

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 503/2025-T

Tema: IRS. Residente não habitual. Inobservância da data-limite para efetuar o pedido de inscrição no Registo de Contribuintes.

SUMÁRIO:

A inobservância da data-limite prevista no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS para a submissão do pedido de inscrição como Residente Não Habitual preclude o direito de cumprir a respetiva obrigação em data posterior, degenerando, no entanto, num efeito preclusivo, impeditivo da aplicação do respetivo regime aos anos fiscais entretanto decorridos.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., doravante “Requerente”, com o número de identificação fiscal português ..., Residente na ..., n.º ..., ...-... Lisboa veio, em 26 de Maio de 2025, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), e do artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) contra o ato tributário de liquidação de IRS n.º 2024... e, bem assim, da liquidação dos correspondentes juros compensatórios n.º 2024... que originaram um valor a pagar no total de € 21.469,65, relativas ao ano fiscal de 2021, peticionando a declaração de ilegalidade e anulação, bem como o reembolso dos montantes indevidamente pagos, acrescido de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”)¹.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT” ou “Requerida”).

¹ Adota-se em grande medida, por com ela se concordar, a Decisão Arbitral proferida no Processo 495/2025-T, cuja única diferença reside no facto de as liquidações impugnadas se reportarem ao ano de 2019, havendo identidade de Requerente, causa de pedir e pedido.

A Requerente fundamenta a sua pretensão, em síntese, nos seguintes termos:

- a) Pretende a ora Requerente que seja declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de IRS e dos correspondentes juros compensatórios supra identificados, relativos ao ano de 2021 aqui em causa e que estes sejam consequentemente anulados nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, em resultado da desconsideração indevida das regras de tributação aplicáveis, em sede de IRS, ao abrigo do estatuto de “residente não habitual” da Requerente.
- b) A Requerente é uma cidadã brasileira que, até ao ano de 2016, residiu no Brasil, na casa de morada de família sita na Rua ..., n.º ..., Apto..., ...,- Rio de Janeiro.
- c) No ano de 2017, a Requerente decidiu mudar-se para Portugal, tendo fixado a sua residência na Avenida..., n.º ..., ...,- Cascais, correspondente a um imóvel que arrendou para sua habitação própria e permanente.
- d) A Requerente constituiu, nesse mesmo ano de 2017, a sociedade “B..., Lda.” (mais tarde, “C..., Lda.”), que lhe permitiu desenvolver, em Portugal, a sua atividade no âmbito do “comércio a retalho de flores, plantas, sementes em estabelecimentos especializados, comércio a retalho por correspondência ou via Internet e, em bancas, feiras, e unidades móveis de outros produtos”.
- e) No seguimento desta mudança definitiva para Portugal, a ora Requerente continuou a manter a sua residência principal e a desenvolver a sua atividade empresarial em território português nos anos subsequentes.
- f) Com efeito, no ano aqui em causa de 2021, a Requerente continuou a manter a sua residência na Rua ... n.º...,- Lisboa, mantendo a sua atividade empresarial em Portugal.
- g) Situação essa que se manteve no ano subsequente de 2022.
- h) A Requerente solicitou, desde logo, a correção do seu cadastro tributário com efeitos retroativos ao ano de 2017.
- i) Pedido esse que foi objeto de despacho de deferimento proferido em 19 de Janeiro de 2024, pela Exma. Senhora Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa
- j) Nesta medida, o cadastro tributário da Requerente foi corrigido em conformidade, passando a Requerente a estar devidamente registada como residente fiscal em Portugal nos anos de 2017, 2018, 2021, 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024.

- k) Adicionalmente, e uma vez que, conforme demonstrado supra, a Requerente não residiu em Portugal nos cinco anos anteriores ao ano no qual se fixou em território português, a Requerente submeteu, em 29 de Dezembro de 2023, através do sistema “e-balcão” e, bem assim, por correio registado com aviso de receção dirigido à Direção de Serviços do Registo de Contribuintes (DSRC), o seu pedido de inscrição como “residente não habitual”, com efeitos para o período entre 2017 e 2026.
- l) Com efeito, a anterior tentativa da Requerente de submissão do referido pedido de inscrição como “residente não habitual” através do formulário especificamente disponibilizado no Portal das Finanças foi infrutífera, uma vez que este formulário não se encontra adaptado aos pedidos cujos efeitos se reportem a anos anteriores, como é o caso da Requerente.
- m) Acresce que, no âmbito da regularização da sua situação tributária em Portugal, a Requerente procedeu igualmente à entrega das declarações de rendimentos, Modelo 3 de IRS, em falta, incluindo a declaração respeitante aos rendimentos obtidos no ano em causa de 2021, que originou as liquidações de IRS e de juros compensatórios objeto da reclamação graciosa que antecedeu o presente Pedido de Pronúncia Arbitral.
- n) Não obstante a Requerente não ter sido notificada, entretanto, da decisão da AT acerca do seu pedido de inscrição como “residente não habitual”, a Requerente optou por assinalar, desde logo, no Anexo L (“residentes não habituais”) da sua declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2021, a opção pelo método da isenção para efeitos da eliminação da dupla tributação internacional sobre os seguintes rendimentos obtidos no estrangeiro, mais concretamente no Brasil (incluídos no Anexo J, da referida declaração) rendimentos prediais, no montante bruto de € 5.705,14, a que correspondeu imposto pago no estrangeiro, no montante de € 181,04 e rendimentos de capitais, no montante bruto de € 66.112,29 (incluindo € 64.658,25 a título de dividendos e, bem assim, € 1.454,04 a título de juros), sem correspondente imposto pago no estrangeiro.
- o) Sucede que, na sequência da submissão da referida declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2021 incluindo o Anexo L (“residentes não habituais”), foi a Requerente notificada do Ofício datado de 21 de Junho de 2024, nos termos do qual o Serviço de Finanças de Lisboa 1 informou a Requerente da necessidade de corrigir aquela declaração, em virtude da verificação do seguinte erro de validação central: “L55 – SE NIF TITULAR NÃO É RESIDENTE NÃO HABITUAL”.

