

Portugal

EFEITOS DA INTEMPESTIVIDADE NA INSCRIÇÃO COMO RESIDENTE NÃO HABITUAL

Filipe Romão, António Castro Caldas e Joana Carvalhinho
Abogados del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Lisboa)

Efeitos da intempestividade na inscrição como residente não habitual

Uma rápida consulta da jurisprudência tributária produzida pelos tribunais arbitrais denota que um dos temas controvertidos mais recorrentes nos últimos anos são as consequências do atraso na inscrição dos contribuintes ao abrigo do regime dos residentes não habituais (RNH). Não obstante a revogação do regime legal dos RNH em 2024, o legislador manteve os efeitos do regime pelo período de 10 anos para um vasto leque de contribuintes, sendo por isso notória a manutenção do interesse desta temática. A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) tem vindo a considerar que o atraso na inscrição como RNH determina a perda definitiva do direito a ser tributado ao abrigo daquele regime. Não obstante, a Lei prevê que o regime dos RNH é um benefício fiscal automático, dependente apenas do preenchimento de requisitos relacionados com a residência fiscal do contribuinte em Portugal. O presente artigo discute as leituras da AT e dos Tribunais e o quadro legal aplicável a casos de atraso na inscrição como RNH, destacando a janela de oportunidade que esse dissenso abre para o reconhecimento do estatuto de RNH em contencioso.

PALAVRAS CHAVE:

Regime dos Residentes Não Habituais; RNH; Inscrição após 31 de março; Produção de efeitos.

Effects of Late Filing on Registration as a Non-Habitual Resident

A brief review of the tax cases of the Portuguese arbitral courts reveals that one of the most frequently debated issues brought before the tax courts in recent years concerns the consequences of late registration of taxpayers under the non-habitual residents (NHR) regime. Despite revoking the NHR legal framework in 2024, the legislator has maintained the effects of the regime for ten years for many taxpayers, demonstrating the ongoing relevance of this topic. The Portuguese Tax Authorities (PTA) have consistently maintained that late

registration as an NHR results in the definitive loss of the right to be taxed under this regime. However, the law states that the NHR regime is an automatic tax benefit that depends solely on requirements relating to tax residence in Portugal. This article discusses the PTA's and courts' interpretation of this legislation, as well as the legal framework applicable to cases of late registration under the NHR regime. It highlights the window of opportunity that this divergence creates for the recognition of NHR status in tax litigation.

KEYWORDS:

non-habitual residents regime; NHR; post-31 March registration; effects

FECHA DE RECEPCIÓN: 15-6-2025

FECHA DE ACEPTACIÓN: 1-09-2025

Romão, Filipe; Caldas, António Castro; Carvalhinho, Joana (2025). Análise das consequências da intempetividade na inscrição como Residente Não Habitual. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 68, pp. 162-174 (ISSN: 1578-956X).

1. O regime dos RNH

1.1. O benefício fiscal dos RNH

O Regime dos Residentes Não Habituais (“RNH”) foi, durante anos, um dos maiores focos de atração de pessoas singulares para o território nacional, promovendo o investimento no país e a atração de novo talento para Portugal.

O regime prevê um tratamento mais favorável em sede de IRS dos rendimentos obtidos por pessoas singulares que residam em Portugal, aplicando uma taxa fixa de 20% aos rendimentos de trabalho dependente ou atividade profissional de elevado valor acrescentado, quando obtidos em Portugal ou quando obtidos no estrangeiro sem que sejam tributados no país de origem. Se, por outro lado, aqueles rendimentos são tributados no país de origem, ficam isentos em Portugal.

Pensões com origem no exterior são tributadas à taxa fixa de 10%¹. Finalmente, rendimentos de capitais, prediais e mais-valias estão isentos em Portugal se puderem ser tributados nos respetivos países de origem, de acordo com as disposições dos Acordos de Dupla Tributação em vigor com as jurisdições relevantes.

1.2. Condições de acesso ao regime dos RNH

O regime dos RNH estava, até 2024 (altura em que foi revogado, como veremos) previsto nos números 8 a 12 do artigo 16.º do Código do IRS. Naquele artigo podia então ler-se: “[c]onsideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores” e ainda que “o sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português”².

Isto é, preveem-se apenas dois requisitos de aplicabilidade do regime dos RNH: que a pessoa singular seja residente fiscal em Portugal e que não o tenha sido nos cinco anos anteriores.

Não obstante, como veremos adiante, com fundamento no número 10 do artigo 16.º do Código do IRS, o qual dispõe 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”*, entende a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) que em casos de atraso na inscrição como RNH, o acesso àquele regime fica vedado aos contribuintes, determinando a caducidade do seu direito a serem tributados ao abrigo do regime dos RNH.

Ora, não só a Lei não prevê essa consequência como todos os elementos interpretativos da Lei conduzem a conclusões distintas, como veremos adiante.

1.3. Revogação do regime dos RNH e manutenção do interesse no regime

A Lei de Orçamento de Estado para o ano de 2024 (Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro) revogou o disposto nos números 8 a 12 do artigo 16.º do Código do IRS, determinando que só podiam aceder-lhe contribuintes que se tornassem residentes em Portugal até 2024 e tivessem já um vínculo prévio com o território nacional³ e vedando o acesso ao regime a contribuintes que começassem a residir no país após 2024.

Não obstante, o regime transitório dos RNH abrange um elevado número de contribuintes: por um lado, aqueles que iniciaram a sua residência em Portugal em 2024 (com vínculos anteriores ao país), protegendo as legítimas expectativas daqueles que tinham já dado os primeiros passos no sentido da deslocalização da sua vida para Portugal; por outro, num universo ainda maior de contribuintes, que já estavam inscritos como RNH antes da revogação do regime. Em ambos os casos, os contribuintes mantiveram o direito a serem tributados a abrigo do regime dos RNH durante 10 anos desde o início da sua residência fiscal em Portugal.

Existe, sobretudo dentro deste segundo grupo de contribuintes, um elevado número de pessoas que, por circunstâncias diversas, mesmo cumprindo os requisitos materiais de aplicação do regime dos RNH (i.e., residência fiscal em Portugal e ausência daquela residência nos cinco anos anteriores), se atrasou a formalizar a sua inscrição como RNH, tendo-o feito apenas após 31 de março do ano seguinte ao início da sua residência no país, em aparente violação do disposto no número 10 do artigo 16.º do Código do IRS.

Como indicado na secção anterior, tem vindo a AT a recusar o reconhecimento da aplicabilidade do regime de RNH aos contribuintes que se tenham atrasado na inscrição, alegando que a inscrição é um requisito essencial do regime. Com aquele posicionamento, veda a AT aos contribuintes o direito a serem tributados ao abrigo do regime dos RNH por um período tão extenso quanto 10 anos e com enorme impacto na sua tributação individual, podendo implicar a recusa de isenção de rendimentos relevantes obtidos no exterior e a tributação às taxas gerais progressivas aplicáveis até 48% de rendimentos de trabalho de elevado valor acrescentado, quando estes deveriam ser tributados à taxa fixa de 20%.

Este breve exemplo demonstra a relevância prática que o regime tem para os contribuintes, justificando o elevado nível de litigância a que estes temas estão sujeitos, sobretudo estando em causa uma interpretação da Lei levada a cabo pela AT contrária à própria literalidade da Lei.

2. Litigância

2.1. Multiplicidade de decisões arbitrais sobre a aplicação do regime de RNH

A pesquisa do termo “residente não habitual” na base de dados da jurisprudência arbitral produzida pelo Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária (o “CAAD”) devolve cerca de noventa resultados, na sua vastíssima maioria relacionados com a aplicabilidade do regime dos RNH a contribuintes que não procederam à sua inscrição naquele regime até 31 de março do ano seguinte àquele em que iniciaram a sua residência fiscal em Portugal.

A resposta sistematicamente proferida pelos tribunais arbitrais é a de que a inscrição ao abrigo do regime dos RNH tem “*natureza meramente declarativa*”, negando que a aplicação do regime dependa de reconhecimento por parte da AT⁴.

Pode, nomeadamente, ler-se nas decisões arbitrais em referência que “*do cotejo dos n.ºs 8 a 11, do artigo 16.º, do CIRS resulta manifesto que os pressupostos para a aplicação do aludido regime são, unicamente, os seguintes: (i) O Sujeito Passivo se torne fiscalmente residente em Portugal e; (ii) O Sujeito Passivo não tenha sido considerado residente em território nacional em qualquer dos cinco anos imediatamente anteriores*”⁵ e que o direito a ser tributado como RNH “*resulta automaticamente e “ope legis” do sujeito passivo ser residente em território português e desde que não tenha sido residente em Portugal nos cinco anos anteriores*”⁶.

E, quanto à inscrição como RNH junto da AT, entende a maioria da jurisprudência arbitral que aquela é “*uma mera obrigação acessória, ad probationem, e cujo incumprimento não prejudica a aplicação do regime*”⁷, havendo mesmo decisões que defendem que “*é irrelevante a data em que o Requerente solicitou a inscrição como RNH*”⁸ e que o “*incumprimento [do prazo de inscrição como RNH junto da AT] somente releva no plano da verificação de uma contraordenação, não ao nível da não atribuição substantiva daquele benefício fiscal*”⁹.

Finalmente, como conclusão paradigmática da análise do regime legal de RNH, entende a maioria das decisões arbitrais disponíveis que “*reunidos os requisitos legais para que o sujeito passivo beneficie da aplicação do Regime do Residente não Habitual, deve ser tributado em conformidade com esse regime a partir da data da sua inscrição como residente em território português (n.º 9 do artigo 16.º do CIRS)*”¹⁰.

No entanto, no que concerne à data de produção de efeitos do regime dos RNH quando exista um atraso na inscrição dos contribuintes, a jurisprudência existente não é atualmente unânime, em resultado daquilo que entendemos ter sido uma interpretação incorreta retirada dos dois acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (o “STA”) sobre esta matéria.

2.2. Acórdãos do STA sobre a aplicabilidade do regime dos RNH

Existem à data apenas dois acórdãos conhecidos do STA sobre a aplicabilidade do regime dos RNH a contribuintes que apresentam pedido de inscrição em data posterior ao previsto no artigo 16.º, número 10, do Código do IRS (isto é, após 31 de março do ano seguinte ao início da residência fiscal em Portugal).

No primeiro caso levado à apreciação do STA, em 2024, estava em causa um contribuinte que tinha iniciado a sua residência fiscal em Portugal em 2018, mas que tinha solicitado a sua inscrição como RNH após 31 de março de 2019. Em resposta, entendeu o STA que *"a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no n.º 10, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual"*¹¹.

Embora o STA comece por reconhecer que *"o regime fiscal do residente não habitual não prevê qualquer consequência para o não exercício atempado da inscrição como residente não habitual"*, dedica-se de seguida a analisar anteriores versões do regime, em particular a possibilidade do seu prazo de aplicação de 10 anos ser prorrogável (faculdade prevista apenas na versão inicial do regime e que deixou de existir logo numa das suas primeiras revisões), para defender que perante aquelas circunstâncias se deveria entender que o regime só seria aplicável a partir do momento em que o contribuinte se inscreve perante a AT como RNH.

Muito embora estejamos de acordo com o STA quando este afirma que a Lei não faz depender a aplicação do regime dos RNH do reconhecimento por parte da AT nem prevê as consequências aplicáveis em caso de atraso na inscrição de contribuintes como RNH, não acompanhamos o raciocínio do STA daí para a frente, nem como desses elementos o Tribunal retirou que a consequência da não inscrição atempada dos contribuintes como RNH determina que o regime só será aplicável para o futuro, com base numa versão da Lei já revogada.

Efetivamente, importa notar que o que estava em causa naqueles autos era a ilegalidade da decisão proferida pela AT de recusa de inscrição do contribuinte como RNH com fundamento no atraso da inscrição daquele como RNH. E quanto àquela questão, decidiu o STA que o ato de recusa de inscrição do contribuinte como RNH com fundamento na intempestividade do seu pedido de inscrição como RNH era ilegal, tendo decidido em sentido favorável ao petitionado pelo contribuinte.

Já em 2025, a mesma secção do STA — a 2.ª secção — proferiu nova decisão, uma vez mais sobre a ilegalidade de decisão da AT de recusa de inscrição de contribuinte como RNH com fundamento na intempestividade do pedido de registo como tal, tendo uma vez mais o STA reconhecido o direito de o contribuinte ser inscrito como RNH na base de dados da AT por cumprir os requisitos materiais do regime¹².

Entendeu o STA naquela decisão que *"o acto de inscrição como residente não habitual é condição de aplicação do respectivo regime fiscal, sendo através desse acto que a A. Fiscal tem a possibilidade de verificar e controlar os pressupostos legais da atribuição desse estatuto."*

Fazendo referência ao acórdão do STA de 2024, na decisão de 2025 o STA defendeu que a questão essencial era determinar se o atraso na inscrição de dado contribuinte ao abrigo do regime dos RNH junto da AT teria *"efeito preclusivo sobre o exercício do direito"* a ser tributado ao abrigo do regime de RNH *"em determinado período fiscal anual"*. E àquela questão entendeu o STA que *"a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no art.º 16, n.º 8, do C.I.R.S., os quais, conforme aludido supra, são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2020 - cfr. n.ºs. 1, 2 e 4 do probatório supra), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no n.º 10, do preceito, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual (cfr. art.º 12, do C. Civil)."*

Ou seja, quanto a uma questão incidental e sem que tal se encontre descrito no dispositivo do acórdão, entendeu o STA no acórdão de 2025 que o atraso na inscrição como RNH determinaria que o regime deveria produzir efeitos apenas para o futuro, entendimento que fundamenta na necessidade de a AT ter conhecimento da qualidade de RNH que o contribuinte se arroga e poder *"controlar"* os respetivos pressupostos.

Em antecipação do que se dirá na seguinte secção, discordamos daquele entendimento, na medida em que o IRS é um imposto heteroliquidado pela AT, como regra no seguimento de declarações do contribuinte (as quais pode e deve verificar, inspecionando o contribuinte sempre que necessário).

Assim, sempre que o contribuinte se arroge o direito a ser tributado ao abrigo do regime dos RNH deverá indicar isso mesmo na sua declaração Modelo 3 de IRS, através da entrega do anexo L. Posteriormente, com base naquela declaração, deverá a AT *"controlar"* se o contribuinte preenche os requisitos do regime do RNH (tanto mais que a AT dispõe já de informação sobre os requisitos para determinar se o contribuinte pode ou não ser enquadrado como RNH, como a residência fiscal em Portugal e ausência nos cinco anos anteriores¹³ e proceder à emissão da liquidação de IRS em conformidade.

Acresce que se a AT não o fizer naquele momento e detetar qualquer desconformidade em momento posterior, poderá emitir liquidação adicional corretiva de IRS nos quatro anos seguintes, dentro do correspondente prazo de caducidade do direito à liquidação.

Isto é, sendo o IRS um imposto heteroliquidado, resulta manifesto que a AT tem ocasião de *"controlar"* as declarações dos contribuintes e, nomeadamente, o cumprimento por aqueles dos requisitos do regime dos RNH.

Não obstante, as duas únicas decisões do STA conhecidas sobre o direito dos contribuintes serem tributados como RNH quando se inscrevem após o prazo previsto no número 10 do artigo 16.º do Código do IRS (ambos proferidos pela mesma secção daquele Tribunal), apontam — ainda que a título incidental e sem que tal seja a questão essencial que é levada à sua apreciação — para que o atraso da inscrição de contribuintes como RNH junto da AT determine a aplicabilidade dos benefícios fiscais associados apenas a partir do ano de imposto seguinte ao da inscrição como RNH.

No seguimento daqueles dois acórdãos do STA proferidos no contexto de ações administrativas referentes ao direito de os contribuintes constarem como inscritos como RNH no cadastro da AT, algumas decisões arbitrais passaram também a decidir a legalidade de liquidações de IRS emitidas antes do pedido de inscrição como RNH seguindo aquele entendimento, dispondo que o regime só deveria produzir efeitos para o futuro¹⁴.

A título de exemplo, pode ler-se na decisão arbitral proferida no processo arbitral n.º 1115/2024-T que *"a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no artigo 16.º, n.º 10, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano em que, por iniciativa do sujeito passivo residente, o mesmo solicita a sua de inscrição como residente não habitual."*

2.3. As distinções entre as decisões do STA e as decisões arbitrais

Importa destacar as distinções existentes entre os acórdãos do STA e as decisões arbitrais de que se deu nota na secção 2.1: ao passo que o STA se pronunciou no contexto de ações administrativas apresentadas pelos contribuintes em reação direta à recusa por parte da AT da inscrição daqueles como RNH, a jurisprudência arbitral citada foi proferida no contexto da contestação por parte dos contribuintes de liquidações de IRS emitidas pela AT sem reconhecimento dos benefícios fiscais previstos no regime dos RNH.

Embora em ambos os tipos de processo a causa de pedir seja a mesma — o reconhecimento do direito do contribuinte ser tributado de acordo com o regime de RNH —, na ação administrativa está em causa o reconhecimento do direito do contribuinte constar no registo da AT como RNH; ao passo que nos processos arbitrais indicados estava em causa a impugnação de liquidações de IRS anuais e individualizadas, emitidas pela AT sem aplicação dos benefícios fiscais que o regime dos RNH representa (i.e., emissão de liquidação de IRS sem tributação de rendimentos de trabalho de elevado valor acrescentado à taxa fixa de 20% ou sem o reconhecimento de isenção de rendimentos de capitais, prediais e mais-valias obtidos no estrangeiro quando possam ser tributados no país de origem).

Ou seja, ao passo que nos acórdãos do STA a data de produção de efeitos do benefício fiscal dos RNH não é a questão essencial colocada pelo contribuinte, no caso de impugnações de liquidações de IRS, esta questão pode ser de facto a questão fundamental a decidir pelo tribunal, se o ano a que se reporta a liquidação adicional respeitar a ano anterior ao pedido de inscrição do contribuinte como RNH.

Em resultado desta distinção, embora uma ação administrativa decidida em favor de um contribuinte possa ser suficiente para que fique reconhecido o seu direito a ser tributado ao abrigo do regime dos RNH (conforme sucedeu nos dois acórdãos do STA de que se deu nota), trata-se de uma ação que tem necessariamente de ser apresentada perante os tribunais judiciais (na medida em que a decisão sobre atos administrativos deste tipo está excluída da esfera de competências dos tribunais arbitrais).

Em consequência da exclusão de competência dos tribunais arbitrais nesta matéria, as ações administrativas são em média mais demoradas: de acordo com estatísticas oficiais, as ações administrativas decididas por tribunais judiciais demoraram em 2024 em média 37 meses para serem decididas¹⁵, ou seja, mais de 3 anos, ao passo que os tribunais arbitrais dispõem como regra de um prazo de apenas 6 meses para proferir decisão (prorrogável por mais 6 meses, nos termos do artigo 21.º do Regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro).

Ou seja, os tribunais judiciais tardam em média mais de 6 vezes mais tempo a proferir uma decisão numa ação administrativa do que os tribunais arbitrais a proferir decisões em processos de impugnações judiciais. E esta discrepância de tempo médio necessário para proferir uma decisão é ainda agravada pelos múltiplos recursos apresentados de decisões judiciais, quando em processo arbitral a suscetibilidade de recurso é muito limitada.

A tudo isto acresce ainda que as decisões arbitrais proferidas são obrigatoriamente publicadas (justificando a multiplicidade de decisões disponíveis na base de dados do CAAD sobre esta matéria), ao passo que as decisões judiciais de primeira instância não são publicadas, sendo divulgadas ao público apenas as decisões proferidas pelos tribunais superiores em sede de recurso: os Tribunais Centrais Administrativos Norte e Sul e o STA.

No entanto, importa referir que a apresentação de ação administrativa por parte do contribuinte junto dos tribunais judiciais não o liberta do ónus de apresentar tantas impugnações judiciais quantas as liquidações adicionais de IRS que a AT emita sem o reconhecimento do regime dos RNH, sob pena de ver o seu direito de ação caducar e aquelas liquidações, sem reconhecimento do estatuto de RNH se cristalizarem, sem possibilidade de contestação posterior, vedando ao contribuinte a possibilidade de reaver as quantias de imposto indevidamente liquidadas que tenha pago.

Por outro lado, os processos de impugnações judiciais deverão ser apresentados anualmente, em resposta a cada uma das liquidações adicionais de IRS que a AT emita sem o reconhecimento do estatuto de RNH e sem aplicação dos correspondentes benefícios fiscais, no prazo de 3 meses (ou 90 dias no caso de processo arbitral) contados do termo do prazo para pagamento voluntário da liquidação adicional emitida pela AT¹⁶. Ou seja, no cômputo final, poderão existir casos extremos de apresentação de dez processos de impugnação de liquidações adicionais de IRS, uma por cada ano de aplicação do regime de RNH não reconhecida pela AT.

3. Os efeitos automáticos do regime dos RNH e a sua produção de efeitos a partir do início da residência fiscal em Portugal

Como ponto de partida da análise conduzida no presente artigo, note-se que a Lei e os Tribunais — arbitrais e judiciais — estão amplamente de acordo ao considerar que inscrição como RNH após 31 de março do ano seguinte ao ano de início da residência fiscal do contribuinte em Portugal não determina a perda irreparável do direito deste a ser tributado ao abrigo do regime dos RNH.

Apenas a AT isoladamente mantém esse entendimento, o qual parece ter sido já totalmente ultrapassado pela jurisprudência nacional.

O ponto de discórdia que permanece nos tribunais é o de saber se o atraso na inscrição como RNH determina que os benefícios fiscais correspondentes só poderão ser aplicados aos contribuintes após a inscrição correspondente ou se, por outro lado, o cumprimento pelo contribuinte dos requisitos do regime dos RNH previstos no número 8 do artigo 16.º do Código do IRS (na versão anterior à Lei de Orçamento de Estado para 2024) implica que o contribuinte passa a ter direito a ser tributado como RNH, independentemente do momento — ou sequer da existência — de inscrição do contribuinte com tal no cadastro da AT.

Nos termos da Lei, entendemos que o regime de RNH deve ser reconhecido a todos os contribuintes que cumpram os seus requisitos materiais de serem residentes fiscais em Portugal e não o terem sido nos cinco anos anteriores, sem necessidade de cumprimento de formalidades adicionais (ou sem que essas possam prejudicar a aplicação do benefício fiscal indicado). Este entendimento justifica-se por diversas ordens de razões:

3.1. O regime dos RNH é um benefício fiscal automático

O artigo 5.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”) distingue entre benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimento: *“Os benefícios fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam directa e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento.”*

Ora, o disposto nos números 8 e 9 do artigo 16.º do Código do IRS não deixa margem para dúvidas quanto à intenção do legislador consagrar o regime dos RNH como benefício fiscal automático: o número 8 daquele artigo pode ler-se que: *“Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores”*. Ou seja, para que um contribuinte se considere RNH tem apenas de cumprir aqueles dois requisitos.

De seguida, em perfeita articulação com aquela definição de RNH, o número 9 do mesmo artigo dispõe que *“o sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser*

tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português."

O RNH é, por isso, um benefício fiscal automático (o que não é controvertido na jurisprudência nacional). Um entendimento contrário redundaria numa interpretação ab-rogante da Lei, a qual se encontra vedada pelo disposto no artigo 9.º, número 2 do Código Civil português¹⁷: *"Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso."*

Com efeito, como nota histórica, importa relembrar que nem sempre foi assim: numa fase inicial, o regime dos RNH era um benefício fiscal dependente de reconhecimento por parte da AT, nos termos do número 2 do artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento, onde se podia ler que *"o sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal, pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da DGCI."*

Aquela redação da Lei foi, contudo, abandonada, passando a prever-se simplesmente, como vimos, que os contribuintes adquirem o direito a ser tributados como RNH com a sua residência fiscal em Portugal sempre que não tenham residido no país nos cinco anos anteriores, tendo *"caído"* a parte final daquela disposição legal, o que bem demonstra a intenção legislativa de dispensa do reconhecimento do estatuto de RNH pela AT e da instituição de um benefício fiscal automático, conforme a Lei atualmente prevê.

Uma interpretação contrária àquela será certamente inconstitucional, por violação do princípio da legalidade tributária, previsto nos artigos 103.º n.º 3 da Constituição da República portuguesa e 5.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária.

3.2. Consequências do atraso na inscrição como RNH

Nos termos do artigo 12.º do EBF, pode ler-se que a constituição do direito a determinado benefício fiscal *"deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos"*, o que no caso do regime dos RNH sucede naturalmente quando o contribuinte inicie a sua residência fiscal em Portugal, desde que não tenha residido no país nos cinco anos anteriores.

Considerando que é unânime que o regime vigente de RNH não carece de reconhecimento por parte da AT, sendo o pedido de inscrição um ato meramente declarativo, não existe norma que determine a perda de anos de direito a ser tributado como RNH por aquele só poder produzir efeitos para o futuro.

Contrariamente, tal como a já citada decisão arbitral proferida no processo n.º 960/2024-T prevê, se não está prevista na Lei consequência específica para o atraso ou incumprimento da obrigação de inscrição como RNH, a consequência só poderá ser a verificação de uma infração tributária praticada pelo contribuinte, mas nunca a perda (ainda que temporária) de um benefício fiscal quando essa consequência não está expressamente prevista na Lei.

Em contraste, existem situações expressamente previstas na Lei em que o incumprimento de um prazo determina a perda de um benefício fiscal. É o caso do regime transitório do regime dos RNH, que prevê expressamente que *“nos casos em que a inscrição seja efetuada fora do prazo referido no n.º 4, a tributação nos termos salvaguardados no presente artigo produz efeitos a partir do ano em que a inscrição seja efetuada, pelo prazo remanescente, até ao termo do período previsto no n.º 9 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela presente lei, contado desde o ano em que se tornou residente nesse território”*¹⁸.

Ao abrigo daquele regime transitório, caso os contribuintes apresentem inscrição intempestiva no regime dos RNH, o benefício fiscal correspondente deverá ser aplicado apenas desse ano em diante, perdendo o contribuinte o direito a ser tributado ao abrigo do regime de RNH nos anos anteriores à inscrição, desde o início da sua residência fiscal em Portugal.

Existe, contudo, uma enorme diferença entre aquela situação e o regime geral de RNH (anterior à revogação do regime): é que no regime transitório o legislador atribuiu expressamente aquelas consequências ao atraso na inscrição como RNH, o que não sucedeu no regime geral, pelo que extrair aquelas consequências da Lei quando elas não estão previstas redundaria numa interpretação ab-rogante e ilegal.

Por outro lado, preveem os artigos 116.º e 117.º do Regime Geral das Infrações Tributárias as infrações fiscais de falta ou atraso nas declarações e de falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações e comunicações, os quais em abstrato poderiam ser aplicáveis em situações de atraso na inscrição como RNH pelos contribuintes.

Contrariamente, o que não está efetivamente previsto na Lei é a possibilidade de negar a aplicação de um benefício fiscal automático com fundamento no incumprimento de obrigações acessórias de declaração fiscal, pelo que tal consequência não poderá extrair-se da Lei, sob pena de violação do já mencionado princípio da legalidade tributária.

Relembre-se que o intérprete deve assumir que o legislador soube expressar-se de forma adequada, pelo que só uma interpretação respeitadora do conteúdo da Lei — e não ab-rogante, com a extração de consequências legais não previstas na Lei — respeita os efeitos meramente declarativos (e não constitutivos) que a Lei atribui ao pedido de inscrição como RNH pelos contribuintes.

3.3. Possibilidade de “controlo” e verificação do regime de RNH pela AT mesmo sem inscrição prévia pelo contribuinte

Tal como indicado antes, entendemos ainda que não deverá afastar-se a aplicação automática do benefício fiscal do regime dos RNH com fundamento na necessidade de “controlo” por parte da AT, na medida em que esse controlo fica ao seu alcance logo a partir do momento em que o contribuinte declara na declaração Modelo 3 de IRS de cada ano a sua qualidade de RNH através da entrega de anexo L. A AT poderá então, ainda antes da liquidação de IRS, verificar se o contribuinte preenche os requisitos para ser tributado como RNH — através da verificação da sua residência fiscal naquele ano e nos anos anteriores, dados de que dispõe no seu cadastro de contribuintes — e se a atividade desenvolvida pelo contribuinte deverá enquadrar-se como uma

atividade de elevado valor acrescentado, se a declaração do contribuinte incluir rendimentos resultantes daquelas atividades.

Do mesmo modo, poderá a AT proceder ao controlo de toda liquidação nos quatro anos seguintes, dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação, podendo inclusivamente inspecionar e propor a emissão de liquidações adicionais, caso se verifique que os elementos declarados pelo contribuinte não correspondem à realidade.

3.4. Propósito do regime

Finalmente, importa lembrar o propósito do regime dos RNH e analisar se aquele se compactua com entraves à sua aplicabilidade como a imposição de inscrição junto da AT até determinada data, sob pena de perda do direito ao benefício fiscal, seja essa perda definitiva ou temporária (com a impossibilidade de aplicação do benefício a determinados anos de imposto).

O regime de RNH foi aprovado com o intuito de atrair investimento ao território nacional, sobretudo de pessoas altamente qualificadas, enquadradas nas atividades profissionais especificadas pelo legislador português na Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, por serem atividades profissionais que o legislador entendeu serem uma mais-valia para o país, atraindo investimento e talento, potenciadores do crescimento económico de Portugal.

Face a esta *ratio legis* dificilmente se poderá considerar justificado que o benefício fiscal em causa esteja cercado de burocracias impostas a recém-chegados ao país, em processo de alteração das suas vidas e tipicamente não portugueses com pouco conhecimento dos meandros da Lei portuguesa. Certamente que essa circunstância seria geradora de uma enorme insegurança jurídica que contribuiria para dissuadir os contribuintes de alterar a sua residência para Portugal, o que notoriamente não é o intuito do regime.

