

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1014/2025-T

Tema: IRS – Residentes Não Habituais - Inscrição

SUMÁRIO:

I — A competência material do tribunal arbitral afere-se em função do pedido e da causa de pedir, tal como configurados pelos Requerentes. Tendo o pedido por objeto a declaração de ilegalidade e anulação parcial de liquidações de IRS, a circunstância de a apreciação da respetiva legalidade implicar determinar se se encontram preenchidos os pressupostos materiais de aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais não descaracteriza o objeto da ação, nem afasta a competência do tribunal arbitral prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

II — O caso decidido administrativo formado relativamente ao ato de indeferimento do pedido de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual no cadastro da Autoridade Tributária não obsta à posterior impugnação de liquidações de IRS fundada na aplicação daquele regime, quando através desta não se pretenda obter a anulação ou desconsideração daquele ato, nem a inscrição cadastral do sujeito passivo nessa qualidade, mas antes discutir a legalidade das liquidações com fundamento na verificação dos pressupostos materiais de aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais.

III — A aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais não depende de ato constitutivo ou de reconhecimento pela Administração Tributária, assumindo a inscrição nessa qualidade no cadastro fiscal natureza declarativa. Para a aquisição do direito à tributação segundo aquele regime releva a verificação dos pressupostos materiais previstos no artigo 16.º do Código do IRS, designadamente que o sujeito passivo se torne fiscalmente residente em Portugal e não tenha sido residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores, dependendo o exercício

desse direito, em cada ano do respetivo período, da manutenção da residência fiscal em território português.

IV — Aos dividendos de fonte maltesa auferidos por sujeito passivo abrangido pelo regime fiscal dos residentes não habituais é aplicável o método da isenção previsto no artigo 81.º, n.º 5, alínea a), do Código do IRS, quando, nos termos do artigo 10.º da CDT celebrada entre Portugal e Malta, tais rendimentos possam ser tributados em Malta, não dependendo a aplicação daquele método da demonstração da sua efetiva tributação nesse Estado.

V — Sendo parcialmente anuladas as liquidações de IRS e tendo estas sido objeto de reclamações gratuitas não decididas no prazo legal, são devidos juros indemnizatórios sobre o imposto indevidamente pago e objeto de restituição, desde a formação da presunção de indeferimento das reclamações gratuitas até ao processamento da respetiva nota de crédito, nos termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT e 61.º do CPPT.

DECISÃO ARBITRAL

Requerentes: A... e B...

Requerido: Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada por “AT” ou “Requerida”)

Os árbitros Prof.ª Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dra. Filipa Gomes Teixeira e Dr. Luís Sequeira, (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 06 de fevereiro de 2026 acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A...** (adiante designado por “Requerente”), titular do NIF ..., e **B...**, titular do NIF..., casados entre si, (doravante, conjuntamente designados por “Requerentes”), com domicílio

2.

fiscal na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Matosinhos, vieram requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante “RJAT”), apresentando o respetivo Pedido de Pronúncia Arbitral (“PPA”) tendo em vista a anulação parcial das liquidações de IRS de 2022, n.º 2023..., com o valor a pagar de € 123.542,47 e de 2023, n.º 2024..., com o valor a pagar de € 20.707,89, sobre as quais foram deduzidas reclamações gratuitas n.ºs ...2025... e ...2025..., ambas instauradas em 24 de maio de 2025 e que os Requerentes consideraram tacitamente indeferidas.

2. Sustentam que as supra identificadas liquidações padecem de ilegalidade, por terem sido emitidas em desconformidade com o regime jurídico dos residentes não habituais (RNH), do qual o Requerente beneficiaria nos anos em causa.
3. Invocam para o efeito que o Requerente, com a sua família, emigrou de Portugal para os Estados Unidos da América (Boston) em fevereiro de 2009, enquanto expatriado, aí fixando a sua residência permanente e fiscal até 2016, período durante o qual entregou as suas declarações fiscais naquele país. Regressou a Portugal em setembro de 2016, tornando-se novamente residente fiscal em território nacional, concluindo que se mostram preenchidos os pressupostos materiais do regime de RNH: ter-se tornado residente fiscal em Portugal em 2016 e não ter sido residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores, circunstância que entende demonstrada, designadamente, pelos certificados de residência fiscal emitidos pelas autoridades norte-americanas relativamente aos anos de 2009 a 2015
4. Referem que, em 21 de outubro de 2016, o Requerente apresentou pedido de inscrição como RNH (pedido n.º IRNH...), o qual veio a ser indeferido, por lhe ter sido exigida a apresentação de certificados de residência fiscal emitidos pelas autoridades norte-americanas — necessários para afastar a indicação, por terceiro, de que teria obtido rendimentos em Portugal como residente em 2011, sendo que apenas conseguiu obter os documentos no final de 2024, altura em que solicitou à AT a retificação do seu registo.
5. Nas declarações Modelo 3 de 2022 e 2023, o Requerente englobou metade dos dividendos auferidos de uma sociedade sediada em Malta (código de país 470), sobre os quais suportou IRS, dividendos que, no seu entender e por lapso, não deveriam ter

3.

sido tributados, tendo as declarações incorrido no erro de não terem sido acompanhadas do anexo L, com opção pelo método da isenção.

6. Entendem os Requerentes que a natureza do estatuto de RNH como benefício fiscal automático (*ope legis*), que resulta direta e imediatamente da lei, pela mera verificação dos respetivos pressupostos materiais, nos termos do artigo 16.º, n.º 8, do Código do IRS e do artigo 5.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não depende de qualquer ato de reconhecimento por parte da AT.
7. Sustentam assim, que a inscrição na base de dados da AT enquanto RNH reveste natureza meramente declarativa, e não constitutiva do direito, configurando um simples dever acessório do contribuinte que não se pode sobrepor à verdade material tributária, convocando, neste sentido, jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e dos Tribunais Arbitrais a funcionar junto do CAAD, bem como o princípio da impugnação unitária (artigo 54.º do CPPT) e os princípios da legalidade, da verdade material e da prevalência da substância sobre a forma (artigos 55.º, 58.º e 59.º da LGT).
8. Concluem que, reunindo o Requerente, desde 2016, os pressupostos materiais de aplicação do regime dos residentes não habituais e encontrando-se os anos de 2022 e 2023 compreendidos no respetivo período legal, os dividendos de fonte maltesa, enquanto rendimentos da categoria E, beneficiam do método da isenção previsto no artigo 81.º, n.º 5, alínea a), do Código do IRS, uma vez que, ao abrigo da Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Malta (artigo 10.º, n.º 2, alínea b), podem ser tributados no Estado da fonte, bastando essa mera possibilidade de tributação.
9. Deveriam, por isso, ter estado isentos de IRS nos anos de 2022 e 2023, sendo as liquidações anuláveis nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do CPA e devendo, dada a indivisibilidade dos atos e a progressividade do imposto, ser anuladas na totalidade, com posterior emissão de liquidações corretivas em execução do julgado.
10. Pedem, em conclusão, que seja julgado procedente o PPA submetido e, em consequência, declarada a ilegalidade dos indeferimentos tácitos das reclamações graciosas identificadas, bem como a ilegalidade parcial das liquidações de IRS de 2022

e 2023, determinando-se a respetiva anulação, com o quantum a apurar em execução do julgado, e a inerente restituição dos montantes indevidamente pagos e a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo dos artigos 43.º e 100.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT, calculados à taxa legal de 4% sobre o montante indevidamente cobrado, contados desde a data dos indeferimentos tácitos das reclamações gratuitas até ao processamento das respetivas notas de crédito, com as demais consequências legais.

11. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “AT”).
12. Em 27.11.2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
13. Em 19.01.2026, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.
14. Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 06.02.2026.
15. Em 11.03.2026, a AT apresentou Resposta, na qual pugnou pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral e suscitou exceções dilatórias, designadamente a incompetência material do Tribunal Arbitral e o caso decidido administrativo, com a consequente inimpugnabilidade das liquidações, nos termos e com os fundamentos que seguidamente se sintetizam.
16. A Requerida sustenta, em defesa por exceção, que a verdadeira causa de pedir subjacente ao pedido de pronúncia arbitral não respeita a qualquer vício próprio das liquidações de IRS, mas sim ao reconhecimento do estatuto de residente não habitual, decorrendo a alegada ilegalidade das liquidações tão-só da não aplicação desse regime aos anos de 2022 e 2023. A apreciação do pedido dependeria, assim, de se aferir previamente se o Requerente deveria ou não estar inscrito como RNH naqueles anos.
17. Invoca a Requerida que o pedido de inscrição como RNH, com efeitos ao ano de 2016, foi expressamente indeferido por despacho de 29 de setembro de 2017, notificado ao Requerente em 6 de outubro de 2017, sem que este tenha exercido o direito de audição

- prévia nem impugnado, administrativa ou judicialmente, essa decisão, com ela se conformando.
18. Defende que tal ato de indeferimento constitui um verdadeiro ato administrativo em matéria tributária, autónomo e destacável face aos atos de liquidação, imediatamente lesivo, que deveria ter sido impugnado de imediato através da competente ação administrativa (artigos 58.º e seguintes do CPTA e artigo 97.º do CPPT), no prazo de três meses.
 19. Não o tendo feito, a decisão consolidou-se na ordem jurídica, constituindo caso decidido que preclui a possibilidade de, em sede de impugnação das liquidações, se discutir a legalidade daquele ato pressuposto.
 20. Convoca, neste sentido, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/17 e as decisões arbitrais dos Processos n.ºs 514/2015-T e 728/2019-T. Conclui que o caso decidido configura exceção dilatória, nos termos dos artigos 88.º, n.º 2, e 89.º, n.º 2, do CPTA, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, alínea c), do RJAT, conducente à absolvição da instância.
 21. Subsidiariamente, por impugnação, sustenta que o Requerente era, nos anos de 2022 e 2023, residente em território português nos termos do artigo 16.º, n.º 1, do Código do IRS, e, como tal, sujeito a este imposto pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos no estrangeiro.
 22. Sublinha que os próprios Requerentes assim o compreenderam e assumiram, ao declararem-se residentes no continente nas Modelo 3 e ao não apresentarem o anexo L, precisamente porque sabiam que não poderiam beneficiar de tal estatuto, sendo o método da isenção do artigo 81.º, n.º 5, do Código do IRS exclusivamente aplicável aos residentes não habituais.
 23. Acrescenta que o segundo pedido de inscrição como RNH, com efeitos a 2016, apresentado apenas em maio de 2025, foi rejeitado por despacho de 3 de fevereiro de 2026 (Informação n.º 147/2026), por intempestividade e caso decidido, não tendo aptidão para repriminar o primeiro pedido já consolidado, e nunca podendo um eventual deferimento produzir efeitos retroativos às liquidações de 2022 e 2023.
 24. Invoca que, mesmo à luz da jurisprudência do STA (Acórdãos de 29 de maio de 2024,

processo n.º 0842/23.9BESNT, e de 15 de janeiro de 2025, processo n.º 1750/22.6BEPRT) e de diversas decisões do CAAD, a apresentação tardia do pedido de inscrição como RNH tem como consequência que o regime só é aplicável para o futuro, a partir do ano de inscrição; não tendo havido inscrição válida antes da ocorrência do facto tributário dos anos de 2022 e 2023, o regime é-lhes inaplicável.

25. Sustenta, por fim, que recai sobre o Requerente o ónus da prova da verificação dos pressupostos (artigo 74.º, n.º 1, da LGT), que não foi cumprido, e que, não padecendo os atos de qualquer ilegalidade nem existindo erro imputável aos serviços, não são devidos os juros indemnizatórios peticionados.
26. Em face de tais linhas de defesa, pede a Requerida que sejam julgadas procedentes as exceções dilatórias invocadas, com a sua absolvição da instância; e, caso assim não se entenda, que o pedido de pronúncia arbitral seja julgado improcedente, por não provado, com a absolvição da Requerida de todos os pedidos formulados.
27. A Requerida procedeu à junção do processo administrativo (“PA”) em 11.03.2026.
28. Por despacho de 24.03.2026, este Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e notificou as Partes para a produção de alegações escritas em prazo, simultâneo, de 20 dias.
29. Requerentes e Requerida vieram a apresentar as suas alegações escritas em 21 e 28 de abril de 2026, respetivamente, nas quais, no essencial, secundaram a fundamentação e o sentido já anteriormente propugnado no PPA e Resposta, respetivamente.
30. Sobre a defesa por exceção apresentada pela Requerida na Resposta, vieram os Requerentes, em sede de alegações, a pronunciar-se também sobre tal referida linha de defesa erigida pela Requerida, desde logo refutando a premissa em que assenta toda a defesa por exceção da AT — a de que o processo visaria o reconhecimento do estatuto de RNH e que, por isso, dependeria da prévia impugnação autónoma do ato de indeferimento da inscrição.
31. Sustentam que tal construção não corresponde nem ao pedido nem à causa de pedir efetivamente invocados: o objeto da ação é, a título imediato, a declaração de ilegalidade dos indeferimentos tácitos das reclamações graciosas e, a título mediato, a anulação

parcial das liquidações de IRS de 2022 e 2023 por erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

32. Defendem que em momento algum foi formulado qualquer pedido de condenação da AT à prática de um ato de inscrição ou reconhecimento, tratando-se de uma típica impugnação de liquidação, plenamente abrangida pela competência material do Tribunal Arbitral. O facto de a apreciação da legalidade das liquidações implicar a verificação dos pressupostos do regime RNH não converte o processo num pedido de reconhecimento desse estatuto — é uma questão de direito material, e não um objeto autónomo de pretensão.
33. Na perspetiva dos Requerentes, o que releva é a natureza do RNH como benefício fiscal automático, o qual resulta direta e imediatamente da lei pela mera verificação dos pressupostos materiais, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, do EBF e do artigo 16.º, n.ºs 8 e 9, do CIRS, sem depender de qualquer ato de reconhecimento, constitutivo, prévio ou posterior. A inscrição cadastral assume natureza declarativa e configura um mero ato acessório, *ad probationem*, cujo incumprimento não prejudica a aplicação do regime. Os Requerentes apontam ainda uma incongruência da Requerida, que ora afirma tratar-se de um benefício dependente de reconhecimento, ora admite — inclusive na sua própria Circular n.º 4/2019 — que o mesmo opera automaticamente por força da lei.
34. Daqui retiram que, sendo o RNH um benefício automático, não existe qualquer «ato destacável» para efeitos do artigo 54.º do CPPT — só os atos imediatamente lesivos e com eficácia própria impõem impugnação autónoma —, pelo que a não impugnação do indeferimento da inscrição não preclui a sindicância da legalidade das liquidações. Vale, ao invés, o princípio da impugnação unitária, que autoriza e impõe que a questão do benefício automático seja suscitada na própria impugnação da liquidação. Convocam, em abono, ampla jurisprudência: o Acórdão do STA n.º 01263/16, de 22 de março de 2018 (que distingue benefícios dependentes de reconhecimento dos automáticos e afasta o ónus de impugnação autónoma nestes últimos), e as decisões arbitrais do CAAD nos processos n.ºs 903/2024-T, 48/2025-T e 581/2022-T, todas afirmando a natureza meramente declarativa da inscrição. Acrescentam, sem conceder, que mesmo a questão de saber se a procedência da impugnação estaria condicionada por

prévia reação contenciosa se situaria no âmbito do mérito, e não das exceções dilatórias.

35. Quanto ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/17, invocado pela Requerida, os Requerentes afastam a sua aplicabilidade por assentar numa configuração normativa distinta: reporta-se a um pedido de inscrição de 2010, sujeito à redação do então n.º 7 do artigo 16.º do CIRS, que ancorava o direito ao regime na própria inscrição no registo de contribuintes, redação alterada em 2012, pelo que a respetiva *ratio decidendi* não é transponível para o quadro legal aplicável aos autos.
36. Por fim, sustentam que os requisitos materiais do regime se encontram plenamente demonstrados pela documentação junta aos autos, salientando que o indeferimento do pedido apresentado em 2016 assentou na existência de informação proveniente de declarações de terceiros relativa à obtenção de rendimentos em Portugal no ano de 2011, e que o Requerente apresentou o pedido de inscrição em 21 de outubro de 2016.
37. Concluem que admitir que um mero ato acessório neutralize um benefício automático violaria o princípio da legalidade tributária (artigo 103.º, n.º 2, da CRP, e artigo 5.º do EBF), pelo que as exceções dilatórias devem ser julgadas totalmente improcedentes, conhecendo o Tribunal do mérito da causa.

Saneamento:

38. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, atenta a conformação do objeto do processo com o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 5.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT.
39. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, por ter sido apresentado dentro do prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.
40. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
41. É admissível a cumulação dos pedidos formulados, respeitantes às liquidações de IRS dos anos de 2022 e 2023, porquanto a respetiva procedência depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos

mesmos princípios e regras de direito, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do RJAT.

42. O processo não enferma de nulidades.
43. A Requerida suscitou duas exceções: (i) a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral, por entender que a pretensão formulada pelos Requerentes pressupõe a apreciação e o reconhecimento do direito do Requerente ao regime jurídico-tributário dos residentes não habituais, matéria que, no seu entendimento, não se encontra abrangida pela competência material dos tribunais arbitrais definida no artigo 2.º do RJAT; e (ii) a exceção de caso decidido administrativo e consequente inimpugnabilidade das liquidações impugnadas, fundada na falta de impugnação autónoma da decisão de 29 de setembro de 2017 que indeferiu o pedido de inscrição do Requerente como residente não habitual.
44. A apreciação destas exceções encontra-se estreitamente relacionada com a configuração da relação jurídico-tributária controvertida e com a factualidade subjacente aos atos tributários impugnados, mostrando-se, por isso, adequado proceder previamente à fixação da matéria de facto provada e não provada, após o que se conhecerá das mesmas.
45. Não foram suscitadas, nem se identificam, quaisquer outras exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa e de que cumpra conhecer.

II. MATÉRIA DE FACTO

a) Factos provados:

1. Consideram-se provados, com relevo para a presente decisão, os seguintes factos:
 - a. Os Requerentes – A... e B...- são casados entre si, tendo optado pela tributação conjunta dos respetivos rendimentos nos anos de 2022 e 2023, cfr. Docs. 3 e 7 juntos ao PPA.
 - b. Em fevereiro de 2009, o Requerente, juntamente com o seu cônjuge, deslocou-se de Portugal para os Estados Unidos da América, mais concretamente para o Estado de Massachusetts, no âmbito da sua atividade profissional para o Grupo C..., tendo a D...

declarado, em 28 de janeiro de 2009, que aquele passaria a trabalhar e residir nos Estados Unidos da América a partir de 1 de fevereiro de 2009, cfr. Doc. 11 junto ao PPA.

