

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 610/2025-T

Tema: IRS — Residente não habitual (RNH).

SUMÁRIO: I — Não ocorre a incompetência do tribunal se a pretensão especificamente deduzida, apreciada em abstrato e alheando de qualquer avaliação do seu mérito, couber no quadro das competências jurisdicionais do tribunal em que a ação foi proposta

II — Inexiste qualquer identidade ou prejudicialidade entre uma ação administrativa em que se aprecia a validade da decisão de indeferimento do averbamento da qualidade de residente não habitual no cadastro da AT e uma pretensão arbitral de anulação de um ato de liquidação que assenta como causa de pedir na argumentação dogmático-jurídica de que a tributação ao abrigo daquele estatuto fiscal não depende da, nem pressupõe a, prévia inscrição no cadastro fiscal com a mencionada qualidade, bastando apenas o preenchimento dos requisitos legais objetivos previstos nos n.ºs 8, 9 e 11 do art. 16.º do CIRS.

III — A tributação ao abrigo do regime de residente não habitual não depende da inscrição com essa qualidade no cadastro fiscal da AT, bastando-se com apenas com o preenchimento de dois requisitos: i) o sujeito passivo ter-se tornado fiscalmente residente em Portugal; e ii) não ter sido considerado fiscalmente residente em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que se tornou residente neste país.

DECISÃO ARBITRAL

— I — (RELATÓRIO)

A..., contribuinte n.º ..., e **B...**, contribuinte n.º ..., residentes na Rua ..., em Vila Nova de Gaia (doravante “os requerentes”), vieram deduzir pedido de pronúncia arbitral tributária contra a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “a AT” ou “a requerida”), peticionando a declaração da ilegalidade e anulação do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) relativo ao ano de 2022.

Para tanto alegaram, em síntese, que são cidadãos nacionais dos Estados Unidos da América que procederam à alteração da sua residência fiscal para Portugal em 2021 convictos de que preenchiam os pressupostos para a inscrição ao abrigo do regime de residente não habitual ("RNH"), na medida em que nunca haviam sido residentes fiscais em Portugal até esse ano; que submeteram em 20-02-2023 os pedidos de inscrição ao abrigo do regime RNH com indicação do início do estatuto a partir de 2022, na medida em que o sistema não permitia a opção por 2021; que estes pedidos foram objeto de um projeto de indeferimento pela AT em razão do registo dos Requerentes como residentes fiscais em 2021; que, em resposta a este projeto de indeferimento, em sede de direito de audição os requerentes peticionaram a concessão do estatuto a partir de 2021, isto é, desde o início da sua residência fiscal em território nacional; que, nesse seguimento, a AT decidiu, relativamente a cada um dos requerentes, pelo indeferimento dos seus pedidos de inscrição da inscrição como RNH a partir de 2021 com fundamento na sua extemporaneidade, posição que a AT manteve na sequência do recurso hierárquico deduzido contra tal decisão, tendo os requerentes apresentado ações administrativas de impugnação contra essas decisões de indeferimento, as quais se encontram atualmente pendentes no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto no âmbito dos processos n.ºs 103/25.9BEPRT e 104/25.7BEPRT; que, em cumprimento (ainda que tardio) das suas obrigações declarativas fiscais relativas ao ano de 2022, em fevereiro de 2025 os requerentes procederam à apresentação conjunta da sua declaração de IRS, na qual a requerente A... reportou, no Anexo J, rendimentos prediais provenientes dos EUA, bem como o exercício do direito à tributação ao abrigo do regime de RNH, mediante o preenchimento do Anexo L, tendo optado pela eliminação da dupla tributação com recurso ao método da isenção; que, nesse seguimento, verificaram os requerentes que o estado da declaração se encontrava assinalado como tendo “anomalias”, tendo a AT clarificado que tal decorrida da circunstância de a requerente A... não se encontrar legitimada a entregar o Anexo L por não constar do cadastro da AT com o estatuto de RNH; que, com a finalidade de viabilizar o processamento da declaração e evitar consequências adversas que daí poderiam advir, procederam à correção da declaração e à sua submissão sem o Anexo L correspondente à requerente A..., da qual resultou a Liquidação de IRS n.º 2025-... (doravante “a Liquidação Impugnada”), a que correspondia o valor a pagar de EUR 12.881,28; que o direito a ser tributado ao abrigo do regime de RNH advém, única e exclusivamente, da

verificação dos pressupostos materiais do regime previstos nas leis fiscais, não podendo um indivíduo que os cumpra ficar impedido de optar pela tributação dos seus rendimentos ao abrigo do regime por não ter procedido à inscrição formal de forma tempestiva; que, desse modo e com relação ao período de 2022 e à Liquidação Impugnada, a requerente A... satisfazia todos os critérios substantivos para ser tributada ao abrigo do regime de RNH, pelo que os rendimentos de categoria F por si declarados deveriam ter ficado isentos de tributação; finalmente, que, para além do reembolso dos montantes por si indevidamente pagos pelos requerentes, deve a AT ser ainda condenada no pagamento de juros indemnizatórios relativamente às quantias indevidamente pagas até à data da decisão.

