedimento de liquidação, mas seria, antes, um ato administrativo autónomo.
 - d) Vejam-se, a este propósito, as decisões proferidas nos Processos n.º 330/2022-T CAAD e 906/2023-T.
 - e) Sendo certo que corre, neste momento, ação administrativa proposta pelo Requerente, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, sob o processo n.º 490/25.9BELRA, intentada em 2025-05-12, onde o Requerente, aí Autor, pede, designadamente, que a AT seja condenada “*a praticar o ato legalmente devido (a saber: ser deferido o pedido, do Autor, de inscrição como RNH)*”, e que constitui, no mínimo, uma questão prejudicial a esta lide.
 - f) Ocorrendo, face ao exposto, a exceção dilatória da inimpugnabilidade do ato de liquidação, com o fundamento no suposto estatuto de RNH de que o Requerente se arroga para se conhecer o pedido arbitral apresentado, o que se invoca, com as devidas consequências legais, designadamente, a absolvição da instância, de acordo com o previsto nos artigos 88.º, n.º 2 e 89.º, n.º 4, alínea i) do CPTA, aplicáveis ex vi artigo 29.º, alínea c) do RJAT.
 - g) Ou, caso ainda assim não se entenda, deve a presente instância ser suspensa, nos termos do disposto no artigo 272.º do Código de Processo Civil, até que seja decidida a ação administrativa n.º 490/25.9BELRA que tramita no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria e cuja conclusão será determinante para decisão do mérito do aqui requerido.
 - h) Não se encontrando o Requerente inscrito como residente não habitual no ano de 2023, por para tanto não preencher os requisitos legalmente estabelecidos – como bem se determinou na decisão de indeferimento do respetivo pedido;
 - i) E consubstanciando o único vício imputado à liquidação contestada a não aplicação do referido regime, mormente o inscrito nos artigos 72.º, n.º 10 e 81.º, n.º 5, alínea a) do

- Código do IRS, impõe-se, desde logo, concluir que a liquidação impugnada não padece de qualquer vício, devendo manter-se nos seus exatos termos.
- j) Terá, igual e necessariamente, de se concluir que não é possível a renovação do benefício do regime dos residentes não habituais, por um período imediatamente subsequente, após o término dos 10 anos em que o sujeito passivo usufruiu desse regime, nem é possível renovar imediatamente a inscrição no regime em caso de residência no estrangeiro durante o período em que tinha direito a usufruir do mesmo, como se expôs, de forma detalhada e fundamentada no segmento da Defesa por impugnação (artigos 74.º e seguintes) da Resposta apresentada, e que aqui se reitera.
 - k) Ao contrário do que pretende o Requerente, o regime legal do IRS e dos residentes não habituais vertido no artigo 16.º do Código do IRS (atendendo à redação dada pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio) impõe que a eventual aquisição de novo direito a beneficiar do regime não pode ocorrer no período imediatamente subsequente ao período em que foi concedido, mesmo perante uma situação de ausência do país e de ausência de gozo do estatuto num ou em vários anos, na sequência de opção do beneficiário.
 - l) Ou seja, o acesso ao estatuto de residente não habitual depende da verificação dos pressupostos contidos na norma do artigo 16º, n.º 8 do CIRS, isto é, o requisito de não residência em território português, em qualquer dos cinco anos anteriores, relativamente ao qual o sujeito passivo se torna fiscalmente residente neste território, o que exige que o contribuinte não detenha nesse período qualquer estatuto fiscal de exceção.
 - m) O que está conforme com os cânones gerais da interpretação das leis, considerando as exigências feitas pelos princípios da legalidade e tipicidade tributárias, sendo esta a interpretação que melhor se coaduna com a harmonização sistemática das normas relativas ao regime dos residentes não habituais. Ao contrário da interpretação aventada pelo Requerente.
 - n) Deste modo, o facto de o Requerente ter sido inscrito com o estatuto de residente não habitual, com efeitos ao ano de 2012 e seguintes, com término em 2021, determinou o indeferimento do pedido de inscrição como RNH submetido com efeitos a 2022.
 - o) Assim é, porquanto quando o Requerente pretendeu usufruir novamente do estatuto de residente não habitual, o período que lhe tinha sido concedido já tinha terminado, não

existindo, pois, quaisquer anos remanescentes, havendo que aferir se pode usufruir de novo período de 10 anos. Nesses casos, o requisito de residência no estrangeiro em qualquer dos cinco anos anteriores, só pode ser contado a partir do término do período anteriormente concedido, sob pena de violação da lei, a qual não permite a concessão de períodos de 10 anos sucessivos.

