

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 494/2025-T

Tema: IRS – requisitos de aplicação do regime do Residente Não Habitual - artigo 16.º, n.ºs 8, 9, 10 e 11, do CIRS

SUMÁRIO

I – A inscrição no registo de residentes não habituais, tem natureza exclusivamente declarativa, e não efeitos constitutivos do direito a ser tributado nos termos do respetivo regime.

II – Dessa forma, o pedido de inscrição como residente não habitual, fixado no n.º 10 do art. 16.º do CIRS, deve ser considerado como um mero dever acessório do contribuinte.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro, Dr. João Marques Pinto, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 5 de Julho de 2022, acorda o seguinte:

1. Relatório

A..., com o número de identificação fiscal português..., residente na Rua ..., Lisboa, doravante designada apenas por “**Requerente**”, veio, no dia 26 de Maio de 2025, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 2º e no artigo 10º do Decreto-Lei 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante identificado apenas pelas iniciais RJAT), requerer a constituição de **TRIBUNAL TRIBUTÁRIO** para Pronuncia Arbitral, solicitando em concreto:

- a) A Anulação do acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada em 31.10.2024, referente à liquidação de IRS com o nº 2024... e bem assim à liquidação de juros

- compensatórios com o nº 2024..., com o valor total de € 12.196,72 (doze mil cento e noventa e seis euros e setenta e dois cêntimos);
- b) A Anulação das referidas liquidações de IRS e juros compensatórios;
 - c) A restituição da quantia de € 12.196,72 (doze mil cento e noventa e seis euros e setenta e dois cêntimos), acrescida dos correspondentes juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º da Lei Geral Tributária (LGT);
 - d) A condenação da Autoridade Tributária no pagamento das custas da Arbitragem.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante, quando for caso, identificada apenas pelas iniciais AT).

A Requerente optou por não designar Árbitro, ficando essa designação a cargo do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente informado à Requerida em 26.05.2025.

Em 29.05.2025, a AT, na qualidade de entidade Requerida, foi notificada da apresentação do pedido, tendo identificado, de seguida, em 18.06.2025, os seus representantes.

Em 15.07.2025, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes intervenientes da designação do Árbitro, nos termos e para os efeitos do disposto nos nºs 1 e 7 do Artigo 11º do RJAT.

Em 21.07.2025, a Requerida informou o Tribunal que o pedido de inscrição da Requerente como Residente Não Habitual (RNH), tinha sido deferido parcialmente, com efeitos apenas aos anos de 2023 a 2026.

Em resposta a esta informação prestada nos autos pela Requerida, a Requerente informou o Tribunal, por requerimento enviado em 24.07.2025, que pretendia que o processo prosseguisse os seus trâmites normais.

No seguimento destas intervenções das partes, o Tribunal ficou devida e formalmente constituído em 04.08.2025, tendo, na mesma data, sido proferido despacho a notificar a Requerida para apresentar resposta ao Pedido de Pronuncia Arbitral formulado pela Requerente e juntar aos autos o correspondente processo administrativo.

A AT apresentou a sua resposta em 29.09.2025, invocando exceções, nomeadamente a incompetência do Tribunal Arbitral e erro na forma de processo (impropriedade do meio processual)

e defendendo-se ainda por impugnação requerendo, neste particular, a improcedência do pedido formulado pela Requerente, com as devidas e legais consequências.

Em 23.01.2026, o Juiz Árbitro proferiu um despacho arbitral, com o seguinte teor:

Despacho Arbitral

I – Uma vez que não existe prova testemunhal que tenha de ser produzida, uma vez que a Requerente, apesar de notificada da resposta da Requerida não exerceu o contraditório quanto à exceção invocada e considerando que essa exceção poderá ser apreciada na decisão final, dispensa-se a reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT, bem como a apresentação de alegações ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, aos princípios da celeridade, simplificação e informalidade processuais consagrados nos artigos 16º c), 19º e 29º nº 2 do RJAT.

II – No prazo de 10 (dez) dias deverá a Requerente proceder ao depósito da taxa subsequente e à junção do respectivo comprovativo.

III – A decisão final deverá ser proferida até ao dia 4 de Fevereiro de 2026.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2026

O Juiz Árbitro

João Marques Pinto

1.2. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º e 5.º, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

1.3. Factos considerados provados:

1º - A Requerente foi, até 2016, residente, para efeitos fiscais, no Brasil, mais concretamente na cidade do Rio de Janeiro.