Concluiu peticionando a declaração da ilegalidade e anulação da Liquidação Impugnada, bem como a condenação da requerida a restituir aos requerentes os montantes por si indevidamente pagos ao abrigo daquele ato tributário, acrescidos de juros indemnizatórios.

Juntou documentos e procuração forense, declarando não pretender proceder à designação de árbitro. Atribuiu à causa o valor de EUR 12.881,28 e procedeu ao pagamento da taxa de arbitragem inicial.

*

Constituído o Tribunal Arbitral Singular, nos termos legais e regulamentares aplicáveis, foi determinada a notificação da administração tributária requerida para os efeitos previstos no art. 17.º do RJAT.

Depois de devidamente notificada, a requerida veio apresentar resposta, na qual se defendeu por exceção e por impugnação. Por exceção sustentou a requerida, em síntese, que apesar de os requerentes peticionarem a anulação da liquidação de IRS relativa ao ano de 2022, a causa de pedir que suporta tal pretensão centra-se na alegada verificação dos pressupostos para a sua tributação ao abrigo do regime RNH, do que resulta evidente que a matéria controvertida nos presentes autos se prende exclusivamente com a não aplicação aos requerentes do regime previsto para os residentes não habituais, matéria que escapa ao âmbito da jurisdição arbitral tributária, resultando assim que este Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar a pretensão formulada pelos requerentes; que, além do mais, os requerentes instauraram a presente ação arbitral com vista à impugnação da liquidação de IRS relativa ao ano de 2022, sustentando que a mesma não teve em consideração o regime RNH, que, no seu entendi-

mento, seria aplicável à requerente A..., enquanto, conforme reconhecido pelos próprios, antes da instauração da presente ação arbitral, foram intentadas, ações administrativas de impugnação no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, no âmbito dos processos n.ºs 103/2025 e 104/2025, contra os despachos de indeferimento dos recursos hierárquicos apresentados relativamente ao indeferimento do pedido de inscrição dos requerentes como residentes não habituais; que, tendo em consideração a identidade das partes, da causa de pedir e, em substância, da questão a dirimir, e estando os processos anteriores ainda em curso, verifica-se a exceção dilatória de litispendência; finalmente, que caso se não considere verificada a litispendência, sempre se teria de concluir que aqueles processos judiciais pendentes no TAF do Porto constituem causa prejudicial relativamente ao presente processo arbitral, porquanto a apreciação da legalidade da liquidação de IRS aqui impugnada depende, logicamente, da definição prévia da legalidade do indeferimento da inscrição da requerente como residente não habitual.

Por impugnação sustentou, em síntese, que a jurisprudência uniforme do STA reconhece que, apesar do pedido de inscrição como residente não habitual revestir natureza meramente declarativa e não constitutiva do direito a ser tributado enquanto RNH, assume um caráter essencial para a sua eficácia, condicionando os efeitos do reconhecimento à respetiva inscrição junto da AT; que, dessa forma, nas situações em que o pedido de inscrição como RNH é apresentado fora do prazo estabelecido no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, tal circunstância, apesar de não precluir, por si só, o direito à aplicação do regime, reporta os correspondentes efeitos, mormente o direito a ser tributado ao abrigo do regime aqui em causa, unicamente para os períodos de tributação posteriores à data da respetiva submissão, não podendo retroagir aos anos fiscais anteriores; que, desse modo, a requerente A... apenas teria direito à aplicação do regime RNH a partir do ano em que, por sua iniciativa, a mesma solicitou a sua de inscrição como residente não habitual, ou seja, a partir do ano de 2023; que a liquidação objeto do presente processo arbitral não enferma de qualquer ilegalidade; finalmente, que a liquidação em causa nesta arbitragem não provem de qualquer erro dos serviços, decorrendo, antes, diretamente da aplicação da lei, pelo que não existe direito à perceção de juros indemnizatórios.

Concluiu pela sua absolvição da instância ou, subsidiariamente pela improcedência do pedido e sua consequente absolvição do mesmo. Juntou um despacho de nomeação de mandatários forenses, documentos e um processo administrativo.