- p) O legislador poderia, caso assim entendesse, ter dado a possibilidade aos beneficiários de usufruir do período de 10 anos sem a necessidade de serem 10 anos consecutivos, ou de poderem usufruir dos anos não gozados daquele período logo que voltassem a ser residentes. Ou até de poderem solicitar novo período de 10 anos desde que se ausentassem no mínimo 5 anos.
- q) Mas não foi essa vontade do legislador, que apenas acautelou que os beneficiários pudessem «retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período», fossem 1 ou 8 anos (desde que existam anos remanescentes no período concedido), não podendo obviamente exercer o direito nos anos em que se ausentaram, fossem 1, 2, ou mais anos.
- r) Mais: a alteração efetuada pelo legislador, deliberada e intencional, consolidou a certeza que os 10 anos concedidos não são renováveis, ou seja, não se pode usufruir para além dos 10 anos, por se considerar que um período de 10 anos já é um benefício deveras vantajoso, independentemente, pois, do número de anos que efetivamente usufruiu do regime de residente não habitual.
- s) Pelo que não é aceitável a argumentação do Requerente de que a AT exige «algo que não consta do normativo aplicável», porquanto a AT não acrescenta qualquer requisito aos previstos na lei, limitando-se, outrossim, a proceder à interpretação da norma de acordo com os cânones gerais da interpretação das leis, fazendo a interpretação que melhor se coaduna com a harmonização sistemática das normas relativas ao regime dos residentes não habituais.
- t) É, na verdade, a interpretação que o Requerente pretende fazer vingar que olvida o principal: «o sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos» (artigo 16.º, n.º

- 9, do Código do IRS), direito esse que requereu e lhe foi concedido, independentemente do gozo efetivo do mesmo em algum ou alguns dos anos em causa.
- u) Para voltar a solicitar a inscrição como residente não habitual, findo o período previamente solicitado e concedido (pois até aí o direito está, recorde-se, na sua esfera jurídica), tem de voltar a reunir os requisitos, contados, pois, desde o fim desse período.
 - v) A interpretação defendida pelo Requerente é violadora da letra e espírito da norma aplicável, desde logo dos n.ºs 9 e 12 do artigo 16.º do CIRS, e é contrária à unidade do sistema jurídico aplicável, contrária à lei e à Constituição, porquanto é violadora nomeadamente do princípio da legalidade e da indisponibilidade dos créditos fiscais – cf. exposto, em particular nos artigos 130.º a 140.º da Reposta da AT.
 - w) Cumprindo destacar, a propósito da validade a posição defendida pela AT, a Ficha Doutrinária referente à PIV n.º 23982, com despacho de 2023-12-13, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária – IR, transcrita no artigo 141.º da Resposta.
 - x) Bem assim como o parecer emitido pelo Exmo. Procurador-Geral Adjunto nos autos de recurso do Processo n.º 540/23.3BESNT, que tramita no TCAS, com um enquadramento fáctico semelhante ao dos presentes autos, transcrito no artigo 144.º da Resposta, onde se concluiu:

«Conclusão

- 1. O autor pediu o reconhecimento do estatuto de residente não habitual, que a AT indeferiu.*
- 2. O autor antes de 2010 foi residente no estrangeiro tendo regressado a Portugal nesse ano e solicitou a sua inscrição como RNH, tendo-lhe sido concedido o respetivo estatuto.*
- 3. Em 2011 emigrou novamente para o Reino-Unido, onde residiu até 2021, tendo pedido novamente o benefício do estatuto de residente não habitual.*
- 4. A AT considera que o pedido anterior se encontrava suspenso, pelo que, ao pedir segunda renovação, esta é proibida por lei.*
- 5. Poderia gozar o período em falta em qualquer dos anos remanescentes, mas o período dos 10 anos “consecutivos” já havia decorrido.*
- 6. Por esse motivo, consideramos que a AT tem razão na sua interpretação».*

- y) Pelo acima exposto, que acima descrevemos resumidamente, e pelos demais factos e fundamentos melhor descritos pormenorizadamente na AT, cujos factos e fundamentos concordamos, consideramos que o recurso da AT deve ser julgado procedente, com as consequências legais» (destaques nossos, cf. Doc. 5 junto).
- z) Resta concluir pela improcedência total da argumentação expendida pelo Requerente, concluindo-se pela legalidade do ato impugnado, o qual, não padecendo de qualquer vício, deve manter-se na ordem jurídica.

