

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 633/2025-T

Tema: IRS de 2023. Residente não habitual.

Sumário

- I. A inscrição, no Portal das Finanças, dos “residentes não habituais”, tem natureza declarativa, pelo que não tem efeitos constitutivos do direito a ser tributado como tal (n.º 10 do artigo 16.º do CIRS)
- II. O direito a ser tributado como “residente não habitual”, em cada ano, resulta automaticamente e “ope legis” da circunstância de o sujeito passivo ser residente em território português, desde que não tenha sido residente em Portugal nos 5 anos anteriores. (n.º 8 do artigo 16.º do CIRS)

Decisão Arbitral

Os árbitros Fernando Araújo (Presidente), Maria Alexandra Mesquita (Vogal) e Augusto Vieira (Vogal-Relator) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral coletivo, acordam no seguinte:

1. 1 - Relatório

1. **A...**, titular do passaporte n.º ..., emitido por United States – Department of State USA, válido até 6 de Janeiro de 2032, contribuinte fiscal n.º..., residente na ... n.º Matosinhos, veio, na sequência da notificação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2025..., resultando um valor a pagar de € 42 246,74, respeitante ao período de tributação de 2023, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”) requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL.

2. No final do pedido de pronúncia arbitral (PPA) peticiona que “... deve o presente pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral ser julgado procedente, por provado e, em consequência, ser anulado o ato tributário melhor identificado no introito, nos termos peticionados”.
3. É demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante identificada por “AT” ou Requerida.

1.2 – Posição das partes

4. O Requerente fundamenta o pedido de pronúncia arbitral (PPA) referindo, em resumo o seguinte:
 - i. É nacional dos Estados Unidos da América, sendo que, antes de 2023, era residente fiscal naquele país.
 - ii. Em 2023 mudou a sua residência para Portugal.
 - iii. Em 26 de julho de 2023 obteve o título de residência n.º ..., sendo o mesmo válido até 26 de julho de 2025.
 - iv. Em 21.03.2025 celebrou um contrato de trabalho em Portugal com a entidade empregadora B..., Unipessoal Lda e em 05.05.2023 celebrou um contrato de arrendamento para habitação de imóvel sito no Porto.
 - v. Em 7 de junho de 2023 procedeu à sua inscrição como residente em território português.
 - vi. Por considerar que se encontravam preenchidos os pressupostos inerentes ao regime do residente não habitual, procedeu eletronicamente à submissão do pedido de inscrição como RNH, o que fez em 2024-10-26.
 - vii. No dia 13-01-2025 foi notificado do despacho de indeferimento do pedido de inscrição como RNH.
 - viii. Em 05-03-2025 foi notificado da liquidação oficiosa de IRS emitida pela AT para o ano fiscal de 2023.

- ix. Uma vez que a referida nota de liquidação não considerava a aplicação do regime do RNH, apresentou de imediato, e pela primeira vez neste país, a Declaração Modelo 3 de IRS referente ao período de tributação de 2023, onde declarou os rendimentos auferidos em Portugal (rendimentos de trabalho dependente derivados de atividade de elevado valor acrescentado) e no estrangeiro (rendimentos prediais e de capitais).
- x. Num primeiro momento, e por se encontrarem preenchidos os requisitos inerentes ao regime do residente não habitual, assinalou esta opção na declaração, tendo preenchido o Anexo L e submetido a referida declaração.
- xi. Esta declaração não foi validada, tendo sido notificado do erro (“NIF titular não é residente não habitual (L55)” pelo que entregou nova declaração, o que fez aos 04-04-2025, assinalando a qualidade de “residente” e removendo o Anexo L.
- xii. No dia 07-04-2025, na sequência da decisão de indeferimento do pedido de inscrição como RNH, apresentou uma ação Administrativa no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.
- xiii. Em sede da referida Ação administrativa, a AT deferiu o pedido apenas com efeitos a partir do ano de 2024, tendo a AT registado o Requerente no regime do RNH com efeitos entre o ano de 2024 até 2032.
- xiv. Contudo, por não concordar com esse deferimento parcial apresentou um Requerimento no Tribunal Administrativo e Fiscal.
- xv. Assim, notificado da respetiva liquidação de IRS, e por não se conformar com o mencionado ato tributário - uma vez que aquela foi apurada sem ter em consideração o regime de tributação dos residentes não habituais cujos pressupostos se encontram cumpridos desde 2023 -, deduziu o presente pedido de constituição do tribunal arbitral.
- xvi. Considera o Requerente *“que o benefício do regime dos residentes não habituais depende apenas do preenchimento dos requisitos do n.º 8 do artigo 16.º do CIRS e da inscrição como residente fiscal em Portugal (conforme prevê o n.º 9) e não da inscrição como residente não habitual (prevista no n.º 10 do mesmo normativo)”* e que por isso deve ser-lhe aplicado o regime dos RNH em 2023, invocando, nomeadamente, as decisões CAAD P 188/2020T, 777/2020-T e 815/2021-T.
- xvii. Considera que *“de acordo com os seus cálculos ... o imposto final devido pelo Requerente é de 47.962,98 Euros e não de 110.173,85 Euros, conforme calculado pela Autoridade*

Tributária (acrescido de juros de mora no montante de 1.051,87 Euros), pelo que dado que o Requerente já tinha pago em sede de retenção na fonte o montante de 68.978,98 Euros e pagou posteriormente adicionalmente 42.246,74 Euros, totalizando assim 111.225,72 Euros, deverá ser reembolsado no montante de 63.262,74 Euros”.

5. A Requerida respondeu em 20.10.2025, pugnando pela improcedência do PPA, referindo, em resumo, o seguinte:
- i. Invoca, em primeiro lugar, **a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação ao Requerentes do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais.**
 - ii. Refere que *“Importa ... abordar a questão da propriedade do meio escolhido pelo Requerente para fazer valer a sua pretensão, porquanto, não obstante ser solicitada a anulação da liquidação em crise, referente ao ano de 2023, a causa de pedir que suporta tal pedido centra-se no suposto estatuto de residente não habitual de que o Requerente beneficiaria no ano em causa. Efetivamente, conforme decorre da factualidade aduzida, atenta a causa de pedir subjacente e a argumentação expendida no PPA, resulta manifesto que está em causa um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual”.*
 - iii. E conclui: *“Não obstante o Requerente solicitar a anulação da liquidação de IRS do ano de 2023, só admitindo e aplicando o estatuto de RNH é que a liquidação impugnada poderia ser anulada e emitida nova liquidação de onde resultasse o suposto “direito” à tributação dos rendimentos auferidos nos termos do n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS, na redação aplicável à data. Em suma, a única causa de pedir subjacente ao articulado apresentado respeita à não inscrição do Requerente como residente não habitual no ano em causa. Ou seja,*
 - iv. *Sem se apreciar se o Requerente poderia ou não estar inscrito como residente não habitual no ano de 2023, não há como avançar para a apreciação para a 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.*
 - v. *Na verdade, repita-se, sem que essa questão prévia seja decidida a seu favor, não há como imputar o vício de ilegalidade à liquidação de IRS contestada, pois é consabido que só*

depois de ser reconhecido/concedido/aplicado o estatuto de RNH é que a liquidação impugnada poderia ser anulada”.

- vi. *Invoca a seu favor as decisões CAAD P 906/2023-T, 796/2022-T, 906/3023-T, 651/2024-T, 1260/2024-T e o acórdão do TC nº 718/2017.*
- vii. *Invoca, em segundo lugar, a **inimpugnabilidade do ato de liquidação com fundamento no suposto estatuto de RNH**, pois o “reconhecimento da condição de RNH, assenta num procedimento prévio e independente da liquidação objetada nos presentes autos”, sendo que “sobre o enquadramento da impugnação contenciosa da temática sobredita, o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 718/2017, proferido no Processo nº 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”.*
- viii. *Adianta que “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” cujo meio de acção é a acção administrativa.*
- ix. *Sendo que “sempre 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 reacção ao dispor do contribuinte, a acção administrativa”.*
- x. *Conclui que no caso presente a “... inimpugnabilidade do ato com fundamento no suposto estatuto de RNH, são manifestos, neste particular”, pelo 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 argui, 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 3, alínea i) do CPTA, aplicáveis ex vi artigo 29.º, alínea c) do RJAT”.*
- xi. *Termina referindo: “... atendendo a que só após ser decidida a suprarreferida acção (questão prejudicial) é que este Tribunal Arbitral poderá apreciar a legalidade da*

liquidação aqui impugnada, **deve a presente instância ser suspensa, nos termos do disposto no artigo 272.º do CPC**, até que seja decidida a ação administrativa que tramita no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Proc. 815/25.7BEPRT) e cuja conclusão será determinante para decisão do mérito do aqui requerido, porquanto apreciará e decidirá o aí pedido pelo Autor, quanto ao ano de 2023: «Seja a AT notificada a dar integral cumprimento ao pedido de inscrição do Autor no regime do RNH com efeitos desde o ano de 2023, ano em que se tornou residente fiscal em território português».