*

Notificados para, querendo, responder às exceções suscitadas no articulado de resposta da AT, vieram os requerentes sustentar, em síntese, que toda a sua petição se desenvolve em torno da ilegalidade do ato de liquidação de IRS de 2022 por não aplicação do regime RNH, assentando a sua causa de pedir no presente processo arbitral na premissa de que o direito a ser tributado com o estatuto RNH não carece de qualquer registo formal ou reconhecimento pela AT, mas tão somente do cumprimento dos requisitos substantivos; e que, quanto à exceção de litispendência, o presente pedido arbitral tem por objeto a liquidação de IRS do ano de 2022 e não o ato de indeferimento da inscrição dos requerentes como residentes não habituais, enquanto a pretensão deduzida nas ações administrativas especiais pendentes no TAF do Porto visa a condenação da requerida à inscrição dos requerentes no cadastro fiscal com o estatuto RNH, falhando assim o requisito da identidade de pedido e de causa de pedir entre ambos os processos.

— II —
(SANEAMENTO)

Nos termos do art. 13.º do CPTA, aplicável à arbitragem tributária por via do art. 29.º, n.º 1, al. c), do RJAT, o conhecimento da competência precede o de todas as demais matérias. Porém, uma vez que, por um lado, o âmbito de atuação da jurisdição arbitral tributária está limitado em razão do valor da causa (art. 3.º, n.º 1, da Port. n.º 112-A/2011, doravante “a Portaria de Vinculação”) e, por outro lado, a competência funcional das formações, singulares ou colegiais, de julgamento está igualmente dependente do concreto valor fixado para cada arbitragem (art. 5.º, n.ºs 2 e 3, do RJAT), ter-se-á, primeiramente, de proceder à determinação do valor da causa que funciona assim como uma condição prévia à cognição da competência.

Ora, nos termos do art. 97.º-A do CPPT, quando se impugne ato de liquidação o valor atendível, para efeitos de custas, será o da importância cuja anulação se pretende. Tendo presente que a requerente peticiona a invalidação de um ato tributário que liquidou um valor total de imposto e juros compensatórios no montante de EUR 12.881,28 que alega ter suportado indevidamente e não se vislumbrando qualquer motivo para divergir dessa quantificação, há que aceitar o montante indicado na p.i., que aliás não foi objeto de impugnação pela requerida.

5.

Fixo assim à presente arbitragem o valor de EUR 12.881,28.

Fixado que está o valor da causa, e uma vez que este não excede o dobro do montante da alçada dos tribunais centrais administrativos, é então possível concluir que o presente Tribunal Arbitral Singular dispõe de competência funcional (art. 5.º, n.º 2, do RJAT); atento o montante fixado, conclui-se que dispõe igualmente de competência em razão do valor para conhecer da presente arbitragem (art. 4.º, n.º 1, *in fine*, do RJAT; e art. 3.º, n.º 1, da Portaria de Vinculação).

*

Vem, porém, excecionada a incompetência material do Tribunal.

Sustenta a requerida que, atenta a causa de pedir subjacente ao pedido de pronúncia arbitral, resulta manifesto que está em causa um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, pelo que o objeto da arbitragem diria respeito a questão [a eventual (in)aplicabilidade do estatuto de residente não habitual ao requerente] que não contende com a apreciação da legalidade de um ato de liquidação de um tributo e, nessa medida, escaparia à jurisdição dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD.

Esta exceção é, porém, manifestamente improcedente.

Como é sabido, é pelo critério do pedido que se afere a competência de um tribunal. Nesta sede, puramente formal, irrelevam assim quaisquer considerações em torno da viabilidade substancial da pretensão deduzida, as quais apenas deverão ser aferidas na fase do julgamento da causa. Desse modo, não se verificará aquele apontado vício da instância se a pretensão especificamente deduzida, apreciada em abstrato e alheando de qualquer avaliação do seu mérito, couber no quadro das competências jurisdicionais do tribunal em que a ação pende.

No caso presente não subsistem dúvidas de que a pretensão deduzida — de resto, de modo bastante claro e sem qualquer ambiguidade ou equivocidade — é a de invalidação de um ato de liquidação de IRS, com fundamento em que o conteúdo exatório desse ato deveria ter sido diverso na medida em que os requerentes teriam direito a que os rendimentos prediais por si obtidos nos Estados Unidos fossem isentados de tributação. Para apreciar a competência do tribunal é indiferente, portanto, saber se o vício invocado procede quer no que diz respeito à existência efetiva dos seus elementos constitutivos quer mesmo no que diz respeito ao efeito

invalidante que se lhes atribui — tudo isso pertence já ao conhecimento da questão de fundo — ou se a apreciação dos fundamentos invocados contende com o caso decidido administrativo formado na sequência de anteriores atos administrativos em matéria tributária alegadamente proferidos em procedimentos administrativos distintos mas conexos. Ora, a jurisdição arbitral tributária é competente para conhecer de pretensões relativas à “*declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos*” [art. 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT]. Tanto basta, assim, para concluir pela manifesta improcedência da exceção de incompetência com este fundamento, na medida em que o que vem peticionado nos autos não é a declaração de ilegalidade do ato que indeferiu a inscrição do requerente no cadastro fiscal da AT com o estatuto de residente não habitual, nem a condenação a AT a fazer inscrever essa qualidade naquele cadastro, mas antes vem peticionada a declaração de ilegalidade de um ato de liquidação de IRS relativo ao exercício de 2022, pretensão que claramente se compreende no âmbito material da jurisdição arbitral tributária.