- p) Com efeito, tendo acedido à sua página no Portal das Finanças, e concretamente ao ficheiro relativo à declaração já entregue, a Requerente constatou que aí constava também indicação da verificação daquele erro de validação central.
- q) Face ao exposto, e na medida em que, do referido Ofício remetido pelo Serviço de Finanças de Lisboa ..., constava expressamente a indicação de que, caso a Requerente não procedesse à correção da declaração no prazo ali estipulado de 30 dias, a mesma considerar-se-ia “como não tendo sido entregue com todas as consequências legais”, entendeu a Requerente que, para manter a sua situação tributária regularizada, não lhe restava outra alternativa senão proceder à correção imposta pela AT, eliminando o Anexo L da declaração anteriormente entregue, de modo a que, por fim, a sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 2021 fosse aceite pelo sistema informático da AT.
- r) De onde resulta inequivocamente comprovado que, não obstante a lei atribuir à Requerente o direito a que os rendimentos por si obtidos, no ano aqui em causa de 2021, fossem tributados ao abrigo das regras decorrentes do seu estatuto de “residente não habitual” - na medida em que, como melhor se explanará adiante, a inscrição da Requerente como “residente não habitual” tem efeito meramente declarativo, como reconheceu já unanimemente a jurisprudência dos tribunais superiores e dos tribunais arbitrais -, tal apenas não foi possível por inadequação do sistema informático da AT para este tipo de situações.
- s) Com efeito, como se demonstrou, foi por mera imposição do sistema informático da AT que a Requerente se viu obrigada a eliminar o Anexo L da sua declaração de rendimentos respeitante ao ano em causa de 2021, ficando, assim, impedida de beneficiar da isenção de IRS, em Portugal, sobre os rendimentos obtidos no estrangeiro durante aquele ano, em plena contradição com a vontade que a Requerente anteriormente expressou, no Anexo L da versão inicialmente submetida da referida declaração, no qual tinha optado pela aplicação daquela isenção.
- t) E tanto mais que o pedido de inscrição da Requerente como “residente não habitual” já tinha sido entregue há cerca de 6 meses, pelo que, se à data da entrega da referida declaração de rendimentos a Requerente não se encontrava, ainda, registada como “residente não habitual”, tal deveu-se apenas à inércia da AT, que já desde 29 de Dezembro de 2023 tinha do seu lado aquele pedido de inscrição entregue pela Requerente.
- u) Corrigida a referida declaração de rendimentos relativa ao ano em causa de 2021, conforme instruções da AT e imposição do seu sistema informático, foram, por fim

emitidas as liquidações de IRS n.º 2024... (2021) e de juros compensatórios n.º 2024... das quais resultou um montante total a pagar de € 21.469,65, cujo pagamento a Requerente realizou voluntariamente em 20 de Agosto de 2024.

- v) Não obstante ter realizado o pagamento das referidas liquidações de IRS e de juros compensatórios, respeitantes ao ano de 2021 aqui em causa, considera a Requerente que as mesmas estão feridas de ilegalidade, por violação das regras de tributação aplicáveis aos sujeitos passivos que, à semelhança da Requerente, beneficiam do estatuto de “residente não habitual”, independentemente de o respetivo registo constar, ou não, do seu cadastro, o que viola também, entre outros, o princípio da igualdade, consagrado na nossa Constituição, conforme melhor se exporá de seguida.
 - w) Por força do exposto, a Requerente apresentou a reclamação graciosa, que precedeu o presente Pedido de Pronúncia Arbitral, contra as liquidações de IRS antes identificadas, relativamente à qual, aguardou, até à data da propositura do PPA, a decisão da AT, motivo pelo qual, ultrapassado o prazo legal para a referida decisão, a Requerente apresenta o presente Pedido de Pronúncia Arbitral, pugnando pela ilegalidade do indeferimento (tácito) da reclamação graciosa apresentada, bem como das referidas liquidações de IRS e dos correspondentes juros compensatórios, conforme melhor se explanará infra.
 - x) A Requerente alega a violação do disposto no artigo 16.º, n.ºs 9 e 11 do CIRS (na redação em vigor à data dos factos), atento o carácter reconhecidamente meramente declarativo do ato de inscrição como “residente não habitual”.
 - y) A Requerente alega a violação do disposto no artigo 81.º, n.º 5 do CIRS (na redação em vigor à data dos factos) e da aplicação do método da isenção aos rendimentos obtidos no estrangeiro, pela Requerente, no ano em causa de 2021. No que respeita, em concreto, aos rendimentos prediais obtidos pela Requerente no Brasil, no ano em causa de 2021, a aplicação da isenção de tributação em Portugal, ao abrigo do disposto no artigo 81.º, n.º 5, alínea a) do CIRS.
 - z) Já em relação aos juros obtidos pela Requerente no Brasil, no mesmo ano de 2021, a aplicação da isenção de tributação em Portugal, ao abrigo do disposto no artigo 81.º, n.º 5, alínea a) do CIRS, resulta da conjugação desta norma com o regime estabelecido no artigo 11.º da Convenção para eliminação da Dupla Tributação celebrada entre Portugal e o Brasil.
- aa) Face ao exposto, não restam dúvidas de que se encontram reunidas, no caso concreto, as condições legalmente exigidas para que os rendimentos prediais e os rendimentos de

capitais obtidos no Brasil pela Requerente, no ano em causa de 2021, beneficiem de isenção de tributação em Portugal.

- bb) Assim, na medida em que, ao abrigo do disposto no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, a Requerente beneficia do estatuto do “residente não habitual” durante o período de 10 anos, contados desde a fixação da sua residência fiscal em Portugal (isto é, entre os anos de 2017 e 2026),
- cc) não subsistem dúvidas de que tem a Requerente o direito a ser tributada como tal também no ano aqui em causa de 2021, incluindo a aplicação da isenção de IRS sobre os rendimentos prediais e os rendimentos de capitais obtidos pela Requerente no Brasil.
- dd) Motivo pelo qual, ao desconsiderar a aplicação da referida isenção, as liquidações de IRS relativas a 2021 e a decisão de indeferimento (tácito) da reclamação graciosa que precedeu o presente Pedido de Pronúncia Arbitral violam, também, o disposto no artigo 81.º, n.º 5 do CIRS (na redação em vigor à data dos factos).
- ee) A Requerente sustenta ainda a violação dos princípios da legalidade, da igualdade e da justiça material (artigos 5.º e 8.º da LGT e artigos 2.º, 13.º, 20.º e 103.º da Constituição da República Portuguesa).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi submetido ao CAAD em 23-05-2025 e aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 26-05-2025, e subsequentemente notificado à AT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 15-07-2025, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 4-08-2025, face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alíneas a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio.

A Requerida apresentou a sua resposta, defendendo-se por exceção e impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”) em 30-09-2025, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) Defende a Requerida a incompetência do CAAD para o reconhecimento do estatuto de residente não habitual, sustentando, que tal como decorre do artigo 2.º do RJAT, a competência do CAAD respeita à declaração de ilegalidade de atos de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, 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.