II- Saneamento

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, sendo beneficiárias de legitimidade processual (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se, assim, as Partes devidamente representadas.

Em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro), o Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Foram suscitadas matérias de exceção, que serão apreciadas previamente, na matéria de Direito.

III - Fundamentação

III.1.1- Matéria de facto

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a) O Requerente, de origem e nacionalidade Brasileira, imigrou para Portugal em 2012, tendo então requerido, nos termos do previsto no artigo 16.º, n.º 10, do Código de IRS, a respetiva inscrição como Residente Não Habitual (doravante, “RNH”).
- b) Em 16-07-2012, registou-se no registo de contribuintes da AT, com efeitos a 01-01-2012, passando a deter o estatuto de residente não habitual, em virtude de pedido apresentado pelo próprio nesse sentido e que foi deferido, pelo prazo de 10 anos, até 31-12-2021 (cf. Doc. 2, junto aos autos).
- c) O Requerente emigrou para o Brasil no decurso do ano de 2014, tendo aí permanecido até 2022, ano em que voltou a emigrar para Portugal (cf. Doc. 2, junto aos autos).
- d) O Requerente, não informou a AT, em 2014, da imigração para o Brasil, no entanto, na sequência do seu retorno a Portugal em 2022, diligenciou junto da AT pela correção retroativa do seu registo fiscal, a qual foi deferida, passando esta a corretamente refletir as suas migrações de e para este território:
 - i. 2012: imigra do Brasil para Portugal;
 - ii. 2014: imigra de Portugal para o Brasil;
 - iii. 2022: imigra do Brasil para Portugal.
- e) O Requerente emigrou para o Brasil no decurso do ano de 2014, tendo aí permanecido até 2022, ano em que voltou a emigrar para Portugal (cf. Doc. 2, junto aos autos).
- f) Por ter residido no Brasil entre 2014 e 2021, o Requerente não residiu em território português em qualquer dos cinco anos anteriores a 2022 - facto averbado no registo de contribuintes -, mas sim no Brasil.
- g) Em 31-03-2023, o Requerente requereu à AT que no seu registo fiscal, por referência a 2022, fosse registado o seu estatuto de RNH, para o período de 2022-2031 (cf. Doc. 3, junto aos autos).
- h) Veio a AT, através do ofício n.º..., de 09-12-2024, propor o indeferimento daquele pedido, entendendo que o Requerente estaria a requerer a renovação do seu estatuto de RNH, por referência à inscrição cadastral como tal para o período 2012-2021, por oposição a uma nova inscrição como RNH, para o período 2022-2031, por preencher os pressupostos para tal, i.e., por não ter sido residente em Portugal em 2014 e 2021 e ter-se tornado residente em 2022 (cf. Doc. 4, junto aos autos).

- i) Em sede de audiência prévia, veio o Requerente clarificar que não peticionou nem uma retoma deste estatuto, nem a sua renovação, mas sim uma nova inscrição como RNH, para o período 2022-2031, por ter residido no Brasil e não em Portugal entre 2014 e 2021, e por ter-se tornado residente fiscal em território português em 2022 (cf. Doc. 4, junto aos autos).
- j) Na decisão final a AT considerou ser de manter o indeferimento do pedido formulado, com base no facto de “*qualificar, no cadastro de contribuintes da AT, no período 2012-2021, como residente não habitual*”, apesar de esta qualificação estar suspensa, por o Requerente ter em 2014 alterado a sua residência para o Brasil, deixando por isso de preencher os pressupostos do RNH.
- k) Na entrega da (primeira) declaração dos rendimentos relativos a 2023, através da apresentação da competente Modelo 3 de IRS, o Requerente preencheu o respetivo Anexo L, relativo à tributação dos RNH (cf. Doc. 5, junto aos autos).
- l) A Declaração Modelo 3 de IRS de 2023 foi assinalada pela AT como contendo erros centrais de preenchimento, descritos sob o código “L55 - SE NIF TITULAR NÃO É RESIDENTE NÃO HABITUAL”.
- m) Para informar que não se verificava esse erro, o Requerente entrou em contacto com a AT através do “Atendimento e-balcão” na sua área reservada do Portal das Finanças, onde expôs que, no período de 2023 preenchia todos os pressupostos do regime do RNH, dando por isso ser tributado nessa qualidade, pelo que, assumindo-se inexistirem outros erros ou divergências, deveriam as declarações submetidas prosseguir para liquidação (cf. Doc. 6, junto aos autos).
- n) Expôs o Requerente, quanto a estarem preenchidos os pressupostos da sua tributação enquanto RNH, que:
 - i. tornou-se residente fiscal em território português no ano de 2022;
 - ii. nos cinco anos anteriores àquele (2017, 2018, 2019, 2020 e 2021), não foi residente fiscal em território português;
 - iii. solicitou à AT a sua inscrição como RNH;
 - iv. foi considerado residente fiscal durante a totalidade do ano de 2023;