- c. Em 2009, o Requerente celebrou contrato de arrendamento relativo a uma habitação situada em ..., Massachusetts, com início em 7 de abril de 2009, cfr. Doc. 12 junto ao PPA.
- d. O Requerente registou-se junto das autoridades norte-americanas, tendo-lhe sido atribuído **Social Security Number**, cfr. Doc. 13 junto ao PPA.
- e. Os Requerentes foram considerados pelas autoridades fiscais norte-americanas residentes nos Estados Unidos da América para efeitos fiscais nos anos de 2009 a 2015, conforme certificados de residência fiscal emitidos pelo **Internal Revenue Service**, cfr. Docs. 14 a 20 juntos ao PPA.
- f. Durante o período em que residiu nos Estados Unidos da América, o Requerente apresentou naquele país declarações fiscais relativas aos seus rendimentos, cfr. Doc. 21 junto ao PPA.
- g. Em 20 de setembro de 2016, o Consulado-Geral de Portugal em Boston certificou que o Requerente residiu em ..., Cambridge, Massachusetts, Estados Unidos da América, entre 1 de abril de 2009 e 20 de setembro de 2016, data em que declarou cancelar a sua residência naquele país, onde trabalhou durante período superior a doze meses consecutivos, cfr. Doc. 22 junto ao PPA.
- h. Na mesma data, o Consulado-Geral de Portugal em Boston certificou a transferência da residência habitual do Requerente dos Estados Unidos da América para Portugal, cfr. Doc. 23 junto ao PPA.
- i. Em setembro de 2016, o Requerente regressou a Portugal, passando a residir em território português, cfr. Docs. 22 a 24 juntos ao PPA.
- j. Em 21 de outubro de 2016, o Requerente apresentou, através do Portal das Finanças, pedido de inscrição como residente não habitual, ao qual foi atribuído o n.º IRNH..., indicando como ano de início 2016, ano de fim 2025 e como país da última residência no estrangeiro os Estados Unidos da América, cfr. Doc. 26 junto ao PPA e Doc. 1 junto à Resposta.

- k.** No âmbito daquele procedimento, a AT projetou o indeferimento do pedido com fundamento na circunstância de constar de declarações de terceiros — Modelo 10/DMR — que o Requerente teria obtido rendimentos em Portugal, enquanto residente, no ano de 2011, cfr. Doc. 27 junto ao PPA e Docs. 1 e 2 juntos à Resposta.
- l.** O projeto de indeferimento foi remetido ao Requerente por correio registado e recebido em 27 de outubro de 2016, através do registo postal n.º RY...PT, para efeitos do exercício do direito de audição prévia, cfr. Doc. 2 junto à Resposta.
- m.** O Requerente não exerceu o direito de audição no prazo que lhe foi concedido, cfr. Doc. 27 junto ao PPA e Docs. 1 e 2 juntos à Resposta.
- n.** Por despacho do Diretor de Serviços de Registo de Contribuintes, de 29 de setembro de 2017, foi indeferido o pedido de inscrição do Requerente como residente não habitual, com efeitos ao ano de 2016, com fundamento na circunstância de constar de declarações de terceiros — Modelo 10/DMR — que aquele teria obtido rendimentos em Portugal, enquanto residente, no ano de 2011, cfr. Doc. 27 junto ao PPA e Doc. 1 junto à Resposta.
- o.** A decisão referida no ponto antecedente foi remetida ao Requerente por correio registado e recebida em 6 de outubro de 2017, através do registo postal n.º RY...PT, constando da respetiva notificação a possibilidade de interposição de recurso hierárquico ou de ação administrativa, cfr. Docs. 1 e 2 juntos à Resposta.
- p.** O Requerente não impugnou administrativa ou judicialmente a decisão de indeferimento referida nos pontos antecedentes, cfr. Doc. 1 junto à Resposta e PA.
- q.** Em 27 de junho de 2023, os Requerentes apresentaram conjuntamente a declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2022, identificada sob o n.º..., cfr. Doc. 3 junto ao PPA.
- r.** Em 31 de março de 2022, a E... Limited, atuando na qualidade de fiduciária da F... Limited, efetuou ao Requerente, na qualidade de beneficiário desta sociedade, uma distribuição de dividendos no montante bruto global de €213.642,29, sobre o qual incidiu imposto em Malta no montante de €21.334,59, tendo sido distribuído o montante líquido de €192.307,70, cfr. Doc. 30 junto ao PPA.
- s.** Em 31 de dezembro de 2022, a E... Limited, atuando na mesma qualidade, efetuou ao Requerente a distribuição de dividendos no montante bruto de €497.769,00, sobre o qual

incidiu imposto em Malta no montante de €174.219,00, tendo sido distribuído o montante líquido de €323.550,00, cfr. Doc. 29 junto ao PPA.

- t.** No Anexo J respeitante ao Requerente da declaração Modelo 3 relativa ao ano de 2022, foi declarado, no Quadro 8A, com o código de rendimento E11 e o código de país 470 (Malta), o montante de €257.928,85, não tendo sido indicado qualquer montante a título de imposto pago no estrangeiro, cfr. Doc. 3 junto ao PPA.
- u.** Da declaração Modelo 3 relativa ao ano de 2022 resultou a liquidação de IRS n.º 2023..., de 28 de junho de 2023, da qual resultou imposto a pagar no montante de €123.542,47, cfr. Doc. 4 junto ao PPA.
- v.** A liquidação identificada no ponto antecedente tinha como data-limite de pagamento 31 de agosto de 2023, tendo os Requerentes procedido, em 4 de julho de 2023, ao pagamento integral da quantia de €123.542,47, cfr. Docs. 5 e 6 juntos ao PPA.
- w.** Em 25 de junho de 2024, os Requerentes apresentaram conjuntamente a declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2023, identificada sob o n.º..., cfr. Doc. 7 junto ao PPA.
- x.** Em 31 de março de 2023, a E... Limited, atuando na qualidade de fiduciária da F... Limited, efetuou ao Requerente, na qualidade de beneficiário desta sociedade, uma distribuição intercalar de dividendos no montante líquido de €100.848,60, cfr. Doc. 31 junto ao PPA.
- y.** No Anexo J respeitante ao Requerente da declaração Modelo 3 relativa ao ano de 2023, foi declarado, no Quadro 8A, com o código de rendimento E11 e o código de país 470 (Malta), o montante de €50.424,30, não tendo sido indicado qualquer montante a título de imposto pago no estrangeiro, cfr. Doc. 7 junto ao PPA.
- z.** A F... Limited é uma sociedade residente fiscal em Malta, tendo a autoridade fiscal maltesa certificado, em 23 de junho de 2023, que aquela sociedade era residente em Malta para efeitos da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Malta, cfr. Doc. 32 junto ao PPA.
- aa.** Nas declarações Modelo 3 de IRS relativas aos anos de 2022 e 2023, os Requerentes declararam rendimentos da categoria A auferidos pelo Requerente, tendo sido igualmente declarados outros rendimentos da categoria E, distintos dos dividendos de fonte maltesa

inscritos no Anexo J, Quadro 8A, sob o código E11 e o código de país 470, acima identificados, bem como, no respetivo Anexo F, rendimentos prediais auferidos em território nacional, no montante ilíquido de €13.620,00, em 2022, e de €14.520,00, em 2023, não tendo, em qualquer daqueles anos, sido exercida a opção pelo englobamento destes últimos rendimentos, cfr. Docs. 3 e 7 juntos ao PPA.

- bb.** As declarações Modelo 3 de IRS apresentadas pelos Requerentes relativamente aos anos de 2022 e 2023 não integravam qualquer Anexo L – Residente Não Habitual, cfr. Docs. 3 e 7 juntos ao PPA.
- cc.** Da declaração Modelo 3 relativa ao ano de 2023 resultou a liquidação de IRS n.º 2024..., de 2 de julho de 2024, da qual resultou imposto a pagar no montante de €20.707,89, cfr. Doc. 8 junto ao PPA.
- dd.** A liquidação identificada no ponto antecedente tinha como data-limite de pagamento 2 de setembro de 2024, cfr. Doc. 9 junto ao PPA.
- ee.** Em 23 de julho de 2024, os Requerentes procederam ao pagamento integral da quantia de €20.707,89 correspondente àquela liquidação, cfr. Doc. 10 junto ao PPA.
- ff.** Depois de obter os certificados de residência fiscal emitidos pelas autoridades fiscais norte-americanas relativos aos anos em que residiu nos Estados Unidos da América, o Requerente apresentou à AT novo requerimento, datado de 16 de abril de 2025, no qual solicitou a retificação do respetivo registo fiscal e a sua inscrição como residente não habitual, invocando reunir os respetivos requisitos desde 2016, cfr. Doc. 28 junto ao PPA e Doc. 3 junto à Resposta.
- gg.** No requerimento referido no ponto antecedente, o Requerente invocou ter residido nos Estados Unidos da América desde 2009 até 2016, ter regressado a Portugal nesse último ano e ter então requerido a sua inscrição como residente não habitual, juntando documentação destinada a comprovar a sua residência fiscal nos Estados Unidos da América nos anos anteriores ao regresso a Portugal, cfr. Doc. 28 junto ao PPA e Doc. 3 junto à Resposta.
- hh.** O requerimento referido nos pontos antecedentes foi remetido por correio postal registado e deu entrada na AT em 2 de maio de 2025, cfr. Doc. 3 junto à Resposta e PA.