- xii. Invoca a seu favor o Acórdão do TC n.º 718/2017 proferido no processo P 723/2016 de 15.11.2017 e os Processos CAAD n.ºs 330/2022-T e 906/2023-T.
- xiii. **Em impugnação** - Começa por referir que “foi o próprio Requerente a reconhecer que solicitou a inscrição como residente não habitual fora do prazo previsto no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, quando pediu, expressamente, **ainda que a título subsidiário**, a aplicação do regime a partir do ano de 2024: «Caso assim não se entenda – o que apenas se concede para efeitos de análise jurídica -, deverá sempre aquele regime ser aplicável a partir do ano em que efetivou a inscrição como residente não habitual, ou seja, 2024, não podendo o A. ficar impedido de beneficiar do regime do RNH durante os 10 anos a que teria direito caso tivesse apresentado o pedido no prazo previsto no n.º 10 do art. 16.º do CIRS» (cfr. artigo 42.º da p. apresentada no Processo n.º 815/25.7BEPRT.)”.
- xiv. Justifica a AT que “Considerou ... ser de atender à jurisprudência entretanto vertida nos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 29 de maio de 2024, proferido no Processo n.º 0842/23.9BESNT, e de 15 de janeiro de 2025, proferido no Processo n.º 1750/22.6BEPRT, incidentes sobre as normas legais em apreço, tendo em vista, igualmente, assegurar a interpretação e aplicação uniformes das normas tributárias (que encontra concretização, por exemplo, no artigo 68.º-A, n.º 4 da Lei Geral Tributária)”
- xv. Invoca a Requerida em seu favor o Acórdão do STA de 2024-05-29, proferido no processo n.º 0842/23.9BESNT) e o Acórdão do STA de 15 de janeiro de 2025-01-15, proferido no Processo n.º 1750/22.6BEPRT e ainda as decisões CAAD P 692/2024-T, 928/2024-T, 1115/2024-T; 1138/2024-T, 1380/2024-T, 37/2025-T e 46/2025-T.
- xvi. Termina propugnando: “devem proceder as exceções invocadas e a Requerida ser absolvida da instância, ou caso assim não se entenda, deve ser deferido o pedido de

suspensão da instância, nos termos do disposto no artigo 272.º do CPC. 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 a Requerida absolvida de todos os pedidos”.

6. Notificado o Requerente para se pronunciar sobre as **excepções aduzidas**, propugna a sua improcedência, referindo, em resumo, quanto à primeira:
- i. “dúvidas não restam que o objecto do presente processo não é a inscrição em concreto do Requerente com o estatuto do Residente Não Habitual, tal como defende a AT, mas tão só e apenas a legalidade da respectiva liquidação de IRS. Assim, tendo por consideração o pedido arbitral, tal como está formulado, em que se impugna o ato de liquidação de imposto, conforme previsto no artigo 2.º n.º 1 do RJAT, como matéria de competência dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, deverá ser considerada improcedente a excepção de incompetência material suscitada pela Requerida”.
 - ii. Invocando as decisões CAAD P 262/2018-T, 188/2020-T e 57/2023-T.
 - iii. Quanto à segunda excepção, faz apelo à “orientação estabelecida na Circular n.º 4/2019 da Diretora-Geral da AT (n.º 1) segundo a qual as medidas resultantes do regime dos residentes não habituais “consubstanciam medidas excepcionais de desagravamento da tributação de carácter automático, pois os seus efeitos resultam direta e imediatamente da lei pela simples verificação dos respetivos pressupostos e condições, não estando a sua aplicação dependente de qualquer ato de reconhecimento por parte da AT, conforme determina o artigo 5.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)”.
 - iv. Sendo que “nos termos do artigo 16.º, n.º 9 do CIRS, o regime dos residentes não habituais é aplicável aos sujeitos passivos que se tornem residentes fiscais em território português e não tenham sido residentes nos cinco anos anteriores, sendo os efeitos do regime atribuídos por força da verificação objetiva de tais requisitos, sem que a AT tenha poder discricionário para recusar a sua aplicação”.
 - v. Por outro lado, “quanto à possibilidade de a inimpugnabilidade ser uma questão prejudicial que exigiria a suspensão dos presentes autos, entende o Requerente que

7.

ela não se verifica "uma vez que a decisão quanto à ilegalidade do ato em crise não está dependente do julgamento do processo relativo à inscrição do Requerente como RNH, uma vez que o registo como RNH (ou ausência dele) não é um requisito substantivo para a aplicação do regime."

- vi. E conclui: “A inscrição cadastral como residente não habitual do sujeito passivo de imposto não constitui ato autónomo ou destacável em relação ao procedimento de liquidação do imposto para efeitos de impugnação contenciosa, que obrigue, em derrogação do princípio da impugnação unitária (art. 54.º do CPPT), à impugnação direta e autónoma, no prazo e pelo meio legalmente previsto, de uma eventual decisão de indeferimento, sob pena de estabilização da situação mediante caso decidido ou caso resolvido e de decorrente preclusão da impugnação da liquidação de imposto nessa base”.
- vii. Invoca em seu favor as decisões CAAD P 161/2024-T e P 656/2023 - T, que seguem a decisão proferida nos autos CAAD P 705/2022 - T.

1.3 – Despacho saneador

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 01.07.2025.

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, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral os signatários desta decisão, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 08-09-2025.

A AT apresentou resposta em 20.10.2025 e juntou na mesma data o PA, tendo suscitado excepções acima indicadas, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral (PPA).

Por despacho de 27.10.2025 foi o Requerente convidado a responder às excepções, o que fez por requerimento de 06.11.2025, pugnando pela sua improcedência.

Foi proferido despacho de 09.12.2025 nos seguintes termos: *“dado que as questões que subsistem são essencialmente de direito e que não foi apresentada prova testemunhal, e o Requerente já se pronunciou sobre a matéria de excepção, a qual será apreciada a final, dispensa-se a reunião do art. 18º do RJAT, podendo as partes apresentar alegações escritas, o Requerente no prazo de 10 dias contados da notificação do presente despacho, e a Requerida no prazo de 10 dias contado da notificação das alegações do Requerente, ou da falta de apresentação das mesmas”*.

O Requerente apresentou alegações em 18.12.2025 reiterando o referido em sede de PPA.

A Requerida apresentou alegações em 13.01.2026, reiterando o referido em sede de Resposta ao PPA.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

Consideram-se provados os seguintes factos, com relevo para a decisão:

- A) O Requerente, nascido no Canadá, é cidadão nacional dos Estados Unidos da América, portador do passaporte USA ..., emitido em 07.01.2022 e válido até 06.01.2032 e em 24.02.2023 foi-lhe conferido pelas Autoridades Consulares Portuguesas em São Francisco, um visto de residência para o período de 01-04.2023 e até 29-07.2023, ao abrigo dos artigos 61º e 61ºA da Lei n.º 23/2007, de 04 de Julho (ENTRADA, PERMANÊNCIA, SAÍDA E AFASTAMENTO DE ESTRANGEIROS DO TERRITÓRIO NACIONAL) com o número...– **conforme artigos 5º e 6º do PPA e documentos nºs 2 e 3 em anexo ao PPA;**

- B) Em 14-02-2023 inscreveu-se no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, como não residente em Portugal e residente nos Estados Unidos da América, tendo-lhe sido atribuído o NF ... – **conforme artigo 3º da Resposta da AT e Documento nº 6 junto com a Resposta da AT;**
- C) Em 21.03.2023 o Requerente celebrou um contrato de trabalho em Portugal com a entidade empregadora B..., Unipessoal Lda, **com efeitos desde 01.04.2023**, em cuja cláusula 3ª (local de trabalho) é referido *“que exercerá as suas funções de “Fellow Principal Engineer” dentro e fora das instalações ..., situadas em Porto e no local que lhe for indicado, em cada momento, ... de acordo com as necessidades de serviço, aceitando ser transferido, por conveniência de serviço, para qualquer local de trabalho ou departamento dentro do Distrito de Porto”* – **conforme artigo 8º do PPA e Documento nº 5 em anexo ao PPA;**
- D) Em 05.05.2023, juntamente com C..., portadora do passaporte nº..., válido até 30 de Setembro de 2024 emitido pelo United States Department of Statej NIF ..., celebrou um contrato de arrendamento exclusivamente para habitação, da fracção autónoma identificada pela letra "CP" correspondente a um apartamento tipologia T2 duplex, identificada pelo número 702 ao nível do piso 1, e da fracção autónoma identificada pela letra "GC" correspondente a um arrumo, identificada por AOI, ao nível do piso-1, ambas do prédio urbano sito na Av. ... nºs ... e ..., ao qual corresponde a licença de utilização nº, NUD.../2020 emitida pela Câmara Municipal do Porto datada de 09/09/2020, descrito na Conservatória do Registo Predial de Porto sob o nº ... e inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia do ...– **conforme artigo 24º do PPA e Documento nº 14 em anexo ao PPA;**
- E) Em 07.06.2023 alterou a sua situação fiscal ao nível do domicílio para residente em Portugal - **conforme artigo 9º do PPA e artigo 3º da Resposta da AT**
- F) Em 26.07.2023 o Requerente obteve o título de residência n.º..., sendo o mesmo válido até 26 de julho de 2025 – **conforme artigo 7º do PPA e Documento nº 4 em anexo ao PPA;**
- G) Em 26.11.2024 o Requerente procedeu eletronicamente à submissão do pedido de inscrição como RNH, (pedido n.º IRNH...) – **conforme artigo 10º do PPA e Documento nº 6 em anexo ao PPA e artigo 7º da Resposta da AT e Documento nº 3 junto pela AT com a Resposta.**
- H) Em 13.01-2025 foi o Requerente notificado do despacho de indeferimento do pedido de inscrição como RNH por se encontrar *“Registado no cadastro da AT como residente em território português, n.º 8 do artigo 16.º do CIRS e alínea b) do ponto 1, da Circular nº 9/2012, no(s) ano(s) de 2023”* e *“Consta em declarações de terceiros (Mod. 10/DMR), como tendo obtido rendimentos em*

Portugal, enquanto residente, relativamente ao(s) ano(s) 2023” – conforme artigo 11º do PPA e artigo 9º da Resposta da AT e Documento nº 5 em anexo ao PPA e Documentos nºs 3 e 4 em anexo à Resposta da AT;

- I) Uma vez que o Requerente constava na Declaração Mensal de Remunerações / declarações de terceiros (Mod. 10/DMR), que auferiu no ano de 2023 rendimentos de categoria A no montante de € 263.662,25, e porque não procedeu à entrega da respetiva declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano em causa, foi elaborada declaração oficiosa/DC, em 2025-02-18, da qual resultou a liquidação n.º 2025..., de 2025-02-20, com o valor a pagar no montante de € 42.246,74, a qual foi notificada em 05.03.2025 – **conforme artigo 12º do PPA, artigos 4º e 5º da Resposta da AT e Documentos nºs 1 e 2 juntos com a Resposta da AT;**
- J) Em data não apurada, uma vez que a referida nota de liquidação não considerava a aplicação do regime do RNH, o Requerente, apresentou Declaração Modelo 3 de IRS referente ao período de tributação de 2023, onde declarou os rendimentos auferidos em Portugal (rendimentos de trabalho dependente derivados de atividade de elevado valor acrescentado) e no estrangeiro (rendimentos prediais e de capitais) e porque considerou se encontrarem preenchidos os requisitos inerentes ao regime do residente não habitual, assinalou esta opção na declaração, tendo preenchido o Anexo L e submetido a referida declaração, que não foi validada, com indicação do erro: (“NIF titular não é residente não habitual (L55)” – **conforme artigos 13º a 15º do PPA e documentos nºs 8 e 9 em anexo ao PPA;**
- K) Em 04-04-2025, o Requerente entregou nova declaração, assinalando a qualidade de “residente” e removendo o Anexo L - **conforme artigo 16º do PPA e documento nº 10 em anexo ao PPA;**
- L) Em 07-04-2025, o Requerente, na sequência da decisão de indeferimento do pedido de inscrição como RNH, apresentou uma ação Administrativa no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que tomou o n.º de Processo n.º 815/25.7BEPRT, tendo a AT, na sua pendência, deferido o pedido apenas com efeitos a partir do ano de 2024, *o que apenas tinha sido pedido a título subsidiário, referindo que: [...] “o Requerente foi inscrito como residente não habitual pelo período de 2024 a 2032, em conformidade com a jurisprudência vertida nos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de maio de 2024, proferido no Processo n.º 0842/23.9BESNT, e de 15 de janeiro de 2025, proferido no Processo n.º 1750/22.6BEPRT”* – **conforme artigos 17º e 18º do PPA, artigos**

10º a 13º da Resposta da AT, Documentos 11 e 12º em anexo ao PPA e Documentos nºs 5 a 8 juntos com a Resposta da AT;

M) Em 28.06.2024, face à inscrição como RNH feita pela AT na pendência do processo atrás referido, o Requerente, por não concordar com esse deferimento parcial, veio comunicar ao Meritíssimo Juiz o seguinte:

“1. A AT veio informar que procedeu à inscrição do Autor como residente não habitual (RNH) pelo período de 2024 a 2032, com base nos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de maio de 2024 (Proc. n.º 0842/23.9BESNT) e de 15 de janeiro de 2025 (Proc. n.º 1750/22.6BEPRT).

2. O Autor reconhece a relevância da jurisprudência citada e o esforço da AT em dar cumprimento parcial ao pedido, mas entende que o mesmo não se encontra integralmente satisfeito, porquanto:

3. O Autor requereu a inscrição no regime do RNH com efeitos desde o ano de 2023, ano em que se tornou residente fiscal em Portugal, conforme está documentalmente comprovado nos autos.

4. A AT não apresentou qualquer fundamento legal que justifique restringir a aplicação do regime ao ano de 2024, excluindo arbitrariamente o ano de 2023.

5. Importa sublinhar que não é possível invocar o artigo 12.º do Código Civil para justificar a interpretação da AT. Com efeito, não estamos perante a aplicação de uma lei nova a factos pretéritos. A redação do artigo 16.º do Código do IRS que rege a situação do Autor já estava em vigor desde 2009, pelo que a regra do artigo 12.º do Código Civil — que consagra o princípio da aplicação não retroativa da lei — não tem aqui qualquer relevância.

6. O artigo 12.º do Código Civil visa resolver situações em que existe dúvida sobre a aplicação no tempo de normas novas. Não se tratando de uma nova lei, mas sim da interpretação da lei já vigente à data da aquisição da residência fiscal, não pode este preceito ser invocado para justificar que o regime apenas produza efeitos desde o ano de 2024.

7. A redação vigente do artigo 16.º do Código do IRS no ano de 2023 não impunha qualquer limitação quanto à produção de efeitos do estatuto do RNH ao ano da inscrição, sendo essa regra introduzida apenas com a Lei do Orçamento do Estado para 2023 - Lei n.º 82/2023 de 29 de dezembro -, aplicável aos sujeitos que se tornem residentes em 2024 e requeiram o regime ao abrigo da norma transitória aí prevista.

Artigo 236.º n.º 5 - Nos casos em que a inscrição seja efetuada fora do prazo referido no n.º 4, a tributação nos termos salvaguardados no presente artigo produz efeitos a partir do ano em que a inscrição seja efetuada, pelo prazo remanescente, até ao termo do período previsto no n.º 9 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela presente lei, contado desde o ano em que se tornou residente nesse território.

8. O Autor, tendo-se tornado residente fiscal no ano de 2023, está sujeito à redação anterior do artigo 16.º do Código do IRS, o qual não dispunha de qualquer menção ao momento de aplicação do regime do RNH.

9. O facto de o legislador ter sentido necessidade de introduzir, na Lei do Orçamento do Estado para 2023, uma norma que limita os efeitos do regime do RNH ao ano da inscrição comprova que tal limitação não existia no regime jurídico anterior. Se essa regra já decorresse da interpretação do artigo 16.º do Código do IRS, não teria sido necessário criá-la através de nova legislação.

10. Na verdade, é o próprio Autor quem pode invocar, com razão, o disposto no artigo 12.º do Código Civil para demonstrar que a AT está a tentar aplicar uma lei nova — introduzida em 2024

— a uma situação consolidada em 2023, quando o Autor adquiriu residência fiscal e submeteu o pedido de inscrição como RNH com base na lei então vigente.

11. O artigo 12.º estabelece expressamente que “a lei só dispõe para o futuro”, o que significa que não pode ser usada para alterar os efeitos jurídicos de factos consumados à luz da legislação anterior. É, portanto, inaceitável que a AT aplique retroativamente uma norma restritiva nova a um pedido que deve ser avaliado segundo o regime legal em vigor à data em que o Autor se tornou residente fiscal em Portugal.

Nestes termos, e com os demais de Direito, requer-se a este Tribunal que: *Seja a AT notificada a dar integral cumprimento ao pedido de inscrição do Autor no regime do RNH com efeitos desde o ano de 2023, ano em que se tornou residente fiscal em território português*. – **conforme artigo 19º do PPA e Documento nº 13 em anexo ao PPA;**

- N) O imposto final devido pelo Requerente é de 47.962,98 Euros e não de 110.173,85 Euros, conforme calculado pela Autoridade Tributária (acrescido de juros de mora no montante de 1.051,87 Euros), pelo que, tendo o Requerente já pago em sede de retenção na fonte o montante de 68.978,98 Euros e pago adicionalmente 42.246,74 Euros, totalizando assim 111.225,72 Euros, o montante a reembolsar será de 63.262,74 Euros – **conforme artigo 51º do PPA e Documento nº 1 em anexo ao PPA quanto à retenção na fonte, matéria apreciada nos termos do nº 7 do artigo 110º do CPPT**
- O) Em 29.06.2025 o Requerente entregou no CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral – **conforme registo no SGP do CAAD.**

2.1. Fundamentação da decisão da matéria de facto. Factos não provados.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada (cf. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões objeto do litígio (v. 596.º, n.º 1, do CPC, ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Foram considerados provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

O Tribunal julga a matéria de facto subordinado ao “direito constituído” (nº 2 do artigo 2º do RJAT) segundo o standard da prova da probabilidade prevaiente.

Os factos provados basearam-se nos documentos juntos pelas partes e nos factos articulados que estão em conformidade, de forma expressa ou implícita, com os factos alegados

por ambas. Por cada alínea dos factos provados, são indicados os documentos ou artigos das peças processuais que não mereceram dissentimento entre as partes ou não foram especificadamente contestados, e que foram considerados relevantes.

Não há outros factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

3. Matéria de direito

3.1 - As disposições legais directamente aqui em causa

Artigo 16.º do Código do IRS Residência

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

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

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

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

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

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

...

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

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

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

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

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

Deve ter-se em conta ainda o referido pela AT na circular n.º 2/2010 de 06.05.2010; na circular n.º 9/2012 de 03.08.2012 e sobretudo na circular n.º 4/2019 de 08.10.2019, todas da DSIRS, na medida em que indicam a aplicação uniforme da lei feita pela AT sobre esta matéria.

3.2 - O que está em causa neste dissídio

Quanto à questão de fundo, é possível retirar da posição da AT nos presentes autos, quanto aos fundamentos que suportam a sua posição, que ela considera que a solicitação de inscrição como RNH tem natureza constitutiva do direito do contribuinte a ser tributado enquanto tal.

Note-se, todavia, que os ponto 1 e 2 da circular n.º 4/2019 de 08.10.2019, indicam claramente que é outra a posição oficial da AT, sobre a matéria de fundo aqui em discussão: “*As normas constantes do n.º 10 do artigo 72.º e do n.º 5 do artigo 81.º, ambas do Código do IRS, consubstanciam medidas excecionais de desagravamento da **tributação de carácter automático, pois os seus efeitos resultam direta e imediatamente da lei pela simples verificação dos respetivos pressupostos e condições, não estando a sua aplicação dependente de qualquer ato de reconhecimento por parte da AT**, conforme determina o artigo 5.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)*”.

E o n.º 2 termina assim: “Consequentemente, caso o contribuinte em algum ano, dos 10 anos de direito ao regime, aufera rendimentos da categoria A e/ou B de atividades que estejam elencadas na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho - rendimentos de atividades de EVA -, **o direito a ser tributado de acordo com o regime excecional, aplicável aos rendimentos advenientes daquelas atividades, adquire-se no momento da verificação dos respetivos pressupostos.**”

3.3 – As exceções

- i. Invoca a Requerida, em primeiro lugar, a exceção de **incompetência material do Tribunal Arbitral** para a apreciação do pedido de aplicação ao Requerentes do regime jurídico-tributário do residente não habitual porque a causa de pedir primordial que suporta tal pedido centra-se na sua suposta condição de RNH, 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. Entende a Requerida que “Não obstante o Requerente solicitar a anulação da liquidação de IRS do ano de 2023, só admitindo e aplicando o estatuto de RNH é que a liquidação impugnada poderia ser anulada e emitida nova liquidação de onde resultasse o suposto “direito” à tributação dos rendimentos auferidos nos termos do n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS, na

redação aplicável à data. Em suma, a única causa de pedir subjacente ao articulado apresentado respeita à não inscrição do Requerente como residente não habitual no ano em causa. Ou seja, sem se apreciar se o Requerente poderia ou não estar inscrito como residente não habitual no ano de 2023, não há como avançar para a apreciação para a 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. Na verdade, repita-se, sem que essa questão prévia seja decidida a seu favor, não há como imputar o vício de ilegalidade à liquidação de IRS contestada, pois é consabido que só depois de ser reconhecido/concedido/aplicado o estatuto de RNH é que a liquidação impugnada poderia ser anulada”.

Será de notar que, conforme consta do ponto 1 do Relatório, o Requerente textualmente vem pedir a constituição deste tribunal com vista a **declaração de ilegalidade da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2025..., respeitante ao período de tributação de 2023**, acto devidamente identificado no Documento nº 1 em anexo ao PPA e como tal reconhecido no artigo 1º da Resposta da AT.

E no final do PPA peticiona que “... deve o presente pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral ser julgado procedente, por provado e, **em consequência, ser anulado o ato tributário melhor identificado no introito**, nos termos peticionados”.

Não se verificam, pois, as circunstâncias referidas pela AT como fundamento para invocar a excepção.

Do teor do PPA apresentado resulta, sem margem para quaisquer dúvidas e interpretações, que o peticionado pelo Requerente se reconduz apenas à impugnação e sequente anulação da liquidação de IRS de 2023 (acto de primeiro grau).

Não pode, pois, acolher-se a pretensão suscitada.

- ii. Invoca a Requerida, em segundo lugar, a **inimpugnabilidade do ato de liquidação com fundamento no suposto estatuto de RNH**, pois o “reconhecimento da condição de RNH, assenta num procedimento prévio e independente da liquidação objetada nos presentes autos”, sendo que “sobre o enquadramento da impugnação contenciosa da temática sobredita, o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 718/2017, proferido no Processo nº 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”.

Adianta que “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” cujo meio é a acção administrativa.

Sendo que “sempre 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 reacção ao dispor do contribuinte, a acção administrativa”

A este propósito adere este Tribunal ao que foi referido, em processo idêntico, CAAD P 319/2022-T: “a pendência de discussão sobre a inscrição do contribuinte como residente não habitual, independente da fase em que se encontre (administrativa ou judicial), permite a impugnação direta do ato de liquidação de IRS com fundamento na não aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais, inexistindo qualquer incompatibilidade com o Acórdão n.º 718/2017, de 15 de Novembro, do Tribunal Constitucional”.

E refere ainda (com as alterações relativas a este caso): “42. ... independentemente da consideração e qualificação que se pretenda efetuar quanto à natureza de eventual decisão de indeferimento – interlocutória ou autónoma – e às eventuais repercussões ao nível impugnatório daí decorrentes no que ao princípio da tutela jurisdicional efetiva e segurança dizem respeito, certo e seguro é que no caso ora em apreciação, a Requerente não viu...” denegado pelo Tribunal com trânsito e julgado, “... até à data da entrada do PPA no CAAD, o pedido de inscrição por este formulado, logo dessa circunstância factual não se podendo extrair qualquer consequência ao nível de uma hipotética omissão impugnatória, leia-se, da dedução de eventual acção administrativa.”

Não procede, pois, a invocada excepção.

- iii. **Refere ainda a Requerida que “... atendendo a que só após ser decidida a suprarreferida acção (questão prejudicial) é que este Tribunal Arbitral poderá apreciar a legalidade da liquidação aqui impugnada, deve a presente instância ser suspensa, nos termos do disposto no artigo**

272.º do CPC, até que seja decidida a ação administrativa que tramita no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Proc. 815/25.7BEPRT) e cuja conclusão será determinante para decisão do mérito do aqui requerido, porquanto apreciará e decidirá o aí pedido pelo Autor, quanto ao ano de 2023: «Seja a AT notificada a dar integral cumprimento ao pedido de inscrição do Autor no regime do RNH com efeitos desde o ano de 2023, ano em que se tornou residente fiscal em território português».

Segundo a anotação ao artigo 272º do CPC. Volume I, 3ª edição de António Santos Gerales, Paulo Pimenta e Luís Filipe Pires de Sousa: “A suspensão da instância fora dos casos referidos nos preceitos anteriores constitui uma vicissitude que, face aos efeitos que projeta, **deve ser interpretada com moderação** (daí que não se aplique em procedimentos cautelares: STJ 24-9-20, 1898/17). Assim acontece quando o motivo para a suspensão for centrado na pendência de uma causa prejudicial (STJ 6-1-20, 1292.16, ECLÍ). Apenas podem motivar a suspensão com esse motivo ações que tenham sido instauradas anteriormente à ação em causa, a não ser que se verifique uma relação de prejudicialidade relativamente a um processo da competência dos tribunais criminais ou dos tribunais administrativos e fiscais (artº 92º), situação em que o juiz pode decretar a suspensão até que o tribunal competente se pronuncie. Por outro lado, **deve comprovar-se uma efetiva relação de dependência**, de tal modo que **a apreciação do litígio esteja efetivamente condicionada pelo que venha a decidir-se na ação prejudicial**, a qual constitui um pressuposto da outra decisão (v.g. ação para cumprimento de um contrato e ação em que se invoque a nulidade desse contrato)”.

No caso, não vemos que esteja comprovada uma efetiva relação de dependência entre as ações, **de tal modo que a apreciação deste litígio esteja efetivamente condicionada** pelo que venha a decidir-se na ação prejudicial pendente no TAF do Porto, nem que o resultado da decisão aí tomada, constitua um pressuposto da decisão que aqui vai ser adoptada.

Aliás, nada impede que, após a decisão que aqui seja adoptada, o Requerente desista do pedido ou as partes promovam a extinção da instância que está pendente no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Proc. 815/25.7BEPRT) ou vice-versa.

Não se atende, pois, à suscitada suspensão da instância.

Quanto à tipificação do benefício fiscal que integra o regime do RNH

Toda a lógica que subjaz à posição da Requerida é no sentido de que a “solicitação de inscrição” constante do disposto no artigo 16º, nº 10, do CIRS, versa sobre um benefício fiscal, **dependente de reconhecimento por parte da administração fiscal**, por iniciativa do contribuinte, pelo que o ato de inscrição do Requerente como RNH tem **natureza prejudicial**, de modo a beneficiar do correspondente regime, encontrando-se dependente da iniciativa dos contribuintes.

Por isso refere, como se expressou acima no ponto 5 – IX, que os actos da AT face aos pedidos de inscrição como RNH, teriam que ser impugnados como sendo impugnação de actos relativos a benefícios fiscais. Ou seja, configura que o pedido de inscrição de RNH como sendo um procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais que consta do artigo 65º do CPPT.

Em primeiro lugar, é de notar não é isso que resulta do referido pela AT na circular nº 2/2010 de 06.05.2010; na circular nº 9/2012 de 03.08.2012 e sobretudo na circular nº 4/2019 de 08.10.2019, todas da DSIRS. Do nº 1 e 2 (parte final) da circular nº 4/2019. Resulta o contrário, pois considera ser um benefício automático operado directa e imediatamente a partir da lei.

Como já se escreveu no Processo CAAD 894/2023-T, a propósito de um caso idêntico estamos, na leitura deste Tribunal, perante:

- (1) Um benefício fiscal automático de funcionamento directo e imediato por força da própria lei (*ope legis*) que tutela um interesse extrafiscal superior ao da tributação que impede (nº 1 do artigo 5º do EBF);
- (2) Temporário (nº 2 do artigo 14º do EBF);
- (3) Irrenunciável (nº 8 do artigo 14º do EBF);
- (4) Cujo regime de cessação por não verificação dos **pressupostos da lei** opera nos termos do nº 6 do artigo 14º do EBF;
- (5) Que admite inclusive interpretação extensiva (artigo 10º do EBF).

3.4 – Quanto às questões de fundo

3.4.1 - A natureza da solicitação da inscrição como RNH no Portal das Finanças – nº 10 do artigo 16º do CIRS

Existe grande convergência nas decisões arbitrais quanto à natureza da inscrição no registo de “residentes não habituais”. Consideram que tem natureza exclusivamente declarativa e não tem efeitos constitutivos do direito a ser tributado nos termos do respetivo regime.

Será oportuno referir que o elemento literal da norma é sempre um elemento muito relevante, por ser delimitador da actividade interpretativa.

Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

A letra é um elemento irremovível da interpretação, ou um “limite da busca do espírito”.

“Uma interpretação que não se situe já no âmbito do sentido literal possível, já não é interpretação, mas modificação de sentido” (Larenz).

“(…) há-de ser um sentido (uma motivação, um conjunto de objectivos) que caiba razoavelmente no sentido literal da declaração do legislador. Sob pena de, se isto não acontecer, se estar a criar uma nova norma, em vez de interpretar uma norma já existente” (Hespanha).

A propósito desta questão, este Tribunal adere ao que foi escrito na decisão CAAD P 319/2022-T que parcialmente se passa a transcrever:

“71. Atentemos, ... antes de mais, no enquadramento legal de tal regime e desde logo, no preceituado no artigo 16º do CIRS em vigor à data dos factos (2023), nos termos do qual:

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

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

10 - O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. (Redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto)

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

72. Do cotejo dos n.ºs 8 a 11 do artigo 16º do Código do IRS é possível apreender que os pressupostos para a aplicação deste regime são os seguintes:

- O sujeito passivo se torne fiscalmente residente em Portugal, em conformidade com qualquer dos critérios estabelecidos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 16º do CIRS;

- O sujeito passivo não tenha sido considerado residente em território nacional em qualquer dos cinco anos anteriores ao ano em que se deva considerar residente nos termos do n.º 1 e 2 da referida norma.

73. Face ao exposto, indelével resulta concluir que o legislador fez depender, para efeitos da aplicação deste benefício fiscal, do preenchimento dos pressupostos previstos no artigo 16.º, n.º 8, do CIRS, e não da inscrição formal como residente não habitual.

74. O teor da norma – n.º 11 do artigo 16.º do CIRS – é, a este propósito, lapidar ao fazer depender para a aplicação de tal regime da circunstância factual de o sujeito passivo se ter inscrito (e assim ser considerado) como residente em território português e não da sua inscrição formal enquanto residente não habitual.

75. Destarte, a inscrição formal enquanto residente não habitual não poderá deixar de se ter como uma mera obrigação declarativa, obrigação essa que, quando eventualmente não cumprida no prazo definido no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS constituirá infração a esse mesmo comando legislativo.

76. Infração essa suscetível de ser punida nos termos do artigo 116.º do RGIT, mas ainda assim neutra quanto à suscetibilidade do sujeito passivo poder ou não beneficiar desse mesmo regime, porquanto, como supra exposto, os pressupostos dos quais a lei faz depender a aplicação do regime em causa não compreendem o atempado cumprimento de tal procedimento de inscrição enquanto residente não habitual.

77. Neste sentido, veja-se o decidido no processo arbitral no âmbito do processo n.º 188/2020-T, cujo entendimento acompanhamos, segundo o qual:

“... como por regra ocorre, a interpretação da lei fiscal não pode, nem deve, ficar-se pelo teor literal dos normativos imediatamente aplicáveis, devendo, antes, e mais não seja pela imposição da realização dos princípios da tributação da capacidade contributiva e da justiça material, decorrentes dos artigos 4.º, n.º 1, e 5.º, n.º 2, da LGT, identificar-se a finalidade material do regime a aplicar, através da compreensão da natureza das normas convocáveis, das finalidades por si visadas, e do contexto sistemático das mesmas.

Sob esta perspectiva, a norma do n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, que disciplina a data limite até à qual os sujeitos passivos que reúnam os pressupostos materiais de que depende a tributação de acordo com o regime dos residentes não habituais podem requerer a inscrição como residente não habitual - até 31 de Março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne

residente em território nacional -, deverá entender-se como uma norma essencialmente procedimental, de organização do sistema operacional de tributação, que visa assegurar sua efectividade e o seu normal funcionamento, sendo, especialmente e desde logo de notar que a norma em causa, não tem subjacentes quaisquer finalidades de evitar a fraude ou a evasão fiscal.

E, nem se diga, como faz a AT, que não tendo o Requerente respeitado o prazo previsto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS para requerer a sua inscrição como residente não habitual, não pode beneficiar desse regime em qualquer um dos dez anos a que teria direito se tivesse apresentado o pedido dentro do prazo.

Tratando-se a obrigação de apresentar o pedido de inscrição como residente não habitual, de uma obrigação meramente declarativa e, portanto, não constitutiva do direito a beneficiar daquele regime, o atraso na entrega de declarações constitui uma contraordenação tributária prevista e punida nos termos do artigo 116.º do RGIT, e não deverá ter como consequência, sem mais, o não enquadramento no regime do residente não habitual.

Do exposto resulta – em suma – que o pedido de inscrição como residente não habitual não tem efeito constitutivo, mas meramente, declarativo, tudo o que, como adiante se verá, será de relevar na solução jurídica a formular no caso concreto”

78. Em idêntico sentido, veja-se a decisão coletiva proferida no processo arbitral tributário junto do CAAD, sob o n.º 777/2020-T, no qual se concluiu:

“Para que o sujeito passivo possa “ser considerado residente não habitual”, a lei não exige o registo. Pelo contrário, o n.º 8 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.”

Ou seja, para que o sujeito passivo possa “ser considerado residente não habitual”, basta que se verifiquem dois requisitos, não sendo nenhum deles o registo como residente não habitual.

São esses requisitos:

- Ter-se o sujeito passivo tornado fiscalmente residente num determinado ano;
- Não ter o sujeito passivo sido residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

Afigura-se assim evidente que a letra das disposições relevantes não permite a conclusão de que o registo como residente habitual é requisito para a aplicação do regime.”

79. Em face do enquadramento do regime fiscal em apreço e das decisões a que supra nos reportamos e sobre as quais não antevemos qualquer razão para do sentido das mesmas dissentir, não é possível deixar de concluir que o pedido de inscrição como residente não habitual no respetivo prazo a que se alude no n.º 10 do artigo 16º do CIRS **encerra efeito meramente declarativo e não constitutivo do direito a ser tributado em tal regime fiscal”**.

3.4.2 - “Residência fiscal” e “não residência fiscal”

No Processo CAAD nº 36/2022-T a que se adere, escreveu-se:

“13. Como salienta Rui Duarte Morais (Sobre o IRS, Almedina, Coimbra, 2006, pp 17 e 18) “são diferentes as noções de residência e domicílio fiscal, ainda que relativamente aos residentes o local do domicílio fiscal coincida com o da sua residência habitual (art. 19.º, n.º 1, al. a) da Lei Geral Tributária).

Enquanto o conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, a questão do domicílio fiscal projecta-se em consequências processuais. [A questão de saber se alguém é ou não residente em Portugal é independente da do domicílio fiscal. Aquele que efectivamente transferiu a sua residência para o estrangeiro não pode mais ser considerado residente em Portugal, mesmo que nos registos da administração fiscal continue a figurar como domiciliado em Portugal (mesmo que por omissão dele, sujeito passivo, em promover a necessária alteração). A nosso ver, o domicílio fiscal não constitui, no plano internacional, qualquer presunção de residência.”]

A este propósito, afigura-se também pertinente considerar o seguinte posicionamento de Pedro Roma (Residência Fiscal Parcial em IRS, Almedina, Coimbra, 2018 pp 120-121): “(...) o conceito de “não residência fiscal” não se encontra expressamente contemplado no ordenamento jurídico-fiscal português.

Tal como analisado por José Calejo Guerra [Cf. José Calejo Guerra – A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à distorção administrativa, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 6, outubro-dezembro 2014, pp. 16-22], também entendemos que o conceito de não residência fiscal resulta a contrario do próprio Código do IRS, uma vez que todos aqueles que não preencherem um dos

critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º do Código do IRS deverão ser considerados não residentes fiscais em Portugal.

Este Autor acrescenta, ainda, que a não residência fiscal é, pois, uma definição legal não escrita que se encontra sob a alçada da reserva relativa de lei da Assembleia da República, que resulta do artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP. Nesta medida, é defendido que a administração tributária não pode introduzir, através da sua atuação (ainda que baseada em orientações administrativas), quaisquer exigências que, de algum modo, dificultem ou impeçam que um qualquer sujeito passivo, que não preencha nenhum critério de residência fiscal em Portugal, seja considerado não residente fiscal.

Na verdade, de acordo com a atual prática administrativa, a administração tributária exige a apresentação de um comprovativo de residência no estrangeiro para proceder à alteração do estatuto de residência fiscal dos sujeitos passivos para não residentes em Portugal, (...). À luz daquele entendimento, que subscrevemos, entendemos que esta prática da administração tributária apenas se poderá reputar de ilegal, por violação do princípio da legalidade tributária, que encontra cobertura legal no artigo 8.º da LGT e cobertura constitucional no já citado artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.”

Os citados entendimentos doutrinários encontram acolhimento na jurisprudência dos nossos tribunais superiores, sendo disso exemplo, entre outros, os seguintes arestos:

- ✓ Acórdão do TCAS, de 11.11.2021, proferido no processo n.º 2369/09.7BELRS, assim sumariado (na parte que aqui importa reter):
“(…) II. Os conceitos de domicílio fiscal (previsto no art. 19.º da LGT) e de residente fiscal para efeitos de IRS não são sinónimos.
III. O dever de comunicação, previsto quer no n.º 1 do art. 43.º do CPPT quer no então art. 19.º, n.º 2, da LGT (atual n.º 3), não se trata de formalidade *ad substantiam*, pelo que a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação.
(…) V. Não obstante o domicílio fiscal do Impugnante, previsto no art.º 19.º da LGT, contemplar uma morada em Lisboa, esta circunstância distingue-se do conceito de residência fiscal para efeitos de IRS e não consubstancia qualquer presunção inilidível de que a residência fiscal é na morada ali constante.”
- ✓ Acórdão do TCAS, de 08.07.2021, proferido no processo n.º 803/05.0BESNT, assim sumariado (na parte que aqui importa reter):
“(…) III. Saber de alguém é ou não residente em Portugal não está dependente do domicílio fiscal, por este não constituir, no plano internacional, qualquer presunção de residência.

IV. O conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, enquanto o domicílio fiscal projecta-se em consequências processuais.”

14 - Noutra ordem de considerações, importa chamar à colação os seguintes ensinamentos de Paula Rosado Pereira (Manual de IRS, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 56 a 59): “Temos, portanto, no IRS, uma distinção essencial entre sujeitos passivos residentes e sujeitos passivos não residentes. A residência é, a par da fonte do rendimento, um dos elementos de conexão que definem os termos da aplicação da lei fiscal no espaço, quando nos encontramos perante situações com um elemento internacional relevante.

Reportando-nos ao já aludido artigo 13.º, n.º 1 do CIRS, a tributação em Portugal dos rendimentos obtidos por pessoas singulares que residam em território português reflete o elemento de conexão “residência”, ao passo que a tributação dos não residentes quanto aos rendimentos considerados como obtidos em território português concretiza a aplicação do elemento de conexão “fonte”.

(...)

A definição de residência em território português é dada pelo artigo 16.º do CIRS, prevendo-se que sejam residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual.

(...)

Para além de corresponder, como vimos, a um dos elementos de conexão para a aplicação da lei fiscal no espaço, a residência é também um conceito essencial para determinar o âmbito de sujeição pessoal ao IRS, uma vez que este tende a ser bastante distinto para residentes e não residentes.

Relativamente aos residentes, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora de território português (artigo 15.º, n.º 1 do CIRS). Os residentes encontram-se, portanto, sujeitos a um princípio da universalidade ou da tributação universal ou ilimitada pelo

Estado da residência. Assim, podem ser tributados em Portugal todos os rendimentos obtidos por um residente, independentemente do local onde tais rendimentos sejam obtidos.

(...)

Em contrapartida, um não residente – pessoa singular que não preencha nenhum dos critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º do CIRS – encontra-se sujeito a IRS unicamente quanto aos rendimentos obtidos em território português (artigo 15.º, n.º 2 do CIRS). Os não residentes são tributados ao abrigo do elemento de conexão fonte do rendimento. O artigo 18.º elenca os rendimentos que se consideram obtidos em território português e que, como tal, podem ser tributados em sede de IRS mesmo quando auferidos por um não residente.”

Neste conspecto, afirma Pedro Roma (Residência Fiscal Parcial em IRS, Almedina, Coimbra, 2018 pp. 131-145) o seguinte: “Assim, tendo em conta estas três normas [artigo 16.º, n.ºs 1, alínea a), 2 e 3, do Código do IRS], julgamos que se poderá formular este critério de residência fiscal [a permanência por mais de 183 dias num período de 12 meses] do seguinte modo: (i) um sujeito passivo é considerado residente fiscal se, em qualquer período de 12 meses, permanecer mais de 183 dias (que incluam dormida) em Portugal e (ii) será considerado residente fiscal em Portugal desde o primeiro dia de permanência daquele período de 183 dias.

(...)

(...), a mera disposição de uma habitação não é suficiente para que se possa concluir pelo preenchimento deste critério de residência fiscal em Portugal [critério previsto no artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS], pois é necessária a existência de “condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”.

Em primeiro lugar, deverá tratar-se de uma residência habitual, o que significa que não basta a existência de um imóvel em Portugal que é ocupado ocasionalmente (e.g. em período de férias ou fins-de-semana) para que o mesmo qualifique para este efeito.

Por outro lado, veio a nova redação desta norma esclarecer que temos que estar perante uma intenção “atual”, o que significa que o imóvel em questão até pode ter sido adquirido para que no futuro venha a ser utilizado como residência habitual do sujeito passivo – contudo, se no momento em questão o mesmo não estiver a ser ocupado com esse propósito, não poderá ser considerado uma residência habitual para este efeito.

Por último, no que respeita às “condições que [fazem] supor” a intenção de manter e ocupar uma habitação, como residência habitual, verificamos que o legislador decidiu não concretizar que condições são essas, deixando-as ao critério do intérprete.

(...)

Uma vez que a ocupação da habitação como residência habitual não é objeto de prova direta, a mesma resulta das condições objetivas e subjetivas que a façam supor.

(...) Não obstante, (...), uma análise casuística impor-se-á sempre.

(...)

Por último, (...) os critérios de residência fiscal previstos nas alíneas a) e b) do artigo 16.º, n.º 1 do Código do IRS são alternativos, (...)”

Destarte, temos, pois, que o critério previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS se cinge à presença física (**corpus**), em Portugal, considerando residentes, de forma automática, os indivíduos que permaneçam mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, num período de 12 meses, no território nacional. Por seu turno, a alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, exigindo uma ligação física menos qualificada, impõe uma análise casuística que permita, ainda assim, assegurar que existe uma conexão efetiva com o território; esta conexão tem-se por verificada através de um elemento subjetivo mediato, a intenção de ser residente (**animus**), que deve ser analisado de uma perspetiva objetiva, ou seja, através de elementos imediatos que permitam a reconstrução da vontade do indivíduo a partir dos indícios por si revelados.”

A prova quanto à determinação da “residência fiscal” e da “não residência fiscal” em Portugal em qualquer dos 5 anos anteriores (nº 8 do artigo 16º do CIRS)

O Requerente fez prova de que em 21.03.2023 celebrou um contrato de trabalho em Portugal com a entidade empregadora B..., Unipessoal Lda, **com efeitos desde 01.04.2023 e que em 05.05.2023**, juntamente com C..., portadora do passaporte nº..., válido até 30 de Setembro de 2024 emitido pelo United States Department of Statej NIF..., celebrou um contrato de arrendamento exclusivamente para habitação.

Estes factos são prova notória de que em 2023 (pelo menos a partir de 01.04.2023), o Requerente foi residente em Portugal pois que aqui permaneceu mais de 183 dias, seguidos ou

interpolados, uma vez que ao celebrar um contrato de trabalho subordinado em Portugal e arrendar com o seu cônjuge um imóvel exclusivamente para habitação, provou-se que estes factos integram por si só a previsão da norma da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, uma vez que, face ao standard da prova aplicável, é notório que face ao contrato de trabalho cuja execução é no Porto, não podia senão residir em Portugal, não sendo sequer de equacionar o eventual trabalho à distância.

Repare-se o que refere a cláusula 3ª do contrato de trabalho: ***“exercerá as suas funções de “Fellow Principal Engineer” dentro e fora das instalações ..., situadas em Porto e no local que lhe for indicado, em cada momento, ... de acordo com as necessidades de serviço, aceitando ser transferido, por conveniência de serviço, para qualquer local de trabalho ou departamento dentro do Distrito de Porto”***.

Como acima se referiu, o conceito de “não residência fiscal” não se encontra expressamente contemplado no ordenamento jurídico-fiscal português. Assim, o conceito de não residência fiscal em Portugal resulta a contrário do próprio Código do IRS, uma vez que todos aqueles que não preencherem um dos critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º do Código do IRS deverão ser considerados não residentes fiscais em Portugal.

Assim, estando provada a residência fiscal do Requerente em Portugal, pelo menos a partir de 01.04.2023, data da vigência do contrato de trabalho, é óbvio que está demonstrada **a sua não residência fiscal em Portugal** durante os 5 anos anteriores a 2023, como se retira do facto de ser cidadão americano e da matéria de facto provada constante das alíneas A), B), E) e F).

Conclui-se também que o Requerente cumpriu o ónus da prova quanto **à não residência fiscal em Portugal nos 5 anos anteriores a 2023**.

Desde logo face ao critério previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS que alude à não presença física (**corpus**), em Portugal, durante aquele período em que não trabalhou em Portugal.

Não sendo o Requerente, em termos de verdade material, residente em Portugal durante esse período anterior a 2023, terá que ser considerado não residente para efeitos do n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, nos 5 ou mais anos anteriores ao ano de 2023.

O Acórdão do STA de 2025-01-15 (Processo n.º 01750/22.6BEPRT), de 15 de janeiro de 2025

No Acórdão do STA de 2025-01-15 (Processo nº 01750/22.6BEPRT), de 15 de janeiro de 2025 sobre o tema aqui em discussão, foi adoptado o seguinte sumário conclusivo:

I - Em sede de I.R.S., o elemento de conexão pessoal "residência" assume predominante importância, ao qualificar como sujeito passivo do imposto as pessoas singulares que, alternativamente e além do mais, tenham permanecido no território português por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, ou aquelas que, tendo permanecido menos tempo, disponham no território português, em 31 de Dezembro, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual [artº 16º nº 1, alíneas a) e b), do C.I.R.S.].

II - A distinção entre pessoas singulares residentes e não residentes no território nacional é de relevância decisiva para definir a extensão das respectivas obrigações tributárias. Com efeito, enquanto os não residentes estão apenas sujeitos a imposto quanto aos rendimentos provenientes de fontes situadas em Portugal (princípio da fonte), estando assim submetidos ao regime de "tributabilidade limitada" (cfr.artº 15, nº 2, do C.I.R.S.), já os residentes são tributáveis em função do seu rendimento mundial, regime de tributabilidade ilimitada ou princípio da universalidade (cfr. artº 15, nº 1, do C.I.R.S.).

III - Nas palavras da lei, consideram-se residentes não habituais, em território português, os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2 do artº 16º, do C.I.R.S., não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores (cfr. nº 8 da norma). O legislador faz apelo, desde logo, a uma não residência fiscal pretérita num período de cinco anos para definir o conjunto de beneficiários do regime.

IV - O acto de inscrição como residente não habitual é condição de aplicação do respectivo regime fiscal, sendo através desse acto que a A. Fiscal tem a possibilidade de verificar e controlar os pressupostos legais da atribuição desse estatuto. No entanto, não resulta do normativo sob exegese que a aplicação do regime fiscal - residente não habitual - dependa de acto de reconhecimento por parte da Fazenda Pública (cfr. Artº 5, do E.B.Fiscais), pelo que, o acto de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa, mais devendo a sua constituição reportar-se à data de verificação dos respectivos pressupostos (cfr.artº .12, do E.B.Fiscais).

Ora, aplicando o decidido pelo STA ao caso presente, tendo-se provado que em 2023 o Requerente foi residente em Portugal e que nos 5 anos anteriores aqui não residiu, estão

preenchidos os requisitos para que lhe seja aplicado automaticamente o regime dos RNH nesse ano.

**A propósito do despacho de indeferimento da inscrição electrónica
do Requerente como RNH**

Foi provado na alínea H) dos factos assentes que “Em 13.01-2025 foi o Requerente notificado do despacho de indeferimento do pedido de inscrição como RNH por se encontrar **“Registado no cadastro da AT como residente em território português, n.º 8 do artigo 16.º do CIRS e alínea b) do ponto 1, da Circular nº 9/2012, no(s) ano(s) de 2023”** e **“Consta em declarações de terceiros (Mod. 10/DMR), como tendo obtido rendimentos em Portugal, enquanto residente, relativamente ao(s) ano(s) 2023”**”

Surpreende que a decisão de indeferimento seja ela mesmo o reconhecimento de que o Requerente era, já em 2023, *residente não habitual em Portugal*, ou seja, preenchia os requisitos do artigo 16º- 8 do CIRS, pois até se cita a norma.

Ou seja, configura-se que a Requerida indefere o peticionado, reconhecendo que afinal – e bem face à verdade material – o impetrante já preenchia em 2023 o requisito do nº 8 do artigo 16º do CIRS.

Surpreende ainda a invocação da alínea b) do ponto 1, da Circular nº 9/2012, no(s) ano(s) de 2023 que refere o seguinte: “b) - *Não serem considerados residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores ao ano relativamente ao qual pretendam que tenha início a tributação como residentes não habituais*”, pois que se existia inscrição como residente no registo de contribuintes, estaria demonstrado à contrário, a sua não residência em Portugal em anos anteriores.

Ao expressar-se que se indeferia a inscrição porque “Consta em declarações de terceiros (Mod. 10/DMR), como tendo obtido rendimentos em Portugal, **enquanto residente**, relativamente ao(s) ano(s) 2023” está implicitamente a admitir-se a permanência em Portugal do Requerente

enquanto residente para efeitos da alínea a) do nº 1 do artigo 16º do CIRS, tendo em conta a necessária existência de trabalho subordinado em Portugal, o que resulta da comunicação da entidade patronal à AT.

Procede, pois, o PPA, uma vez que a liquidação impugnada está em desconformidade, nomeadamente, com os nºs 8 a 12 do artigo 16º do CIRS, na leitura acima exposta, pois o Requerente reunia os pressupostos para beneficiar do regime dos RNH em 2023.

3.4.3 - Pedido de reembolso da quantia paga em excesso

Provou-se que na alínea N) dos factos provados: *“O imposto final devido pelo Requerente é de 47.962,98 Euros e não de 110.173,85 Euros, conforme calculado pela Autoridade Tributária (acrescido de juros de mora no montante de 1.051,87 Euros), pelo que tendo o Requerente já pago em sede de retenção na fonte o montante de 68.978,98 Euros e pagou posteriormente adicionalmente 42.246,74 Euros, totalizando assim 111.225,72 Euros, o montante a reembolsar será no montante de 63.262,74 Euros”*.

Muito embora o Requerente não tenha no petitório final formulado mais do que a anulação da liquidação impugnada, a verdade é que *invoca o direito ao reembolso do montante de € 63 262,74 euros que é o valor que atribuiu ao pedido de pronúncia*.

A Requerida não impugnou especificadamente esta factualidade que assim se considerou aceite por acordo.

Anulando-se, como se vai anular, a liquidação impugnada, resulta que o Requerente tem direito ao reembolso do montante pago em excesso, na medida em que não foi tributado na condição de RNH.

3.4.4. – Juros indemnizatórios. Reconhecimento oficioso

Dispõe o art. 24.º, b) do RJAT que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou

impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, de acordo com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto no art. 29º, 1, a) do RJAT) que estabelece que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

É hoje consensual que os tribunais arbitrais abarcam nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, até porque o processo arbitral foi desenhado como um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária. Por sua vez, o processo de impugnação admite a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, como resulta do teor do art. 43.º, 1 da LGT, em que se dispõe que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*, e do art. 61.º, 4 do CPPT, que estabelece que *“se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea”*.

Igualmente o art. 24.º, 5 do RJAT, ao estabelecer que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, deve ser interpretado e aplicado como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Nos termos dos artigos 61.º do CPPT e 43º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando, anulados os atos por vício de violação de lei, se apure que a culpa do erro subjacente à anulação do ato é imputável aos serviços da Administração Tributária, ou, em bom rigor, não é imputável ao contribuinte.

Uma vez verificado o erro, e ordenada judicialmente a sua anulação, é manifesto que, para além da devolução dos montantes ilegalmente retidos, o Requerente tem direito a que lhe sejam pagos os juros vencidos sobre esses valores (ilegalmente retidos) até integral restituição.

Nos termos do artigo 61.º n.º 8 do CPPT, o pagamento dos juros indemnizatórios não depende de solicitação do contribuinte, devendo ser satisfeito oficiosamente pelos serviços – como o estabeleceu a própria Administração Tributária nos seus Offícios Circulados n.ºs 60049, de 14-09-2005, e 60052, de 03-10-2006, e como tem sido reconhecido em decisões arbitrais, ao menos desde o acórdão proferido no Proc. n.º 21/2011-T.

Estamos, no caso, perante uma atuação por parte da AT que se traduz num “erro imputável aos serviços”, para efeitos da aplicação art. 43.º da LGT.

Lembremos que, de acordo com a jurisprudência do STA:

- “em geral, pode afirmar-se que o erro imputável aos serviços, que operaram a liquidação, entendidos estes num sentido global, fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou impugnação dessa mesma liquidação” – acórdãos de 31/10/2001, Proc. n.º 26167, e de 24/04/2002, Proc. n.º 117/02;
- “Para efeitos da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, imposta à administração tributária pelo art. 43.º da LGT, havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. [§] Esta imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado” – acórdão de 07/11/2001, Proc. n.º 26404;
- “os juros indemnizatórios previstos no art. 43.º da LGT são devidos sempre que possa afirmar-se, como no caso sub judicibus, que ocorreu erro imputável aos serviços demonstrado, desde logo e sem necessidade de mais, pela procedência de reclamação graciosa ou impugnação judicial da correspondente liquidação” – acórdãos de 28/11/2001, Proc. n.º 26223, e de 16/01/2002, Proc. n.º 26508.

À luz desta jurisprudência, não sendo os erros imputáveis ao Requerente, eles são imputáveis à Requerida.

E isso, como vimos, implica o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, conforme o disposto no n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.

4. Decisão

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral:

- A)** Julgar procedente o PPA e anular parcialmente a liquidação de IRS referida na parte final da alínea N) dos factos provados;

B) Reconhecer o direito do Requerente a ser reembolsado do valor de IRS que pagou em excesso face à não tributação como RNH em 2023, acrescido de juros indemnizatórios, calculados desde a data do pagamento indevido do imposto.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 63 262,74, que não foi contestado pela AT.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2 448,00 face à Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida, por ter decaído na totalidade (artigos 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC e 122.º, n.º 2, do CPPT).

Lisboa, 14 de janeiro de 2026

Tribunal Arbitral Coletivo,
Presidente,

Fernando Araújo

Vogal

Maria Alexandra Mesquita

Vogal Relator

Augusto Vieira