2º - Em 2017, a Requerente alterou a sua residencia fiscal para Portugal, inicialmente para Cascais (Av. Emidio Navarro, 291), tendo mantido a sua residencia fiscal em Portugal até à presente data.

3º - Não tendo informado a AT (ora Requerida) da mudança da sua residencia fiscal para Portugal em 2017, a Requerente solicitou, em 2023, a correcção, com efeitos retroactivos a esse ano de 2017, do seu cadastro tributário, de forma a fazê-lo coincidir com a situação de facto.

4º - Este pedido da Requerente, incluindo o da produção de efeitos retroactivos a 2017, foi deferido pela AT, por despacho proferido em 19 de Janeiro de 2024.

5º - Em 29.12.2023, a Requerente solicitou, através do sistema e-balcão, e também por correio registado, a sua adesão ao regime do Residente Não Habitual (RNH).

6º - A Requerente, na sua declaração de IRS relativa ao ano de 2020, preencheu e entregou os Anexos J (rendimentos obtidos no estrangeiro) e L (residente não habitual), tendo indicado a obtenção de rendimentos prediais e de capitais no Brasil e declarando que optava pela aplicação do método da isenção.

7º - No seguimento da entrega desta declaração a Requerente recebeu a nota de liquidação de IRS e dos correspondentes juros compensatórios, com os números 2024... e 2024..., respectivamente, e com o valor total de € 12.196,72 (doze mil cento e noventa e seis euros e setenta e dois cêntimos) que a Requerente pagou em 20.08.2024.

8º - A Requerente deduziu reclamação graciosa contra esta liquidação de IRS e correspondentes juros compensatórios, a qual foi entregue no dia 31 de Outubro de 2024.

9º - Não se tendo a AT pronunciado sobre esta reclamação graciosa, dentro do prazo de 4 meses fixado no artigo 57º nº 1 da Lei Geral Tributária (LGT), a Requerente apresentou, junto do Tribunal Arbitral, o presente Pedido de Pronuncia Arbitral (PPA).

10º - Por despacho proferido pelo Director dos Serviços de Registo de Contribuinte em 15.07.20125, a AT veio deferir, parcialmente, o pedido de inscrição da Requerente como Residente Não Habitual (RNH), reconhecendo e atribuindo esse estatuto, mas apenas nos anos de 2023 a 2026.

1.4. Fundamentação da decisão sobre matéria de facto

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pela Requerente e no que consta do processo administrativo enviado pela Requerida.

1.5. Factos não provados

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

2. Matéria de Direito

2.1. Fundamentos das posições das Partes

De uma forma resumida, as Partes vêm, no PPA inicial da Requerente e na subsequente resposta da Requerida, sustentar as suas posições, basicamente, com os seguintes argumentos:

2.1.1. Posição da Requerente

1. Considera a Requerente que as liquidações ora em crise, violam, de forma clara, o disposto no artigo 16º nºs 9 e 11, do Código do IRS (CIRS), com a redacção que tinham à data dos factos.
2. Na medida em que, tendo em consideração o disposto nesses preceitos (cf. redacção do preceito constante no artigo 46º do PPA), o acto de inscrição de um sujeito passivo de IRS como “RNH”, tem, de forma reconhecida, um carácter e uma natureza meramente declarativos.
3. Assim sendo, no ano a que se referem as liquidações objecto de impugnação - 2020 - a Requerente cumpria, inequivocamente, os requisitos legais previstos no citado artigo 16º do CIRS, estatuto esse, aliás, que já lhe era aplicável desde 2017, considerando que a AT tinha deferido, com efeitos retroactivos, o seu pedido para reconhecer a residência fiscal em Portugal desde esse mesmo ano (2017).
4. Ou seja, a Requerente tinha o direito a ser tributada de acordo com o regime do “RNH” logo desde o ano de 2017, pelo que esse direito, sendo aplicável pelo período de 10 (dez) anos, ainda vigorava no ano de 2020.