- v. o ano de 2023 está coberto pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português, 2022.
- o) Tendo o Requerente conhecimento da posição adotada pela AT, e tendo a mesma se mostrado irreduzível em todos os contactos estabelecidos sobre o estatuto do RNH, o Requerente informou a AT que iria substituir a declaração Modelo 3 de IRS de 2023, eliminando o Anexo L, para despoletar uma liquidação passível de impugnação (cf. Doc. 6, junto aos autos).
- p) A segunda declaração Modelo 3 de IRS, que o Requerente submeteu, foi considerada “certa” pela AT, advindo do seu processamento a liquidação de IRS n.º 2025 ... (cf. Doc. 7, junto aos autos).
- q) Em consequência da remoção do Anexo L, a liquidação de IRS n.º 2025 ... não aplicou ao Requerente o regime previsto para os RNH:
- i. Aplicação da taxa especial de 20% sobre os rendimentos de Categoria A auferidos em atividades de elevado valor acrescentado (artigo 72.º, n.º 10 do CIRS);
 - ii. Aplicação do método de isenção aos rendimentos de Categoria E obtidos no estrangeiro, quando possam ser tributados no Estado da Fonte em conformidade com a convenção para eliminar a dupla tributação celerada entre Portugal e esse Estado (artigo 81.º, n.º 5, alínea a) do CIRS).
- r) Antes, contraposta a declaração de rendimentos submetida à respetiva liquidação, e realizados os devidos cálculos, conclui-se que terá sido aplicada a taxa especial de 28%, à soma do rendimento bruto declarado nas linhas 801, 802 e 803 do Anexo J, respeitantes a rendimentos de capitais (códigos E21, E22, E11), na medida em que o resultado desse cálculo coincide com o do “imposto relativo a tributações autónomas” que consta na linha 17 da demonstração da liquidação impugnada, ou seja, a 23.304,54 €, correspondente a $83.230,50 \text{ €} \times 0,28$ (cf. Doc. 1 e 7, junto aos autos).
- s) Por outro lado, foi aplicada a taxa de 48% ao rendimento bruto declarado no Campo 4A do Anexo A, de acordo com a linha 10 da demonstração da liquidação impugnada. (cf. Doc. 1 e 7, junto aos autos).

- t) E assim, da liquidação de IRS de 2023 n.º 2025..., relativa ao ano de 2023, resulta um valor total a pagar, de imposto acrescido de juros compensatórios, de 13.987,05€ (cf. Doc. 1, junto aos autos).
- u) O Requerente requereu o pagamento em 12 prestações com dispensa de prestação de garantia da dívida em execução fiscal (Processo n.º ...2025...), pedido esse que foi autorizado pela AT (cf. Doc. 8, junto aos autos).
- v) Em 03-02-2026 foi apresentado pedido de pronúncia arbitral, em que se impugna a liquidação supra referida.

III.1.2- Factos não provados

Inexistem factos que se considerem não provados, com relevo para a boa decisão deste pleito.

III.1.3- Fundamentação da fixação da matéria de facto

Ao Tribunal incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, o PPA e a Resposta junto aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III.2- Matéria de Direito

III.2.1 – Questões prévias: matérias de exceção

Foram suscitadas pela Requerida as seguintes questões prévias:

- 1- Da incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação ao Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais (“RNH”), e
- 2- Da inimpugnabilidade do ato de liquidação com fundamento no suposto estatuto de RNH.

Vejamos.

Aquilo que se discute nesse processo, antes de mais, atenta a causa de pedir subjacente ao pedido de pronúncia arbitral, é o reconhecimento do estatuto de residente não habitual.