4. Conclusão

O regime dos RNH é um benefício fiscal automático, devendo ser aplicável independentemente do momento da inscrição do contribuinte como tal, sempre que aquele seja residente fiscal em Portugal e não o tenha sido nos cinco anos anteriores. O atraso na inscrição naquele regime para contribuintes que tenham iniciado a sua residência fiscal em Portugal até 2023 poderá implicar a prática de uma infração fiscal. Dado que o artigo 16.º do Código do IRS previa os requisitos de aplicação do regime dos RNH, os quais não incluíam a inscrição (a qual constitui uma obrigação meramente declarativa e acessória), o seu incumprimento não poderá implicar a preclusão do direito do contribuinte a ser tributado como RNH (conforme defende a AT) nem a impossibilidade de aplicação do regime dos RNH ao passado (como defendeu o STA).

Entendemos, no entanto, que a jurisprudência produzida pelo STA até ao momento - escassa em número - poderá ser revertida em face da análise dos argumentos referidos acima (que não foram discutidos nas duas decisões do STA referidas).

Notas

- 1 Aplicável a contribuintes que tenham iniciado a sua residência fiscal em Portugal a partir de 1 de abril de 2020. Contribuintes que tenham iniciado a sua residência fiscal antes dessa data estão isentos do pagamento de imposto em Portugal sobre as pensões auferidas no estrangeiro.
- 2 Conforme números 8 e 9 do artigo 16.º do Código do IRS.
- 3 Os vínculos exigidos pelo regime transitório são de diversas naturezas, podendo passar por residência fiscal prévia em Portugal, celebração de contrato de arrendamento, contrato-promessa de compra e venda de uma habitação no país, contrato de trabalho, inscrição de dependentes em estabelecimento escolar no país, etc.
- 4 A título de exemplo, vejam-se as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 1259/2024-T, 1257/2024-T, 960/2024-T, 903/2024-T, 889/2024-T, 718/2024-T, 666/2024-T, 350/2024-T, 146/2024-T, 1054/2023-T, 1041/2023-T, 1010/2023-T, 894/2023-T, 764/2023-T, todos publicamente disponíveis em [CAAD - Jurisprudência](#).
- 5 Conforme decisão arbitral proferida no processo arbitral n.º 1257/2024-T.
- 6 Conforme decisão arbitral proferida no processo n.º 894/2023-T.
- 7 Veja-se nesse sentido a decisão arbitral proferida no processo n.º 903/2024-T.
- 8 Conforme decisão proferida no processo n.º 718/2024-T.
- 9 Conforme decisão proferida no processo n.º 960/2024-T.
- 10 Conforme decisão proferida no processo arbitral n.º 1054/2023-T.
- 11 Acórdão de 29/05/2024, proferido no processo número 0842/23.9BESNT, disponível em [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo](#).
- 12 Acórdão de 15/01/2025, proferido no processo número 01750/22.6BEPRT, disponível em [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo](#).
- 13 É manifesto já atualmente que a AT dispõe de informação sobre a residência fiscal dos contribuintes, já que o sistema informático tal como está implementado à data bloqueia a emissão de liquidações de IRS com o reconhecimento do regime de RNH a contribuintes que se declarem como RNH nas suas declarações Modelo 3 de IRS através da inclusão de anexo L quando os contribuintes em questão não estão previamente inscritos como RNH no cadastro da AT. Naqueles casos, o contribuinte é convidado através de alerta automático emitido pelo sistema a corrigir a sua declaração, excluindo o anexo L. Caso não o faça, a liquidação de IRS tende a ficar pendente de emissão, até que a AT emita liquidação adicional de IRS, sem a aplicação dos benefícios fiscais previstos no regime dos RNH.
- 14 É o caso das decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 1405/2024-T, 1368/2024-T, 1115/2024-T, 928/2024-T, 745/2024-T, todas disponíveis em [CAAD - Jurisprudência](#).
- 15 De acordo com dados do INE, disponíveis em [Duração média dos processos findos nos tribunais administrativos e fiscais de 1ª instância](#).
- 16 Nos termos dos artigos 102.º, n.º 1, alínea a) do Código e Procedimento e Processo Tributário e 10.º, n.º 1, alínea a) do Regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, respetivamente.
- 17 Artigo para o qual remete o artigo 11.º da Lei Geral Tributária referente à interpretação de normas fiscais.
- 18 Conforme previsto no artigo 236.º, n.º 5 da Lei de Orçamento de Estado.