Improcede, deste modo, a suscitada exceção de incompetência material deste Tribunal Arbitral.

*

Há, assim, que concluir também pela competência do presente Tribunal em razão da matéria por força do art. 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT e da vinculação à arbitragem tributária institucionalizada do CAAD por parte da administração tributária requerida, tal como resulta da Portaria de Vinculação.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão devidamente patrocinadas nos autos. Têm também legitimidade *ad causam*.

Nos termos do art. 31.º, n.º 1, da LAV [aplicável à arbitragem em matéria fiscal *ex vi* do art. 181.º, n.º 1, do CPTA e este preceito por via do art. 29.º, n.º 1, al. c), do RJAT], quando, como é o caso presente, as partes não fixarem o lugar da arbitragem, “*este lugar é fixado pelo tribunal arbitral, tendo em conta as circunstâncias do caso, incluindo a conveniência das partes.*”

Assim, tendo em consideração que os requerentes estão domiciliados em Vila Nova de Gaia, fixo como lugar da presente arbitragem as instalações da delegação do CAAD no Porto, sitas neste município, sem que se vislumbre que desta opção possa resultar algum inconveniente para a requerida.

Vem, ainda, suscitada a exceção de litispendência.

Sustenta a requerida que, no essencial, a procedência da pretensão dos requerentes dependeria do averbamento da sua qualidade de residentes não habituais no cadastro fiscal, questão que forma já objeto de duas ações administrativas atualmente pendentes no TAF do Porto, pelo que se verificaria litispendência entre estas ações e a presente arbitragem.

É manifesta a improcedência desta exceção.

Com efeito, a exceção de litispendência exige uma tríplice identidade: uma identidade de sujeitos, de pedido e de causa de pedir, considerando-se haver “*identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico*” (art. 581.º, n.º 3, do CPC). É evidente que inexistente qualquer identidade de pedido entre as ações pendentes no TAF do Porto e a presente arbitragem, porquanto nesta se peticiona a anulação de um ato de liquidação de um tributo e naquelas ações peticiona-se, na essência, o reconhecimento do direito aos requerentes a serem inscritos no cadastro fiscal com a qualidade de residentes não habituais.

Improcede, assim, esta exceção.

Acautelando a improcedência da exceção de litispendência, peticiona ainda a requerida a suspensão da presente instância arbitral a aguardar o desfecho das referidas ações administrativas, ainda pendentes no TAF do Porto, invocado que estas (em especial aquela proposta pela requerente A...) seriam causas prejudiciais em relação a esta arbitragem.

Também sem razão.

Com efeito, o objeto das ações administrativas, invocadas de prejudiciais, consiste tão-somente na apreciação da validade da decisão de indeferir o pedido de averbamento da qualidade de residente não habitual dos requerentes junto do cadastro fiscal da AT. Por seu turno, a pretensão deduzida pelos requerentes na presente arbitragem assenta como causa de pedir na argumentação fáctico-jurídica de que a tributação ao abrigo daquele estatuto fiscal não depende

da, nem pressupõe a, prévia inscrição no cadastro fiscal com a mencionada qualidade de residente não habitual, bastando apenas o preenchimento dos requisitos legais objetivos previstos nos n.ºs 8, 9 e 11 do art. 16.º do CIRS.

Dito de outra forma: por intermédio da pretensão que deduziram na presente arbitragem os requerentes não reclamam, nem têm como pressuposto, a sua inscrição no cadastro fiscal com a qualidade de residentes não habituais. Pelo contrário, a sua causa de pedir assenta na construção dogmática de que, independentemente de (ou apesar de não) se encontrarem registados com essa qualidade, sempre teriam direito a ser tributados, com referência ao exercício de 2022, ao abrigo do regime fiscal dos residentes não habituais.

Tanto basta assim para concluir pela inexistência de qualquer prejudicialidade entre as ações administrativas pendentes no TAF do Porto e a presente arbitragem, na medida em que nem o conteúdo decisório dos atos administrativos em matéria tributária impugnados no TAF do Porto exclui a possibilidade dos requerentes serem tributados como residentes não habituais de acordo com a construção dogmático-jurídica por si sufragada nesta arbitragem (simplesmente, tais decisões apenas rejeitam que lhes seja averbada essa qualidade no seu registo pessoal no cadastro fiscal da AT), nem os requerentes pretendem, por via da presente arbitragem, que essa mencionada qualidade passe a figurar do seu registo tributário.

Desse modo, vai também indeferida a requerida suspensão da presente instância arbitral.

Inexistem quaisquer questões prévias ou outras questões prejudiciais que obstem ao conhecimento do objeto da causa. Não se verificam igualmente nulidades processuais de que importe conhecer, quer por terem sido invocadas pelas partes, quer ainda por serem do conhecimento oficioso

Devidamente saneados os autos, as questões que neles importa conhecer, de acordo com a ordem de cognição estabelecida no art. 124.º, n.º 2, al. a), do CPPT, são então as seguintes:

- ilegalidade da Liquidação Impugnada em resultado de vício de violação de lei decorrente de erro nos pressupostos de facto e de direito, na medida em que, por lhe ser aplicável o regime de tributação ao abrigo do estatuto de residente não habitual, a requerente A... teria direito a que os rendimentos prediais por si

auferidos nos Estados Unidos da América fossem isentados de tributação em Portugal

Acessoriamente, há ainda que conhecer dos pedidos de condenação da requerida a restituir aos requerentes os montantes por si indevidamente pagos ao abrigo daquele ato tributário, bem como no pagamento de juros indemnizatórios.

— III —
(FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO)

FACTOS PROVADOS:

Com relevância para a decisão da questão decidenda na presente arbitragem, considero provados os seguintes factos:

- A.** Os requerentes são cidadãos nacionais dos Estados Unidos da América (docs. n.ºs 2 e 3 juntos com a p.i.).
- B.** Em 26-11-2020 os requerentes requereram no Serviço de Finanças de Cascais - ... a atribuição de NIF português na situação de não residentes com nomeação de representante fiscal (cfr. PA)
- C.** Em 20-09-2021 os requerentes declararam no Serviço de Finanças de Porto-... a alteração da sua residência para o território nacional e anularam a representação fiscal (cfr. PA).
- D.** Em 20-02-2023-02-20, os requerentes submeteram através do portal das finanças um pedido de inscrição como residentes não habituais, com efeitos ao ano de 2022 (cfr. PA).
- E.** Nessa sequência, os requerentes foram notificados do projeto de decisão de indeferimento do referido pedido, sendo igualmente notificados para exercer, querendo, o direito de audição (cfr. PA e docs. n.ºs 4 e 5 juntos com a p.i.).
- F.** Os requerentes exerceram, em tempo, o direito de audição, tendo, naquela sede, requerido que lhes fosse reconhecida a inscrição como residentes não habituais com efeitos reportados ao ano de 2021 (cfr. PA e docs. n.ºs 6 e 7 juntos com a p.i.).

- G.** Em 2024-03-25, foram proferidos, pelo Diretor de Serviços do Registo de Contribuintes, despachos que determinaram o indeferimento liminar dos pedidos de inscrição apresentados pelos requerentes (cfr. PA e docs. n.ºs 8 e 9 juntos com a p.i.).
- H.** Em 29-04-2024 os requerentes interpuseram recurso hierárquico contra os despachos de indeferimento referidos em **G.**, tendo os mesmo corrido sob os n.ºs ...2024... e ...2024... (cfr. PA e docs. n.ºs 10 e 11 juntos com a p.i.).
- I.** Por despachos de 15-10-2024 da Subdiretora-Geral da AT ... foi negado provimento aos recursos hierárquicos referidos em **H.** (cfr. PA e docs. n.ºs 12 e 13 juntos com a p.i.).
- J.** Inconformados com os despachos de indeferimento referidos em **I.**, em 17-01-2025 os requerentes intentaram no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto ações administrativas de impugnação daqueles despachos, que ainda se encontram atualmente pendentes naquele sob os processos n.ºs 103/25.9BEPRT e 104/25.7BEPRT (cfr. docs. n.ºs 14 e 15 juntos com a p.i. e docs. n.ºs 14 e 15 juntos com a resposta da AT).
- K.** Em 07-02-2025 os requerentes submeteram eletronicamente a declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2022, à qual foi atribuído o n.º ...-2022-...-..., composta pela folha de rosto e pelos Anexos H, J e L, tendo esta declarado os seguintes factos tributários (cfr. doc. n.º 16 junto com a p.i.):
- no Quadro 8 do Anexo J foram reportados rendimentos prediais obtidos nos Estados Unidos da América pela requerente A... no montante de EUR 76.891,17, tendo sido declarado imposto pago no estrangeiro no montante de EUR 9.149,54;
 - no Quadro C2 do Anexo L foi declarada a opção pelo método de isenção quanto aos rendimentos obtidos no estrangeiro.
- L.** Após a sua submissão, a declaração referida em **K.** ficou no estado de “*declaração com anomalias*”, não tendo sido validada centralmente, circunstância que se deveu ao facto de a requerente A... não se encontrar registada no cadastro da AT como residente não habitual (cfr. docs. n.ºs 17 e 18 juntos com a p.i.).

- M.** Subsequentemente os requerentes procederam à correção da declaração referida em **K.**, eliminando da mesma o Anexo L, tendo a mesma sido validada centralmente (cfr. docs. n.º 5 junto com a resposta da AT).
- N.** Nessa sequência, a requerida emitiu a Liquidação de IRS n.º 2025-..., referente ao ano de 2022, que apurou um montante total de imposto a pagar de EUR 12.881,28 e a que correspondeu a emissão da Nota de Cobrança n.º 2025-... pelo mesmo montante (cfr. doc. n.º 20 junto com a p.i. e doc. n.º 6 junto com a resposta da AT).

FACTOS NÃO PROVADOS:

Com relevância para a decisão da causa de acordo com as diversas soluções plausíveis da questão de direito considero como não provado:

- que os requerentes tenham procedido pagamento do montante inscrito no documento de cobrança referido em **N.** do probatório.

MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO:

Os factos elencados no probatório resultam provados pela prova documental junta pelas partes nos seus articulados ou durante a fase da instrução da causa. Em especial, e conforme resulta de cada um dos correspondentes pontos do probatório, relevaram os documentos especificamente identificados nesses mesmos pontos, bem como aqueles constantes do Processo Administrativo oferecido pela requerida, o qual, por não se encontrar devidamente paginado e numerado, não pode ser referenciado com maior rigor e detalhe.

Já quanto o facto dado como não provado relevou a circunstância de não ter sido oferecido qualquer documento ou outro meio de prova que pudesse servir de suporte à confirmação do pagamento em causa, não tendo também o mesmo sido confessado pela requerida nos seus articulados. Com efeito, o doc. n.º 20 junto com a p.i., que consiste numa segunda via da nota de cobrança de IRS, não tem aposto qualquer comprovativo de que a mesma tivesse sido colocada a pagamento, nem foi junto qualquer comprovativo bancário da sua realização.

— IV —
(FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO)

DO ERRO NOS PRESSUPOSTOS DE FACTO E DE DIREITO,

Como se deixou dito em sede de saneamento, a única questão decidenda nos presentes autos é a da ilegalidade da Liquidação Impugnada em resultado de vício de violação de lei decorrente de erro nos pressupostos de facto e de direito, na medida em que, por lhes ser aplicável o regime de tributação ao abrigo do estatuto de residente não habitual, os requerentes teriam direito a que os rendimentos prediais por si auferidos nos Estados Unidos da América fossem isentados de tributação em Portugal.

Donde, a ilegalidade assacada pelos requerentes ao ato impugnado assenta numa dupla construção: por um lado, teriam direito a ser tributados ao abrigo do regime dos residentes não habituais; por outro lado, uma vez que os rendimentos prediais por si obtidos nos EUA podem ser tributados no Estado da fonte ao abrigo da convenção para eliminar a dupla tributação celebrada entre Portugal e aquele país, os respetivos rendimentos deveriam ter sido isentos de tributação por força do disposto no art. 81.º, n.º 5, do CIRS.

Sintetizando, desse modo, a questão decidenda: por lhes ser aplicável o regime de tributação dos residentes não habituais, têm os requerentes direito a que os rendimentos prediais por si auferidos nos EUA em 2022 sejam isentados de tributação por aplicação do art. 81.º, n.º 5, do CIRS?

Metodologicamente, a resposta à questão decidenda passa assim pela aferição da aplicabilidade aos requerentes do regime de tributação dos residentes não habituais não obstante, ou apesar de, em procedimento autónomo, ter sido definitivamente indeferido o seu requerimento de inscrição com essa qualidade no cadastro fiscal da AT.

Importa decidir.

Quanto a esta questão, adere-se desde já àquela que se afigura ser a jurisprudência dominante nos tribunais arbitrais tributários constituídos sob a égide deste CAAD

Como se decidiu na Decisão CAAD 24-09-2021 (Proc.º n.º 188/2020-T), “*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*”. Entendimento reforçado pela Decisão CAAD 15-12-

2021 (Proc.º n.º 777/2020-T) segundo a qual “os requisitos previstos nos n.ºs 6 e 7 [do art. 16.º do CIRS à data vigente] [...] são os únicos requisitos exigidos pela lei para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime dos ‘residentes não habituais’”. Também na Decisão CAAD 17-03-2022 (Proc.º n.º 664/2022-T) se decidiu que “[o] pedido de inscrição como residente não habitual para efeito de aplicação do Regime do Residentes Não Habituais 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 o operar o benefício fiscal, revestindo mera natureza declarativa.”

De igual modo, na Decisão CAAD 30-07-2023 (Proc.º n.º 705/2022-T) se deixou dito:

O pedido de inscrição como residente não habitual imposto pelo n.º 10 do art. 16.º do CIRS deve, então, reputar-se um dever acessório do contribuinte (art. 31.º, n.º 2 da LGT) que serve a finalidade de facilitação da fiscalização da situação tributária do contribuinte e da aplicação do benefício fiscal, de modo a que a AT proceda ao controlo dos registos do contribuinte no seu cadastro, bem como dos demais elementos em seu poder, solicite eventuais elementos adicionais para verificar que o interessado foi considerado como residente fiscal noutra jurisdição e valide o cumprimento dos requisitos legalmente previstos, sendo, porém, da verificação destes requisitos, e não da solicitação ou realização daquela inscrição no registo, que depende a constituição do direito a ser tributado, de modo desagravado, como residente não habitual.

[...]

Conclui-se, pois, que a aplicação do regime dos residentes não habituais exige a verificação dos requisitos de o sujeito passivo se ter tornado fiscalmente residente em território português e não ter sido nele residente em qualquer dos cinco anos anteriores, mas não depende da inscrição correspondente no cadastro. Como tal, a falta ou intempestividade da inscrição como residente não habitual não determina, por si mesma, a exclusão do regime correspondente.

Idêntico sentido decisório é ainda possível encontrar na Decisão CAAD 13-11-2024 (Proc.º n.º 666/2024-T) segundo a qual “*não pode [...] ser negado o direito de beneficiar do referido regime [dos residentes não habituais] pelo facto de não ter apresentado o pedido de inscrição no prazo indicado no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS*”; assim como na Decisão CAAD 03-10-2024 (Proc.º n.º 14/2024-T) em que se decidiu que “[o] *pedido de inscrição como residente não habitual a que se refere o n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS constitui um dever acessório do contribuinte (cf. artigo 31.º, n.º 2, da LGT) e tem natureza meramente declarativa e não constitutiva do direito a ser tributado enquanto residente não habitual*”; ou ainda a Decisão CAAD 19-07-2024 (Proc.º n.º 797/2023-T), segundo a qual “[a] *inscrição como ‘residente não habitual’ tem natureza declarativa e não constitutiva do direito a ser tributado nessa qualidade.*”

Também na Decisão CAAD 29-10-2024 (Proc.º n.º 245/2024-T) se decidiu:

Dos n.ºs 8 a 11, do artigo 16.º, do CIRS, resulta manifesto que os pressupostos para a aplicação do dito regime são, unicamente, os seguintes:
(i) O Sujeito Passivo se torne fiscalmente residente em Portugal e; (ii) O Sujeito Passivo não tenha sido considerado residente em território nacional em qualquer dos cinco anos imediatamente anteriores.

Finalmente, também na Decisão CAAD 27-01-2025 (Proc.º n.º 732/2023-T) se concluiu que “*a tributação ao abrigo do regime de residente não habitual não depende da inscrição com essa qualidade no cadastro fiscal da AT, bastando-se com apenas com o preenchimento de dois requisitos: i) o sujeito passivo ter-se tornado fiscalmente residente em Portugal; e ii) não ter sido considerado fiscalmente residente em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que se tornou residente neste país.*”

Em conclusão, a tributação ao abrigo do regime de residente não habitual não depende da inscrição com essa qualidade no cadastro fiscal da AT, bastando apenas o preenchimento de dois requisitos: i) o sujeito passivo ter-se tornado fiscalmente residente em Portugal; e ii) não ter sido considerado fiscalmente residente em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que se tornou residente neste país.

Assim, uma vez que ficou provado que, pelo menos a partir de 20-09-2021, os requerentes passaram a ter neste país a sua residência permanente, tem de concluir-se que a partir dessa data passaram a ser fiscalmente residentes em Portugal e, uma vez que não o eram nos cinco anos antecedentes, adquiriram igualmente o direito a ser tributados como residentes não habituais pelo período de dez anos a começar nesse ano de 2021 e, consequentemente, a terminar no de 2030.

Daqui decorre que, não obstante não se encontrarem inscritos com essa qualidade no cadastro fiscal da AT, os requerentes tinham e têm efetivamente direito a ser tributados como residentes não habituais quanto aos rendimentos por si auferidos no ano de 2022.

*

Aqui chegados, importa de seguida averiguar se, tendo a requerente A... direito a ser tributada ao abrigo do regime dos residentes não habituais em 2022, teria também direito a que os rendimentos de categoria F, por si auferidos nos EUA e por ela reportados no Anexo J da sua declaração de rendimento (facto **K.** do probatório), ficassem isentos de tributação em sede de IRS ao abrigo do regime RNH.

Ora, a esse propósito previa a redação à data vigente do art. 81.º, n.º 5, do CIRS que a aplicação do método da isenção de eliminação da dupla tributação dependia da verificação de uma das seguintes duas condições:

- 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.*

Deste preceito resultam duas conclusões importantes relativamente à aplicação do método da isenção aos rendimentos da categoria F obtidos por residentes não habituais: por um lado, a aplicação do método depende que o Estado de onde provêm tenha competência tributária para os tributar ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação (“CDT”) aplicável, e, por outro lado, é suficiente que essa tributação seja meramente potencial, não sendo necessário que ocorra uma tributação efetiva do rendimento no Estado da fonte.

Em concreto, resulta do art. 6.º, n.º 1, da CDT concluída entre Portugal e os Estados Unidos da América (cfr. Resolução da Assembleia da República n.º 39/95 e Aviso n.º 35/96) está consagrada uma competência partilhada entre Portugal e os EUA para a tributação de rendimentos prediais provenientes dos EUA auferidos por residentes fiscais em Portugal.

Por conseguinte, considerando a competência cumulativa entre Portugal e os EUA ao abrigo da CDT aplicável, fica preenchida a condição legal para a aplicação do método da isenção para a eliminação da dupla tributação prevista no art. 81.º, n.º 5, al. a), CIRS em vigor à data do facto tributário ora relevante, pelo que tinha a requerente A... direito a que os rendimentos da categoria F, por si auferidos nos EUA e declarados no Anexo J da declaração de rendimentos que apresentou para o ano de 2022 (facto **K.** do probatório) fossem isentados de tributação em sede de IRS.

Assim, procede o erro nos pressupostos de facto e de direito assacada pelos requerentes à Liquidação Impugnada que, desse modo, será anulada a final.

QUANTO AOS PEDIDOS ACESSÓRIOS,

Vem ainda peticionada a condenação da requerida a restituir aos requerentes os montantes por eles pagos ao abrigo e por causa do ato impugnado e, bem assim, no pagamento de juros indemnizatórios.

Sucedem que, como resultada da matéria facto não provada constante do probatório, não ficou demonstrado nesta arbitragem que os requerentes tivessem colocado a pagamento o montante de imposto liquidado pelo ato tributário impugnado neste processo arbitral. Ora, não tendo sido feita essa prova, não pode o pedido de restituição ser julgado procedente, porquanto só

pode condenar-se a restituir aquilo que, demonstradamente, tiver sido prestado. Isto, naturalmente, sem prejuízo da obrigação que impende sobre a requerida de, em sede de execução do julgado, proceder à reconstituição da situação atual hipotética que existiria se o ato tributário ora anulado não tivesse sido praticado.

Do mesmo passo, não tendo ficado provado o pagamento indevido do imposto tem também de claudicar a pretensão de condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

Improcedem assim estes dois pedidos acessórios.

DA RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS DA ARBITRAGEM,

Vencida na presente arbitragem, é a requerida responsável pelas custas — art. 12.º, n.º 2, do RJAT e arts. 4.º, n.º 5, e 6.º, al. a), do Regulamento de Custas da Arbitragem Tributária do CAAD (doravante “o Regulamento”).

Desse modo, tendo em conta o valor fixado ao processo em sede de saneamento (que, recorde-se, foi de EUR 12.881,28), por aplicação da l. 3 da Tabela I anexa ao mencionado Regulamento, a final fixar-se-á a taxa de arbitragem no montante de EUR 918,00, em cujo pagamento será condenada a requerida.

— V — (DISPOSITIVO)

Assim, pelos fundamentos expostos, julgo a presente arbitragem parcialmente procedente e, em consequência:

- a) Declaro ilegal e anulo a Liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2022;
- b) Absolvo a requerida dos pedidos acessórios de condenação no pagamento dos montantes indevidamente pagos ao abrigo e por causa do ato de liquidação referido em a), bem como no de condenação no pagamento de juros indemnizatórios;
- c) Condeno a requerida Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do presente processo arbitral tributário, cuja taxa de arbitragem fixo em EUR 918,00.

Notifiquem-se as partes.

CAAD, 13/2/2026

O Árbitro,

(Gustavo Gramaxo Rozeira)