- ii. Em 24 de maio de 2025, os Requerentes apresentaram reclamações graciosas das liquidações de IRS relativas aos anos de 2022 e 2023, às quais foram atribuídos, respetivamente, os processos n.ºs ...2025... e ...2025..., peticionando a respetiva anulação parcial com fundamento na aplicação aos dividendos de fonte maltesa do método da isenção previsto para os residentes não habituais, cfr. Docs. 1 e 2 juntos ao PPA e PA.
 - jj. As reclamações graciosas identificadas no ponto antecedente não foram objeto de decisão expressa no prazo legalmente previsto para o efeito, cfr. PA.
 - kk. Em 25 de novembro de 2025, os Requerentes apresentaram o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem aos presentes autos, tendo por objeto a ausência de decisão das reclamações graciosas supra identificadas e, mediatamente, as liquidações de IRS relativas aos anos de 2022 e 2023, conforme registo no sistema de gestão processual do CAAD.
- II. Por despacho do Diretor de Serviços de Registo de Contribuintes de 3 de fevereiro de 2026, aposto sobre a Informação n.º 147/2026, de 2 de fevereiro de 2026, foi rejeitado e determinado o arquivamento do pedido apresentado pelo Requerente em 2025, por se ter considerado ultrapassado o prazo para reagir contra a decisão de indeferimento de 29 de setembro de 2017 e inexistir dever de decisão da AT, nos termos do artigo 56.º, n.º 2, alínea b), da LGT, cfr. Doc. 4 junto à Resposta.

b) Factos não provados:

2. Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada que seja relevante para a decisão da causa.

c) Fundamentação da fixação da matéria de facto:

3. Não existe um dever de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes. O Tribunal Arbitral tem, sim, o dever de selecionar a matéria de facto relevante para a decisão e determinar quais os factos que considera provados e não provados, conforme resulta do

artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

4. No caso, o Tribunal formou a sua convicção com base na análise crítica dos documentos juntos pelas partes, que não foram impugnados, bem como nos elementos constantes do processo administrativo junto pela AT.
5. Assim, e tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, o que prevê o artigo 110.º do CPPT e a prova documental produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III. DO DIREITO

a) Questões a decidir:

1. As questões jurídico-tributárias que se encontram no epicentro do dissídio entre as partes respeitam à aplicação, ao Requerente, do regime fiscal dos residentes não habituais (RNH) nos anos de 2022 e 2023 e, consequentemente, à legalidade das liquidações de IRS objeto dos presentes autos.
2. Cumpre, em particular, determinar se, à luz do regime previsto no artigo 16.º do Código do IRS, se encontravam preenchidos, relativamente ao Requerente, os pressupostos materiais necessários à aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais nos anos de 2022 e 2023 e, em caso afirmativo, se a inscrição nessa qualidade no registo de contribuintes constitui pressuposto constitutivo da aplicação daquele regime ou assume natureza meramente declarativa, não obstante a ausência desse averbamento à sua aplicação quando se encontrem verificados os respetivos requisitos legais.
3. Importará, subsequentemente, determinar as consequências da aplicação daquele regime sobre a tributação dos dividendos de fonte maltesa auferidos pelo Requerente nos anos de

2022 e 2023, designadamente se lhes é aplicável o método da isenção previsto no artigo 81.º, n.º 5, alínea a), do Código do IRS, conjugado com o artigo 10.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Malta e, nessa medida, aferir da legalidade das liquidações de IRS impugnadas.

4. A resposta a estas questões será determinante para o juízo a formular quanto à legalidade dos atos tributários controvertidos e, em caso de procedência da pretensão anulatória, para a apreciação das consequências daí decorrentes, designadamente quanto à restituição do imposto indevidamente pago e ao direito a juros indemnizatórios.

5. Previamente ao conhecimento do mérito, importa, porém, apreciar as duas exceções suscitadas pela Requerida: (i) a exceção de caso decidido administrativo e consequente inimpugnabilidade das liquidações, fundada na circunstância de o Requerente não ter impugnado autonomamente a decisão de 29 de setembro de 2017 que indeferiu o pedido de inscrição do Requerente como residente não habitual, sustentando a Requerida que aquela decisão se consolidou na ordem jurídica e impede a posterior discussão dessa qualidade por via da impugnação das liquidações de IRS; e (ii) a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral, por entender a Requerida que a apreciação da legalidade das liquidações com fundamento na aplicação do regime dos residentes não habituais pressupõe o reconhecimento do respetivo estatuto, matéria que considera não compreendida no âmbito da competência material dos tribunais arbitrais tributários.

b) Da incompetência material do Tribunal Arbitral:

6. A competência material dos tribunais é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, pelo que se impõe a sua apreciação previamente à verificação dos demais pressupostos processuais, conforme resulta do cotejo dos artigos 16.º do CPPT e 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos – CPTA, ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

7. Em abono da exceção aduzida, a Requerida considera que o Tribunal Arbitral não é materialmente competente para apreciar a questão suscitada pelos Requerentes, por entender que, não obstante estes peticionarem a anulação parcial das liquidações de IRS relativas aos anos de 2022 e 2023, a causa de pedir que suporta tal pretensão assenta no reconhecimento ao Requerente da condição de residente não habitual.

8. Sustenta, em síntese, a Requerida que a apreciação da legalidade das liquidações controvertidas pressuporia necessariamente que este Tribunal apreciasse previamente se o Requerente deveria ou não beneficiar do regime de tributação de residente não habitual, matéria que considera situada a montante dos atos de liquidação e excluída do âmbito da competência material dos tribunais arbitrais tributários.

9. Invoca, ainda, em abono da exceção, a jurisprudência do Tribunal Constitucional decorrente do Acórdão n.º 718/2017, de 15 de novembro de 2017, no qual se decidiu:

10. «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.»

11. Nesta senda, conclui a Requerida ser o Tribunal Arbitral materialmente incompetente para apreciar a matéria controvertida nos presentes autos, porquanto a ilegalidade imputada às liquidações assenta na não aplicação do regime fiscal previsto para os residentes não habituais, cuja apreciação entende não caber no âmbito material da jurisdição arbitral tributária.

12. Os Requerentes contrapõem que o objeto do presente processo não consiste no reconhecimento ou na inscrição do Requerente como residente não habitual, nem na anulação da decisão administrativa que indeferiu o respetivo pedido de inscrição, mas antes

na apreciação da legalidade das liquidações de IRS dos anos de 2022 e 2023 e dos indeferimentos tácitos das reclamações graciosas que sobre aquelas incidiram.

13. Sustentam, assim, que o pedido de pronúncia arbitral visa a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributo, matéria expressamente compreendida na previsão normativa da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, não podendo, por isso, proceder a exceção de incompetência material invocada pela Requerida.

14. Atentemos, antes de mais, no pedido formulado pelos Requerentes.

15. Do teor do pedido de pronúncia arbitral resulta que os Requerentes peticionam a declaração de ilegalidade dos indeferimentos tácitos das reclamações graciosas n.ºs ...2025... e ...2025... e, mediatemente, a declaração de ilegalidade parcial e consequente anulação das liquidações de IRS dos anos de 2022 e 2023, respetivamente n.ºs 2023... e 2024..., com a restituição das quantias que, em consequência dessa ilegalidade, tenham sido indevidamente pagas e demais consequências legais.

16. O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), instituiu a arbitragem tributária limitada às matérias nele expressamente previstas, consignando na alínea a) do n.º 1 do seu artigo 2.º a competência dos tribunais arbitrais para apreciar pretensões relativas à «declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta».

17. Através da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, ficaram vinculados à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD os serviços da Administração Tributária nela identificados, nos termos e dentro dos limites aí estabelecidos.

18. Sérgio Vasques e Carla Castelo Trindade, em Cadernos de Justiça Tributária, n.º 00, abril/junho de 2013, no artigo «O âmbito material da arbitragem tributária», referem que:

19.

19. «nos termos da alínea a) do n.º 1, os tribunais arbitrais têm competência para apreciar as pretensões que se prendam com a *declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta. O âmbito material da arbitragem tributária, recortado por esta alínea, corresponde ao previsto no artigo 97.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), estando-se perante questões que podem simultaneamente ser objecto de arbitragem e impugnação judicial.*»

20. A competência dos tribunais arbitrais tributários encontra-se, pois, delimitada pelas matérias expressamente previstas no RJAT e pela vinculação operada através da mencionada Portaria.

21. Ora, à luz deste enquadramento, não se vislumbra que os pedidos formulados pelos Requerentes extravasem o âmbito da competência material do Tribunal Arbitral, na medida em que se reconduzem à declaração de ilegalidade de atos tributários de liquidação de IRS, e não a qualquer pedido autónomo de reconhecimento ou de inscrição do Requerente como residente não habitual.

22. É certo que a Requerida sustenta que, embora os pedidos formulados tenham por objeto atos de liquidação, a causa de pedir que lhes subjaz implica necessariamente a apreciação do direito do Requerente ao regime fiscal dos residentes não habituais, matéria que, na sua perspetiva, apenas poderia ser conhecida através dos meios processuais próprios de reação contra a decisão administrativa relativa à inscrição como RNH.

23. Importa, todavia, distinguir o objeto do processo das questões jurídicas que o Tribunal é chamado a apreciar para decidir da legalidade dos atos tributários que constituem aquele objeto.

24. Com efeito, uma coisa é pretender obter do Tribunal Arbitral a anulação do ato administrativo que indeferiu a inscrição do Requerente como residente não habitual ou uma pronúncia constitutiva que determine a sua inscrição nessa qualidade; outra, distinta, é questionar a legalidade de concretas liquidações de IRS por nelas não ter sido aplicado um regime jurídico-tributário cujos pressupostos materiais o sujeito passivo sustenta encontrarem-se preenchidos.

25. É esta última pretensão que constitui objeto dos presentes autos.

26. A circunstância de a apreciação da legalidade das liquidações poder exigir que o Tribunal determine se estavam preenchidos os pressupostos materiais de aplicação do regime dos residentes não habituais não transmuta o objeto da ação numa pretensão dirigida ao reconhecimento autónomo daquele estatuto.

27. Na verdade, a competência do Tribunal determina-se em função do pedido e da causa de pedir tal como configurados pelos Requerentes, não deixando o Tribunal de ser competente para apreciar a legalidade de um ato de liquidação pelo facto de, para esse efeito, ter de resolver questões jurídicas antecedentes ou incidentais necessárias à decisão sobre a legalidade desse ato.

28. Neste conspecto, a questão de saber se a inscrição do sujeito passivo como residente não habitual no cadastro da AT assume natureza constitutiva ou meramente declarativa e, consequentemente, se a falta dessa inscrição obsta à aplicação do correspondente regime fiscal constitui uma questão respeitante à legalidade das próprias liquidações, e não uma pretensão autónoma dirigida à alteração do cadastro fiscal do Requerente .

