CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 878/2025-T
Tema: IRS. Residente não Habitual (RNH); Registo; Natureza da inscrição; artigo 16.º, n.º 10 do CIRS.

SUMÁRIO

I – A inscrição como Residente Não Habitual (RNH) no cadastro fiscal da AT é essencial e decisiva para aplicação dos benefícios fiscais previstos neste regime particular ;
II – Não são, desta forma, suficientes o preenchimento de dois requisitos legalmente previstos: i) o sujeito passivo ser fiscalmente residente em Portugal; e ii) não ter sido residente fiscal em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que se tornou residente neste país.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro, Dr. João Marques Pinto, designado, em 24 de Novembro de 2025, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 16 de Dezembro de 2025, acorda no seguinte:

1. Relatório

A..., NIF ..., e **B...** NIF ..., residentes na ..., ..., ..., ...-... Lagos, doravante designados apenas por "**Requerentes**", vieram, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 2º e no artigo 10º do Decreto-Lei 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante identificado apenas pelas iniciais RJAT), requerer a constituição de **Tribunal Tributário** para Pronuncia Arbitral, solicitando em concreto que a petição seja julgada procedente e, por via disso:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

a) Que a Autoridade Tributária reconheça o direito dos Requerentes a beneficiar do regime dos Residentes Não Habituais (RNH) e que aceite inscrevê-los no respectivo cadastro nessa qualidade, pelo prazo de 10 anos, ou seja, entre 2021 e 2030 (inclusive);
b) Seja declarado nulo o acto de liquidação do IRS relativo ao ano de 2023;
c) Seja considerada válida a declaração de IRS relativa ao ano de 2024, devendo ser efectuada a liquidação de imposto correspondente, em resultado da aplicação do regime dos RNH;
d) A condenação da Autoridade Tributária (AT) no pagamento das custas decorrentes do recurso ao mecanismo da Arbitragem Tributária.

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

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

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi entregue em 06.10.2025 e aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 08.10.2025.

Na mesma data foi igualmente enviado e-mail automático à AT a informar da entrada de um pedido de constituição de tribunal arbitral e o número atribuído ao Processo.

Em 10.10.2025, os Serviços Tributários da AT foram notificados da apresentação do pedido.

Em 24.11.2025, foi designado o Juiz Árbitro, tendo, na mesma data, as Partes sido notificadas desta designação.

Desta forma, em face do disposto no nº 8 do artigo 11º do RJAT, decorrido o prazo estabelecido no nº 11 do mesmo artigo 11º, e sem que as Partes se pronunciassem, o Tribunal ficou devida e formalmente constituído em 16.12.2025, tendo, em 18.12.2025, sido proferido despacho, ao abrigo do artigo 17º do RJAT, a notificar a Requerida para apresentar resposta ao Pedido de Pronuncia Arbitral (PPA) formulado pela Requerente e para juntar aos autos o correspondente processo administrativo, despacho este notificado à Requerida igualmente em 18.12.2025.

Em 02.02.2026, a AT apresentou a sua resposta, deduzindo apenas defesa por excepção e por impugnação e juntou aos autos o Processo Administrativo.

Em 18.02.2026, os Requerentes apresentaram um requerimento onde referiam que a resposta da Requerida tinha sido endereçada a Requerentes que não faziam parte integrante dos presentes autos, pelo que a resposta deveria ser desentranhada dos autos por ser totalmente inadmissível.

Os Requerentes aproveitaram esse mesmo requerimento para contestar as excepções invocadas pela Requerida e repetir os argumentos constantes da sua petição inicial.

Em resposta a este requerimento, enviada no dia 19.02.2026, a AT, na qualidade de Requerida, veio invocar que se tratava de apenas um erro material na identificação das partes, estando, porém, o processo devidamente identificado, bem como a factualidade e a defesa vertidas na resposta, que se referiam, inequívocamente aos actos tributários em causa no pedido formulado pelos Requerentes, solicitando-se a sua retificação nos termos do artigo 146º do Código de Processo Civil.