Ao solicitar a anulação da liquidação de IRS do ano de 2023, a causa de pedir do pedido de pronúncia arbitral do Requerente centra-se no suposto estatuto de residente não habitual aplicável ao mesmo e, conseqüentemente, o suposto “direito” à tributação dos rendimentos auferidos nos termos do n.º 10 do artigo 72.º e da alínea a) do n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS do Código do IRS, na redação aplicável à data dos factos. Ou seja, a causa de pedir subjacente ao articulado apresentado, respeita à não inscrição do Requerente como residente não habitual.

Sem se apreciar se o Requerente poderia ou não estar inscrito como residente não habitual, não há como avançar para a apreciação da ilegalidade que se imputa ao ato de liquidação de IRS, uma vez que tal alegada ilegalidade decorre tão só da (não) aplicação daquele regime de tributação. Sem esse primeiro passo, sem que essa questão prévia seja decidida a favor da Requerente, não há como imputar o vício de ilegalidade à liquidação de IRS contestada.

Vejamos.

O n.º 1 do artigo 2.º do RJAT estabelece o seguinte: “*fixam-se, com rigor quais as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral*”, cf. preâmbulo do decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e pagamentos por conta; e
- b) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

O Requerente pede que lhe seja reconhecido o direito a ser tributado ao abrigo de um regime especial em sede de IRS: o regime fiscal dos residentes não habituais, para o período 2022-2031, período para o qual não está inscrito como beneficiário desse regime, e consequentemente, a aplicação desse regime à liquidação impugnada.

Pelo que, a questão – da incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação ao Requerente do RNH – não comporta, ainda, a apreciação da legalidade da liquidação de imposto propriamente dita. Sendo procedente, o Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido de aplicação do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais.

A este respeito, acompanhamos a jurisprudência do STA. Concretamente, na jurisprudência do STA¹, tem prevalecido o entendimento segundo o qual, sempre que estejam em causa benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, a impugnação do ato que recair

¹ Citada em jurisprudência do Tribunal Constitucional, no acórdão 718/2017, proferido em 15/11/2017 (processo 723/2016, relatora: Conselheira Joana Fernandes Costa).

sobre o pedido de reconhecimento, é autónoma, em relação à impugnação do ato de liquidação, precluindo a possibilidade de discutir a questão do direito ao benefício no âmbito do processo de impugnação:

- a) O acórdão de 15/11/2000, relativo ao recurso n.º 25.432, proferido pela Secção do Contencioso Tributário daquele Tribunal, estabelece que *«a isenção de cont. Autárquica não está dependente de um mero juízo declarativo mas, antes, «de um juízo que, embora vinculado à lei, tem eficácia constitutiva, quer dizer, a respetiva decisão é, ela própria, condição legal da isenção».* Em tais hipóteses, ***há, pois, que obter decisão administrativa, quanto à isenção, em sentido favorável, ou contenciosamente, através de recurso contencioso, do ato que a denegue. () Não se tendo, assim, obtido, por decisão administrativa, ou em via de recurso contencioso, a pretendida isenção, não se poderá impugnar, com fundamento nesta, o ato tributário consequente já que, como se disse, se poria em causa o referido caso decidido ou o caso julgado, então formado***». [destaque nosso]
- b) Em igual sentido, o acórdão de 15/12/2004, relativo ao processo n.º 0211/04, onde, relativamente a uma isenção do pagamento de sisa, se afirmou que [a] referida isenção não estava dependente de um mero juízo declarativo, antes, de um juízo que, embora vinculado à lei, tem eficácia constitutiva, quer dizer, a respetiva decisão é, ela própria, condição legal da isenção. Nessa circunstância, há que obter decisão administrativa, quanto à isenção, em sentido favorável, ou contenciosamente, através de recurso contencioso, do ato que a denegue. **Não se tendo, assim, obtido, por decisão administrativa, ou em via de recurso contencioso, a pretendida isenção, não se poderá impugnar, com fundamento nesta, o ato tributário consequente.** [destaque nosso]
- c) Mais recentemente, em acórdão de 18/11/2015, proferido no âmbito do processo n.º 0459/14, o Tribunal a reafirmou a orientação segundo a qual, no caso de benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, **a impugnação do ato que recair sobre o**

pedido de reconhecimento é autónoma em relação à impugnação do ato de liquidação, não podendo a questão do direito ao benefício ser discutida no âmbito do processo de impugnação [destaque nosso].

Importa também referir o acórdão 718/2017 do Tribunal Constitucional, proferido em 15/11/2017 (processo 723/2016, relatora: Conselheira Joana Fernandes Costa):

«(...) o ato de deferimento/indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto do residente não habitual não integra, como ato preparatório, mesmo que destacável, o procedimento de liquidação do correspondente imposto isto é, o procedimento tributário comum; antes constitui um verdadeiro ato tributário autónomo, cuja ligação aos atos de liquidação de impostos não resulta de um pretenso carácter preparatório relativamente a estes, mas do facto de constitu[ir] um ato pressuposto, de modo que a liquidação dos impostos objeto do benefício fiscal não pode fazer-se sem ter em conta o correspondente ato beneficiador positivo, negativo ou extintivo (...).

A relação entre os dois atos reside apenas na dependência que intercede entre o efeito produzido o desagravamento do imposto e a circunstância que lhe dá causa o reconhecimento administrativo daquele estatuto, não sendo tal conclusão, de resto, contrariada pelo disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 54.º da Lei Geral Tributária (doravante, «LGT») (...)

*Ora, configurando o ato de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, como se viu, um ato administrativo autónomo, com efeitos próprios e que se estendem para além do ato de liquidação do imposto que imediatamente se lhe segue, nada parece haver de anómalo, do ponto de vista da ratio subjacente a um tal regime, que a sua impugnação autónoma constitua para o contribuinte um ónus e não uma mera faculdade; ou, numa formulação mais próxima da seguida pela recorrente nas suas alegações, na regra segundo a qual, se aquele ato não for judicialmente impugnado, no prazo legalmente fixado para o efeito, não mais o poderá ser, **excluindo-se a***

possibilidade de impugnação do ato consequente como o de liquidação do tributo, com fundamento em vícios que atinjam aquele seu ato pressuposto» [destaque nosso].

A doutrina, tem o mesmo entendimento:

- a) Segundo escreve Lopes de Sousa, *«nestes casos de benefícios fiscais dependentes de reconhecimento», «o recurso contencioso do ato que recair sobre o pedido de reconhecimento é autónomo em relação à impugnação do ato de liquidação, não podendo a questão do direito ao benefício ser discutida no processo de impugnação».* Nesta hipótese, *«[o] reconhecimento tem eficácia constitutiva e não meramente declarativa, pelo que, se não for obtido o reconhecimento, por via administrativa ou em impugnação contenciosa do ato que o negar, não poderá o benefício fiscal ser considerado na liquidação do tributo a que respeitar»².*
- b) Perspetiva semelhante é a que defende Casalta Nabais, autor segundo o qual os atos tributários resultantes do procedimento de reconhecimento e extinção de benefícios fiscais são autónomos relativamente ao procedimento que tem como desfecho a liquidação do imposto respetivo. Entre os atos relativos aos benefícios fiscais e os atos relativos à liquidação do imposto existe, assim, uma relação de mera pressuposição, o que explica que aqueles primeiros devam ser obrigatoriamente impugnados de forma autónoma, nos termos gerais, sob pena de o eventual vício verificado deixar de poder ser invocável judicialmente³.
- c) O meio de reação ao dispor do contribuinte para aquele efeito é escreve, por último, Joaquim Freitas da Rocha a *«ação administrativa especial»*, que deverá ser utilizada *«nas situações em que esteja em causa a apreciação de atos administrativos relativos*

² Cf. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, I Vol., 6.^a ed., Lisboa: Áreas Editora, 2011, p. 597.

³ Cf. José Casalta Nabais, A impugnação unitária do ato tributário, in Cadernos de Justiça Tributária, n.º 11, Janeiro-Março, 2016, pp. 19 ss.

a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação (por exemplo, o ato de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, ou um despacho de sujeição a determinado regime tributação)»⁴.

Face ao exposto, procede a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação ao Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais (“RNH”), na medida em que o reconhecimento da condição de residente não habitual, assenta num procedimento prévio e independente da liquidação objetada nos presentes autos, que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto ao pedido respetivo, de acordo com o previsto nos artigos 88.º, n.º 2 e 89.º, n.º 4, alínea a) do CPTA, aplicáveis ex vi artigo 29.º, alínea c) do RJAT.

IV- Decisão

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral julgar procedente a referida exceção suscitada pela Requerida, e em consequência, a absolvição da instância.

V- Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 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 13.987,05 € (treze mil, novecentos e oitenta e sete euros, e cinco cêntimos).

⁴ Cf. Joaquim Freitas da Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 5ª Ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 318.

VI- Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 918,00 € (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente, nos termos do disposto no artigo 527.º, n.º 1, do CPC, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de agosto de 2026.

O Árbitro,

Nuno Miguel Morujão.