29. É, aliás, neste sentido que se vem pronunciando uma relevante linha da jurisprudência arbitral, distinguindo entre a pretensão de inscrição do contribuinte como residente não habitual e a apreciação, no âmbito da impugnação de uma liquidação de IRS, da verificação dos pressupostos materiais necessários à aplicação daquele regime.

30. Nesta linha, tem-se entendido que a discussão administrativa ou judicial relativa à inscrição como residente não habitual não prejudica, por si só, a impugnação direta do ato de liquidação de IRS com fundamento na não aplicação daquele regime, porquanto a inscrição prevista no artigo 16.º do Código do IRS não assume natureza constitutiva do direito à correspondente tributação, constituindo antes uma formalidade de natureza declarativa.

31. A este propósito, assume particular relevância a jurisprudência arbitral que vem considerando que a falta de inscrição cadastral como residente não habitual não constitui condição de impugnabilidade da liquidação de IRS, sendo a questão da verificação dos pressupostos de aplicação daquele regime matéria a apreciar no âmbito do mérito da pretensão anulatória.

32. Também a circunstância de ter sido anteriormente proferida uma decisão administrativa de indeferimento do pedido de inscrição do Requerente como residente não habitual não determina, para efeitos da questão da competência material ora em apreciação, solução diversa.

33. Com efeito, saber se a falta de impugnação daquela decisão administrativa consolidou definitivamente determinada situação jurídica e se tal circunstância impede que os Requerentes discutam posteriormente, por ocasião da impugnação das liquidações, o preenchimento dos pressupostos materiais do regime RNH constitui questão distinta da competência material do Tribunal para apreciar atos de liquidação.

34. Tal matéria respeita antes à exceção de caso decidido administrativo e consequente inimpugnabilidade das liquidações, igualmente suscitada pela Requerida, que será objeto de apreciação autónoma.

35. Não se mostra, assim, adequado fazer decorrer da existência do ato administrativo de indeferimento, e da sua não impugnação, a incompetência material do Tribunal Arbitral, confundindo duas questões processualmente distintas: por um lado, a determinação da jurisdição competente em função do objeto do pedido arbitral; por outro, os eventuais efeitos preclusivos que a consolidação daquele ato administrativo possa produzir relativamente aos fundamentos invocáveis contra as liquidações posteriores.

36. Também a jurisprudência constante do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017 não conduz, por si só, a conclusão diversa quanto à competência material deste Tribunal.

37. Efetivamente, aquele aresto pronunciou-se sobre a conformidade constitucional de determinada interpretação do artigo 54.º do CPPT relativa aos efeitos da não impugnação autónoma de um ato de indeferimento sobre a posterior impugnação da liquidação, e não sobre a delimitação da competência material dos tribunais arbitrais estabelecida pelo artigo 2.º do RJAT.

38. A eventual projeção daquela jurisprudência sobre a possibilidade de os Requerentes invocarem, contra as liquidações dos anos de 2022 e 2023, fundamentos relacionados com o regime dos residentes não habituais releva, pois, para a apreciação da exceção de caso decidido administrativo e inimpugnabilidade suscitada pela Requerida, mas não permite concluir que o Tribunal careça de competência material para conhecer dos atos tributários que constituem objeto do pedido arbitral.

39. Por outro lado, nos termos da alínea a) do artigo 99.º do CPPT, constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente a «errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários».

40. A alegada ilegalidade das liquidações decorrente da não aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais é suscetível de se projetar diretamente sobre a qualificação e

tributação dos rendimentos declarados pelos Requerentes e, consequentemente, sobre o quantum de imposto liquidado.

41. Trata-se, por conseguinte, de fundamento suscetível de integrar a causa de pedir de uma pretensão anulatória dirigida contra atos de liquidação de IRS e cuja apreciação se encontra compreendida nos poderes cognitivos do Tribunal chamado a pronunciar-se sobre a legalidade desses mesmos atos.

42. A circunstância de a apreciação da legalidade das liquidações exigir que o Tribunal determine, a título incidental, se se encontravam preenchidos os pressupostos materiais de aplicação do regime dos residentes não habituais não altera a natureza do pedido nem transforma a presente arbitragem numa ação destinada ao reconhecimento ou averbamento daquela qualidade no cadastro fiscal.

43. Ante o exposto, tendo o pedido arbitral por objeto os indeferimentos tácitos das reclamações graciosas e, mediatamente, a declaração de ilegalidade parcial das liquidações de IRS dos anos de 2022 e 2023, pretensão enquadrável na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, e não a anulação do ato de indeferimento da inscrição do Requerente como residente não habitual ou a sua inscrição cadastral nessa qualidade, julga-se improcedente a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral suscitada pela Requerida.

c) Da exceção de caso decidido administrativo e da alegada inimpugnabilidade das liquidações:

44. A Requerida suscita igualmente a exceção que qualifica como inimpugnabilidade das liquidações de IRS mediatamente controvertidas, sustentando, em síntese, que os Requerentes não podem fundar a respetiva impugnação na aplicação ao Requerente do regime fiscal dos residentes não habituais.

45. Para tanto, invoca que o Requerente apresentou, em 21 de outubro de 2016, pedido de inscrição como residente não habitual, com efeitos a partir desse mesmo ano, o qual veio a ser expressamente indeferido por decisão de 29 de setembro de 2017, sem que contra esta tivesse sido deduzida impugnação administrativa ou judicial.

46. Segundo a Requerida, tal decisão consolidou-se, assim, na ordem jurídica, formando caso decidido administrativo, não podendo os Requerentes obter agora, por via da impugnação das liquidações de IRS dos anos de 2022 e 2023, um resultado que pressuporia a desconsideração dos efeitos daquele ato administrativo.

47. Nessa medida, entende a Requerida que, existindo uma decisão administrativa definitiva que recusou ao Requerente a inscrição como residente não habitual, não podem as liquidações posteriores ser impugnadas com fundamento na aplicação daquele regime fiscal, sob pena de se permitir alcançar, por via indireta, o efeito que decorreria da anulação do ato administrativo de 2017.

48. Os Requerentes contrapõem, no essencial, que o regime fiscal dos residentes não habituais não depende de qualquer ato constitutivo ou de reconhecimento por parte da Administração Tributária, decorrendo o direito à respetiva aplicação da verificação dos pressupostos materiais estabelecidos no artigo 16.º do Código do IRS.

49. Sustentam, nessa medida, que a inscrição no cadastro fiscal como residente não habitual reveste natureza meramente declarativa, pelo que a decisão que recusou tal inscrição não impede que, em sede de impugnação das liquidações de IRS, seja apreciado se o Requerente reunia os pressupostos legais necessários para que os rendimentos em causa fossem tributados de acordo com aquele regime.

50. Importa, antes de mais, precisar a natureza da exceção suscitada.

51. Com efeito, pese embora a Requerida a apresente também sob a veste da inimpugnabilidade das liquidações, a substância da argumentação aduzida reconduz-se essencialmente à invocação dos efeitos preclusivos de um caso decidido administrativo.

52. As liquidações de IRS constituem atos tributários diretamente impugnáveis, nos termos gerais previstos nos artigos 95.º da LGT e 97.º do CPPT, não se identificando qualquer disposição legal que, no caso concreto, subordine a respetiva impugnação contenciosa a uma reclamação administrativa necessária ou que, por outra razão, exclua a possibilidade de sindicância jurisdicional daqueles atos.

53. A questão colocada pela Requerida é, pois, distinta: consiste em determinar se a consolidação na ordem jurídica da decisão administrativa de 29 de setembro de 2017 impede os Requerentes de invocarem, como fundamento de ilegalidade das liquidações dos anos de 2022 e 2023, a circunstância de o Requerente reunir os requisitos materiais necessários à aplicação do regime dos residentes não habituais.

54. É nesta perspetiva que assume pertinência o disposto no artigo 38.º, n.º 2, do CPTA, segundo o qual não pode ser obtido através de outros meios processuais o efeito que resultaria da anulação de um ato que se tenha tornado inimpugnável.

55. A resolução da exceção exige, por isso, delimitar, por um lado, o conteúdo e alcance da decisão administrativa que se consolidou na ordem jurídica e, por outro, o objeto e a causa de pedir dos presentes autos, aferindo se através destes os Requerentes pretendem obter, ainda que indiretamente, o resultado que apenas poderia decorrer da anulação daquela decisão.

56. Resulta da matéria de facto que, em 21 de outubro de 2016, o Requerente apresentou pedido de inscrição como residente não habitual, com efeitos a partir desse mesmo ano, pedido esse que veio a ser indeferido por decisão de 29 de setembro de 2017.

57. O fundamento então adotado pela Administração Tributária assentou na circunstância de constar de declarações de terceiros – Modelo 10/DMR – a obtenção pelo Requerente de rendimentos em Portugal, enquanto residente, no ano de 2011.

58. Aquela decisão não foi objeto de impugnação, pelo que se consolidou na ordem jurídica.

59. Todavia, o reconhecimento dessa consolidação não resolve, por si só, a questão ora colocada. Importa determinar qual o concreto conteúdo jurídico que se tornou inimpugnável e, designadamente, se os respetivos efeitos abrangem necessariamente a tributação dos rendimentos posteriormente auferidos pelo Requerente nos anos de 2022 e 2023.

60. A decisão de 2017 teve por objeto o pedido de inscrição do Requerente no cadastro da AT como residente não habitual, tendo determinado o indeferimento desse pedido. Foi esse o efeito jurídico produzido pelo ato e é relativamente a esse conteúdo decisório que se formou caso decidido administrativo.

61. Diversamente, através dos presentes autos, os Requerentes não peticionam a anulação da decisão de 29 de setembro de 2017, nem pretendem obter uma decisão que determine à Administração Tributária a inscrição cadastral do Requerente como residente não habitual, com efeitos desde 2016.

62. O objeto imediato do presente processo é constituído pelos indeferimentos tácitos das reclamações graciosas e, mediatamente, pelas liquidações de IRS respeitantes aos anos de 2022 e 2023.

63. A causa de pedir que sustenta a respetiva pretensão anulatória assenta na alegação de que o Requerente preenchia os pressupostos materiais previstos no artigo 16.º do Código do IRS para beneficiar do regime dos residentes não habituais e que a inscrição cadastral nessa qualidade não constitui requisito constitutivo do direito à aplicação do correspondente regime de tributação.

64. É, pois, distinta a realidade jurídico-tributária sobre a qual incidiu a decisão administrativa de 2017 daquela que constitui objeto dos presentes autos.

65. O que então se decidiu foi a recusa do averbamento cadastral da qualidade de residente não habitual. O que agora se discute é a legalidade de concretas liquidações de IRS, respeitantes a períodos tributários posteriores, perante a alegação de que a aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais decorre diretamente da lei quando estejam verificados os respetivos pressupostos materiais, independentemente daquele averbamento.

66. Esta distinção assume particular relevância à luz da natureza jurídica da inscrição prevista no artigo 16.º do Código do IRS.

67. Com efeito, vem sendo afirmado pela jurisprudência que a inscrição como residente não habitual não assume natureza constitutiva do direito à aplicação do respetivo regime fiscal, constituindo antes uma formalidade de natureza declarativa, destinada a permitir à Administração Tributária o controlo dos respetivos pressupostos.

68. Nesta perspetiva, o direito à tributação segundo o regime dos residentes não habituais não nasce de um ato de reconhecimento praticado pela Administração Tributária, mas da verificação dos pressupostos materiais estabelecidos na lei.

69. Daqui resulta que a consolidação da decisão administrativa que recusou o averbamento cadastral não pode, sem mais, ser equiparada à consolidação de uma decisão que haja definido, para todos os efeitos e relativamente a todos os períodos tributários abrangidos pelo regime, a inexistência do direito do Requerente a ser tributado segundo as normas substantivas aplicáveis aos residentes não habituais.

70. É precisamente neste sentido que se pronunciou o Tribunal Arbitral constituído no processo n.º 732/2024-T, em decisão de 27 de janeiro de 2025, perante questão de contornos substancialmente semelhantes.

71. Nesse processo, encontrava-se igualmente em causa uma anterior decisão administrativa de indeferimento da inscrição como residente não habitual que não fora jurisdicionalmente impugnada, tendo a Administração Tributária sustentado que a sua consolidação obstava à posterior impugnação da liquidação de IRS com fundamento na aplicação daquele regime.

72. O Tribunal começou justamente por distinguir o conteúdo do ato administrativo consolidado do objeto da posterior pretensão anulatória, concluindo que o caso decidido formado sobre o indeferimento do averbamento da qualidade de residente não habitual no cadastro da AT não impedia a apreciação da legalidade da liquidação fundada na circunstância de a tributação segundo aquele regime não depender da prévia inscrição cadastral, mas da verificação dos respetivos requisitos legais.

73. Esta orientação mostra-se inteiramente transponível para o caso dos autos.

74. Com efeito, os Requerentes não pretendem, através da presente arbitragem, alterar o conteúdo do cadastro fiscal do Requerente nem obter uma pronúncia que substitua ou anule a decisão administrativa de 2017. Pretendem antes demonstrar que, não obstante a inexistência desse averbamento, as liquidações de IRS dos anos de 2022 e 2023 enfermam de ilegalidade por não terem considerado o regime de tributação que entendem decorrer diretamente da verificação dos pressupostos materiais estabelecidos no artigo 16.º do Código do IRS.

75. Não se verifica, assim, identidade entre o efeito jurídico que resultaria da anulação do ato administrativo de 2017 e aquele que os Requerentes pretendem obter nos presentes autos.

76. A eventual procedência do pedido arbitral não determinará a inscrição do Requerente no cadastro da AT como residente não habitual, nem eliminará da ordem jurídica o ato administrativo de 2017. Produzirá apenas, se reconhecida a ilegalidade invocada, efeitos sobre as concretas liquidações de IRS objeto do processo.

77. Nesta medida, não se mostra preenchida a hipótese subjacente ao artigo 38.º, n.º 2, do CPTA, pois os Requerentes não procuram obter por via da presente arbitragem o mesmo efeito jurídico que obteriam através da anulação do ato administrativo que se tornou inimpugnável.

78. Também a jurisprudência resultante do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017 não determina solução diversa.

79. É certo que naquele aresto o Tribunal Constitucional não julgou inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do CPPT segundo a qual a falta de impugnação de um ato de indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual pode impedir a posterior impugnação da liquidação com fundamento em vícios daquele ato.

80. Todavia, a questão que aqui se coloca não consiste em projetar sobre as liquidações de 2022 e 2023 vícios próprios da decisão administrativa de 2017, procurando obter por essa via a respetiva desconsideração.

81. O fundamento invocado pelos Requerentes é diverso: assenta na alegada ilegalidade própria das liquidações, decorrente da não aplicação das normas substantivas de tributação que entendem serem-lhes aplicáveis, com fundamento na natureza declarativa da inscrição como RNH e na verificação dos respetivos pressupostos materiais.

82. Por conseguinte, a questão de saber se esta construção jurídico-tributária procede — designadamente, se a inscrição como residente não habitual constitui mera formalidade declarativa e se o Requerente reunia efetivamente os requisitos materiais necessários à

aplicação do regime nos anos de 2022 e 2023 — não respeita à admissibilidade da impugnação, mas ao mérito da pretensão anulatória.

83. Será, portanto, em sede de apreciação do mérito que cumprirá determinar se os pressupostos legais do regime dos residentes não habituais se encontravam preenchidos e quais as consequências daí decorrentes para a tributação dos rendimentos auferidos nos anos de 2022 e 2023.

84. O eventual insucesso dos Requerentes na demonstração desses pressupostos poderá determinar a improcedência da pretensão anulatória; não transforma, porém, as liquidações em atos inimpugnáveis nem amplia o alcance objetivo do caso decidido administrativo formado relativamente ao ato cadastral de 2017.

85. Nestes termos, a consolidação na ordem jurídica da decisão de 29 de setembro de 2017 não obsta à impugnação das liquidações de IRS dos anos de 2022 e 2023, nem impede a apreciação, no âmbito da respetiva legalidade, da questão de saber se o Requerente preenchia os pressupostos materiais necessários à aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais.

86. Improcede, consequentemente, a exceção suscitada pela Requerida, quer enquanto configurada como inimpugnabilidade das liquidações, quer enquanto fundada na existência de caso decidido administrativo.

e) Da Questão de fundo:

87. Julgadas improcedentes as exceções suscitadas pela Requerida, importa conhecer do mérito da pretensão anulatória deduzida pelos Requerentes.

88. A questão a apreciar consiste em determinar se as liquidações de IRS relativas aos anos de 2022 e 2023 enfermam de ilegalidade por não terem considerado aplicável ao Requerente o regime fiscal dos residentes não habituais e, consequentemente, por terem submetido a tributação em Portugal os rendimentos de capitais, correspondentes a dividendos de fonte maltesa, por este auferidos naqueles anos.

89. A resolução desta questão pressupõe determinar, num primeiro momento, se o Requerente reunia os pressupostos materiais previstos no artigo 16.º do Código do IRS para ser considerado residente não habitual e se a circunstância de não se encontrar inscrito nessa qualidade no cadastro fiscal obsta à aplicação do respetivo regime tributário.

90. Concluindo-se pela aplicabilidade daquele regime, haverá, num segundo momento, que determinar o tratamento fiscal dos dividendos auferidos pelo Requerente, à luz do disposto no artigo 81.º, n.º 5, alínea a), do Código do IRS e no artigo 10.º da Convenção entre Portugal e Malta para Evitar a Dupla Tributação.

f) Da aplicação do regime dos residentes não habituais:

91. O artigo 16.º do Código do IRS, na redação vigente nos períodos tributários em causa, dispunha, no seu n.º 8, que se consideravam residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2 daquele artigo, não tivessem sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

92. Por seu turno, nos termos do n.º 9 do mesmo preceito, o sujeito passivo que fosse considerado residente não habitual adquiria o direito a ser tributado nessa qualidade pelo período de dez anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português, dependendo o exercício desse direito, em cada um daqueles anos, de o sujeito passivo ser considerado residente em território português em qualquer momento desse ano.

93. O n.º 10 do artigo 16.º previa, ainda, que o sujeito passivo deveria solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente à sua inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se tornasse residente nesse território.

94. Da conjugação destas disposições resulta que a qualificação como residente não habitual pressupunha, no plano substantivo, que o sujeito passivo adquirisse a residência fiscal em Portugal e que não tivesse sido residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

95. A inscrição como residente não habitual no cadastro fiscal, embora legalmente prevista, não assume natureza constitutiva do direito à aplicação do correspondente regime de tributação, revestindo antes natureza declarativa, destinada, designadamente, a permitir à Administração Tributária o controlo da verificação dos respetivos pressupostos.

96. O direito à tributação segundo o regime dos residentes não habituais não nasce, assim, de um ato constitutivo ou de reconhecimento praticado pela Administração Tributária, antes decorrendo da verificação dos pressupostos materiais estabelecidos na lei.

97. É neste sentido que se vem pronunciando de forma reiterada a jurisprudência arbitral, entendendo que a inscrição prevista no artigo 16.º do Código do IRS não constitui pressuposto substantivo da aplicação do regime, mas uma obrigação de natureza declarativa.

98. Esta interpretação encontra-se, de resto, em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que tem vindo a reconhecer que a inscrição como residente não habitual não possui eficácia constitutiva do correspondente estatuto tributário, relevando para esse efeito a verificação dos pressupostos legalmente estabelecidos.

99. Revertendo ao caso dos autos, resultou provado que o Requerente transferiu a sua residência para os Estados Unidos da América em 2009, onde permaneceu até setembro de 2016, e que não foi residente fiscal em território português em qualquer dos cinco anos imediatamente anteriores àquele em que voltou a adquirir residência fiscal em Portugal.

100. Resultou igualmente provado que o Requerente regressou a Portugal em setembro de 2016, passando nesse ano a ser residente fiscal em território português, e que, em 21 de outubro de 2016, apresentou junto da Administração Tributária pedido de inscrição como residente não habitual.

101. Encontram-se, assim, preenchidos os pressupostos materiais estabelecidos no artigo 16.º, n.º 8, do Código do IRS para a qualificação do Requerente como residente não habitual.

102. A circunstância de o pedido de inscrição cadastral apresentado pelo Requerente ter sido indeferido por decisão de 29 de setembro de 2017 não altera esta conclusão.

103. Com efeito, conforme anteriormente se deixou exposto aquando da apreciação das exceções suscitadas pela Requerida, a inscrição no cadastro fiscal não possui natureza constitutiva do direito à aplicação do regime, pelo que a inexistência desse averbamento não obsta a que, em sede de apreciação da legalidade das liquidações, se reconheça a aplicação das normas tributárias próprias dos residentes não habituais quando se demonstre estarem preenchidos os respetivos pressupostos materiais.

104. Tendo o Requerente adquirido residência fiscal em Portugal no ano de 2016 e reunindo nesse momento os requisitos materiais previstos no artigo 16.º, n.º 8, do Código do IRS, o período de dez anos previsto no n.º 9 do mesmo preceito, contado a partir daquele ano, compreende, os exercícios de 2016 a 2025.

105. Os anos de 2022 e 2023 encontram-se, por conseguinte, compreendidos naquele período e, sendo o Requerente residente fiscal em território português em ambos os exercícios,

mostra-se igualmente preenchida a condição estabelecida no n.º 9 do artigo 16.º do Código do IRS (na redação vigente nesses anos) do direito a ser tributado segundo o regime dos residentes não habituais.

106. Não cabe, porém, no objeto dos presentes autos reconhecer ou declarar, com efeitos gerais, a aplicação do regime dos residentes não habituais ao Requerente durante todo aquele período, mas apenas determinar se relativamente às liquidações de IRS dos anos de 2022 e 2023 aqui mediatamente controvertidos, se encontravam preenchidos os pressupostos materiais imprescindíveis à aplicação daquele regime de tributação e em função da dilucidação de tal questão, decidir quanto à conformidade ou não de tais atos tributários.

107. Conclui-se, assim, que, para efeitos da tributação dos rendimentos objeto dos presentes autos, o Requerente reunia, nos anos de 2022 e 2023, os pressupostos necessários à aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais.

108. Importa, pois, determinar as consequências dessa qualificação relativamente aos rendimentos de capitais de fonte maltesa por aquele auferidos.

g) Dos rendimentos de dividendos de fonte maltesa:

109. Resulta da matéria de facto provada que o Requerente auferiu, nos anos de 2022 e 2023, rendimentos de capitais provenientes de Malta, correspondentes a dividendos respeitantes à F... Limited, sociedade residente fiscal naquele Estado, que lhe foram distribuídos através da E... Limited, atuando esta na qualidade de fiduciária daquela sociedade.

110. Os dividendos constituem rendimentos de capitais integráveis na categoria E de IRS, nos termos do artigo 5.º do Código do IRS.

111.No que respeita aos rendimentos obtidos no estrangeiro por residentes não habituais, estabelecia o artigo 81.º, n.º 5 , do Código do IRS, na redação aplicável aos anos de 2022 e 2023:

112.«Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes:»

113.Dispondo, no que para os presentes autos releva, a respetiva alínea a):

«Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado.»

114.A aplicação do método da isenção aos dividendos controvertidos depende, por conseguinte, de determinar se esses rendimentos podiam ser tributados em Malta, em conformidade com a Convenção entre a República Portuguesa e a República de Malta para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

115.A tributação dos dividendos encontra-se regulada no artigo 10.º daquela Convenção.

116.O n.º 1 desse preceito estabelece que os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

117.Todavia, o n.º 2 do mesmo artigo preserva igualmente competência tributária ao Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos.

118.No que especificamente respeita a dividendos pagos por uma sociedade residente de Malta a um residente de Portugal que seja o respetivo beneficiário efetivo, estabelece a alínea

b) do n.º 2 do artigo 10.º da Convenção que o imposto de Malta sobre o montante bruto dos dividendos não excederá o imposto incidente sobre os lucros dos quais os dividendos são pagos.

119. Da disciplina convencional resulta, portanto, que a competência para tributar os dividendos não é atribuída exclusivamente ao Estado da residência do respetivo beneficiário.

120. Sem prejuízo da competência tributária reconhecida a Portugal enquanto Estado de residência do beneficiário dos rendimentos, a Convenção atribui igualmente a Malta, enquanto Estado de residência da sociedade que paga os dividendos, competência para os tributar, nos termos e dentro dos limites estabelecidos no artigo 10.º, n.º 2.

121. É esta possibilidade de tributação no outro Estado contratante que releva para efeitos da aplicação do artigo 81.º, n.º 5, alínea a), do Código do IRS.

122. Com efeito, a norma interna não faz depender o método da isenção da circunstância de os rendimentos terem sido efetivamente tributados no Estado da fonte. O requisito legal consiste em que esses rendimentos «possam ser tributados» nesse Estado, em conformidade com a convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal.

123. A distinção não é meramente semântica.

124. Ao exigir que os rendimentos «possam ser tributados», o legislador tomou como referência a atribuição convencional de competência tributária ao outro Estado, e não o efetivo exercício dessa competência ou o pagamento de imposto nesse território.

125. Esta interpretação tem vindo igualmente a ser acolhida pela jurisprudência arbitral a propósito da aplicação do regime dos residentes não habituais a dividendos de fonte estrangeira.

126.Com particular pertinência, na decisão arbitral proferida no processo n.º 319/2022-T, perante dividendos provenientes de outro Estado com o qual Portugal havia celebrado convenção para eliminar a dupla tributação, entendeu-se que, sendo tais rendimentos suscetíveis de tributação no Estado da fonte ao abrigo do artigo 10.º da respetiva Convenção, se encontrava preenchida a condição legal para aplicação do método da isenção previsto no artigo 81.º do Código do IRS.

127.Embora naquele processo estivesse em causa a Convenção celebrada entre Portugal e o Brasil, o princípio jurídico que daí se extrai é transponível para a situação dos presentes autos: o que releva é saber se a convenção aplicável atribui ao Estado da fonte competência para tributar os dividendos.

128.Ora, no caso vertente, o artigo 10.º, n.º 2, da CDT Portugal–Malta reconhece expressamente a Malta competência para tributar os dividendos pagos por uma sociedade residente naquele Estado a um residente de Portugal, observados os limites convencionalmente estabelecidos.

129.Mostra-se, por conseguinte, preenchida a condição prevista no artigo 81.º, n.º 5, alínea a), do Código do IRS.

130.Estando o Requerente abrangido, nos anos de 2022 e 2023, pelo regime fiscal dos residentes não habituais e constituindo os rendimentos controvertidos rendimentos da categoria E obtidos no estrangeiro que, nos termos da CDT Portugal–Malta, podiam ser tributados em Malta, é a este aplicável, em Portugal, o método da isenção previsto naquela disposição.

131.Não obsta a esta conclusão a circunstância de a CDT Portugal–Malta prever, no âmbito do regime convencional geral de eliminação da dupla tributação, a utilização do método da imputação ou do crédito de imposto relativamente a determinados rendimentos.

132.Com efeito, o regime fiscal dos residentes não habituais consagrava uma regra interna especial de eliminação da dupla tributação internacional, estabelecendo expressamente o método da isenção relativamente aos rendimentos das categorias E, F e G quando verificada alguma das condições previstas no artigo 81.º, n.º 5, do Código do IRS.

133.Consequentemente, verificada a possibilidade de tributação dos dividendos em Malta nos termos do artigo 10.º da Convenção, encontra-se satisfeita a condição estabelecida na alínea a) daquele n.º 5 para aplicação do método da isenção em Portugal.

134.A esta conclusão não obsta a circunstância de o Requerente não ter declarado a totalidade dos dividendos auferidos nos anos em causa. Com efeito, a eventual inexatidão no cumprimento da obrigação declarativa constitui questão distinta da determinação do regime substantivo de tributação aplicável aos rendimentos em causa, não podendo determinar a sujeição a imposto de rendimentos aos quais, nos termos acima expostos, é aplicável o método da isenção.

135.Sem prejuízo das consequências que, em sede própria, possam resultar do incumprimento das correspondentes obrigações declarativas, tal circunstância não afasta, pois, a aplicação do método da isenção previsto no artigo 81.º, n.º 5, alínea a), do Código do IRS, nem prejudica a apreciação da legalidade das liquidações impugnadas na parte correspondente à tributação dos dividendos de fonte maltesa.

136.Deste modo, os dividendos de fonte maltesa declarados pelo Requerente nos anos de 2022 e 2023 não deveriam ter sido sujeitos a tributação em Portugal nos termos em que o foram nas liquidações impugnadas.

137.Ao desconsiderarem a aplicação ao Requerente do regime fiscal dos residentes não habituais e, consequentemente, ao sujeitarem aqueles rendimentos a tributação sem aplicação do método da isenção previsto no artigo 81.º, n.º 5, alínea a), do Código do IRS, as liquidações controvertidas assentaram numa incorreta interpretação e aplicação das normas jurídicas pertinentes.

138. Conclui-se, assim, que as liquidações de IRS relativas aos anos de 2022 e 2023 enfermam de vício de violação de lei, na parte em que sujeitaram a tributação os dividendos de fonte maltesa declarados pelo Requerente, devendo, nessa medida, ser parcialmente anuladas.

h) Dos demais rendimentos declarados:

139. Importa, por último, ter presente, no tocante aos rendimentos prediais declarados pelos Requerentes, obtidos em território nacional nos anos de 2022 e 2023 e relativamente aos quais não foi exercida a opção pelo englobamento, que estes foram tributados autonomamente, nos termos previstos no artigo 72.º do Código do IRS, não tendo, assim, beneficiado, nem podendo beneficiar, de qualquer redução ou isenção ao abrigo do regime legal do RNH, porquanto, em matéria de rendimentos prediais, tal regime consagrava o método da isenção, nos termos do então n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS, para os rendimentos desta natureza de fonte estrangeira, o que não é o caso dos rendimentos declarados no Anexo F de cada uma das declarações Modelo 3, os quais se têm como obtidos em Portugal.

140. De onde, no que respeita especificamente aos rendimentos da categoria F, nada haverá a apontar, em termos de mácula legal, quanto aos atos tributários de liquidação aqui mediata e arbitralmente sindicados.

141. Idêntica conclusão se impõe quanto aos rendimentos da categoria A declarados em nome do Requerente, relativamente aos quais não vem invocado, nem se identifica, qualquer vício autónomo suscetível de afetar a legalidade das liquidações impugnadas.

142. A mesma conclusão é aplicável aos demais rendimentos da categoria E constantes das declarações Modelo 3 dos anos de 2022 e 2023, relativamente aos quais não vem invocado, nem se identifica, qualquer vício autónomo suscetível de afetar a legalidade das liquidações impugnadas. Excluem-se desta conclusão os dividendos de fonte maltesa inscritos no Anexo

J, Quadro 8A, sob o código E11 e o código de país 470, cuja tributação foi acima considerada ilegal.

143. Em consequência, a anulação das liquidações impugnadas não poderá deixar de assumir feição parcial, circunscrita à ilegal tributação dos rendimentos de capitais de fonte maltesa declarados pelo Requerente, mantendo-se os atos tributários na parte respeitante aos demais rendimentos declarados, designadamente aos rendimentos das categorias A e F e aos restantes rendimentos da categoria E, relativamente aos quais não se verifica o vício de violação de lei acima identificado.

i) Da restituição do imposto indevidamente suportado e do direito a juros indemnizatórios:

144. Os Requerentes peticionam, em consequência da anulação parcial das liquidações impugnadas, a restituição das quantias de imposto indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios.

145. Resultou provado que as liquidações de IRS controvertidas foram integralmente pagas pelos Requerentes, encontrando-se, assim, demonstrado o pressuposto do pagamento necessário à restituição das quantias que, em consequência da ilegalidade acima reconhecida, se revelem indevidamente suportadas.

146. Nos termos do artigo 100.º da LGT, a Administração Tributária encontra-se obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, recurso administrativo ou processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo tal reconstituição, nos termos e condições previstos na lei, o pagamento de juros indemnizatórios.

147. Por seu turno, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT determina serem devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, ter ocorrido erro imputável aos serviços de que resulte o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

148. Preceitua o artigo 57.º, n.º 1, da LGT que o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, estabelecendo o n.º 3 do mesmo preceito que os prazos do procedimento tributário são contínuos e se contam nos termos do artigo 279.º do Código Civil. Por sua vez, nos termos do n.º 5 daquele artigo, o incumprimento do referido prazo, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da Autoridade Tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de impugnação contenciosa.

149. Este entendimento encontra respaldo na jurisprudência, designadamente na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, por acórdão de 29.11.2023, no âmbito do processo n.º 011/19.2BELRS, no qual, além de reafirmar que o indeferimento tácito da reclamação graciosa se forma ao fim de quatro meses nos termos do n.º 1 do artigo 57º da LGT, esclarece que tal prazo é contínuo e deve ser contado nos termos do artigo 279.º do Código Civil.

150. No caso dos autos, importa, todavia, distinguir o momento da emissão das liquidações daquele em que a Autoridade Tributária foi chamada, pelos Requerentes, a reapreciar a respetiva legalidade.

151. Com efeito, as liquidações impugnadas foram emitidas com base nos elementos constantes das declarações Modelo 3 apresentadas pelos próprios Requerentes, às quais não foi junto, em qualquer dos anos em causa, o Anexo L, destinado aos sujeitos passivos com o estatuto de residente não habitual.

152. Nestas circunstâncias, e perante os elementos declarados, não pode considerar-se que, no momento da emissão das liquidações, o erro que veio a determinar a sua ilegalidade parcial fosse imputável aos serviços da Autoridade Tributária.

153. Diferentemente, com a apresentação das reclamações graciosas, os Requerentes suscitaram perante a Autoridade Tributária a aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais aos rendimentos de fonte estrangeira em causa, facultando-lhe a possibilidade de reapreciar as liquidações à luz dos pressupostos de facto e de direito então invocados.

154. A partir desse momento, competia à Administração Tributária apreciar a pretensão deduzida e, verificando-se os respetivos pressupostos, corrigir os atos tributários.

155. Como tem sido entendido pela jurisprudência, ainda que o erro subjacente à liquidação não seja originariamente imputável aos serviços, designadamente por o ato ter sido praticado com base nos elementos declarados pelo próprio contribuinte, a manutenção da situação de ilegalidade passa a ser imputável à Administração Tributária quando esta, dispondo já dos elementos necessários para a corrigir, indefere, expressa ou tacitamente, a pretensão formulada pelo sujeito passivo.

156. Neste sentido, o Tribunal Central Administrativo Sul, no Acórdão de 16 de setembro de 2021, proferido no processo n.º 1149/12.2BELRS¹, considerou que, embora a liquidação tivesse sido emitida com erro imputável ao contribuinte, a Autoridade Tributária se constitui na obrigação de pagar juros indemnizatórios pela manutenção do erro e do pagamento indevido após o indeferimento, expresso ou tácito, da reclamação graciosa. Na ausência de decisão dentro do prazo legal, aquele Tribunal tomou como termo inicial dos juros indemnizatórios o termo do prazo de que a Administração dispunha para decidir o procedimento.

157. Em idêntico sentido, o Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 29 de novembro de 2023, proferido no processo n.º 011/19.2BELRS², entendeu que, havendo impugnação administrativa do ato tributário, o erro passa a ser imputável à Administração Tributária após o indeferimento, efetivo ou presumido, do procedimento gracioso, funcionando essa data como termo inicial do cômputo dos juros indemnizatórios;

¹ Disponível em www.dgsi.pt

² Disponível em www.dgsi.pt

esclarecendo ainda que o indeferimento tácito da reclamação graciosa se forma com o decurso do prazo previsto no artigo 57.º, n.º 1, da LGT, prazo contínuo e contado nos termos do artigo 279.º do Código Civil.

158. Tal orientação foi, entretanto, reafirmada pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 25 de fevereiro de 2026, proferido no processo n.º 0176/25.4BALSB³, no qual se uniformizou jurisprudência no sentido de que, não sendo respeitado o prazo de decisão da reclamação graciosa, os juros indemnizatórios são devidos desde a data em que se forma o respetivo indeferimento tácito, por ser a partir da decisão de indeferimento, efetiva ou presumida, que a imputabilidade do erro se considera transferida para a Autoridade Tributária.

159. Transpondo este entendimento para os presentes autos, tendo os Requerentes apresentado reclamações graciosas contra as liquidações impugnadas e não tendo a Autoridade Tributária proferido decisão dentro do prazo de quatro meses estabelecido no artigo 57.º, n.º 1, da LGT, a manutenção das liquidações, na parte em que sujeitaram a tributação os dividendos de fonte maltesa, passou a ser imputável aos serviços a partir do momento em que, pelo decurso daquele prazo, se formou o indeferimento tácito das reclamações graciosas.

160. Consequentemente, embora não sejam devidos juros indemnizatórios desde as datas do pagamento das liquidações, os Requerentes têm direito à restituição das quantias que a este título se venham a apurar, em sede de execução de sentença e bem assim lhes assiste o direito ao recebimento de juros indemnizatórios, contados desde a data da formação do indeferimento tácito das reclamações graciosas até à data do processamento da respetiva nota de crédito, à taxa legal aplicável, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 100.º da LGT, 24.º, n.º 5, do RJAT e 61.º do CPPT.

IV. DECISÃO

³ Disponível em www.dgsi.pt

De harmonia com o acima exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a. Julgar improcedentes as exceções de incompetência material do Tribunal Arbitral e de caso decidido administrativo e inimpugnabilidade das liquidações, suscitadas pela Requerida;**
- b. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto aos indeferimentos tácitos das reclamações graciosas n.ºs ...2025... e ...2025... e, em consequência, declarar ilegais e anular parcialmente as liquidações de IRS relativas aos anos de 2022 e 2023, respetivamente n.ºs 2023... e 2024..., na parte correspondente à tributação dos rendimentos de dividendos de fonte maltesa (*cfr.* ponto 143. da presente decisão).**
- c. Condenar a Requerida a restituir aos Requerentes o imposto indevidamente pago em consequência da ilegalidade das liquidações parcialmente anuladas, em montante a apurar em execução da presente decisão;**
- d. Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios sobre as quantias de imposto indevidamente pagas e objeto de restituição, contados a partir da data da formação do indeferimento tácito das reclamações graciosas, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, à taxa legal aplicável e a determinar em execução da presente decisão;**
- e. Condenar a Requerida nas custas do processo, atento o seu integral decaimento.**

V. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **144.250,36**, atribuído pelos Requerentes, sem contestação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

VI. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, totalmente a cargo da Requerida.

Notifique-se

Lisboa, 01 de outubro de 2026

Os Árbitros,

(Regina de Almeida Monteiro - Presidente)

(Filipa Gomes Teixeira – Adjunta)

(Luís Sequeira – Adjunto e Relator)

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT].