

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 255/2025-T

**Tema:** IRS. Residente não habitual. Incompetência material do Tribunal arbitral.

## Sumário

O enquadramento tributário no regime do Residente Não Habitual (“RNH”) implica a verificação e o controlo administrativos das condições de acesso previstas nos n.ºs 8 a 12 do artigo 16.º do Código do IRS, em vigor à data dos factos, permitindo, em consequência, a aplicação de um regime de tributação mais favorável, em sede de IRS.

A lei impõe ao interessado o dever legal de solicitar a sua inscrição no registo de contribuintes como RNH, de onde decorre que a administração tributária tem de verificar o cumprimento dos requisitos e fundamentar o respetivo ato administrativo de reconhecimento, ou não, de RNH (reconhecer o direito ao benefício fiscal).

O ato de inscrição no registo de contribuintes como RNH, embora de natureza meramente declarativa, constitui um procedimento autónomo e prévio à liquidação, de natureza cadastral e necessário ao reconhecimento do benefício fiscal. Tratando-se de um ato destacável, a sindicância da legalidade da sua recusa deve ser realizada junto dos tribunais administrativos e fiscais através do meio processual próprio, por extravasar a competência dos tribunais arbitrais limitada ao controlo da legalidade de atos de liquidação.

## Decisão arbitral

Os árbitros Carla Castelo Trindade (árbitro-presidente), António Alberto Franco e Vítor Miguel Braz (árbitros vogais), foram designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 2025-05-30.

## I – Relatório

A..., portador do número de identificação fiscal ..., cidadão nacional da Dinamarca, com residência atual na Rua ... n.º..., ...-... Porto e B..., portadora do número de identificação fiscal ..., cidadã nacional da Alemanha, com residência atual na Rua ..., n.º ..., ...-... Porto

(doravante designados por “**Requerentes**”), vêm apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) e constituição de Tribunal, em que é parte a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante designada por “**Requerida**” ou “**AT**”), ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, e dos n.º 1 e 2.º do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), com as alterações subsequentes, em conjugação com os artigos 1.º e 2.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O PPA é apresentado na sequência do não reconhecimento do estatuto de RNH, da inaplicação do respetivo benefício fiscal aos Requerentes e da subsequente liquidação de IRS, com o número 2024..., no montante total de € 132.588,10, relativa ao período de tributação de 2022, emitida pela AT e notificada aos Requerentes em 2024-11-13.

Na tramitação do presente processo foram praticados os principais atos processuais seguintes:

- Em 2025-03-18, os Requerentes apresentaram PPA, aceite em 2025-03-20.
- Em 2025-05-30, por despacho do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, foi constituído o Tribunal arbitral coletivo, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º do RJAT.
- Em 2025-05-30, foi exarado o Despacho arbitral previsto no artigo 17.º do RJAT, tendo a Requerida apresentado resposta em cumprimento do referido despacho em 2025-07-01.
- Em 2025-07-07, atentas as exceções invocadas pela Requerida, foi proferido despacho para o exercício do contraditório por parte dos Requerentes, os quais apresentaram requerimento em 2025-07-17.
- Em 2025-07-21, foi proferido o Despacho arbitral previsto no artigo 18.º do RJAT e em cumprimento do referido despacho os Requerentes apresentaram alegações finais em 2025-08-04.
- Em 2025-11-03, foi proferido Despacho arbitral, nos termos do artigo 21.º do RJAT.

## **II - Saneamento**

O Tribunal arbitral coletivo encontra-se regularmente constituído.

As Partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade - artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O PPA é tempestivo, uma vez que atentas as regras de contagem dos prazos, considera-se apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

As exceções invocadas pela Requerida, contestadas pelos Requerentes, são apreciadas no âmbito da matéria de Direito e antes do conhecimento do mérito, se for caso disso. Observa-se que a competência material do Tribunal é aferida, independentemente de ser suscitada.

### III – Da posição das partes

#### 1. Dos Requerentes

Os Requerentes apresentaram PPA e subsequentes alegações, invocando, em síntese, o seguinte:

- Que os Requerentes se registaram como residentes fiscais em Portugal a 22 de dezembro de 2021, por lapso, mas que a intenção era que produzisse efeitos apenas em 2022.
- Que a 28 de março de 2022 solicitaram a inscrição no regime de Residente Não Habitual (RNH), com início em 2022.
- Que só se tornaram residentes fiscais em Portugal em 2022 e que não foram residentes nos cinco anos anteriores (2017-2021).
- Que nesses anos cumpriram as suas obrigações fiscais na Dinamarca e em França, sendo pilotos de aviação, profissões de elevado valor acrescentado, pelo que deveriam ser tributados à taxa especial de 20%.
- Que a inscrição no regime RNH tem uma natureza meramente declarativa e não constitutiva de um direito - o direito ao benefício fiscal depende do cumprimento dos requisitos materiais (ser novo residente) e não do cumprimento de um prazo formal de inscrição.
- Que caso a residência tivesse começado em 2021 devido ao "erro administrativo", o regime RNH seria aplicável a partir desse ano e abrange 2022, pois não foram residentes entre 2016 e 2020.
- Por sua vez, mesmo que a posição da AT prosseguisse e fossem considerados residentes desde 2017/2018, o regime RNH deveria ser, ainda assim aplicado, pois estaria em vigor em 2022.

- Argumentam, ainda, que mesmo se a residência fosse considerada aquando da celebração dos contratos de trabalho em 2014/2015, o regime RNH, também, estaria ativo em 2022.
- Os Requerentes observam que a AT não notificou validamente o Requerente A... da decisão de indeferimento do seu pedido de RNH, pelo que entendem que violou o seu direito de audição e defesa.
- Alegam a competência dos Tribunais arbitrais para apreciarem a legalidade dos atos praticados pela AT e para a sua condenação à inscrição no estatuto de RNH.
- Concluem, invocando que o erro na liquidação é imputável aos serviços da AT, o que lhes confere o direito a receberem juros indemnizatórios sobre o montante pago em excesso, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.
- Pedem a anulação da liquidação de IRS de 2022 e que se determine a restituição das quantias pagas em excesso pela não aplicação do benefício fiscal como RNH, acrescido de juros indemnizatórios.
- Pedem, ainda, que lhes seja concedido o estatuto de RNH, desde 1 de janeiro de 2022 ou, subsidiariamente, desde 2017/2018 ou 2015, caso o tribunal determine que a residência fiscal começou nessas datas.

## 2. Da Requerida

A Requerida, na resposta ao PPA, apresenta defesa por exceção e impugna o mérito do pedido, alegando, em síntese, o seguinte:

- Que a pretensão dos Requerentes não é anular uma liquidação de imposto, mas sim obter o reconhecimento do estatuto de RNH.
- Que os pedidos dos Requerentes se circunscrevem ao não reconhecimento do estatuto de RNH e à consequente desconsideração do benefício fiscal na liquidação, pese embora não tenham impugnado junto dos TAF o ato administrativo que indeferiu o pedido de inscrição como RNH.
- Que a competência do Tribunal arbitral consiste em apreciar a legalidade de atos de liquidação, não o reconhecimento do estatuto de RNH, nem a apreciação dos pressupostos para o deferimento dos pedidos e a inscrição dos Requerentes.
- Subsequentemente, a AT sustenta a incompetência material do Tribunal arbitral constituído no âmbito do CAAD, bem como a subsequente utilização de meio processual

indevido, o que configura um erro na forma do processo que, igualmente, deve levar à absolvição da instância.

- Que os Requerentes não cumprem a condição essencial para serem considerados como RNH - não terem sido residentes em Portugal em nenhum dos cinco anos anteriores ao pedido - atentas as provas factuais recolhidas durante a inspeção tributária realizada à situação dos Requerentes.
- Que os pedidos subsidiários dos Requerentes (para fazer retroagir o estatuto a 2017 ou 2015) são uma admissão implícita da sua residência anterior em Portugal.
- Que o Tribunal só pode analisar a legalidade da liquidação de 2022, com base no pedido original dos Requerentes para iniciar o RNH nesse ano, o mesmo âmbito da ação inspetiva e do ato tributário em crise.
- Conclui a resposta com o pedido da procedência das exceções de incompetência material e improcedibilidade do meio processual e pede a absolvição da instância.
- Caso as exceções não sejam aceites, a Requerida pede que a ação seja julgada improcedente por não provada, mantendo-se a liquidação de IRS de 2022 na ordem jurídica e seja absolvida de todos os pedidos.

#### IV – Matéria de facto

O Tribunal arbitral, com relevo para a decisão, atento tudo o que foi alegado pelas partes e a prova junta, maxime, os documentos juntos com o PPA e com a Resposta da Requerida e o Processo Administrativo, as alegações de parte dos Requerentes, considera provado o seguinte:

- Os Requerentes A... (NIF ...) e B... (NIF ...), são, respetivamente, de nacionalidade dinamarquesa e alemã.
- Os Requerentes têm contratos de trabalho com a C... Limited (Sucursal em Portugal), com local de prestação de trabalho no Aeroporto ..., A..., desde 6 de outubro de 2014, e B..., desde 1 de dezembro de 2015.
- Em 22 de dezembro de 2021, os Requerentes registaram-se como residentes fiscais em Portugal, com morada no Porto.
- Em 28 de março de 2022, solicitaram a inscrição no regime de RNH com efeitos a partir de 2022 (Processos n.ºs IRNH... e IRNH...).

- A 7 de abril de 2022, a AT notificou os Requerentes de um projeto de indeferimento dos referidos pedidos, tendo estes exercido o direito de audição a 18 de abril de 2022.
- A AT informou o Requerente A... que a decisão final de indeferimento foi notificada em 2023-03-29 e considerada rececionada.
- Em 10 de outubro de 2023, o Requerente A... reiterou o pedido de inscrição como RNH, via e-balcão, com efeitos a 2022.
- Em 23 de outubro de 2023, o Requerente A... submeteu novo pedido, através de formulário indicado pela AT, agora relativo a 2023, alegando que o sistema informático não permitiu alterar o ano do início da aplicação do regime de RNH, pedido a que foi atribuído o n.º IRNH... .
- Em 21 de novembro de 2023, o Requerente A... exerceu o direito de audição sobre a proposta de decisão de indeferimento.
- Em 28 de junho de 2023, os Requerentes procederam à entrega da Declaração de rendimentos modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2022.
- Em 23 de novembro de 2023, através da ordem de serviço n.º 012023..., a AT iniciou procedimento de inspeção de natureza externa e âmbito parcial em IRS, com incidência no exercício de 2022, com vista a verificar a residência efetiva dos Requerentes nos anos anteriores.
- A AT concluiu que os Requerentes foram residentes em Portugal em todos (ou parte) dos cinco anos anteriores a 2022, subsequentemente, considerou que os Requerentes não preenchem os requisitos previstos no artigo 16.º do CIRS para beneficiarem do regime RNH.
- A AT procedeu à liquidação de IRS no valor de €127.623,04, acrescida de juros compensatórios no montante de €4.965,06, liquidação de IRS n.º 2024..., relativa ao ano de 2022, efetuada de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos residentes, sem aplicação do estatuto de RNH e do respetivo benefício fiscal.
- Em 13 de novembro de 2024, a liquidação foi notificada aos Requerentes, com data-limite de pagamento voluntário a 23 de dezembro de 2024.
- Em 16 de dezembro de 2024, os Requerentes efetuaram o pagamento daquela liquidação.

Em face das alegações e dos elementos de prova juntos aos autos e identificados, considera-se não existirem factos relevantes indevidamente provados.

## 1. Motivação da decisão da matéria de facto

O Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe apenas selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada e com relevância para a decisão – cf. n.º 2, do artigo 123.º do CPPT e n.º 3 do artigo 607.º do CPC, aplicável, ex vi, alíneas a) e e) do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT.

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada, assenta nos factos alegados, no reconhecimento de factos não controvertidos, na apreciação do PPA e documentos juntos, da Resposta, do Processo Administrativo e documentos juntos, das alegações de parte dos Requerentes, como indicado em relação aos factos dados como provados.

Esse julgamento teve, ainda, presente as disposições legais sobre o ónus da prova, o inquisitório, a igualdade das partes, a economia dos atos e os deveres de imparcialidade do Tribunal.

## V – Fundamentação de direito

Os Requerentes no PPA alegam, no essencial, o cumprimento dos requisitos necessários para efeitos de aplicação do regime aplicável aos RNH, previsto nos n.ºs 8 a 12 do artigo 16.º do Código do IRS, em vigor à data dos factos, pedindo a nulidade da liquidação de IRS de 2022, alegando a indevida não aceitação, pela AT, da inscrição dos Requerentes como RNH e do, subsequente, não reconhecimento do direito ao respetivo benefício fiscal, bem como pedem que lhes seja concedido o estatuto de RNH, desde 1 de janeiro de 2022 ou, subsidiariamente, desde 2017/2018 ou 2015, caso o tribunal determine que a residência fiscal começou nessas datas.

A Requerida apresenta defesa por exceção e impugna o mérito do pedido.

Considerando a necessidade de concluir sobre a competência material do tribunal, independentemente de ter sido suscitada pela Requerida, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, pelo que se impõe a sua apreciação, conforme resulta do cotejo dos artigos 16.º do CPPT e 13.º do CPTA ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Impõe-se, assim, desde já, aferir se o Tribunal Arbitral é, ou não, materialmente competente para apreciar a questão suscitada pelos Requerentes, porquanto a matéria controvertida nos presentes autos é relativa ao não reconhecimento pela AT dos requisitos de facto e de direito necessários para a inscrição como RNH e, consequentemente, a não aplicação da tributação mais favorável dos rendimentos dos Requerentes, em IRS, no ano de 2022.

O direito a ser tributado de acordo com o regime RNH pressupõe a prévia inscrição no

registro de contribuintes, ato que, conforme jurisprudência do STA (Ac. de 15-01-2015, Proc. 01750/22.6BEPRT), tem natureza meramente declarativa, mas constitui condição indispensável para que a AT verifique os pressupostos legais do estatuto, ato que ocorreu e foi negado.

No sentido do referido Acórdão do STA, se é certo que a constituição do direito se reporta à verificação dos pressupostos e não ao ato de reconhecimento em si, não é menos certo que a recusa administrativa dessa inscrição constitui um ato destacável que define a situação jurídica do contribuinte. Sendo a causa de pedir do presente processo exclusivamente baseada na contestação dessa recusa de inscrição — e não em vícios próprios do ato de liquidação — o Tribunal Arbitral carece de competência material, a qual se encontra limitada pelo RJAT à declaração de ilegalidade de atos de liquidação e não à condenação à prática de atos administrativos de natureza cadastral.

O pedido de pronúncia arbitral consubstancia um pedido de anulação do ato administrativo em matéria tributária que não reconheceu aos Requerentes o cumprimento dos requisitos exigidos para a sua inscrição como RNH, com efeitos ao ano de 2022. O não reconhecimento dos requisitos legais para o estatuto de RNH e o direito ao benefício fiscal, é entendido como sendo um ato administrativo autónomo em matéria tributária, o qual não comporta a apreciação da legalidade de um subsequente ato de liquidação.

A liquidação de IRS de 2022 assenta em procedimento inspetivo, na prova recolhida e nas conclusões desse procedimento, tendo por base as declarações apresentadas pelos Requerentes e a respetiva situação cadastral e tributária, sem o reconhecimento do estatuto de RNH e do respetivo benefício fiscal, pela não verificação dos requisitos legais exigidos, com fundamento no relatório de inspeção da AT.

Independentemente, de se poder qualificar como um "benefício automático", quanto aos seus efeitos, a lei impõe ao interessado o dever legal de solicitar a sua inscrição no registo de contribuintes como RNH, de onde decorre que a AT pode aceitar ou não aceitar essa inscrição e o direito ao benefício fiscal. O pedido de reconhecimento do estatuto de RNH envolve a verificação de pressupostos fácticos e jurídicos que extravasam a mera correção da liquidação de imposto.

De acordo com a alínea a) do n.º 2 do artigo 2.º do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais encontra-se limitada à declaração de ilegalidade de: atos de liquidação de tributos; autoliquidações; retenções na fonte; pagamentos por conta. Por sua vez, a Portaria n.º 112-A/2011, mormente o seu artigo 2.º, define o objeto de vinculação da AT.

Os Requerentes não deduziram reclamação graciosa, recurso hierárquico ou interpuseram

ação administrativa especial dos atos praticados pela AT de não reconhecimento do estatuto de RNH e, subsequente, negação do direito ao benefício fiscal, nem reclamaram da liquidação de IRS do ano de 2022. No PPA, não imputam vícios à liquidação, apenas alegam o cumprimento dos requisitos para a inscrição como RNH e pedem a sua inscrição no respetivo regime, por forma à aplicação do benefício fiscal.

Por sua vez, alegam que a AT não decidiu e não notificou corretamente os Requerentes dos pedidos de inscrição como RNH, mas não interpuseram ação administrativa tendente à prática desses atos pela AT, os quais se revelam essências para definir a respetiva situação tributária e reconhecer, ou não, o direito ao benefício fiscal.

O ato de indeferimento da inscrição no RNH ou o não reconhecimento dos requisitos legais do regime e subsequente inaplicação do respetivo benefício fiscal, consubstancia um ato administrativo autónomo em matéria tributária, conforme definido no artigo 12.º do EBF e artigo 54.º da LGT, e não um ato de liquidação.

Como o legislador não incluiu expressamente o reconhecimento de benefícios fiscais ou a impugnação de atos administrativos autónomos no RJAT, o Tribunal arbitral carece de competência material.

Acresce que essa vinculação se limita a atos de "controlo de legalidade da liquidação" e não à "condenação à prática de ato administrativo", como seria a condenação da AT a reconhecer o estatuto e a proceder à inscrição dos Requerentes como RNH, como é pedido no PPA.

No caso vertente, a pretensão dos Requerentes não visa o ato de liquidação, face à sua situação cadastral e normas tributárias aplicáveis, mas a sindicância da legalidade do ato administrativo em matéria tributária de não reconhecimento pela AT da verificação dos requisitos de facto para a inscrição como RNH e a correspondente inaplicação do benefício fiscal – ato administrativo autónomo do ato de liquidação. Neste sentido, Acórdãos STA, Proc. n.º 014/19.7BALS e Proc. n.º 0842/23.9BESNT.

Assim, a verificação desses requisitos e o subsequente reconhecimento como RNH e do direito ao correspondente benefício fiscal é um "ato destacável" e prévio ao ato de liquidação subsequente, possuindo natureza autónoma, bem como o controlo de legalidade desse ato, como suprareferido, não integra a competência dos Tribunais arbitrais, constituídos no âmbito do CAAD, atento o respetivo RJAT.

Nesse sentido “(...) mesmo relativamente à impugnação de atos praticados no âmbito de procedimentos tributários, a competência destes tribunais arbitrais restringe-se à atividade conexionada com atos de liquidação de tributos, ficando de fora da sua competência a apreciação da legalidade de atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou de

*revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da Administração Tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, a que se refere a alínea p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT (...)” – vide Sousa, Jorge Lopes, in Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013.*

Observa-se que o CAAD no âmbito de outros processos semelhantes já se pronunciou nos termos suprarreferidos – cf. Procs. n.ºs 1260/2024T, 651/2024-T, 906/2023T e 796/2022-T.

Sublinhe-se que o processo judicial tributário comprehende a ação administrativa, designadamente “(...) para a condenação à prática de ato administrativo legalmente devido relativamente a atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como para a impugnação ou condenação à prática de ato administrativo legalmente devido relativamente a outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação, e para a impugnação ou condenação à emissão de normas administrativas em matéria fiscal” – cf. alínea p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.

Neste âmbito é relevante referir as posições do STA, segundo as quais, 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 – cf. Acórdão de 15-12-2004, Proc. n.º 0211/04 e Acórdão de 18-11-2015, Proc. n.º 0459/14.

Termos em que o presente Tribunal arbitral não tem poderes para a condenação à prática de ato administrativo objeto do PPA (reconhecer o estatuto de RNH, ordenar a inscrição no registo e o direito ao respetivo benefício fiscal), competência essa que é exclusiva dos Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF).

A doutrina, igualmente, entende que os atos tributários resultantes do procedimento de reconhecimento e extinção de benefícios fiscais são autónomos relativamente ao procedimento de liquidação do imposto respetivo, porquanto entre os atos relativos aos benefícios fiscais e os atos relativos à liquidação do imposto existe, assim, uma relação de mera pressuposição, o que explica que aqueles primeiros devam ser obrigatoriamente impugnados de forma autónoma, nos termos gerais, sob pena de o eventual vício verificado deixar de poder ser invocável judicialmente - vide Nabais, José Casalta, in A impugnação.

Por fim, o Acórdão n.º 718/2017 do Tribunal Constitucional (Processo n.º 713/2016), designadamente afirma que: “*Tendo por certo que os atos administrativos relativos ao reconhecimento do estatuto de residente não habitual consubstanciam um ato meramente pressuposto dos atos de liquidação do imposto inscrevendo-se cada um deles no âmbito de um procedimento administrativo-tributário próprio e autónomo , o que importa determinar, do ponto de vista do direito de ação, é se ao contribuinte ora recorrido foi conferida efetiva possibilidade de reação contenciosa contra o ato que indeferiu o pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual em Portugal isto é, se, relativamente àquele ato, lhe foi assegurada uma tutela jurisdicional efetiva.*

Considerados os meios através dos quais o ordenamento jurídico facilita ao destinatário a possibilidade de reagir judicialmente contra o ato de indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, a resposta é indubitavelmente afirmativa.

*Uma vez que a decisão que incidiu sobre o pedido de reconhecimento consubstancia um ato administrativo com repercussões na esfera jurídica do interessado, a mesma é passível de impugnação contenciosa imediata, nos termos do disposto no artigo 95.º, n.º 1, da LGT.*

*Na ausência de uma regra específica, a impugnação judicial dos atos relativos ao reconhecimento do estatuto de residente não habitual encontra-se sujeita aos prazos previstos para a impugnação de atos administrativos em geral, isto é, aqueles que constam do artigo 58.º do CPTA. Assim, se estiverem em causa atos nulos, a impugnação pode ter lugar a todo o tempo (1ª parte do n.º 1); se estiverem em causa atos anuláveis, a impugnação tem lugar no prazo de um ano, se promovida pelo Ministério Público, e de três meses, nos restantes casos (alíneas a) e b) do n.º 1).”.*

Assim, o pedido de apreciação da legalidade do ato de não reconhecimento pela AT do cumprimento dos requisitos para inscrição como RNH e, subsequente, inaplicação do benefício fiscal aos Requerentes, bem como a concessão do estatuto de RNH pedida pelos Requerentes -condenação da AT à respetiva inscrição como RNH -, configura uma exceção dilatória de incompetência absoluta, por falta de competência em razão da matéria dos Tribunais arbitrais no âmbito do CAAD, atento o disposto no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT e artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Em síntese, os Requerentes vêm junto do Tribunal Arbitral para obter um estatuto administrativo que lhe foi negado após o decurso de ação inspetiva, com recolha de prova extrafiscal e subsequente ato administrativo de reconhecimento dos pressupostos do benefício fiscal, meios processuais e competência que o RJAT não prevê.

Termos em que o presente Tribunal arbitral coletivo é incompetente em razão da matéria para conhecer do PPA, com a consequente absolvição da Requerida da instância, nos termos das disposições conjugadas previstas na alínea a) do n.º 2 e do n.º 4 do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, na alínea a) do n.º 1 do artigo 278.º, no n.º 2 do artigo 576.º e na alínea a) do artigo 577.º, todos do CPC, aplicáveis ex vi alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Observa-se que a decisão conheceu, em primeiro lugar, das questões processuais que determinaram a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica, competindo ao Tribunal resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras – cf. artigo 608.º do CPC, ex vi alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Em face da procedência da exceção de incompetência material do Tribunal arbitral para a apreciação do pedido, fica prejudicado o conhecimento das restantes e do mérito da causa.

## VI – Decisão

O Tribunal Arbitral Coletivo decide:

- Julgar procedente a exceção de incompetência material do tribunal arbitral, atento o disposto no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT e artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, em conjugação com o disposto na alínea a) do n.º 2 e do n.º 4 do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.
- Absolver a Requerida da instância, de acordo com o previsto nas disposições conjugadas da alínea a) do n.º 1 do artigo 278.º, no n.º 2 do artigo 576.º e na alínea a) do artigo 577.º, todos do CPC, aplicáveis ex vi alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.
- Condenar os Requerentes no pagamento integral das custas.

## VII - Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em €132.588,10, em conformidade com o disposto, na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário e nos n.ºs 1 e 2 do artigo 306.º do Código de Processo Civil, aplicáveis por força das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

## VIII - Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo dos Requerentes

dada a improcedência do pedido, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º e no n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 27 de janeiro de 2026.

O Tribunal Arbitral Coletivo,

Carla Castelo Trindade (Presidente - com declaração de voto de vencido)

António A. Franco (vogal)  
(subscrevo a decisão com declaração de voto)

Vítor Miguel Braz (vogal)

#### Declaração de voto de vencido

Pese embora o reconhecimento, que é muito, pelo presente colectivo, não posso subscrever a posição que obteve vencimento quanto à excepção dilatória de incompetência material do tribunal arbitral, pelas razões que passo a expor.

Tal como decorre do próprio articulado, o acto objecto do pedido de pronúncia arbitral é o acto de liquidação de IRS, enquanto acto administrativo tributário autónomo, susceptível, por isso, de enfermar de ilegalidade própria e, como tal, passível de controlo jurisdicional.

Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais abrange a apreciação da (i)legalidade de actos de liquidação de tributos, sendo esse o critério relevante para a aferição da competência material deste tribunal arbitral no caso concreto.

Ora, o pedido principal constante do pedido de pronúncia arbitral consiste, precisamente, em que seja “declarada a ilegalidade, bem como promovida a anulação da demonstração de liquidação do IRS de 2022, n.º 2024...”, ou se se preferir, simplesmente, na anulação deste acto de liquidação de IRS. Nesse sentido, a apreciação do respectivo fundamento insere-se, em abstracto, no âmbito da competência material legalmente atribuída a este tribunal arbitral.

É certo que a liquidação controvertida se encontra relacionada com um acto em matéria tributária antecedente, consubstanciado na decisão administrativa da (não) atribuição do estatuto de Residente Não Habitual (“RNH”) aos Requerentes. Contudo, a pronúncia do tribunal arbitral não teria de incidir — nem poderia incidir — sobre a legalidade desse acto antecedente, mas antes sobre a legalidade do acto (consequente) de liquidação de IRS, que é, em parte, o acto directamente posto em crise pelos Requerentes.

Importa sublinhar que, conforme tem vindo a ser afirmado de forma reiterada pela jurisprudência, o procedimento subjacente ao reconhecimento do estatuto de RNH não assume natureza constitutiva do direito, mas antes natureza meramente declarativa, sendo a verificação dos respectivos requisitos materiais determinante para efeitos da correcta tributação em sede de IRS dos sujeitos passivos. Nessa medida, a materialidade inerente a esse estatuto assume prevalência sobre a forma associada à sua obtenção, podendo o seu não reconhecimento, caso ilegal, viciar de ilegalidade os actos consequentes.

Assim, e em teoria, se num determinado ano, os Requerentes reuniam os requisitos materiais legalmente exigidos para beneficiarem do estatuto de RNH, deve caber a um tribunal — no contexto de uma impugnação judicial ou de um pedido de constituição de tribunal arbitral — a competência para avaliar a legalidade de um acto de liquidação de IRS ainda que influenciado pela realidade antecedente.

Entendimento diverso conduziria a que um acto de liquidação de imposto escapasse ao controlo jurisdicional, apenas por assentar num acto administrativo antecedente cuja apreciação directa não foi atempada e individualmente suscitada.

Do exposto, decorre assim que o tribunal arbitral não seria competente para apreciar a legalidade do estatuto de RNH enquanto acto em matéria tributária, mas seria, porém, competente, no caso concreto, para apreciar a legalidade dos actos consequentes de liquidação de imposto, enquanto actos administrativos tributários directamente impugnáveis e impugnados.

Este entendimento em torno da competência material do tribunal arbitral encontra, de resto, reflexo em decisões anteriores por mim subscritas, designadamente no processo n.º 648/2023-T, para cuja fundamentação se remete.

Em face do exposto, entendo que o tribunal arbitral deveria ter-se julgado materialmente competente, e em consequência deveria ter apreciado o pedido de anulação do acto de liquidação de IRS apresentado pelos Requerentes.

É esta a razão pela qual voto vencido, não por considerar que o tribunal arbitral deveria conhecer da legalidade do estatuto de RNH, mas por entender que lhe competiria apreciar a legalidade do acto de liquidação de imposto, o qual pode — sem que aqui se afirme que seja esse o caso — estar ferido de ilegalidade.

(Carla Castelo Trindade)

### Declaração de voto

A competência material do tribunal, como pressuposto processual, é aferida pela forma como o demandante conforma a respectiva causa de pedir e o pedido. Daí que entenda como não determinante da definição de competência, o facto de estar subjacente à liquidação de imposto, a invocação da qualidade de residente não habitual.

Entendimento reforçado pelo facto de a aplicação do regime fiscal de residente não habitual não depender de acto de reconhecimento prévio por parte da Fazenda Pública, donde resulta que o acto de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa.

Todavia, no caso em apreço, sob a capa do pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS, a causa de pedir consubstancia-se exclusivamente em factos tendentes ao reconhecimento, por parte do tribunal, da qualidade de residente não habitual. Acresce o facto de não estar em causa a observância meramente formal de obrigações declarativas, mas ter ocorrido um procedimento inspectivo que, fazendo o controlo dos requisitos, não reconheceu tal qualidade.

Tudo ponderado, acompanho o tribunal no sentido de ocorrer, in casu, a excepção de incompetência material.

António A. Franco (vogal)