5. Desta forma, entende a Requerente que o facto de estar a aguardar, no momento em que interpôs este PPA, que a Requerida profira uma decisão acerca do seu pedido de inscrição como RNH para o período entre 2017 e 2026, não pode ser impeditivo da aplicação, aos rendimentos de capital e prediais auferidos no Brasil no ano de 2020, do método de isenção consagrado neste regime particular.
6. Para a Requerente as liquidações objecto deste acto de impugnação, violam igualmente a previsão constante do artigo 81º nº 5 do CIRS, conjugada com o disposto nos artigos 6º e 10º da Convenção para eliminação da Dupla Tributação celebrada entre Portugal e o Brasil, pois, no seu entendimento, estavam reunidas as condições legalmente exigidas para que os rendimentos obtidos no Brasil beneficiassem, no país de residência fiscal da Requerente (Portugal), de isenção de tributação.
7. Ademais, não encontra a Requerente justificação para que a AT a tenha obrigado a proceder à alteração da declaração de rendimentos referente ao ano de 2020, eliminando o anexo L, pelo simples facto de o sistema informático da AT não aceitar a entrega do mesmo por o sujeito passivo não estar inscrito como RNH, sendo que ao ter este entendimento está a violar, de uma forma grosseira, os princípios da legalidade, da igualdade e da justiça material consagrados no artigo 5º da LGT.
8. Na verdade, este procedimento da AT legitima a concessão de um tratamento desigual, a situações que são, em termos substanciais, em tudo iguais.
9. Por fim, entende ainda a Requerente que se encontram verificados os pressupostos legais previstos no artigo 43º da LGT para reclamar o direito ao pagamento de juros compensatórios, porque as ilegalidades de que padecem as liquidações objecto de impugnação resultam, de forma evidente, de um erro imputável à AT.

2.1.2. Posição da Requerida

Na sua resposta ao pedido de pronúncia PPA, a Requerida apresentou defesa por excepção, e por impugnação, nos seguintes termos:

A- Da defesa por excepção:

1. Entende a Requerida que, o pedido da Requerente de anulação da liquidação do IRS de 2020 e da correspondente liquidação de juros compensatórios, assenta no reconhecimento da aplicação do estatuto de RNH para esse ano.
2. Ora, considera a Requerida que o pedido de apreciação e de reconhecimento do estatuto de RNH se encontra fora do âmbito de competência do Tribunal Arbitral, tendo em consideração o disposto no artigo 2º do RJAT, pelo que esta matéria não pode ser apreciada neste âmbito.
3. Em face deste entendimento, considera a Requerente que o meio processual adequado para reagir a um indeferimento tácito de uma reclamação graciosa que versa sobre o reconhecimento da aplicação do regime do RNH é a acção administrativa.
4. Assim sendo, verifica-se, de forma clara, a incompetência material absoluta do CAAD para apreciar os vícios invocados pela Requerente.
5. Ora, configurando a incompetência material uma excepção dilatória deve absolver-se o Réu, neste caso, a AT, da instância.
6. Entende ainda a Requerida que os mesmos argumentos devem sustentar a invocação da excepção da “Impropriedade do meio processual”, ou seja, do erro na forma do processo, que se traduz na utilização de um meio processual inadequado em função da pretensão que se pretende ver tutelada em juízo.

B – Da defesa por impugnação

1. O artigo 16º do Código do IRS prevê um procedimento de reconhecimento da verificação, em particular, de dois dos requisitos legais para que o regime do RNH possa ser aplicável, requisitos esses que são:
 - (i) que a pessoa singular se tenha tornado residente fiscal em território português;
 - (ii) que essa pessoa não tenha sido residente nesse território em qualquer dos cinco anos precedentes.
2. A Requerida considera igualmente que o procedimento administrativo de reconhecimento do estatuto de RNH é, também ele, um pressuposto da aplicação dos benefícios fiscais previstos nesse regime.
3. Desta forma, não se verificando este pressuposto, a pessoa singular não poderá usufruir da aplicação desse regime.