Em 11.06.2026, foi proferido o seguinte Despacho Arbitral:

"I - A reunião do Tribunal com as partes (artigo 18º, do RJAT)

À luz do disposto nos artigos 16º-c), do RJAT e do princípio da proibição da prática de atos inúteis, fica dispensada a reunião do Tribunal com as partes prevista no artigo 18º do RJAT, considerando que se trata, no caso, de processo não passível duma definição de trâmites processuais específicos, diferentes dos comummente seguidos pelo CAAD na generalidade dos processos arbitrais.

II – Dispensa de resposta às excepções e de alegações finais

Atendendo a que o objeto dos autos tem sido amplamente discutido na Jurisprudência arbitral e que o objeto do litígio é essencialmente de direito, revela-se desnecessária a resposta da Requerente às excepções suscitadas pela Requerida, bem como a apresentações de alegações.

III – Prorrogação do prazo para prolacção da decisão final

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Considerando que se verificou um acumular de outros processos no CAAD e que se esteve ausente, por motivo de saúde, alguns dias nos meses passados, prorroga-se nos termos do artigo 21º do RJAT, em 60 dias, o prazo de prolacção da decisão final do processo.

IV – Taxa de arbitragem remanescente – Prazo para pagamento

A Requerente deverá efetuar o pagamento do remanescente da taxa arbitral (artigo 4º-3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária) até 31de Julho de 2026.

V – Apresentação dos articulados em formato "word"

À luz do princípio da cooperação [cfr artigo 7º, do CPC], convidam-se ambas as partes a remeter ao CAAD cópias dos respetivos articulados, em formato editável (de preferência, em "Word") com vista a facilitar e abreviar a tarefa de elaboração do acórdão final no que respeita sobretudo à fixação da matéria de facto.

Notifique-se

O Juiz Singular

João Marques Pinto

Em 11.08.2026, foi proferido o seguinte despacho:

Despacho Arbitral

Em face do acréscimo de trabalho, o Tribunal decide, nos termos do artigo 21º do RJAT, prorrogar por mais 60 dias o prazo de prolacção da decisão arbitral.

Notifique-se

O Juiz Singular

João Marques Pinto

Em 07.07.2026, os Requerentes tinham procedido ao pagamento da taxa arbitral subsequente no seguimento do despacho arbitral proferido em 11.06.2026.

1.2. Saneamento

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é, como se verá, na resposta às excepções invocadas pela AT na sua resposta, materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º e 5.º, todos do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades.

1.3. Factos considerados provados:

1º - Os Requerentes são residentes em Portugal desde Dezembro de 2021, tendo, desde 05.07.2022, residência em ..., ...-... Lagos.

2º - Os Requerentes submeteram a sua declaração de rendimentos em sede de IRS referente ao ano de 2023 em 01.07.2024.

3º - Relativamente a esse ano de 2023, foi emitida a nota de liquidação com o nº 2024..., no valor de € 16.728,33

4º - No apuramento do imposto a pagar pelos Requerentes não foi aplicadoo regime fiscal do Residente Não Habitual (RNH).

4º - Os Requerentes deduziram reclamação graciosa desta liquidação referente ao ano de 2023 em 31.12.2024, tendo sido atribuido a esta reclamação o nº ...2024... .

5º - A Requerida indeferiu esta reclamação graciosa por despacho proferido em 07.07.2025, notificado através do Oficio nº ... com a mesma data.

6º - Em 06.10.2025, foi apresentado, pelos Requerentes, o presente Pedido de Pronuncia Arbitral (PPA).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

1.4. Fundamentação da decisão sobre matéria de facto

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pelo Requerente ao PPA e no que consta da resposta da Requerida e do Processo Administrativo que foi junto aos autos.

1.5. Factos não provados

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

2. Matéria de Direito

No processo em análise, entende o Tribunal que a questão essencial a apreciar e a julgar será a de saber se, para efeitos de tributação dos rendimentos auferidos no ano de 2023, os Requerentes devem, ou não, poder beneficiar do regime especial do RNH.

2.1. Apreciação do pedido

2.1.1. Posição das Partes intervenientes

A) <u>Posição do Requerente</u>

No PPA, o Requerente sustenta que a liquidação de IRS objecto do presente processo, deve ser objecto de anulação, alegando, para o efeito, o seguinte:

(i) Os Requerentes são residentes em Portugal, para efeitos fiscais, desde o final de 2021, ano em que vigorava o regime do RNH;

(ii) Os Requerentes cumpriam ainda o outro requisito legalmente imposto para poderem beneficiar deste regime, que era o de não terem sido residentes fiscais em Portugal nos 5 anos anteriores àquele em que mudaram a sua residência para o território português;

(iii) A inscrição como Residente Não Habitual tem efeitos meramente declarativos;

(iv) A regra constante do artigo 16º nº 10 do Código do IRS (CIRS), que disciplina a data limite – 31 de Março do ano seguinte aquele em que se tenham tornado residentes em Portugal - até à qual os sujeitos passivos que reúnam os pressupostos de que depende a tributação pelo regime do RNH, é uma norma essencialmente procedimental;

(v) O art. 16º nºs 8 e 10 do CIRS não prevê que, caso o contribuinte não se inscreva como RNH até à data limite indicada no item antecedente, a penalização seja a perda desse estatuto particular;

(vi) Em conclusão, entendem os Requerentes que estando cumpridos os dois requisitos materiais previstos na lei poderiam beneficiar do estatuto de RNH pelo período de 10 anos, ou seja, entre os anos de 2021 e 2030;

B) <u>Posição da Requerida</u>

Na sua resposta ao PPA, a Requerida vem apresentar defesa por excepções e por impugnação, nos seguintes termos:

(i) Os Requerentes limitam-se a peticionar a nulidade do acto de liquidação, não indicando, nem demonstrando a existência de qualquer vicio susceptivel de integrar um fundamento legal de nulidade, sendo que o vicio alegado – violação de lei – terá como consequência, tão só, a anulabilidade do acto em questão;

(ii) Os regimes de nulidade e anulabilidade constituem formas distintas de invalidade dos actos, com pressupostos, regime jurídico e efeitos distintos entre eles;

(iii) Pelo que à luz do principio do pedido, o Tribunal deve limitar-se a apreciar a invocada e peticionada nulidade, constituindo a declaração de anulabilidade uma tutela jurisdicional diversa;

(iv) O tribunal deve abster-se, por isso, de apreciar o pedido de nulidade formulado pelos Requerentes e, em consequência, absolver a Requerida do pedido;

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

(v) A Requerida vem também invocar a inimpugnabilidade do acto de liquidação uma vez que os Requerentes identificam com objecto do requerimento o acto de liquidação do IRS e não o indeferimento da reclamação graciosa que, no seu entendimento, seria o acto directamente impugnável e, como tal o único a poder ser invocado no PPA;

(vi) A inimpugnabilidade do acto constitui uma excepção dilatória, cuja verificação impede o conhecimento do mérito da causa e determinação a absolvição da Requerida da instância.

(vii) Invoca ainda a Requerida, também como excepção, a incompetência material do CAAD, uma vez que os pedidos formulados pelos Requerentes no PPA, nas alíneas c) e d), não se encontram previstos nem estão abrangidos por qualquer uma das situações elencadas no artigo 2º nº 1 do RJAT, onde se define o âmbito da competência dos tribunais arbitrais;

(viii) Também se verifica a incompetência material do CAAD para o reconhecimento do estatuto de RNH, pois esta matéria cai fora do âmbito de competência material do Tribunal Arbitral, na medida em que a competência do CAAD, nos termos do referido art. 2º do RJAT, respeita tão somente à declaração de ilegalidade de actos de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta, de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem a liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;

(ix) Ora, entende a Requerida que declaração de nulidade das liquidações de IRS, assenta no prévio reconhecimento e é precedida pela necessária apreciação do estatuto de RNH, o qual se encontra excluído, como se viu, no âmbito de competência do Tribunal Arbitral;

(x) Assim, o meio processual mais adequado para contestar o indeferimento da reclamação graciosa seria a acção administrativa e não a impugnação da liquidação;

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

(xi) Configurando a incompetência material uma excepção dilatória, e verificando-se essa incompetência material deve a Requerida ser absolvida da instancia.

(xii) Por fim, entende a Requerida que os argumentos invocados para sustentar a incompetência material do Tribunal Arbitral valem igualmente para suscitar a impropriedade do meio processual, sendo o meio próprio para o reconhecimento do estatuto de RNH, como já se referiu acima, a interposição de uma acção administrativa

(xiii) Sendo o erro na forma de processo uma nulidade processual, da sua verificação deverá resultar a anulação de todo o processo e a consequente absolvição da Requerida da instância.