- b) Analisado o presente PPA, facilmente se conclui que a pretendida anulação da liquidação de IRS de 2021 e respetiva anulação da declaração de juros compensatórios, assenta no necessário reconhecimento do estatuto de residente não habitual para esse ano, como ressalta do PPA apresentado.
- c) Desta forma, tendo em conta que o único vício imputado à liquidação se prende com a apreciação do preenchimento dos pressupostos para que lhes seja reconhecido o regime dos residentes não habituais, é por demais evidente a incompetência material absoluta do CAAD para apreciar os alegados vícios/ilegalidades que, segundo invoca, ferem de ilegalidade a liquidação impugnada.
- d) A Requerida sustenta igualmente o erro na forma do processo/impropriedade do meio processual, defende que o reconhecimento do regime jurídico de RNH só pode ser peticionado junto do tribunal tributário através da propositura de uma ação administrativa, pelo que, como se viu, é inofismável que o ppa apresentado pela Requerente não é o meio próprio para fazer valer a sua pretensão.
- e) Existe erro na forma sempre que não é respeitado o princípio da plenitude dos meios processuais, corolário do direito de acesso aos tribunais, segundo o qual “para cada direito/pretensão corresponde uma determinada ação para o fazer valer em juízo”.
- f) Sendo que a verificação do erro na forma do processo se afere em função do pedido deduzido em juízo, ou pretensão, *in casu*, a aplicação do estatuto de residente não habitual que subjaz à invocada ilegalidade da liquidação impugnada.
- g) O erro na forma do processo é uma nulidade processual que consiste na utilização de um meio processual inadequado em face do pedido/pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, importando a anulação dos atos que não possam ser aproveitados ou nos casos em que a petição inicial não possa ser aproveitada para a forma de processo adequada, importa a anulação de todo o processo e a absolvição do Réu da instância, cfr. artigos 89.º, n.ºs 1, 2 e 4, alínea b) do CPTA, 193.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, alínea b), 576.º, n.º 2, 577.º, alínea b) todos do CPC ex vi artigo 1.º do CPTA
- h) Por impugnação a AT sustenta, que a questão que cumpre dilucidar centra-se na condição de residente não habitual da Requerente, que pretende ser reconhecida desde o ano de 2017, não obstante apenas a ter solicitado com a anulação da liquidação respeitante ao período de tributação de 2023.

- i) O estatuto de residente não habitual (RNH), surgiu com a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2009.
- j) O diploma antes identificado continha uma autorização legislativa, que permitia ao Governo a criação de um novo regime fiscal em IRS, para os sujeitos passivos residentes que não tivessem residência habitual em Portugal.
- k) No uso de tal autorização, o Governo procedeu à respetiva densificação, através do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro (que aprovou o Código Fiscal do Investimento, de que ficou a constituir os respetivos artigos 23.º a 25.º), alterando, para esse efeito, os artigos 16.º, 22.º, 72.º e 81.º do CIRS.
- l) De acordo com o n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, consideram-se residentes não habituais as pessoas singulares que, tendo-se tornado residentes em Portugal de acordo com as regras previstas no n.º 1 do referido artigo, não tenham em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como tal, em sede de IRS.
- m) Adicionalmente, impõe-se acrescentar que a inscrição como residente não habitual tem de ser solicitada por via eletrónica, posteriormente à inscrição como residente fiscal ou, em momento ulterior, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte aquele em que se tornou residente em Portugal (n.º 10 artigo 16.º do CIRS).
- n) Obtido este estatuto, o sujeito passivo adquire o direito a ser tributado em IRS como residente não habitual, pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, em que se tornou residente fiscal em Portugal (n.º 9 do artigo 16.º).
- o) Importa esclarecer que no caso do regime dos RNH, o artigo 16.º do Código do IRS (CIRS), não prevê um processo de reconhecimento do benefício fiscal em concreto, o que o artigo 16.º do CIRS prevê, é um procedimento de reconhecimento da verificação, em concreto, da existência de dois dos pressupostos legais (ou condições), necessários, para que possa existir a aplicação de algum benefício fiscal no âmbito do regime dos RNH.
- p) Quais sejam: que a pessoa singular se tornou fiscalmente residente em território português (TP), e, (ii) que a pessoa em causa não foi residente em TP em qualquer dos cinco anos anteriores.
- q) Este procedimento de reconhecimento administrativo é, ele próprio, um dos pressupostos (acessório) dos benefícios fiscais associados ao regime dos RNH, o que significa que este pressuposto tem de se verificar, nos exatos termos previstos na lei,

para que a pessoa singular possa usufruir dos diversos benefícios fiscais associados ao regime dos RNH, em qualquer um dos 10 anos a que tenha direito ao regime.

- r) Concomitantemente, é necessário que, em todos os anos em que se obtenham rendimentos elegíveis para o regime em causa, o RNH opte expressamente no modelo 3 pela tributação que pretende e que tem ao seu alcance.
- s) Ou seja, o benefício fiscal só pode concretizar-se, anualmente, desde que exista facto tributário (obtenção de rendimentos relevantes nesta situação) e que o RNH declare os mesmos e proceda à opção pelo regime de tributação excepcional.
- t) Sendo a liquidação efetuada de acordo com as opções que em cada ano faz, caso o sujeito passivo tenha obtido, a seu pedido, o reconhecimento administrativo da verificação dos dois outros pressupostos que supra identificámos.
- u) Versando o presente pedido sobre a liquidação do ano de 2021, é inofismável que o pedido de reconhecimento, como RNH, datado de 2023, constitui óbice ao deferimento da pretensão em causa, que se encontra inelutavelmente votada ao incidente.
- v) E mesmo que se pretenda, como defende a Requerente, que basta a verificação dos requisitos impostos no artigo 16º do CIRS, para automaticamente beneficiar do estatuto de residente não habitual, estes obviamente não se verificam para o ano de 2021.
- w) Com efeito, é a própria Requerente, que confirma que a respetiva residência em Portugal, remonta ao ano de 2017.
- x) Isto é, mesmo ultrapassando a obrigatoriedade de inscrição prévia no dito regime.
- y) Um espaço de análise, a partir do qual a contribuinte focaliza os respetivos argumentos.
- z) Afigura-se imprescindível que a Requerente, não tenha sido residente em Portugal nos cinco anos anteriores a 2021 (artigo 16º, nº 8 do CIRS).
- aa) O que não se verifica, neste caso, por via da respetiva residência no nosso país desde 2017.
- bb) Ou seja, ainda perante a discussão da condição de residente não habitual, sempre se dirá que a contribuinte não cumpre os pressupostos para beneficiar desse regime, para o período de tributação de 2021, porquanto foi residente em Portugal, desde 2017.
- cc) Isto é, não cumpriu o requisito determinado na norma do artigo 16º, nº 8 do CIRS.
- dd) Não obstante, relativamente aos rendimentos prediais e capitais, oriundos do Brasil contestados pela Requerente, importa transcrever a norma do artigo 81º, nº 5 do CIRS. Todavia, conforme vem antes explanado, uma vez preterida a conferência da condição

de residente não habitual, não é possível proceder à aplicação do método de isenção, contido no supratranscrito n.º 5 do artigo 81.º do CIRS.

- ee) Pelo que a pretensão da Requerente se encontra inelutavelmente condenada ao insucesso.
- ff) Finalmente, não se verificando, nos presentes autos, erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, não deve ser reconhecido à Requerente qualquer direito a juros indemnizatórios.
- gg) Com efeito, sempre se dirá que considerando a parte da liquidação que foi corretamente liquidada, inexiste qualquer erro imputável aos serviços, na medida em que a prestação é devida nos exatíssimos termos da lei.
- hh) Termina a Requerida peticionando que deverá a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral ser julgada procedente, nos termos do disposto nos artigos 96.º, alínea a), 99.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, alínea a), 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea b) todos do CPC ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT. Deverá ser julgada procedente a exceção de nulidade de todo o processo consubstanciada no erro da forma do processo e, em consequência, absolver a AT da instância, nos termos do disposto nos artigos 193.º, 278.º, n.º 1, alínea b) e 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea b), todos do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT. Na hipótese de assim não se entender, o que não se concede, deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências.

Por despacho de 30-09-2025, a Requerente foi notificada para, querendo, apresentar resposta quanto às exceções invocadas pela Requerida, o que fez em 13-10-2025

Por despacho de 14-10-2025, o Tribunal dispensou a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT, uma vez que os factos invocados se mostram documentalmente provados, tanto pela Requerente, como pela Requerida, com o PA e, assim, o litígio incide sobre a qualificação dos factos, consistindo exclusivamente em matéria de direito. O Tribunal dispensou, igualmente, as alegações das partes.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar da legalidade de atos de liquidação de IRS e juros compensatórios, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (cfr. 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) e estão devidamente representadas.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, contado da presunção da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa deduzida, ocorrido em 1 de Março de 2025, tendo a ação arbitral dado entrada em 23 de maio de 2025.

Atendendo à matéria de exceção suscitada pela Requerida, cujo conhecimento pelo tribunal tem carácter prioritário, procede-se à fixação da matéria de facto relevante, com vista à subsequente apreciação da matéria de exceção.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão da causa:

- A)** A Requerente é uma cidadã brasileira que, até ao ano de 2016, residiu no Brasil, na casa de morada de família sita na Rua..., n.º..., ..., ..., Rio de Janeiro (**cf. Doc. n.ºs 4, 5, 6, 7 e PPA**).
- B)** No ano de 2017, a Requerente mudou-se para Portugal, tendo fixado a sua residência na ..., n.º ..., ..., ...-... Cascais, correspondente a um imóvel que arrendou para sua habitação própria e permanente e que em 2021 alterou para Rua..., n.º..., ...-... Lisboa (**cf. Doc. n.ºs 9, 10, 11, 16, 17 e 20 do PPA**).
- C)** A Requerente constituiu, em Portugal, no ano de 2017, a sociedade “B..., Lda.”, tendo por objeto social o “comércio a retalho de flores, plantas, sementes em estabelecimentos especializados, comércio a retalho por correspondência ou via Internet e, em bancas, feiras, e unidades móveis de outros produtos” (**cf. Doc. n.ºs 12 e 13 do PPA**).
- D)** A Requerente solicitou, a correção do seu cadastro tributário com efeitos retroativos ao ano de 2017, pedido esse que foi objeto de despacho de deferimento proferido em 19 de Janeiro de 2024, pela Exma. Senhora Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa ... (**cf. Doc. n.ºs 24 e 25 do PPA**).
- E)** A Requerente encontra-se registada como residente fiscal em Portugal nos anos de 2017, 2018, 2021, 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024 (**cf. Doc. 25 do PPA**)
- F)** A Requerente no ano de 2021, possuía a sua residência permanente e desenvolvia a sua atividade empresarial em território português (**cf. Doc. n.ºs 14 a 17, 21 e 22 do PPA**).

- G)** A Requerente não residiu em Portugal nos cinco anos anteriores àquele em que fixou a sua residência permanente em território português, isto é, antes de 2017 (**cf. Doc. n.ºs 4, 5, 6, 7 e 8 do PPA**).
- H)** A Requerente submeteu, em 29 de Dezembro de 2023, através do sistema “e-balcão” e, bem assim, por correio registado com aviso de receção dirigido à Direção de Serviços do Registo de Contribuintes (DSRC), o seu pedido de inscrição como “residente não habitual” para produzir efeitos com referência ao período temporal entre 2017 e 2026 (**cf. Doc. n.ºs 26 e 27 do PPA**).
- I)** A Requerente tentou proceder a submissão do pedido de inscrição como “residente não habitual” através do formulário especificamente disponibilizado no Portal das Finanças, tendo a tentativa sido infrutífera, uma vez que este formulário não se encontra adaptado aos pedidos cujos efeitos se reportem a anos anteriores, como é o caso da Requerente (**cf. Documento n.º 28**).
- J)** Em 29-04-2024 formou-se o indeferimento tácito do pedido de inscrição como residente não habitual, porque a Requerente não foi notificada de qualquer decisão que naquele tenha sido proferido no prazo de 4 meses determinado pelo artigo 57.º, n.º 1, da LGT (**facto consensual**).
- K)** A Requerente procedeu à entrega das declarações de rendimentos, Modelo 3 de IRS, em falta, incluindo a declaração respeitante aos rendimentos obtidos no ano em causa de 2021, que originou as liquidações de IRS e de juros compensatórios objeto da reclamação graciosa que antecedeu o presente Pedido de Pronúncia Arbitra (**cf. Doc. n.ºs 1, 2 e 3 do PPA**).
- L)** A Requerente assinalou no Anexo L (“residentes não habituais”) da sua declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2021, a opção pelo método da isenção para efeitos da eliminação da dupla tributação internacional sobre os seguintes rendimentos obtidos no estrangeiro – Brasil – os quais estão incluídos no Anexo J (**cf. Doc. 29.º do PPA**):
- Rendimentos prediais no montante bruto de € 5.705,14, a que correspondeu imposto pago no estrangeiro, no montante de € 181,04;
 - Rendimentos de capitais, no montante bruto de € 66.112,29, incluindo € 64.658,25 a título de dividendos e, bem assim, € 1.454,04 a título de juros, sem correspondente imposto pago no estrangeiro.
- M)** Na sequência da submissão da referida declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2021 incluindo o Anexo L (“residentes não habituais”), foi a Requerente notificada do

Ofício datado de 21 de Junho de 2024 (**Cf. Doc. 30 do PPA**), nos termos do qual o Serviço de Finanças de Lisboa ... informou a Requerente da necessidade de corrigir aquela declaração, em virtude da verificação do seguinte erro de validação central: “L55 – SE NIF TITULAR NÃO É RESIDENTE NÃO HABITUAL”, dele constando ainda:

Solicita-se a V.Exa. que proceda à correcção desta declaração, para o que deverá entrar de novo no Portal das Finanças (www.portaldasfinancas.gov.pt) e seleccionar as seguintes opções: “Serviços > Processos Tributários e Aduaneiros > Divergências”, dispondo, para este efeito, de um prazo de 30 dias (*), contado a partir da data de emissão do presente documento. Decorrido o prazo atrás referido sem que tenha sido efectuada a referida correcção, será o seu registo eliminado, considerando-se a declaração como não tendo sido entregue com todas as consequências legais, conforme o disposto no n.º 3 do artº 3.º da Portaria n.º 1303/2010, de 22 de Dezembro.