4. Assim, considera a Requerida, na esteira do estabelecido no Acordão do STA proferido, em 15.01.2025, no Processo 1750/22.6BEPRT, que sendo o pedido de adesão entregue fora do prazo previsto no nº 10 do artigo 16º do CIRS, os benefícios fiscais previstos no regime do RNH apenas poderão ser usufruídos pelo sujeito passivo nos períodos de tributação posteriores à respectiva submissão.
5. Ora, tendo a Requerente apresentado o pedido de adesão ao RNH apenas em 29 de Dezembro de 2023 e reportando-se a presente impugnação ao ano fiscal de 2020, deve esta pretensão de anulação da liquidação ser objecto de indeferimento pelo Tribunal.
6. Para além disso, considera ainda a Requerida que também não está cumprido o requisito previsto no nº 8 do artigo 16º do CIRS, relativo à não residência em território português nos 5 anos anteriores ao pedido de adesão, uma vez que reportando-se o pedido ao ano de 2020, se verifica que a Requerente já era residente, conforme se demonstra nos autos, em Portugal desde o ano de 2017.
7. Desta forma, conclui a Requerida que, não sendo aplicável, relativamente ao ano de 2020, à Requerente o regime do RNH não será possível aplicar o método da isenção aos rendimentos prediais e de capitais por ela auferidos no Brasil naquele exercício.
8. Pelo que, devem esses rendimentos ser sujeitos ao regime normal de tributação.
9. Desta forma, não se verificam igualmente os requisitos previstos no artigo 43º da LGT no que respeita ao direito da Requerente a receber juros compensatórios, pelo que também essa sua pretensão deverá ser objecto de indeferimento.

3. Apreciação das questões colocadas ao Tribunal

3.1. Sobre as excepções de Incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação aos Requerentes do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais e Impropriedade do meio processual

Na resposta que deduziu ao PPA interposto pela Requerente, foram suscitadas pela Requerida as seguintes excepções:

- a) Incompetência do CAAD para reconhecer o Estatuto de Residente Não Habitual
- b) Impropriedade do meio processual

Vejamos, em primeiro lugar, a excepção invocada pela Requerida quanto à incompetência do Tribunal Arbitral para reconhecer a aplicação, ou não, à Requerente do estatuto de RNH.

Para determinação da competência material do Tribunal Arbitral, deve-se atender à causa de pedir e à pretensão jurídica formulada pela Requerente no seu PPA.

Assim, a competência dos tribunais arbitrais, de acordo com o disposto no art. 2.º, n.º 1 do RJAT, compreende a apreciação das seguintes questões (com as delimitações decorrentes dos arts. 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03):

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

Desta forma, como o Requerente deduz, no seu PPA, uma pretensão, fundada em erro sobre os pressupostos dos actos de liquidação de IRS e dos correspondentes juros compensatórios acima identificados, é manifesto que este Tribunal Arbitral deve ser considerado materialmente competente para apreciar as liquidações impugnadas nos autos, atento o dispositivo do art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT. Ou seja, não pode, no entendimento deste Tribunal proceder a argumentação da Requerida de que, apesar de a Requerente ter vindo solicitar a anulação da liquidação de IRS em crise, a causa de pedir se centra, fundamentalmente, na sua condição de Residente Não Habitual, pelo que o que estaria em questão seria, antes, o pedido de apreciação desse estatuto, o que, em termos contenciosos de reacção, deveria ser reconhecido mediante interposição de uma ação administrativa (art. 97.º, n.º 2 do CPPT), matérias e meio processuais esses que são, de facto, excluídos da competência dos tribunais arbitrais.

Por outras palavras, ao contrário do que pretende a Requerida, o objeto do presente processo não é a apreciação da inscrição da Requerente no registo de residente não habitual, mas sim a legalidade da liquidação de IRS em atenção ao regime jurídico aplicável.

Assim, é entendimento do Tribunal que a excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral suscitada pela Requerida na sua resposta, deve improceder.

Invocou ainda a Requerida, como vimos, a excepção da “Impropriedade do meio processual” argumentando que esta excepção se verifica porque o reconhecimento do regime do RNH só pode ser

peticionado junto do tribunal tributário através duma ação administrativa prevista e regulada pelo CPTA, e, não, através de uma ação de impugnação junto dum tribunal arbitral, havendo por isso, uma desconformidade entre a forma processual e a natureza do processo.

Ora, como já foi ampla e devidamente referido na resposta dada à excepção invocada pela Requerida da “Incompetência do Tribunal Arbitral”, o pedido ora formulado pela Requerente não pretende a apreciação do seu pedido de inscrição no registo como Residente Não Habitual, mas antes a anulação da liquidação de IRS aqui em crise, tendo em consideração o regime jurídico aplicável.

Entende este Tribunal, ao contrário da Requerida, que o pedido apresentado – anulação do acto de liquidação de IRS nº 2024..., referente ao ano de 2020 – é perfeitamente adequado para impugnar este acto.

É, pois, convicção deste Tribunal que a Requerente não incorreu em erro na forma de processo, pelo que improcede a excepção invocada pela Requerida quanto à impropriedade do meio processual.

3.2. Sobre a ilegalidade das liquidações de IRS impugnadas, por não considerarem o Estatuto de Residente não Habitual

Analisemos, agora, a questão central objecto do presente PPA, que é a de saber se o pedido de inscrição como residente não habitual tem natureza substantiva ou se, pelo contrário, tem uma natureza meramente declarativa.

Ou seja, cumpre saber se a inscrição no registo da condição de RNH eficácia constitutiva, no sentido de que sem essa inscrição não será possível um sujeito passivo singular beneficiar das reduções ou isenções fiscais que lhe são conferidas pelo regime do RNH.

Há, sobre esta questão, inúmera jurisprudência, a que aliás, quer a Requerente, quer a Requerida fazem abundante referência nas suas peças processuais.

Neste particular, acompanha este Tribunal a fundamentação do Acordão 487/2023-T quando este dispõe:

“Esse regime (referindo-se ao RNH) exige, assim, o cumprimento dos seguintes requisitos: i) que o sujeito passivo se torne fiscalmente residente em território português, de acordo com qualquer um dos critérios estabelecidos nos números 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS, no ano relativamente ao qual se pretenda a tributação como residente não habitual; e ii) que não tenha sido considerado residente em

território português em qualquer dos cinco anos anteriores (àquele ano em que se pretende a tributação como RNH).

O direito à tributação como RNH fica condicionado ao cumprimento dos requisitos descritos no n.º 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS e, concomitantemente, “da inscrição como residente em território português”, e não da inscrição como RNH.

Iniciamos pela análise do regime fiscal aplicável à data dos factos (2019 a 2021), anos nos quais o regime do Estatuto do Residente não Habitual rege-se pela redação dos n.os 8 a 10 do Código do IRS, conforme segue:

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

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

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

Constata-se assim que os critérios para ter o estatuto de RNH são definidos pelo n.º 8 do artigo 16.º CIRS, que estabelece um critério positivo e negativo.

1. *Critério positivo: tornarem-se fiscalmente residentes nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 16.º do Código do IRS (1.ª parte do n.º 8 do artigo 16.º do CIRS);*
2. *Critério negativo: não terem sido residentes em território português nos cinco anos anteriores (2.ª parte do n.º 8 do artigo 16.º do CIRS).*

Por seu turno, o n.º 10 do mesmo artigo, refere que o contribuinte “deve” solicitar a sua inscrição até ao dia 31 de Março do ano seguinte em que se torne residente fiscal em Portugal. Trata-se de estabelecer como limite o dia anterior ao prazo do início da entrega do Modelo 3 do IRS (1 de Abril), previsto no artigo 60.º do CIRS, com vista a facilitar a tarefa de organização administrativa do cadastro, mormente com a liquidação do IRS dos beneficiários de tal estatuto.

Deste modo, do confronto dos números 8 a 10 do artigo 16.º do CIRS, dúvidas não restam de que os requisitos estão unicamente previstos no respectivo n.º 8.

Concluiendo-se assim que a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, antes da data-limite prevista no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, tem natureza exclusivamente declarativa, e não tem efeitos constitutivos do direito a ser tributado nos termos do respectivo regime. (o sublinhado é de nossa responsabilidade)

Neste sentido, conclui este Tribunal que, na situação na situação em análise, a Requerente cumpre com os requisitos previstos no supra transcrito nº 8 do artigo 16.º do CIRS, requisitos esses que, como já se viu, são os únicos impostos pela lei para que um sujeito passivo possa aderir e beneficiar do regime do RNH.

De facto, é um dado adquirido, em face da prova produzida (cf. despacho proferido pela AT nesse sentido) que a Requerente se tornou fiscalmente residente em Portugal no ano de 2017.

Tendo ainda ficado cabal e plenamente demonstrado que a Requerente, nos cinco anos anteriores a 2017, não era residente fiscal em Portugal, mas sim no Brasil.

Ao limitar os requisitos de aplicação do regime do RNH aos previstos no nº 8 do art. 16º do CIRS, parece claro que o pedido de inscrição como residente não habitual, fixado no n.º 10 também do art. 16º do CIRS, deve ser qualificado e considerado como um mero dever acessório do contribuinte (art. 31.º, n.º 2 da LGT), permitindo, à AT proceder ao controlo dos registos do contribuinte no seu cadastro, bem como dos demais elementos em seu poder, e solicitar, caso necessário, eventuais elementos adicionais para verificar se o sujeito passivo possa ser considerado como residente fiscal noutra jurisdição.

Assim, considerando-se a inscrição no registo como um mero dever acessório, ao respetivo incumprimento deve corresponder uma contraordenação tributária (cfr. art. 117.º do Regime Geral das Infrações Tributárias), não podendo, por isso, interferir com o direito à redução ou isenção tributária resultante do regime do RNH, que depende, tão só, do cumprimento das condições materiais legalmente previstas.

Conclui-se, pois, e reafirmando o que já acima se disse, que a aplicação do regime dos residentes não habituais exige somente a verificação de dois requisitos – o de o sujeito passivo se ter tornado fiscalmente residente em território português e o de não ter sido nele residente em qualquer dos cinco anos anteriores.

Assim, se fosse intenção do legislador qualificar o registo junto da AT como requisito obrigatório de aplicação do regime certamente, a redacção da norma teria que ser substancialmente diferente, como, aliás, já foi, pois, a anterior redacção da norma previa, até à alteração legislativa introduzida no regime do RNH, com a aprovação da Lei 20/2012 de 14 de Maio (Lei do OGE para 2012), expressamente, o registo como RNH como requisito essencial para aplicação do respectivo regime legal.

Atente-se, para esse efeito, ao nº 7 do art. 16.º na redacção do Decreto-Lei nº 249/2009, de 23 de Setembro que aqui se transcreve:

“7. O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direcção-Geral dos Impostos” (sublinhado nosso).

À luz dos critérios de interpretação da lei, em especial o n.º 3 do art. 9.º do Código Civil, há que considerar que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

Nessa medida, a alteração da letra da lei corresponde ao pensamento do legislador, foi intencional e teve como objectivo, precisamente, não considerar, ou deixar de considerar, esse requisito formal (e de cariz meramente procedural) como fundamental e indispensável para a aplicação do regime do RNH.

Assim, tendo ficado comprovado que a Requerente é residente fiscal em Portugal desde 2017 e que nos 5 anos anteriores não tinha sido aqui residente estão cumpridos os dois únicos requisitos para que o regime do RNH lhe seja aplicável, pois a não inscrição como residente não habitual não determina, por si mesma, a exclusão do regime correspondente.

Desta forma, pelo facto de não ter sido aplicado o regime dos residentes não habituais, os actos de liquidação em apreciação no presente PPA - liquidação nº 2024... e liquidação nº 2024...- são ilegais por erro nos pressupostos de direito, o que implica a sua anulação, tendo, em conformidade, a Requerente direito a ser reembolsada do montante indevidamente pago.

3.3. Do pedido de juros indemnizatórios

O RJAT, no seu artigo 24.º n.º 5, estabelece que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que permite concluir pelo reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no âmbito de um processo arbitral.

No entanto, como se refere neste n.º 23 do acórdão do TJUE de 18-04-2013, processo n.º C-565/11, cabe a cada Estado-Membro prever as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o modo de cálculo.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é, por seu lado, regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, para o 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.

No caso *sub judice*, é manifesto o erro imputável aos serviços quanto à qualificação da Requerente como “normal” residente em Portugal e não como Residente Não Habitual, erro esse que determinou a liquidação de imposto que não se afigura devido.

85. 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.

4. Decisão

Termos em que se decide, julgar, parcialmente, procedente o pedido arbitral, e em consequência:

- (i) Anular o acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa a que foi atribuído o nº ...2024...;
- (ii) Anular a liquidação de IRS com o nº 2024... e bem assim a liquidação de juros compensatórios com o nº 2024...;
- (iii) Condenar a Requerida a restituir ao Requerente o imposto pago em excesso, no montante de € 12.196,72 (doze mil cento e noventa e seis euros e setenta e dois céntimos);
- (iv) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal em vigor, desde 20.08.2024, data em que pagou o IRS liquidado;
- (v) Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

5. Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante € 12.196,72 (doze mil cento e noventa e seis euros e setenta e dois céntimos), que não foi contestado, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

6. Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 3, do RJAT, e 5.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela II anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em 918,00 €, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2026

O Tribunal Arbitral

João Marques Pinto
(Arbitro Singular)

15.