(xiv) A Requerida apresentou igualmente, defesa por impugnação, contestando os argumentos apresentados pelos Requerentes, da seguinte forma:

(xv) O procedimento de reconhecimento administrativo do estatuto de RNH é, ele próprio um dos pressupostos, ainda que acessório, dos benefícios fiscais associados a este regime, donde este pressuposto tem que se verificar para que a pessoa singular possa usufruir dos benefícios fiscais previstos no regime.

(xvi) Ou seja, considera a Requerida, citando, para este efeito, decisões, quer do STA, quer do CAAD, que o acto de inscrição do sujeito passivo como RNH, não tem natureza meramente declarativa, sendo, por isso, condição de aplicação do respectivo regime fiscal.

(xvii) Dai resulta que, a apresentação do pedido de inscrição como RNH fora da data limite de 31 de Março do ano seguinte, tem como consequência que este regime apenas será aplicado para o futuro, isto é, apenas será aplicado a partir do ano de inscrição e não a partir do momento em que o sujeito passivo alterou a sua residência para Portugal.

(xviii) Desta forma, considerando que o pedido como RNH não foi atempadamente realizado, deverá esse facto constituir obstáculo ao deferimento da pretensão dos Requerentes, pelo que esta estará votada ao insucesso.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

(xix) Devendo, assim, o PPA ser indeferido.

2.1.2. Do Ponto Prévio e das Excepções suscitado pela Requerida

A) Apreciação do Ponto Prévio

Suscita a Requerida, num Ponto Prévio no âmbito da resposta apresentada (cf. ponto III.1), a questão da não admissibilidade do pedido na medida em que os Requerentes vêm pedir a nulidade do acto de liquidação não tendo, para o efeito, demonstrado a existência de qualquer vicio susceptivel de integrar um fundamento legal de nulidade, sendo que o vicio alegado – violação de lei – poderia ter como consequência, tão só, a anulabilidade do acto em questão.

Ora, de acordo com o artigo 5.º, n.º 3, do Código de Processo Civil, o juiz está sujeito aos factos articulados pelas partes, mas tem plena autonomia e liberdade para interpretar, indagar e aplicar as regras jurídicas que considerar corretas, independentemente do enquadramento legal proposto pelo Autor.

Daqui resulta que o Tribunal não estará vinculado à qualificação jurídica feita pelos Requerentes.

Assim, sendo o pedido em causa de decisão sobre a legalidade do acto, é irrelevante – porque não vincula o Tribunal – a qualificação que o autor faça dessa invalidade.

Pelo que não é indeferido o pedido formulado pela Requerida de sua absolvição pelo fundamento aqui exposto.

B) Apreciação das Excepções invocadas pela Requerida

B. 1. Da inimpugnabilidade do acto

A requerida sustenta, neste particular, que os Requerentes deviam ter impugnado o indeferimento da reclamação graciosa, que por ser o acto imediatamente impugnável, deveria ser o objecto do presente PPA.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A este propósito, atente-se aos comentários efectuados pela Ilustre Professora Carla Castelo Trindade ao artigo 2º do RJAT na obra "Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado" e que, pela sua aplicabilidade directa a esta questão, se transcrevem nas passagens directamente aplicáveis a esta situação (sublinhados da nossa responsabilidade):

"No que respeita à primeira questão, já no âmbito da impugnação judicial, era discutível se, perante uma decisão expressa de reclamação graciosa, de recurso hierárquico ou de pedido de revisão oficiosa, o contribuinte impugnava directamente o acto de liquidação anteriormente reclamado, recorrido ou revisto (……) ou a própria decisão (de indeferimento) de reclamação, de recurso ou de pedido de revisão oficiosa que, por sua vez, apreciou a (i)legalidade do acto impugnado - o acto de segundo grau. Ou seja, questionava-se, se, pretendendo o sujeito passivo discutir apenas a (i)legalidade do acto tributário de primeiro grau – o de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte ou pagamento por conta -, o objecto do processo seria directamente esse acto tributário ou, pelo contrário, ou, pelo contrário, a decisão de indeferimento de impugnação administrativa que apreciou sua a (i)legalidade, o que implicaria uma apreciação indirecta do acto tributário do qual foi pedida reclamação, recurso hierárquico ou revisão oficiosa. Esta questão era particularmente importante porque caso se considerasse que o objecto da impugnação judicial era o acto de segundo grau, ou seja, a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, do recurso hierárquico ou da revisão, os vícios apontados na impugnação judicial ao acto de primeiro grau teriam que ser necessariamente, aqueles que tinham sido apontados no meio de reacção administrativo, só se podendo acrescentar os vícios formais ou próprios da decisão administrativa.

O Supremo Tribunal Administrativo (STA) veio pronunciar-se sobre a questão, em Acordão datado de 18 de Maio de 2011, proferido no âmbito do processo nº 0156/11, admitindo que:

"(..) o objecto real da impugnação é o acto de liquidação e não o acto que decidiu a reclamação, pelo que são os vícios daquela e não deste despacho que estão verdadeiramente em crise"

"(…) a impugnação não está, por isso, limitada pelos fundamentos invocados na reclamação graciosa, podendo ter fundamento qualquer ilegalidade do acto tributário."

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Esta é a primeira questão que deve ficar clara: o objecto do processo arbitral é o acto de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta.

(……)

Com efeito, o artigo 2º, nº 1 alínea a), determina que os tribunais arbitrais têm competência para apreciar "a declaração de ilegalidade do actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta". Não há, pois, qualquer referência ao actos de indeferimento de reclamação graciosa, de recurso hierárquico ou de pedido de revisão oficiosa, i.e., não se menciona a arbitrabilidade de decisões de indeferimento, expresso ou tácito, das vias administrativas prévias utilizadas, Não há nem tinha que ver.

O Tribunal perfilha, integralmente, a opinião perfilhada pela Profª Carla Costa Trindade pelo que vem indeferir esta excepção invocada pela Requerida.

B.2. Da incompetência do Tribunal Arbitral

De acordo com o artigo 2º do RJAT, sob o título "Da competência dos Tribunais Arbitrais" o legislador estabeleceu:

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais

Os Requerentes pretendem, entre outros pedidos, que o Tribunal Arbitral aprecie e decida sobre as seguintes questões:

- Reconhecimento que os contribuintes têm o direito a beneficiar do regime de residentes não habituais, por preencherem os requisitos previstos na lei - cf. alínea a) do Pedido;

- Condenação da AT a inscrevê-los como residentes não habituais ao abrigo do respectivo regime - cf. alínea b) do Pedido;
- Validar a declaração de IRS referente ao ano de 2024 e providenciar que seja emitida a correspondente liquidação - cf. alínea c) do Pedido;

A Requerida veio invocar a excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral, considerando que a competência do CAAD é circunscrita à declaração de ilegalidade de actos de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta, de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem a liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.

Tendo em consideração o disposto no supra transcrito artigo 2º nº 1 do RJAT, o Tribunal considera-se incompetente para apreciar as questões aqui previstas, absolvendo, por isso, a Requerida desta instância quanto a estes pedidos.

Para além destes pedidos, os Requerentes solicitaram ainda a declaração de nulidade do acto de liquidação de IRS quanto aos rendimentos do ano de 2023 (cf. alínea c) do pedido).

Parece, claro que, independentemente da formulação constante do seu pedido (questão tratada separadamente no ponto 2.1.2. A supra), considera o Tribunal que os Requerentes pretendem a apreciação do acto de liquidação e, sendo o caso a sua anulação, pelo que, quanto a este pedido em particular se considera o Tribunal competente em face do previsto, em concreto, na alínea a) do nº 1 do art. 2º do RJAT, acima transcrita.

B.3. Do erro na forma do processo/impropriedade do meio processual

A Requerida refere ainda que se verifica um erro na forma do processo, invocando, para tal, os mesmos argumentos suscitados para a incompetência do Tribunal Arbitral para julgar este PPA.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Ou seja, se o indeferimento do pedido de inscrição como RNH só pode ser objeto de impugnação junto do tribunal tributário por via da ação administrativa prevista e regulada no CPTA, como se viu, é inquestionável que o PPA apresentado pelo Requerente não é o meio próprio para fazer valer a sua pretensão.

Invocando o que se percorreu ao apreciar da excepção de falta de competência do Tribunal Arbitral, entende-se que a acção arbitral constitui o meio processual próprio para o efeito em questão nos autos, pois está-se a peticionar a anulação da liquidação objecto do PPA por vício de violação de lei.

Assim, citando, uma vez mais, a alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT, que, como vimos, versa sobre a competência dos Tribunais Arbitrais, estes devem ser considerados competentes para apreciar da pretensão de declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos e, conferindo igualmente o art.º 99.º do CPPT, para onde remete o art.º 10.º, n.º 2 al. c) do RJAT, será fundamento do PPA qualquer ilegalidade.

Pelo exposto, o meio processual é próprio, e não ocorre a invocada excepção.

2.1.3. Apreciação do pedido de anulação da liquidação

Analisados os pontos prévios e excepções suscitados pela Requerida, verificados os factos subjacentes, no âmbito das questões suscitadas pelas Partes, considera o Tribunal que a questão principal e, mesmo única, que deve merecer a sua análise e que é determinante para a tomada da decisão arbitral, é a de saber se a inscrição como RNH tem efeito meramente declarativo ou, ao contrário, é uma condição indispensável e essencial para que o regime seja aplicável ao(s) sujeito(s) passivo(s).

E esta é a questão primordial, porque é inegável e ficou clara e inequivocamente demonstrado que os Requerentes cumpriam, à data da entrega da declaração Modelo 3 do IRS referente ao ano de 2023 os demais requisitos legalmente fixados para poderem beneficiar deste regime fiscal especial, pois, para além de serem residentes fiscais em Portugal desde 2021, não tinham sido residentes neste território nos cinco anos anteriores à alteração da residência fiscal.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Esta questão tem sido objecto de inúmeras decisões jurisprudenciais, inclusive, do Tribunal Arbitral tendo merecido opiniões diametralmente opostas.

Algumas dessas decisões foram no sentido de deferir a pretensão dos contribuintes atribuindo carácter meramente declarativo à inscrição/registo dos sujeitos passivos como RNH e, por conseguinte, considerando que podiam beneficiar do regime, estando cumpridos e verificados os restantes requisitos legalmente previstos.

Outras decisões, contrárias a estas, considerando a inscrição/registo dos contribuintes no regime do RNH condição indispensável e essencial para que possam beneficiar deste regime.

Recentemente, o Pleno do STA, no seguimento destas decisões de sinal contrário, veio produzir Acordãos uniformizadores de Jurisprudência, sendo de destacar, neste âmbito, o Acordão nº 084/25.9 de 28 de Janeiro de 2026, o qual veio dispor o seguinte (o sublinhado é da nossa responsabilidade):

"Com referência ao art. 16º do CIRS, é condição de aplicação do regime dos residentes não habituais que o sujeito passivo à data em que seja considerado como residente e esteja inscrito nos registos da AT, não tenha sido residente em território nacional nos últimos cinco anos, sendo que o ***nº*** *10 aponta que "O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. // O transcrito preceito legal apenas estabelece uma data-limite para o cumprimento da obrigação acessória que onera o contribuinte, sobre o qual impende o dever de inscrição da sua qualidade de residente não habitual, sendo que não resulta das normas supra transcritas que a aplicação do regime fiscal - residente não habitual - dependa de acto de reconhecimento por parte da AT (art. 5º do EBF), pelo que o acto de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa. // Assim, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no* ***nº*** *8 do artigo 16º do CIRS, os quais são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2018), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no nº 10, tem como*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

*consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual, ou seja, nada obsta à inscrição, em 2022, da ora Recorrente como residente não habitual, ainda que a sua inscrição como residente tenha sido feita em 2018». (Acórdão STA, de 29-05-2024, (**processo** 0842/23.9BESNT))*
A este propósito, cumpre notar que «[a] figura do residente não habitual foi criada pelo Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro, com o intuito de atrair para Portugal determinadas categorias de não residentes, designadamente profissionais qualificados em actividades de elevado valor acrescentado, que contribuíssem para o processo de desenvolvimento e modernização da economia portuguesa; e ainda, indivíduos de património elevado (hight net worth individuals) e pensionistas estrangeiros, que contribuíssem para o acréscimo do consumo e permitissem a elevação da receitas tributárias do Estado, designadamente ao nível do IMT, do IMI e do IVA. Este regime procurou aumentar a competitividade fiscal do Estado português em termos de atracção do referido perfil de indivíduos, rivalizando com regime análogos vigentes noutros Estados. // O facto utilizado para a atracção dos referidos indivíduos assentou na concessão de um regime fiscal favorável, em sede de IRS, relativamente a determinados rendimentos por estes auferidos» (Paula Rosado Pereira, Manual de IRS, Almedina, Coimbra,2019, pp. 62/63.).
*É em virtude de uma exigência de razoabilidade que a inscrição como residente não habitual, não sendo requisito constitutivo da aplicação do regime de residente não habitual, é, todavia, condição necessária de tal aplicação, porquanto a mesma exige, por parte da AT uma actividade de verificação, no caso concreto, do preenchimento dos pressupostos do regime em causa, ainda que reportada à data da inscrição como residente em território nacional, a qual seria defraudada se tal aplicação dependesse apenas do registo como residente em território nacional. Ou seja, o dever de inscrição como residente não habitual, previsto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, constitui um ónus jurídico do contribuinte (isto é, um «comportamento previsto e definido através de regras jurídicas como condição para obter determinada vantagem» (J.L. Saldanha Sanches, «O ónus da prova no **processo** fiscal», in CTF,*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

151, p. 95.) de natureza fiscal). A inobservância do ónus em apreço constitui fundamento da não produção de efeitos jurídicos do benefício fiscal em causa (artigo 14.º, n.º 2, da LGT).

Como refere o ilustre Magistrado do Ministério Público, junto deste Tribunal, «o regime visa atingir outros tantos tipos, distintos, de destinatários não residentes: por um lado, os que se dispõem a estabelecer domicílio em Portugal de forma permanente (por exemplo, profissionais independentes, reformados e pensionistas) e, por outro, sobretudo ao nível dos trabalhadores dependentes ou membros dos órgãos sociais de pessoas colectivas, os que aqui apenas pretendem estabelecer uma residência temporária, decorrente de relações de destacamento ou de expatriação. // Tal desiderato implicava não só uma solicitação de aplicação de tal regime pelos destinatários-beneficiários, como um controlo formal por parte da Administração Tributária com vista ao apuramento da despesa fiscal gerada e dos resultados desse instrumento de política fiscal».

Nesta medida, impõe-se reiterar a jurisprudência firmada e reiterada na decisão arbitral recorrida, no sentido de que a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual a que alude o n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, na redacção em vigor em 2023, é condição de acesso ao benefício correspondente.

Deve ser negado provimento ao recurso e ser proferido acórdão de uniformização de jurisprudência, no sentido de que: «A apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual a que alude o n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, na redacção em vigor em 2023, é condição de acesso ao benefício correspondente».

Termos em que se procederá no dispositivo.

Dispositivo

Face ao exposto, acordam, em conferência, os juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em tomar conhecimento do mérito do recurso, negar provimento ao recurso e uniformizar jurisprudência no sentido referido em 2.2.10.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Este Tribunal subscreve as conclusões vertidas nesta decisão, pelo que assiste razão à Requerida, e, por conseguinte, é indeferido o pedido dos Requerentes, e, por conseguinte, ser considerada legal a liquidação objecto deste PPA.

3. Decisão

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

(i) Manter o acto de liquidação de IRS do ano de 2023 com o nº 2024..., no valor de € 16.728,33 (dezasseis mil setecentos e vinte e oito mil euros e trinta e três cêntimos);

(ii) Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo, nos termos referidos em 5. infra.

4. Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante € 16.728,33 (dezasseis mil setecentos e vinte e oito mil euros e trinta e três cêntimos), o qual não foi objecto de contestação, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

5. Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 3, do RJAT, e 5.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela II anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 1 224.00 €, que fica a cargo dos Requerentes.

Notifique.

Lisboa, 15 de Outubro de 2026

O Tribunal Arbitral

João Marques Pinto

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

(Juiz Árbitro)

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt