

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 501/2025-T

Tema: IRS – Residente não habitual – Registo - Rendimentos de fonte estrangeira

SUMÁRIO:

- I. Não resulta da lei que o registo do sujeito passivo como “residente não habitual” seja um requisito substantivo para a aplicação desse regime em cada ano fiscal, motivo pelo qual estando reunidos os requisitos legais, previstos no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, deve ser aplicado aos sujeitos passivos o regime dos residentes não-habituais.
- II. O rendimento pago por uma entidade estrangeira a um residente não habitual está isento de tributação em território português, nos termos do n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Maria Antónia Torres, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído a 4 de Agosto de 2025, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

a) **A...**, contribuinte n.º..., com domicílio fiscal na Rua ..., n.º..., ...-... Lisboa, doravante designada por “Requerente”, estando atualmente abrangida pelos serviços periféricos locais do Serviço de Finanças de Lisboa ... (...), veio, em 23 de Maio de 2025, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), em que é

1.

Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”), com vista (1) à declaração de ilegalidade e anulação do acto tributário de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2024... e, bem assim, da liquidação dos correspondentes juros compensatórios n.º 2024..., que originaram um valor a pagar no total de €35.164,72 (trinta e cinco mil cento e sessenta e quatro euros e setenta e dois cêntimos, e (2) à restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

- b)** A Requerente juntou ao PPA 33 (trinta e três) documentos.
- c)** O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite a 26 de Maio de 2025 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
- d)** A Requerente não exerceu o direito à designação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a ora signatária como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do cargo no prazo aplicável.
- e)** A 15 de Julho de 2025 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
- f)** Em 21 de Julho de 2025, a Requerida juntou uma decisão de deferimento parcial do pedido da Requerente que entendeu revogar o acto objecto do pedido. A decisão baseia-se no seguinte: “Face ao novo entendimento da AT, decorrente dos acórdãos do STA nos processos 0842/23.9BESNT, de 29 de maio de 2024 e 01750.22.6BEPRT, de 15 de janeiro de 2025, concordo com a proposta de ser concedida a aplicação do estatuto RNH com início ao ano de 2023 (ano da apresentação do pedido) e fim ao ano de 2026, face ao facto do/a requerente ser residente em PT desde o ano de 2017 e ter comprovado ser não residente nos 5 anos anteriores a 2017.”

- g) A Requerente vem a 24 de Julho de 2025, informar o CAAD de que pretende o prosseguimento dos autos.
- h) Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído a 4 de Agosto de 2025.
- i) Por despacho proferido pelo Tribunal Arbitral no mesmo dia, foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo (“PA”) e, querendo, requerer a produção de prova adicional.
- j) No dia 30 de Setembro de 2025, a Requerida apresentou a sua resposta, na qual se defendeu por excepção e por impugnação e juntou aos autos o PA.
- k) Por despacho de 24 de Outubro de 2025, o Tribunal Arbitral dispensou a reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT; (ii) notificou as partes para apresentarem alegações escritas, estabelecendo um prazo de 10 (dez) dias para cada uma das Partes.
- l) Em 7 de Novembro de 2025 e 18 de Novembro de 2025, a Requerente e a Requerida apresentaram, respetivamente, as suas alegações escritas finais.

I.1. ARGUMENTOS DAS PARTES

m) A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de liquidação de IRS aqui em crise, invoca a Requerente, de entre o mais, o seguinte:

- a) Na sequência da submissão da declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2022, a ora Requerente foi destinatária da correspondente liquidação de IRS, n.º 2024... (*cfr. Documento n.º 1*) e, bem assim, da liquidação dos correspondentes juros compensatórios n.º 2024... (*cfr. Documento n.º 2*), que originaram um valor a pagar no total de € 35.164,72 (*cfr. Documento n.º 1*).

- b) A Requerente apresentou reclamação graciosa contra a referida liquidação de IRS e de juros compensatórios, a qual foi recebida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) no dia 31 de Outubro de 2024 (cfr. **Documento n.º 3**).
- c) A AT dispunha do prazo de 4 meses para se pronunciar acerca da reclamação graciosa apresentada pela Requerente; prazo esse que terminou em 28 de Fevereiro de 2025. Ora, nos termos do artigo 57.º, n.º 5 da LGT, a reclamação graciosa presume-se indeferida após o termo do prazo legal de decisão pelo órgão competente, o que ocorreu a 1 de Março de 2025.
- d) Atenta a data de apresentação deste pedido de constituição de tribunal arbitral, conclui a Requerente que o mesmo é tempestivo, assistindo-lhe, inequivocamente, legitimidade processual para deduzi-lo.
- e) Então vejamos. A Requerente é uma cidadã brasileira que, até ao ano de 2016, residiu no Brasil tendo decidido mudar-se para Portugal em 2017, onde fixou a sua residência na ..., n.º..., ...-... Cascais, correspondente a um imóvel que arrendou para sua habitação própria e permanente.
- f) No seguimento desta mudança definitiva para Portugal, a ora Requerente continuou a manter a sua residência principal e a desenvolver a sua atividade empresarial em território português nos anos subsequentes, incluindo no ano aqui em causa de 2022.
- g) Chegada ao ano de 2023, a Requerente procurou aconselhamento jurídico especializado, apercebendo-se então de que, não obstante a sua situação junto do então denominado Serviço de Estrangeiros e Fronteiras se encontrar regularizada, bem como a situação fiscal da sua empresa, a sua própria situação tributária em Portugal se encontrava, afinal, por regularizar.

- h) Face ao exposto, a Requerente solicitou, desde logo, a correção do seu cadastro tributário com efeitos retroativos ao ano de 2017, pedido esse que foi objeto de despacho de deferimento proferido em 19 de Janeiro de 2024, pela Exma. Senhora Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa ..., tendo o cadastro tributário da Requerente sido corrigido em conformidade, passando a estar devidamente registada como residente fiscal em Portugal nos anos de 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024 (e assim mantendo no corrente ano de 2025).
- i) Concluído o referido processo de regularização da sua situação tributária, e uma vez que, conforme demonstrado *supra*, a Requerente não residiu em Portugal nos cinco anos anteriores ao ano no qual se fixou em território português, a Requerente submeteu, em 29 de Dezembro de 2023, através do sistema “e-balcão” e, bem assim, por correio registado com aviso de receção dirigido à Direção de Serviços do Registo de Contribuintes (DSRC), o seu pedido de inscrição como “residente não habitual” com efeitos para o período entre 2017 e 2026. Com efeito, a anterior tentativa da Requerente de submissão do referido pedido de inscrição como “residente não habitual” através do formulário especificamente disponibilizado no Portal das Finanças foi infrutífera, uma vez que este formulário não se encontra adaptado aos pedidos cujos efeitos se reportem a anos anteriores, como é o caso da Requerente.
- j) Acresce que, no âmbito da regularização da sua situação tributária em Portugal, a Requerente procedeu igualmente à entrega das declarações de rendimentos, Modelo 3 de IRS, em falta, incluindo a declaração respeitante aos rendimentos obtidos no ano em causa de 2022, que originou as liquidações de IRS e de juros compensatórios objeto da reclamação graciosa que antecedeu o presente pedido.
- k) Não obstante a Requerente não ter sido notificada, entretanto, da decisão da AT acerca do seu pedido de inscrição como “residente não habitual”, a Requerente optou por assinalar, desde logo, no Anexo L (“residentes não-habituais”) da sua declaração

de rendimentos respeitante ao ano de 2022, a opção pelo método da isenção para efeitos da eliminação da dupla tributação internacional sobre os seguintes rendimentos obtidos no estrangeiro, mais concretamente no Brasil (incluídos no Anexo J, da referida declaração):

- rendimentos prediais, no montante bruto de € 6.384,56, a que correspondeu imposto pago no estrangeiro, no montante de € 202,60;
- rendimentos de capitais, no montante bruto de € 115.403,13 (incluindo €108.537,58 a título de dividendos e, bem assim, € 6.865,55 a título de juros), sem correspondente imposto pago no estrangeiro.

l) Sucede que, na sequência da submissão da declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2022 incluindo o referido Anexo L (“residentes não-habituais”), foi a Requerente notificada do Ofício datado de 21 de Junho de 2024, nos termos do qual o Serviço de Finanças de Lisboa ... informou a Requerente da necessidade de corrigir aquela declaração, em virtude da verificação do seguinte erro de validação central: *“L55 – SE NIF TITULAR NÃO É RESIDENTE NÃO HABITUAL”*.

m) Face ao exposto, e na medida em que, do referido Ofício remetido pelo Serviço de Finanças de Lisboa ..., constava a indicação de que, caso a Requerente não procedesse à correção da declaração no prazo ali estipulado, a mesma considerar-se-ia *“como não tendo sido entregue com todas as consequências legais”*, entendeu a Requerente que não lhe restava outra alternativa senão proceder à correção imposta pela AT, eliminando o Anexo L da declaração anteriormente entregue, de modo a que a sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 2022 fosse aceite pelo sistema informático da AT.

n) Corrigida a referida declaração de rendimentos relativa ao ano em causa de 2022, foi emitida a liquidação de IRS e de juros compensatórios sub judice.

- o) Não obstante ter realizado o seu pagamento, considera a Requerente que as mesmas estão feridas de ilegalidade, por violação das regras de tributação aplicáveis aos sujeitos passivos que beneficiam do estatuto de “residente não habitual”, independentemente de o respetivo registo constar, ou não, do seu cadastro.
- p) A Requerente continua dizendo que a questão de direito aqui em causa tem vindo a ser maioritariamente decidida pelos tribunais arbitrais em sentido favorável ao entendimento que aqui propugna, ou seja, clarificando que a inscrição como “residente não habitual” produz efeitos meramente declarativos.
- q) Conclui a Requerente dizendo que não restam dúvidas de que se encontram reunidas, no caso concreto, as condições legalmente exigidas para que os rendimentos prediais e os rendimentos de capitais obtidos no Brasil pela Requerente, no ano em causa, beneficiem de isenção de tributação em Portugal. Assim, na medida em que, ao abrigo do disposto no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, a Requerente beneficia do estatuto do “residente não habitual” durante o período de 10 anos, contados desde a fixação da sua residência fiscal em Portugal (isto é, entre os anos de 2017 e 2026), não subsistem dúvidas de que tem a Requerente o direito a ser tributada como tal também no ano de 2022, incluindo a aplicação da isenção de IRS sobre os rendimentos prediais e os rendimentos de capitais obtidos pela Requerente no Brasil.
- r) Motivo pelo qual, ao desconsiderar a aplicação da referida isenção, a liquidação de IRS n.º 2024..., a liquidação dos correspondentes juros compensatórios n.º 2024... e a decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa que precedeu o presente PPA violam, também, o disposto no artigo 81.º, n.º 5 do CIRS (na redação em vigor à data dos factos).

14. Por sua vez, a AT, em sede de resposta, contra-argumenta com base nos seguintes fundamentos:

- a) Entende a Requerida que, analisado o presente ppa, facilmente se conclui que a pretendida anulação da liquidação de IRS de 2022 e respetiva anulação da declaração de juros compensatórios, assenta no necessário reconhecimento do estatuto de residente não habitual para esse ano, como ressalta do ppa apresentado. O que se reveste de extrema importância e relevância na medida em que o reconhecimento/concessão do estatuto de RNH precede logicamente a liquidação impugnada cuja anulação se requer.
- b) Todavia, de acordo com o já mencionado artigo 2.º do RJAT, tal reconhecimento do estatuto de RNH encontra-se excluído do âmbito da competência material do Tribunal Arbitral, o que redundaria na circunstância de tal matéria não poder ser apreciada por este Centro de Arbitragem, pois que não tem competência para o efeito, entende a Requerida.
- c) Destaca a AT a decisão proferida no âmbito do processo n.º 906/2023-T: *“O Tribunal Arbitral crê ser fácil demonstrar que a pretensão processual deduzida nos autos visa atingir o ato antecedente de não reconhecimento do estatuto de residente não habitual, e não propriamente o ato de liquidação em si, ao invés do afirmado pelos Requerentes. (...) Só que no caso a taxa escolhida, para satisfazer a pretensão dos Requerentes, dependia de uma condição prévia que não estava preenchida e que, por isso, não poderia ser aplicada: a taxa de residente não habitual não podia ser ponderada porque a situação jurídica de residente não habitual não havia sido reconhecida, e tal operação está excluída do ato de liquidação. ”*
- d) No mesmo sentido, continua a AT, também já se pronunciou o **Tribunal Constitucional**, no âmbito do Acórdão n.º 718/2017: *“(...) o ato de deferimento/indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto do residente não habitual não integra, como ato preparatório, mesmo que destacável, o procedimento de liquidação do correspondente imposto isto é, o procedimento tributário comum; antes constitui um*

verdadeiro ato tributário autónomo, cuja ligação aos atos de liquidação de impostos não resulta de um pretensão carácter preparatório relativamente a estes, mas do facto de constitu[ir] um ato pressuposto, de modo que a liquidação dos impostos objeto do benefício fiscal não pode fazer-se sem ter em conta o correspondente ato beneficiador positivo, negativo ou extintivo (...). A relação entre os dois atos reside apenas na dependência que intercede entre o efeito produzido o desagramento do imposto e a circunstância que lhe dá causa o reconhecimento administrativo daquele estatuto, não sendo tal conclusão, de resto, contrariada pelo disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 54.º da Lei Geral Tributária (doravante, «LGT»).

- e) *“Ora, configurando o ato de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, como se viu, um ato administrativo autónomo, com efeitos próprios e que se estendem para além do ato de liquidação do imposto que imediatamente se lhe segue, nada parece haver de anómalo, do ponto de vista da ratio subjacente a um tal regime, que a sua impugnação autónoma constitua para o contribuinte um ónus e não uma mera faculdade; ou, numa formulação mais próxima da seguida pela recorrente nas suas alegações, na regra segundo a qual, se aquele ato não for judicialmente impugnado, no prazo legalmente fixado para o efeito, não mais o poderá ser, excluindo-se a possibilidade de impugnação do ato consequente como o de liquidação do tributo, com fundamento em vícios que atinjam aquele seu ato pressuposto”.*
- f) Desta forma, entende a AT que sendo o único vício imputado à liquidação a apreciação do preenchimento dos pressupostos para que lhes seja reconhecido o regime dos residentes não-habituais, é por demais evidente a incompetência material absoluta do CAAD para apreciar os alegados vícios/ilegalidades que, segundo invoca, ferem de ilegalidade a liquidação impugnada.

- g) A incompetência material configura uma exceção dilatória, que determina a absolvição do Réu da instância, nos termos do estatuído no artigo 89.º, n.ºs 1, 2 e 4, alínea a) do CPTA *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT.
- h) Os mesmos argumentos que sustentam a invocação da exceção de incompetência absoluta do CAAD, supra suscitada, aplicam-se, *mutatis mutandis*, à impropriedade do meio processual, que igualmente se suscita.
- i) Ou seja, entende AT que o reconhecimento do regime jurídico de RNH só pode ser peticionado junto do tribunal tributário através da propositura de uma ação administrativa, pelo que, como se viu, é insofismável que o ppa apresentado pela Requerente não é o meio próprio para fazer valer a sua pretensão.
- j) O erro na forma do processo é uma nulidade processual que consiste no uso de um meio processual inadequado em face do pedido/preensão de tutela jurídica formulada em juízo, importando a anulação dos atos que não possam ser aproveitados ou nos casos em que a petição inicial não possa ser aproveitada para a forma de processo adequada, importa a anulação de todo o processo e a absolvição do Réu da instância, cfr. artigos 89.º, n.º 1, 2 e 4, alínea b) do CPTA, 193.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, alínea b), 576.º, n.º 2, 577.º, alínea b) todos do CPC *ex vi* artigo 1.º do CPTA.
- k) Por todo o exposto, entende a AT, devem as exceções invocadas proceder e a Requerida ser absolvida da instância.
- l) Sem conceder, e por mera cautela de patrocínio, continua a Requerida dizendo que deverão considerar-se impugnados os factos alegados pela Requerente que se encontrem em oposição com a presente defesa, considerada no seu conjunto, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 574.º do Código do Processo Civil - CPC, *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - RJAT.

- m) A questão que cumpre dilucidar centra-se na condição de residente não habitual da Requerente, que pretende ser reconhecida desde o ano de 2017, não obstante apenas a ter solicitado com a anulação da liquidação respeitante ao período de tributação de 2023.
- n) Continua a AT dizendo que a inscrição como residente não habitual tem de ser solicitada por via eletrónica, posteriormente à inscrição como residente fiscal ou, em momento ulterior, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte aquele em que se tornou residente em Portugal (n.º 10 artigo 16.º do CIRS).
- o) Obtido este estatuto, o sujeito passivo adquire o direito a ser tributado em IRS como residente não habitual, pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, em que se tornou residente fiscal em Portugal (n.º 9 do artigo 16.º).
- p) O benefício fiscal só pode concretizar-se, anualmente, desde que exista facto tributário (obtenção de rendimentos relevantes nesta situação) e que o RNH declare os mesmos e proceda à opção pelo regime de tributação excecional,
- q) Continua dizendo que, revertendo ao caso em dissídio, mostra-se imprescindível chamar à colação o entendimento vertido no Acórdão do STA, proferido no âmbito do Processo n.º1750/22.6BEPRT, de 15 de janeiro de 2025 (uma posição, igualmente sufragada pela decisão do CAAD, proferida no âmbito do processo nº 692/2024-T, de 20 de janeiro de 2025): *“Na verdade, o transcrito preceito legal apenas estabelece uma data-limite para o cumprimento da obrigação acessória que onera o contribuinte, sobre o qual impende o dever de inscrição da sua qualidade de residente não habitual, sendo a inscrição obrigatória para aplicação do mesmo regime fiscal.” (...)*
- r) Prosseguindo o douto Acórdão: *“Atento o mencionado, a questão que ora se coloca é a de saber quais são as consequências do incumprimento de tal obrigação acessória e qual o seu âmbito, nomeadamente, saber se essas consequências têm efeito preclusivo*

sobre o exercício do direito em determinado período fiscal anual, que não a exclusão do regime em geral, contrariamente ao defendido pelo apelante. Nesta sede, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no artº.16, nº.8, do C.I.R.S., os quais, conforme aludido supra, são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2020 - cfr. nºs.1, 2 e 4 do probatório supra), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no nº.10, do preceito, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual (cfr. artº.12, do C.Civil). Tal equivale a dizer que nada obsta à inscrição, em 2022, da ora autora/recorrida como residente não habitual, ainda que a sua inscrição como residente tenha sido feita em 2020 (cfr. ac. S.T.A - 2ª.Secção, 29/05/2024, rec.0843/23.9BESNT).”

- s) Resumindo, a orientação transcrita, ordena que a apresentação do pedido de reconhecimento de residente não habitual, fora do prazo previsto na norma do artigo 16º, nº 10 do CIRS, reporta os correspondentes efeitos, tão-somente, aos períodos de tributação posteriores à respetiva submissão.
- t) Ora, no caso *sub judice*, é a própria Requerente, a articulado 26 do seu ppa, que reconhece: « (...) a requerente submeteu, em 29 de Dezembro de 2023, através do sistema “e-balcão” e, bem assim, por correio registado com aviso de receção dirigido à Direção de Serviços do Registo de Contribuintes (DSRC), o seu pedido de inscrição como “residente não habitual”».
- u) Versando o presente pedido sobre a liquidação do ano de 2022, é insofismável de acordo com o entendimento da Requerida que o pedido de reconhecimento, como RNH, datado de 2023, constitui óbice ao deferimento da pretensão em causa, que se encontra inelutavelmente votada ao incidente.

- v) E mesmo que se pretenda, como defende o requerente, que basta a verificação dos requisitos impostos no artigo 16º do CIRS, para automaticamente beneficiar o estatuto de residente não habitual, estes obviamente não se verificam para o ano de 2022. Com efeito, é a própria Requerente, que confirma que a respetiva residência em Portugal, remonta ao ano de 2017. Isto é, mesmo ultrapassando a obrigatoriedade de inscrição prévia no dito regime. Afigura-se imprescindível, segundo a Requerida, que a Requerente, não tenha sido residente em Portugal nos cinco anos anteriores a 2022 (artigo 16º, nº 8 do CIRS), o que não se verifica, neste caso, por via da respetiva residência no nosso país, desde 2017. Ou seja, ainda perante a discussão da condição de residente não habitual, sempre se dirá que a contribuinte não cumpre os pressupostos para beneficiar desse regime, para o período de tributação de 2022, porquanto foi residente em Portugal, desde 2017. Isto é, não cumpriu o requisito determinado na norma do artigo 16º, nº 8 do CIRS.
- w) Não obstante, relativamente aos rendimentos prediais e capitais, oriundos do Brasil, contestados pela requerente, importa transcrever a norma do artigo 81º, nº 5 do CIRS:
- 5 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes: a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou b) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo*

com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

- x)** Por seu turno, o preceituado nos artigos 6º (para os rendimentos prediais, com o código F01 – Rendimentos prediais) e 10º (para os rendimentos de capitais, com o código E11: Dividendos ou lucros – sem retenção em Portugal), evidenciam a possibilidade de tributação no Brasil, dos descritos rendimentos. Todavia, uma vez preterida a conferência da condição de residente não habitual, não é possível proceder à aplicação do método de isenção, contido no supratranscrito n.º 5 do artigo 81.º do CIRS. Pelo que a pretensão da Requerente se encontra inelutavelmente condenada ao insucesso.
- y)** E, finalmente, entende a Requerida que face ao exposto as liquidações sub judice devem manter-se na ordem jurídica e, conseqüentemente, não haverá lugar ao pagamento de juros compensatórios.

15. Em sede de Alegações, acrescentou a Requerente o seguinte:

- a)** Não está em causa, como é referido pela Requerida, o reconhecimento do estatuto de residente não habitual, até porque tem, como entende a Requerente, efeito meramente declarativo.
- b)** A Requerente entende que cumpre os requisitos para o referido estatuto, pelo que do que se trata é da declaração de ilegalidade da liquidação de IRS e juros compensatórios relativa ao ano de 2022.

c) Pelo que entende não procederem as excepções levantadas pela Requerida.

16. A AT, em sede de alegações, reiterou o que já havia explanado na resposta apresentada nos termos do artigo 17.º do RJAT.

II. SANEAMENTO

Excepções levantadas pela Requerida

- a) Entende a Requerida que, analisada a petição apresentada pela Requerente, se conclui que o que está subjacente à mesma é o reconhecimento do estatuto de residente não habitual para esse ano, dado que a AT entende que precede logicamente a liquidação impugnada cuja anulação se requer.
- b) E que, assim sendo, o que pretende a Requerente se encontra excluído do âmbito da competência material do Tribunal Arbitral, pois que não tem competência para o efeito.
- c) Ao que acresce ainda, segundo a Requerida, que tal pedido teria de ser feito através de um processo administrativo, o que não ocorreu.
- d) Ora, discorda este Tribunal desse entendimento. Sucede que o objeto do pedido de constituição do tribunal arbitral não corresponde ao acto de deferimento do reconhecimento do estatuto de RNH com efeitos a 2023. O objeto do pedido de constituição do tribunal arbitral é, isso sim, a liquidação de IRS de 2022, à qual foi aplicável o regime dos residentes “comuns”, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que legitimou a aplicação de tal regime à Requerente e manteve tal liquidação na ordem jurídico-tributária.
- e) Conforme decorre do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, compete aos tribunais arbitrais a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, como pretende a Requerente.

- f) A Requerida refere na sua Resposta o Acórdão n.º 718/2017 do Tribunal Constitucional. Mas o referido Acórdão vem responder a uma questão diferente: saber se o princípio da impugnação unitária consagrado no artigo 54.º do CPPT impõe um ónus de impugnação autónoma do acto de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual, e, se incumprindo-se tal ónus, fica precluída a possibilidade de impugnação da liquidação de IRS, com fundamento em vícios relacionados com o indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual.
- g) O Tribunal Constitucional veio decidir que o princípio da impugnação unitária impõe um ónus de impugnação autónoma do acto de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual e que não se cumprindo essa obrigação, não é possível impugnar a liquidação de IRS com fundamento em vícios relacionados com o referido indeferimento. Neste sentido, concluiu aquele Tribunal *“Não julgar inconstitucional a interpretação normativa retirada do artigo 54.º do CPPT, com o sentido de que a não impugnação judicial de atos de indeferimento de pedidos de reconhecimento do estatuto de residente não habitual impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles”*.
- h) Para alcançar esta conclusão, o Tribunal Constitucional pronunciou-se do seguinte modo: *“No que ao procedimento tributário para reconhecimento do estatuto do residente não habitual diz concretamente respeito, não parece estar em causa um procedimento complexo no âmbito do qual se possa dizer que o ato de reconhecimento daquele estatuto constitui um mero ato preparatório do procedimento de liquidação do imposto, mas antes dois procedimentos tributários autónomos.”*
- i) *“Do regime legal que acaba de expor-se parece, assim, extrair-se com segurança que o ato de deferimento/indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto do residente não habitual não integra, como ato preparatório, mesmo que destacável, o procedimento de liquidação do correspondente imposto isto é, o*

procedimento tributário comum; antes constitui um verdadeiro ato tributário autónomo, cuja ligação aos atos de liquidação de impostos não resulta de um pretense carácter preparatório relativamente a estes, mas do facto de constitu[ir] um ato pressuposto, de modo que a liquidação dos impostos objeto do benefício fiscal não pode fazer-se sem ter em conta o correspondente ato beneficiador positivo, negativo ou extintivo (cf. José Casalta Nabais, A impugnação unitária do ato tributário, in Cadernos de Justiça Tributária, n.º 11, Janeiro-Março, 2016, pp. 18 e 19, ainda que a propósito dos procedimentos de reconhecimento e extinção dos benefícios fiscais).”

- j) *“A relação entre os dois atos reside apenas na dependência que intercede entre o efeito produzido o desagravamento do imposto e a circunstância que lhe dá causa o reconhecimento administrativo daquele estatuto, não sendo tal conclusão, de resto, contrariada pelo disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 54.º da Lei Geral Tributária (doravante, «LGT»). Com efeito, depois de estabelecer que [o] procedimento tributário compreende toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários, o n.º 1 do artigo 54.º da LGT elenca, ainda que de forma não taxativa, o conjunto dos atos por tal procedimento abrangidos, no mesmo incluindo, a par do reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais [alínea d)], um amplo conjunto de atos de natureza muito distinta, certos dos quais poderão integrar o mesmo procedimento em sentido estrito e outros claramente não é o que sucede com os atos, ali igualmente elencados, referentes a procedimentos administrativo-tributários de 2º grau, que são naturalmente autónomos.”*
- k) *“O artigo 54.º do CPPT preceito do qual o Tribunal a quo extraiu a preclusão da possibilidade de contestação da legalidade do ato de liquidação do imposto mediante a invocação de vícios atribuídos ao ato de indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual em Portugal consagra o chamado princípio da impugnação unitária. Conforme referido já, ali se estabelece que, [s]alvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou*

disposição expressa em sentido diferente, não são suscetíveis de impugnação contenciosa os atos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida. Do artigo 54.º do CPPT decorre, assim, a regra segundo a qual a impugnação judicial deverá recair sobre a decisão final do procedimento tributário e não, de imediato, também sobre os chamados atos preparatórios ou interlocutórios; estes apenas são impugnáveis de modo indireto, mediante impugnação da correspondente decisão final. A justificação para a tal regra é simples: os atos preparatórios dos atos tributários, por via de regra, limitam os seus efeitos ao procedimento em que são praticados, repercutindo-os, todavia, para a frente na decisão final, sendo esta e apenas esta a que, por afetar diretamente a esfera dos destinatários do ato, pode lesar os direitos ou interesses legalmente protegidos destes (cf. José Casalta Nabais, A impugnação, cit., pp. 19 e 20). Excecionalmente, contudo, sob condição de os atos preparatórios ou interlocutórios daquelas decisões se afigurarem imediatamente lesivos ou visarem produzir efeitos jurídicos externos nas situações individuais e concretas caso em que estaremos perante atos destacáveis (sejam atos destacáveis por natureza ou atos destacáveis por força da lei), a sua impugnação direta e autónoma encontra-se assegurada (cf. primeira parte do artigo 54.º do CPPT).”

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

- m) Na apreciação do princípio da tutela jurisdicional efetiva, o Tribunal Constitucional, refere 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. (...) Ora, tendo tido o contribuinte ora recorrido plena possibilidade de reagir contenciosamente, nos termos que ficaram expostos, contra o ato de indeferimento do pedido de reconhecimento do benefício fiscal que apresentou, não se vê como a exclusão da possibilidade de invocação dos vícios deste em momento ulterior isto é, no âmbito da impugnação da legalidade do ato de liquidação do imposto possa violar o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva.”*
- n) *“Do ponto de vista da tutela jurisdicional efetiva, tal conclusão só poderia ser diferente se estivéssemos perante uma situação em que, por força do regime globalmente aplicável, o contribuinte não tivesse tido oportunidade processual de reagir contenciosamente contra o ato administrativo-tributário através do qual é definido o estatuto a considerar para efeitos de liquidação do imposto. Como sucederia, por exemplo, em caso de desconsideração, no âmbito da liquidação do imposto, de uma situação de deficiência fiscalmente relevante, atempadamente comunicada à Autoridade Tributária e Aduaneira: se, por alguma razão, aquela situação não fosse tida em conta pela Administração para efeitos de deduções em sede de IRS, tal facto apenas poderia ser invocado no âmbito da impugnação da própria liquidação do imposto, não sendo consequentemente legítima, à luz do direito a uma tutela jurisdicional efetiva, a exclusão dessa possibilidade.*

- o) Assim, a situação *sub judice* tem uma particularidade que afasta a aplicação do entendimento perfilhado pelo Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 718/2017: o pedido de inscrição como residente não habitual apresentado pela Requerente não foi indeferido. Pelo contrário, foi deferido (embora com data de início de aplicação do regime diferente da pretendida). Ao que acresce que a decisão quanto ao pedido foi posterior ao pedido de constituição deste Tribunal. Ou seja, a ppa nunca poderia ter como objecto a decisão da Requerida quanto à aplicação do Regime de Residente Não habitual, porque essa decisão não existia à data. Mas existia já a liquidação de IRS contra a qual a Requerente se queria opôr.
- p) O referido Acórdão do Tribunal Constitucional excepciona da interpretação normativa objeto do seu controlo a situação de deficiência fiscalmente relevante, atempadamente comunicada à AT, justificando que nesse caso não se verifica o ónus de impugnação de tal decisão por ser impossível. A situação dos presentes autos é uma situação equiparável a esta, uma vez que a Requerente não teve sequer oportunidade processual de reagir contenciosamente contra o acto administrativo-tributário através do qual é definido o estatuto a considerar para efeitos de liquidação do imposto.
- q) Assim, atendendo à especificidade da sua situação, não impendia sob a Requerente o ónus de impugnar a decisão referente ao pedido de inscrição como residente não habitual, podendo, como fez, impugnar a liquidação de IRS de 2022 imputando-lhe a ilegalidade referente à não aplicação do regime dos residentes não-habituais.
- r) Em face do exposto, decide-se pela improcedência das excepções suscitadas pela Requerida.

17 O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

18 As partes gozam de personalidade, capacidade judiciária, legitimidade processual e

20.

encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

- 19 O processo não enferma de nulidades e as exceções suscitadas foram tratadas acima. Inexistem, deste modo, quaisquer obstáculos à apreciação do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. FACTOS PROVADOS

- 20 Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a. A Requerente é uma cidadã brasileira que, até ao ano de 2016, residiu no Brasil (cfr. Documentos n.ºs 4, 5, 6, 7 e 8).
- b. No ano de 2017, a Requerente mudou a sua residência para Portugal (cfr. Documento n.º 9 n.º 10 e n.º 11).
- c. No ano de 2022, a Requerente continuou a manter a sua residência principal em território português (cfr. Documentos n.ºs 16 e 20).
- d. Em 2023, a Requerente solicitou a correção do seu cadastro tributário com efeitos retroativos ao ano de 2017, inclusive (cfr. Documento n.º 24), pedido esse que foi objeto de despacho de deferimento proferido em 19 de Janeiro de 2024, pela Exma. Senhora Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa ... (cfr. Documento n.º 25).
- e. Nesta medida, a Requerente passou a ser residente fiscal em Portugal nos anos de 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024.
- f. A Requerente submeteu, em 29 de Dezembro de 2023, através do sistema “e-balcão” e, bem assim, por correio registado com aviso de receção dirigido à Direção de Serviços do Registo de Contribuintes (DSRC), o seu pedido de inscrição como “residente não habitual” (cfr. Documentos n.ºs 26 e 27) com efeitos para o período entre 2017 e 2026.

- g. Anteriormente, tentou a Requerente submeter o pedido de inscrição como “residente não habitual” através do formulário especificamente disponibilizado no Portal das Finanças, mas não conseguiu dado que este formulário não se encontra adaptado aos pedidos cujos efeitos se reportem a anos anteriores, como é o caso da Requerente (*cfr.* Documento n.º 28).
- h. Acresce que, no âmbito da regularização da sua situação tributária em Portugal, a Requerente procedeu igualmente à entrega das declarações de rendimentos, Modelo 3 de IRS, em falta, incluindo a declaração respeitante aos rendimentos obtidos no ano em causa de 2022, que originou as liquidações de IRS e de juros compensatórios objeto da reclamação graciosa que antecedeu o presente Pedido de Pronúncia Arbitral (*cfr.* Documentos n.ºs 1, 2 e 3).
- i. Nessas declarações Modelo 3, incluindo a de 2022, a Requerente optou por assinalar, desde logo, no Anexo L (“residentes não-habituais”) da sua declaração de rendimentos a opção pelo método da isenção para efeitos da eliminação da dupla tributação internacional sobre os seguintes rendimentos obtidos no estrangeiro, mais concretamente no Brasil (incluídos no Anexo J, da referida declaração - *cfr.* Documento n.º 29):
- rendimentos prediais, no montante bruto de € 6.384,56, a que correspondeu imposto pago no estrangeiro, no montante de € 202,60;
 - rendimentos de capitais, no montante bruto de € 115.403,13 (incluindo €108.537,58 a título de dividendos e, bem assim, € 6.865,55 a título de juros), sem correspondente imposto pago no estrangeiro.
- j. Na sequência da submissão da referida declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2022 incluindo o Anexo L foi a Requerente notificada do Ofício datado de 21 de Junho de 2024, nos termos do qual o Serviço de Finanças de Lisboa ... informou a

- Requerente da necessidade de corrigir aquela declaração por não se encontrar a Requerente sujeita ao regime de residente não habitual (cfr. Documento n.º 30).
- k. Face ao exposto, a Requerente eliminou o Anexo L da declaração anteriormente entregue, de modo que a sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 2022 fosse aceite pelo sistema informático da AT (cfr. Documento n.º 32).
 - l. A Requerente não residiu em Portugal nos cinco anos anteriores ao ano no qual se fixou em território português (cfr. Documentos n.ºs 4, 5, 6, 7 e 8),
 - m. Corrigida a referida declaração de rendimentos relativa ao ano em causa de 2022, a AT emitiu a liquidação de IRS e de juros compensatórios sub judice.
 - n. A Requerente procedeu ao pagamento da referida liquidação de IRS.
 - o. A Requerente procedeu à reclamação graciosa da liquidação de IRS recebida, a qual foi tacitamente indeferida pela AT.
 - p. Já após o pedido de constituição deste tribunal arbitral veio a Requerida, por despacho do Diretor de Serviços de Registo de Contribuintes, datado de 15 de Julho de 2025 deferir parcialmente o pedido da Requerente, para os anos de 2023 a 2026.

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

- 21 Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

- 22 Ao Tribunal incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar, se for o caso, a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como

decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

- 23 Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
- 24 Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
- 25 Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
- 26 O Tribunal arbitral considera provados, com relevo para a decisão da causa, os factos acima elencados e dados como assentes, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados e a adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

- 27 A Requerente principia por invocar a ilegalidade do acto tributário de IRS do ano de 2022, bem como do indeferimento tácito da reclamação graciosa que o manteve na ordem jurídica, por lhe ter sido aplicado o regime de tributação dos residentes, e não o regime de tributação dos residentes não-habituais, quando se verificavam, no seu entendimento, todos os requisitos para a sua aplicação.

- 28 Sobre este vício do acto de liquidação de IRS já se pronunciaram diversos Tribunais arbitrais, designadamente nos processos n.º 1041/2023-T, n.º 894/2023-T, n.º 881/2023-T, n.º 797/2023-T, n.º 648/2023-T e n.º 487/2023-T. Também o Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão de 29.05.2024, aderindo-se à solução alcançada.
- 29 A título exemplificativo, a argumentação constante do processo n.º 648/2023-T, no qual foi decidido que: *“A questão fundamental em causa no presente processo arbitral prende-se com a aferição da legalidade dos actos tributários que constituem o seu objecto, à luz dos fundamentos que lhe servem de suporte. Concretizando, em causa está apurar se aos rendimentos obtidos pelo Requerente nos anos de 2014 e 2015, seria aplicável o regime de tributação dos residentes não habituais.”*
- 30 *“O regime fiscal do residente não habitual, em sede de IRS, foi introduzido no ordenamento jurídico português pelos artigos 23.º a 25.º do Decreto-Lei n.º 249/2009 de 23 de setembro, que aprovou o Código Fiscal do Investimento. Posteriormente, através da Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, foram revogados aqueles preceitos, passando este regime a constar dos artigos 16.º, 22.º, 72.º e 81.º do Código do IRS. Dispunha o artigo 16.º do Código do IRS, com a redacção em vigor à data dos factos, o seguinte: “8 - Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores. 9 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português. 10 - O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. 11 - O direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 9 depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano. 12 - O sujeito passivo que não tenha*

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

- 31 *“E previa, o artigo 72.º, n.º 6 do Código do IRS, com a redacção em vigor à data dos factos, o seguinte: “6 - Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20 %”. (...) Nos termos do n.º 7 do artigo 16.º do CIRS que acima transcrevemos, “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”. Mais referido o n.º 8 do referido normativo 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.”*
- 32 *“Considerando o quadro legal à data dos factos, a tributação de acordo com o regime do residente não habitual, depende do preenchimento de dois pressupostos cumulativos: a) Que se torne fiscalmente residente em território português de acordo com qualquer dos critérios estabelecidos nos n.ºs 1 ou 2 do artigo 16.º do Código do IRS no ano relativamente ao qual pretende que tenha início a tributação como residente não habitual; b) Que não tenha sido considerado residente em território português em qualquer dos 5 anos anteriores ao ano relativamente ao qual pretende que tenha início a tributação como residente não habitual.”*
- 33 *“Resulta, portanto, 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 em território português, e não da inscrição como residente não habitual. A inscrição como residente não habitual prevista no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS trata-se de uma mera obrigação declarativa, não sendo, por isso, constitutiva do direito. Como resulta do ponto 17*

dos factos provados, o Requerente apenas em 11-07-2014, entregou o pedido de inscrição como residente não habitual, entrega essa que não ocorreu, no prazo estipulado no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, pelo que, como sustenta a Requerida, lhe estaria vedada a possibilidade de beneficiar daquele regime.”

34 *”Não obstante, 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.”*

35 *”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.”

36 *“Por seu lado, no Processo 664/2022-T, o Tribunal concluiu da seguinte forma: Ora, contrariamente ao entendimento sufragado pela AT, o pedido de inscrição como RNH não tem efeitos constitutivos do direito a ser considerado como RNH e a beneficiar do respetivo regime fiscal, consubstanciando-se como uma mera formalidade para operar o benefício fiscal. Com efeito, é nosso entendimento que a inscrição como residente não habitual não é constitutiva do direito à tributação como residente não habitual, revestindo mera natureza declarativa. Sendo certo que o Requerente A... apresentou o primeiro pedido em 17.08.2020, pedido esse repetido em 14.11.2022 (dado o indeferimento do 1º pedido) e que a Requerente B... entregou o seu pedido em 14.11.2022, o facto de estes pedidos não terem sido efectuados até à data em que mudaram a sua residência fiscal para Portugal (ou até 31 de Março do ano subsequente), comprovadamente no ano de 2018, não os deve impedir de beneficiar do regime dos RNH, tal qual resulta dos processos arbitrais anteriormente citados.”*

37 *“Assim sendo, entende o Tribunal que se encontram reunidos os requisitos legais, previstos no nº 8 do artigo 16º do CIRS para que aos Requerentes seja aplicado o regime dos RNH e que sejam tributados como tal, ou seja, em conformidade com o nº 9 do citado artigo 16º do CIRS e independentemente da data em que foi solicitada a adesão a este regime. Deve, pois, concluir-se que, estando verificados os pressupostos materiais da sua aplicação, os Requerentes devem poder beneficiar, de pleno direito, do regime dos RNH a contar do ano em que mudaram a sua residência fiscal para Portugal – 2018 - e durante o período de 10 anos legalmente previsto. Pelo exposto, julga-se procedente o pedido formulado pelos Requerentes, impondo-se a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, bem como a anulação parcial dos actos de liquidação aqui contestados na concreta medida em que não*

consideraram a qualidade de RNH dos Requerentes, remetendo-se para execução de julgado o concreto montante a reembolso”.

- 38 Ora, na situação dos presentes autos é ainda mais evidente a aplicação do regime dos residentes não-habituais no ano da liquidação de IRS contestada – 2022 –, dado que de acordo com o registo informático da AT (cfr. Documento nº 25), a Requerente é considerada como residente em território português desde 2017.
- 39 Efetivamente, a AT considerou indevidamente a Requerente como residente “comum” em 2022, motivada pelo pedido de alteração de residência com efeitos retroativos que foi deferido em 2023.
- 40 Em face do exposto, e uma vez que a inscrição como residente não habitual não tem efeitos constitutivos, verificando-se que a Requerente passou a ser residente em território português em 2017, e que nos 5 anos anteriores foi não residente nesse mesmo território (como a própria AT reconhece), deveria aquela beneficiar do regime de tributação dos residentes não habituais a partir do ano de 2017 e, portanto, também em 2022.
- 41 Ora, nos termos do artigo 81.º, n.º 5, do Código do IRS, vigente à data dos factos:
- “5 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes:*
- a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou*

b) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.”

- 42 Ora, no caso concreto, é aplicável a alínea a) do referido artigo, já que existe e existia à data Convenção para eliminar a dupla tributação celebrada entre os dois Países. Nesse caso, desde que os rendimentos das categorias E e F (obtidos pela Requerente) possam ser tributados no Brasil ao abrigo da Convenção, é aplicável o método da isenção.
- 43 Então vejamos. A Requerente obteve no ano em causa rendimentos prediais no Brasil. Nos termos do artigo 6º nº 1 da Convenção, os rendimentos que um residente de um Estado Contratante (neste caso, Portugal) aufera de bens imobiliários (incluídos os rendimentos das explorações agrícolas ou florestais) situados no outro Estado Contratante (Brasil) podem ser tributados nesse outro Estado (Brasil).
- 44 Relativamente aos dividendos obtidos pela Requerente no Brasil, e de acordo com o artigo 7º, os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante (Brasil) a um residente do outro Estado Contratante (Portugal) podem ser tributados nesse outro Estado (Portugal). No entanto, continua o nº 2 dizendo que esses dividendos podem ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos (Brasil) e de acordo com a legislação desse Estado.
- 45 Por fim, e em relação aos juros obtidos pela Requerente no Brasil, o artigo 11.º da Convenção refere que os juros provenientes de um Estado Contratante (Brasil) e pagos a um residente do

outro Estado Contratante (Portugal) podem ser tributados nesse outro Estado (Portugal). No entanto, o seu nº 2 vem dizer que esses juros podem ser igualmente tributados, no Estado Contratante (Brasil) de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado.

46 Ora, fica assim claro que o requisito da alínea a) do nº5 do artigo 81º do Código do IRS se verifica. Sendo a Requerente Residente Não habitual, deveria ter-lhe sido então aplicado o regime da isenção quanto a estes rendimentos.

47 Não tendo o referido regime sido aplicado, julga-se procedente o pedido, declarando-se a ilegalidade da liquidação de IRS contestada, com as demais consequências legais.

Do pedido de reembolso das quantias pagas e de juros indemnizatórios

48 Como consequência da anulação do acto tributário de IRS, a Requerente tem direito a ser reembolsada do montante indevidamente pago. No que concerne ao pedido de juros indemnizatórios, importa ter presente o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT que prevê 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”*. O regime substantivo dos juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – 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.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*
- b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*
- c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*
- d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.*

4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

5. No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.

44. No caso *sub judice* é manifesto o erro imputável aos serviços quanto à qualificação da Requerente como residente “comum” em vez de residente não habitual, erro esse que determinou o apuramento de imposto que não se afigura devido.

45. Em face do exposto, é devido o pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante indevidamente pago pela Requerente, desde a data do pagamento até à data do processamento da respetiva nota de crédito, nos termos do n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.

DA DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- 1- Julgar improcedente a excepção de incompetência do Tribunal arbitral levantada pela Requerida;
- 2- Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, bem como do acto de liquidação de IRS com o n. 2024... e, bem assim, da liquidação dos correspondentes juros compensatórios n.º 2024..., relativos ao ano de 2022, da qual resultou um montante a pagar de **€35.164,72** (trinta e cinco mil cento e sessenta e quatro euros e setenta e dois cêntimos), e respetiva liquidação de juros compensatórios, e consequentemente a obrigação de reembolso do valor indevidamente pago à Requerente;
- 3- Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios;

VI. VALOR DA CAUSA

Fixa-se ao processo o valor de **€35.164,72** (trinta e cinco mil cento e sessenta e quatro euros e setenta e dois cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€1.836,00** (mil oitocentos e trinta e seis euros), nos termos da tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2026

O Tribunal Arbitral,

Maria Antónia Torres