- N)** A Requerente, para manter a sua situação tributária regularizada, procedeu à correção imposta pela AT, eliminando o Anexo L da declaração anteriormente entregue, de modo que, por fim, a sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 2021 fosse aceite pelo sistema informático da AT (**cf. Doc. n.º 30 e 32 do PPA**).
- O)** Com base na declaração de rendimentos relativa ao ano em causa de 2021, após a entrega em conformidade com as determinações da AT, foram emitidas as liquidações de IRS n.º 2024... (2021) e de juros compensatórios n.º 2024..., das quais resultou um montante total a pagar de € 21.469,65, cujo pagamento a Requerente realizou voluntariamente em 20 de agosto de 2024 (**cf. Doc. n.ºs 1,2 e 33 do PPA**).
- P)** A Requerente apresentou, em 31-10-2024, a reclamação graciosa, que precedeu o presente Pedido de Pronúncia Arbitral, contra as liquidações de IRS n.º 2024... (2021) e de juros compensatórios n.º 2024..., das quais resultou um montante total a pagar de € 21.469,65 (**cf. Doc. 3 do PPA e PA**).
- Q)** Em 28-02-2025 formou-se o indeferimento tácito da reclamação graciosa, porque a Requerente não foi notificada de qualquer decisão que nela tenha sido proferida no prazo de 4 meses determinado pelo artigo 57.º, n.º 1, da LGT (**Cf. PA**).
- R)** Inconformada com os atos de liquidação e de IRS e juros compensatórios acima identificados, a Requerente apresentou no CAAD, em 23-05-2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação da referida liquidação de IRS (**cf. registo de entrada no SGP do CAAD**).
- S)** No PA junto aos autos pela Requerida, constituído pelas reclamações graciosas apresentadas pela Requerente e que inclui a relativa ao ano de 2021, encontra-se uma

informação prestada, com despacho de 26-05-2025, determinando a notificação da Requerente para exercer, querendo, o direito de audição prévia, onde se pode colher o seguinte projeto de fundamentação (cf. PPA-11):

V. ANÁLISE DO PEDIDO E PARECER

Compulsado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, constato que a ora reclamante não é residente não habitual .

No que concerne à consideração do sujeito passivo como “ Residente Não Habitual “ verifica-se que a ora requerente não se inscreveu por via eletrónica , no Portal das Finanças , posteriormente ao ato de inscrição como residente em território português e até 31 de março de 2018, ano seguinte àquele em que se tornou residente em território português, cf. determina o nº 10 do artº 16º do CIRS. Entendemos que o ato de inscrição no Portal das Finanças até 31 de março do ano seguinte àquele em que se tornou residente em território português é um ato constitutivo de direitos, nomeadamente o de ser considerado “Residente não Habitual “.

A ora reclamante é “ Residente “ nos anos de 2019 a 2023. Sendo residente em território português o IRS incide sobre os rendimentos obtidos em território português e sobre os rendimentos obtidos no estrangeiro, atento o disposto no nº 1 do artº 15º do CIRS.

Como não é “ Residente Não Habitual “ não se pode aplicar o método de isenção previsto no nº 5 alínea a) do artº 81º do CIRS.

Compulsada a CDT Portugal / Brasil , constata-se que a competência tributária para tributar os rendimentos de capitais e prediais é cumulativa , atento o disposto no artº 6º (prediais) , 10º (dividendos) , 11º (juros) e artº 22º nº 3 (outros rendimentos de capitais) da referida CDT.

Nestes termos, sou de parecer que a liquidação não enferma de qualquer vício que possa inquinar o ato tributário.

Cumpre ainda referir que por não se verificarem in casu os pressupostos do nº 1 do artigo 43º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios.

VI. CONCLUSÃO E PROJETO DE DECISÃO

Assim sendo, constata-se que a situação tributária do contribuinte não carece de correção, pelo que se propõe que a presente reclamação graciosa seja INDEFERIDA, pelos motivos antes expostos notificando-se a reclamante para, querendo, exercer o direito de audição prévia, consignado na participação da formação da decisão , a que se refere a alínea b) do nº 1 do art.º 60º da Lei Geral Tributária

À consideração superior

III.2. Factos não provados

Não se consideram não provados quaisquer factos relevantes para o conhecimento da causa.

III.3. Fundamentação da matéria de facto

Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

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

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

Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

IV.1. Delimitação das questões a decidir:

Tendo em consideração a posição das Partes e a matéria de facto dada como assente, as questões a decidir são as seguintes:

- a) Da exceção suscitada pela Requerida de incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação à Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais, e da exceção por erro na forma do processo/impropriedade do meio processual.

- b) Da ilegalidade da liquidação de IRS impugnada, por não considerar o Estatuto de Residente não Habitual;
- c) Da violação do disposto no artigo 81.º, n.º 5 do CIRS e da aplicação do método da isenção aos rendimentos obtidos no estrangeiro, pela Requerente;
- d) Da violação dos princípios da legalidade, da igualdade e da justiça material;
- e) E do direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

IV.2. Da Exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação à Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais, e da exceção por erro na forma do processo/impropriedade do meio processual

A Requerida defendeu-se por exceção invocando a incompetência do tribunal arbitral para conhecer do pedido, alegando em suma, que o que está em causa é um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual para o ano de 2021, tendo como fundamento a ilegalidade da decisão administrativa. O Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido de aplicação do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais aos rendimentos auferidos pela Requerente que qualificam para o regime dos residentes não habituais. E no mesmo sentido, e usando os mesmos argumentos, a Requerida sustenta a erro na forma do processo/impropriedade do meio processual por entender que o reconhecimento do regime jurídico de RNH só pode ser peticionado junto do tribunal tributário através da propositura de uma ação administrativa.

A Requerente, respondeu, alegando, em suma, que na identificação do Pedido Arbitral, solicitou que fosse declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de IRS e dos correspondentes juros compensatórios em causa, relativos ao ano de 2021, e que estes fossem consequentemente anulados, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, em resultado da desconsideração indevida das regras de tributação aplicáveis, em sede de IRS, ao abrigo do estatuto de “residente não habitual” da Requerente. Assim, ao contrário do que a Requerida quer fazer crer, não está em causa, nos presentes autos, o reconhecimento do estatuto de “residente não habitual” da Requerente.

Apreciando, tendo como referência o que se escreveu na decisão proferida em 24-11-2025, no Processo do CAAD n.º 518/2025-T, sobre similar invocação de exceção de incompetência e de inimpugnabilidade:

As questões de incompetência são de conhecimento prioritário, nos termos do disposto no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Efetivamente, tratando-se a questão em apreço de uma alegada exceção dilatória (artigo 89.º, n.º 4, alíneas a) e k), do CPTA, subsidiariamente aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT), que obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância (artigos 89.º, n.º 2, do CPTA e 278.º, n.º 1, do CPC), é de conhecimento prioritário, nos termos do artigo 608.º, do CPC, de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, pelo que se aprecia antes de todas as outras.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT).

Neste sentido, determina esta norma que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) *A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) *A 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; (redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)*

O artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, autorizou o Governo a legislar “no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”, de modo que o processo arbitral tributário constituísse “*um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.

O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), concretizou a mencionada autorização legislativa com um âmbito mais restrito do que o inicialmente previsto, não contemplando uma competência alternativa à da ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, e “*instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no seu art.º 2.º*” fazendo depender a vinculação da administração tributária de “*portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos*”.

Pelo exposto, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD são competentes à face das alíneas a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, para apreciar a legalidade das liquidações de IRS, inclusive as que não são precedidas de impugnação administrativa.

Dado o carácter voluntário da sujeição à jurisdição arbitral, numa segunda linha “a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que a Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o art. 4.º, n.º 1 do RJAT estabelece que “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça”.

Assim, retomando os autos, a questão colocada ao tribunal para apreciação versa sobre a impugnação do ato de liquidação de IRS de 2021, com o fundamento, entre outros, de que a Requerente continua a aguardar que seja proferida decisão expressa sobre o pedido de inscrição no registo de contribuintes como residente não habitual (**PPA, artigo 52**) e de que, entretanto, nomeadamente nas liquidações relativas ao ano fiscal de 2021, não lhe foi aplicado o regime fiscal mais favorável consagrado no CIRS para os RNH.

A Requerente não impugnou judicialmente o indeferimento tácito do pedido de inscrição como Residente Não Habitual (RNH), efetuado em 29-12-2023. Trata-se, porém, de matéria que não cabe a este tribunal analisar nesta instância.

Neste sentido, já se pronunciou a jurisprudência proferida no CAAD, sobre situações similares à dos presentes autos, designadamente nos processos arbitrais: 262/2018-T, 188/2020-T, 777/2020-T, 815/2021-T, onde foi decidido no sentido de que Tribunais Arbitrais são competentes para se pronunciar sobre os atos de liquidação de IRS quando é suscitada a aplicação do RHN, mesmo nas situações em que existe igualmente uma impugnação do indeferimento do pedido de inscrição como Residente Não Habitual. Por maioria de razão são competentes quando o indeferimento, ainda que tácito, do pedido de inscrição como Residente Não Habitual não foi impugnado pelo meio judicial próprio.

E, sobre a aplicabilidade do regime do residente não habitual nos atos de liquidação, mesmo quando se encontra a decorrer uma ação contra o pedido de indeferimento do pedido de RHN, os Tribunais Arbitrais, que funcionam no CAAD têm vindo a entender que se podem pronunciar quanto à sua aplicabilidade, podendo ver-se, designadamente, vejam-se as decisões proferidas nos processos 188/2020-T, 777/2020-T, 815/2021-T.

De referir o que se fez notar no processo 777/2020-T, e que parcialmente se transcreve:

“Que o Requerente não se encontra registado como “residente não habitual” é um facto provado. E se foi legal ou ilegal o indeferimento do pedido do Requerente para ser registado como “residente não habitual” é matéria que não cabe analisar nesta instância.

Assim, o que interessa aferir nos presentes autos é apenas se o registo como “residente não habitual,” previsto no n.º 8 (à data dos factos) do art.º 16.º, constitui um requisito formal necessário para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime respetivo.

Atente-se na redação do n.º 7 do art.º 16º: “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.”

O direito a ser tributado como residente não habitual depende, portanto, e como se vê, apenas de o sujeito passivo “ser considerado residente não habitual”.

*Para que o sujeito passivo possa “ser considerado residente não habitual”, a lei não exige o registo. Pelo contrário, o n.º 6 é perfeitamente expresso e inequívoco ao dizer que “**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.”*

Assim, no caso *sub judice*, apesar de se reconhecer existir uma conexão entre os dois pedidos, não se afigura prejudicial em relação à aplicação do regime do “residente não habitual” em cada ano fiscal, pois não há identidade entre os dois pedidos a que se refere o nº 1 do art.º 581º CPC, nem sequer uma interdependência tal que obste ao julgamento da presente causa.

Questão diversa são os vícios e os fundamentos apontados pela Requerente para sustentar a ilegalidade do ato tributário, que podem merecer ou não decisão de mérito, e que será oportunamente apreciada.

Como já se referiu, a Requerente impugna as liquidações de IRS n.ºs 2024... e de juros compensatórios n.º 2024... e não o indeferimento tácito do pedido de inscrição como Residente Não Habitual

Nessa medida, a Requerente, tendo em conta a sua interpretação da lei, considera reunir requisitos para tributação segundo o regime dos RNH, o que implicaria para ela uma tributação mais reduzida.

A jurisprudência do Tribunal Constitucional invocada pela Requerida (Acórdão n.º 718/2017) não tem aplicação para este caso, porque o Acórdão versava sobre um caso de indeferimento de um pedido de reconhecimento do estatuto de RNH, conforme passagem que se cita:

“12. O artigo 54.º do CPPT preceito do qual o Tribunal a quo extraiu a preclusão da possibilidade de contestação da legalidade do ato de liquidação do imposto mediante a invocação de vícios atribuídos ao ato de indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual em Portugal consagra o chamado princípio da impugnação unitária.

Conforme referido já, ali se estabelece que, [s]alvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são suscetíveis de impugnação contenciosa os atos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.

Do artigo 54.º do CPPT decorre, assim, a regra segundo a qual a impugnação judicial deverá recair sobre a decisão final do procedimento tributário e não, de imediato, também sobre os chamados atos preparatórios ou interlocutórios; estes apenas são impugnáveis de modo indireto, mediante impugnação da correspondente decisão final.

A justificação para a tal regra é simples: os atos preparatórios dos atos tributários, por via de regra, limitam os seus efeitos ao procedimento em que são praticados, repercutindo-os, todavia, para a frente na decisão final, sendo esta e apenas esta a que, por afetar diretamente a esfera dos destinatários do ato, pode lesar os direitos ou interesses legalmente protegidos destes (cf. José Casalta Nabais, A impugnação, cit., pp. 19 e 20).

Excepcionalmente, contudo, sob condição de os atos preparatórios ou interlocutórios daquelas decisões se afigurarem imediatamente lesivos ou visarem produzir efeitos jurídicos externos nas situações individuais e concretas caso em que estaremos perante atos destacáveis (sejam atos destacáveis por natureza ou atos destacáveis por força da lei), a sua impugnação direta e autónoma encontra-se assegurada (cf. primeira parte do artigo 54.º do CPPT).

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.

Em matéria de impugnação dos atos que indefiram o reconhecimento de benefícios fiscais, é também esse o sentido para que apontam tanto a doutrina como a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo.

No âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, é prevalecente o entendimento segundo o qual, sempre que estejam em causa 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, precludindo a possibilidade de discutir a questão do direito ao benefício no âmbito do processo de impugnação.”

Todavia, o que está em julgamento no presente processo é saber se a liquidação em causa, ao não ter considerado o regime legal em IRS previsto para RNH, violou o disposto no 16.º, n.ºs 8 e 9 do Código do IRS, e não está em causa qualquer reação ou discussão quanto à inscrição como RNH no registo de contribuintes da Requerida.

Assim, o objeto do pedido, é a anulação, por ilegalidade, de um ato tributário: a liquidação de IRS do ano de 2021 e não o reconhecimento do estatuto de residente não habitual.

Quanto à exceção de inimpugnabilidade do ato de liquidação com fundamento no suposto estatuto de residente não habitual, suscitada pela Requerida, conforme tudo o já exposto acerca da incompetência material deste tribunal arbitral, o que esta em causa é saber se a liquidação em causa, ao não ter considerado o regime legal em IRS previsto para RNH, violou o disposto no 16.º, n.ºs 8 e 9 do Código do IRS.

Com efeito o ato tributário em análise os atos de liquidação de IRS e de juros compensatórios antes identificados são plena e autonomamente impugnáveis, sendo a ação arbitral um meio processual adequado para efeitos de apreciação da respetiva legalidade.

Pelo anteriormente exposto, considerando a formulação do presente pedido arbitral, tal como vem exposto pela Requerente, a impugnação de ato de liquidação de imposto é matéria que se encontra expressamente prevista no artigo 2º, nº 1, alínea a), do RJAT como matéria de competência dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, o que leva este Tribunal a decidir pela improcedência das exceções invocadas pela AT, de incompetência material e pela inimpugnabilidade do ato de liquidação com fundamento no suposto estatuto de residente não habitual.

IV.3. Da ilegalidade das liquidações de IRS impugnadas, por não considerarem o Estatuto de Residente não Habitual

Atendendo à posição das partes, suscita-se ao tribunal a apreciação do vício de forma referente à aplicabilidade do regime do residente não habitual aos rendimentos da Requerente para o ano de 2021.

A Requerente, sustentou, que por preencher os pressupostos de tributação como residente não habitual desde 2017, solicitou em 29 de Dezembro de 2023 a sua inscrição como residente não habitual, através do sistema “e-balcão” e, bem assim, por correio registado com aviso de receção dirigido à Direção de Serviços do Registo de Contribuintes (DSRC), o seu pedido de inscrição como “residente não habitual” com efeitos para o período entre 2017 e 2026.

Sobre a legalidade do ato aqui em apreço, é invocado pela Requerente que no ano de 2021 lhe deveria ter sido aplicado o regime fiscal do RNH, pese embora tenha feito a sua inscrição como residente fiscal em Portugal em 2023 e não tenha, antes, solicitado, até 31 de Março de 2018, a sua inscrição como RNH.

A Requerida contra-argumentou dizendo que a apresentação do pedido de reconhecimento de residente não habitual, fora do prazo previsto na norma do artigo 16º, nº 10 do CIRS, reporta os correspondentes efeitos, tão-somente, aos períodos de tributação posteriores à respetiva submissão.

Assim, cumpre apreciar se a Requerente apesar de ter procedido ao pedido de registo de RNH apenas em 2023, ainda assim, podia ser tributada em 2021 segundo o regime fiscal dos RNH, uma vez que, conforme alega, nessa data já cumpria os requisitos legais para o efeito.

Ora, esta questão já foi tratada pelo Supremo Tribunal Administrativo, sendo públicos dois Acórdãos proferidos por aquele Venerando Tribunal, de teor semelhante.

Assim, cita-se e transcreve-se o sumário do Acórdão do STA proferido no processo 0842/23.9BESNT, de 29/05/2024:

“I - Com referência ao art. 16º do CIRS, é condição de aplicação do regime dos residentes não habituais que o sujeito passivo à data em que seja considerado como residente e esteja inscrito nos regtos da AT, não tenha sido residente em território nacional nos últimos cinco anos, sendo que o nº 10 aponta que “O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. (Redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto)”.

II - O transcreto preceito legal apenas estabelece uma data-limite para o cumprimento da obrigação acessória que onera o contribuinte, sobre o qual impende o dever de inscrição da sua qualidade de residente não habitual, sendo que não resulta das normas supra transcritas que a aplicação do regime fiscal - residente não habitual - dependa de ato de reconhecimento por parte da AT (art. 5º do EBF), pelo que o ato de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa.

III - Assim, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no nº 8 do artigo 16º do CIRS, os quais são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2018), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no nº 10, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual, ou seja, nada obsta à inscrição, em 2022, da ora Recorrente como residente não habitual, ainda que a sua inscrição como residente tenha sido feita em 2018”.

E, no mesmo sentido, transcreve-se uma passagem do Acórdão do STA, proferido no processo n.º 01750/22.6BEPRT, de 15/01/2025:

“Atento o mencionado, a questão que ora se coloca é a de saber quais são as consequências do incumprimento de tal obrigação acessória [a de registo como RNH] e qual o seu âmbito, nomeadamente, saber se essas consequências têm efeito preclusivo sobre o exercício do direito em determinado período fiscal anual, que não a exclusão do regime em geral, contrariamente ao defendido pelo apelante. Nesta sede, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no artigo 16, nº. 8, do C.I.R.S., os quais, conforme aludido supra, são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2020 -cf. nºs. 1, 2 e 4 do probatório supra), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no nº. 10, do preceito, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual (cf. artº.12, do C. Civil)”.

O STA conclui, pois, que o art.º 16 do CIRS estabelece uma data-limite para o cumprimento da obrigação acessória que onera o contribuinte e muito embora o ato de inscrição seja declarativo e não dependa de reconhecimento, carece de ser declarado pela AT. O pedido apresentado fora desse prazo não impede a apresentação do pedido de inscrição em data posterior, mas o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, a partir do ano de inscrição como residente não habitual, sem efeitos retroativos. Isto é, a inobservância da data-limite para que o pedido seja

efetuado degenera num efeito preclusivo, impeditivo da aplicação do regime aos anos fiscais entretanto decorridos.

De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 8.º do Código Civil, “nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”.

Assim, considerando a jurisprudência do STA mencionada, este Tribunal Arbitral adota a orientação ali estabelecida, razão pela qual conclui pela improcedência do PPA.

Importa salientar que, não sendo possível aplicar em 2021 o regime dos Residentes Não Habituals (RNH), também se mostra prejudicada a procedência do pedido subsidiário formulado pela Requerente quanto à aplicação do método de isenção sobre os rendimentos obtidos no estrangeiro, conforme disposto no artigo 81.º, n.º 5 do CIRS. Tal como previsto na legislação, a aplicação deste método depende da declaração de aplicação do estatuto de residente não habitual, requisito que não se mostra cumprido.

Face ao exposto, relativamente ao ano de 2021, verifica-se que a Requerente não reúne os requisitos necessários para beneficiar do regime do residente não habitual, pelo que não poderá aplicar-se o método da isenção aos rendimentos obtidos no estrangeiro, conforme previsto no artigo 81.º, n.º 5 do CIRS e, assim, o ato de liquidação aqui impugnado não sofre dos vícios alegados pela Requerente, concluindo-se pela sua legalidade e consequentemente manutenção na ordem jurídica, com plena produção de efeitos.

IV.4. Da violação dos princípios da legalidade, da igualdade e da justiça material (artigos 5.º e 8.º da LGT e artigos 2.º, 13.º, 20.º e 103.º da Constituição da República Portuguesa)

A Requerente alega que o ato tributário em crise deve ainda ser considerado ilegal por violação dos princípios da legalidade, da igualdade e da justiça material, conforme disposto nos artigos 5.º e 8.º da LGT e artigos 2.º, 13.º, 20.º e 103.º da Constituição da República Portuguesa.

Sustenta a Requerente que as insuficiências e a rigidez do sistema informático utilizado pela AT não podem comprometer o exercício dos direitos legalmente atribuídos aos sujeitos passivos previstos no artigo 16.º, n.ºs 9, 11 e, bem assim, pelo artigo 81.º, n.º 5, alínea a), todos do CIRS. Tal situação sempre consubstanciaria uma violação dos princípios da legalidade, da igualdade e da justiça material, consagrados no artigo 5.º da LGT e, bem assim, ínsitos nos artigos 2.º (Estado de Direito), 13.º, 20.º e 103.º da Constituição da República Portuguesa.

Não obstante se ter concluído, no item anterior, pela legalidade das liquidações impugnadas, cabe proceder à devida apreciação destas questões.

Assim, o princípio da legalidade tributária constitui um princípio fundamental do direito constitucional fiscal, expressamente consagrado no artigo 103.º, n.ºs, 2 e 3 da CRP. Aí se dispõe que “[o]s impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”, sendo que “[n]inguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”. Pressupondo a subordinação do legislador fiscal à Constituição, o mesmo princípio é expressamente desenvolvido no artigo 8.º da LGT, sendo concretizado em toda a legislação fiscal. O princípio da legalidade tributária vincula a AT e os tribunais, devendo aquela, em primeira linha, e estes, em segunda linha, garantir, de forma objetiva, rigorosa e imparcial, que todos os contribuintes pagam o imposto legalmente devido, todo o imposto devido e nada mais do que o imposto devido.

Nestas circunstâncias, verifica-se que, nos atos de liquidação em apreço, a atuação da AT ou a interpretação conferida ao artigo 16.º n.º 9 e 11, e 85.º n.º 5 do CIRS, não violam o princípio da legalidade.

No que se refere à violação do princípio da justiça, destaca-se que este princípio vincula toda a atuação da atuação da Administração Tributária, conforme estabelecido nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT.

A observância simultânea dos princípios da legalidade e da justiça implica que o dever da Administração Tributária de aplicar o princípio da legalidade transcende a mera subordinação formal às normas que regem situações específicas. Esse dever também inclui a obrigação de considerar as consequências de sua atuação e evitar a aplicação estrita das normas nos casos em que tal aplicação conduza a um resultado manifestamente injusto.

Objetivamente, não é o caso. Nestes termos, não se valida, nos atos de liquidação em apreço, na atuação da AT ou na interpretação conferida ao artigo 16.º n.º 9 e 11, e 85.º n.º 5 do CIRS, a violação do princípio da justiça.

Por último, quanto à alegada violação do princípio da igualdade, importa salientar que tal princípio encontra respaldo no artigo 13.º, da Constituição da República Portuguesa, onde se consagra o seguinte:

1. *Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.*
2. *Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.*

O Tribunal Constitucional tem uniformemente entendido o princípio da igualdade como um limite à discricionariedade legislativa. Tal princípio não exige tratamento igual para todas as situações, mas antes, determina que cidadãos em condições equivalentes sejam tratados igualmente, enquanto aqueles que se encontram em situações desiguais, sejam tratados desigualmente, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante. Neste sentido, veja-se o Acórdão do TC Nº 592/2024 de 24 de setembro de 2024, que se pronuncia nos termos seguintes:

Especificamente em relação à proibição do arbítrio, que é a vertente ou dimensão do princípio da igualdade que, para já, aqui nos interessa, o Tribunal Constitucional tem reiteradamente reconhecido, em vasta jurisprudência sobre esta matéria, que o princípio da igualdade, na dimensão da proibição do arbítrio, atua como um princípio negativo de controlo da atividade do legislador: «Ora, o princípio da igualdade não proíbe o legislador da realização de todas e quaisquer distinções, mas apresenta-se aqui, como decorrência do artigo 13.º, n.º 1, da Constituição, como limite objetivo da discricionariedade legislativa, proibindo o arbítrio. Assim, pode o legislador, no âmbito da sua liberdade de conformação, estabelecer diferenciações de tratamento, desde que fundadas racional e objetivamente e ditadas pela razoabilidade. Pode considerar-se não existir censura constitucional, por outras palavras, quando ocorre um fundamento material suficiente que neutralize o arbítrio e afaste a discriminação infundada (cfr., v.g., os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 335/94, Plenário, ponto III. 2.1., n.º 563/96, Plenário, ponto III. 1.2., n.º 546/2011, 3.ª Secção, ponto 12, n.º 641/2013, Plenário, ponto 10, n.º 93/2014, Plenário, ponto 17 n.º 173/2014, Plenário, ponto 7, e n.º 526/2016, 1.ª Secção, ponto 6)».

Como refere o Acórdão n.º 437/2006, 3.ª Secção, ponto 7: «Na verdade, o princípio da igualdade, entendido como limite objetivo da discricionariedade legislativa, não veda à lei a adoção de medidas que estabeleçam distinções. Todavia, proíbe a criação de medidas que estabeleçam distinções discriminatórias, isto é, desigualdades de tratamento materialmente não fundadas ou sem qualquer fundamentação razoável, objetiva e racional. O princípio da igualdade, enquanto princípio vinculativo da lei, traduz-se numa ideia geral de proibição do arbítrio (cfr. por todos Acórdão n.º 232/2003, (...))».

Isto porque, ao legislador ordinário cabe o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação, a qual, na espécie, assume necessariamente amplitude considerável. Estando-se num domínio reservado à margem de conformação do legislador, há que apenas apreciar se tal diferença de regime legislativo se poderá ter por desrazoável» (acórdão n.º 545/2021, de 16 de outubro, negrito nosso).

Em aplicação ao caso em questão, não se verifica, nos atos de liquidação em apreço, na atuação da AT ou na interpretação conferida aos artigos 16.º n.º 9 e 11, e 85.º n.º 5 do CIRS, qualquer violação do princípio da igualdade.

Termos que, este tribunal arbitral decide pela improcedência das alegadas violações dos princípios da legalidade, igualdade e justiça material e, concomitantemente, das alegadas inconstitucionalidades.

IV.5. Dos Juros indemnizatórios e da restituição do imposto indevidamente pago

A Requerente, peticiona, ainda, o pagamento de juros indemnizatórios e a restituição do imposto pago indevidamente.

Atendendo a improcedência do pedido principal formulado pela Requerente, improcede, por consequência, o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e de restituição do imposto pago indevidamente.

V. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Singular:

- a) Julgar improcedentes as exceções de incompetência material do Tribunal Arbitral e erro na forma do processo;
- b) Julgar improcedente o pedido de inconstitucionalidade por violação dos princípios da legalidade, igualdade e justiça material;
- c) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 305.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 **€ 21.469,65**, indicado pela Requerente e não contestado pela Requerida.

VII. CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 1.224,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente, atendendo à improcedência do pedido.

Registe e notifique-se.

Notifique-se o Ministério Publico nos termos do artigo 17.º n.º 3 do RJAT.

Lisboa, 15 de dezembro de 2025

O Árbitro Singular,

Manuel Faustino,