

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1115/2024-T

Tema: IRS | Residente Não Habitual | Pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no artigo 16.º, n.º 10 do CIRS. Consequências.

Sumário:

- I. O pedido de inscrição como residente não habitual, a que se refere o artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS, tem natureza meramente declarativa e não constitutiva do direito a ser tributado enquanto residente não habitual.
- II. A falta ou intempestividade da inscrição como residente não habitual não determina a exclusão do regime correspondente.
- III. A partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual, previstos no artigo 16º, n.º 8 do Código do IRS, os quais são aferidos por referência ao ano de inscrição como residente em território português, 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.

A árbitra, Alexandra Gonçalves Marques, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar tribunal arbitral, em formação singular, constituído em 24 de Dezembro de 2024, decide o seguinte:

I – Relatório

1. **A...**, NIF..., residente na Rua ... n.º..., ...-... Lisboa, doravante Requerente, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e para efeitos do disposto no artigo 2.º e 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “RJAT”), e apresentar pedido de pronúncia arbitral (doravante, “PPA”) para que seja apreciada a legalidade da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas

Singulares (doravante, “IRS”), referente ao ano de 2023, que deu origem à nota de liquidação n.º 2024..., no montante de 19.100,02 euros.

2. A Requerente peticiona, também, a restituição do montante do imposto indevidamente pago, acrescida de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal.
3. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “AT”).
4. Em 15-10-2024, o pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e, subsequentemente, notificado à Requerida.
5. A árbitra designada pelo Conselho Deontológico do CAAD aceitou a designação.
6. Em 04-12-2024, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 11.º, n.º 7 do RJAT.
7. Decorrido o prazo previsto no artigo 13.º, n.º 1 do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 24-12-2024.
8. A AT apresentou resposta na qual suscitou as exceções de incompetência do tribunal arbitral tributário, de inimpugnabilidade do ato e de erro na forma do processo e, por impugnação, defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.
9. Em 14-02-2025, a Requerente respondeu às exceções invocadas pela Requerida.
10. Por despacho de 18-06-2025 foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas.
11. O tribunal arbitral foi regularmente constituído.
12. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas.
13. O processo não enferma de nulidades.
14. A AT suscitou a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral, a qual será apreciada adiante.

II – Posição das Partes

15. Nos presentes autos, a Requerente alega, em síntese, que tendo estabelecido a sua residência fiscal em Portugal, no decurso do ano de 2023, e na medida em que, nos cinco anos anteriores a 2023, não residia em Portugal, reúne os requisitos necessários para beneficiar do regime

especial de Residente Não Habitual, tal como resulta do artigo 16.º, n.º 1 e n.ºs 8 a 12, do Código do IRS (doravante, também, CIRS).

Consequentemente, a liquidação de IRS n.º 2024..., relativa ao exercício de 2023, da qual resultou um valor a pagar de 19.100,02 €, é ilegal por não refletir esse estatuto.

Na ótica da Requerente, a sua não inscrição, como Residente Não Habitual (RNH) dentro do prazo estabelecido no artigo 16.º, n.º 10, não obsta à aplicação do regime, na medida em que o ato de inscrição constitui uma obrigação acessória, com natureza declarativa (não constitutiva), não dependente de reconhecimento prévio por parte da AT. Alega que a sua posição encontra acolhimento nas decisões arbitrais proferidas nos processos 188/2020-T, de 24 de setembro, processo 777/2020-T, de 15 de dezembro de 2021, processo 550/2022-T e 705/2022-T.

Assim sendo, os rendimentos auferidos pela Requerente durante o ano de 2023, provenientes do trabalho dependente de fonte estrangeira, no valor total de 117.750,19 € encontram-se isentos de tributação, por força do disposto no artigo 16.º, n.º 1 da Convenção para evitar a dupla-tributação celebrada entre a República Portuguesa e os Estados Unidos da América, conjugado com o disposto no artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRS.

Conclui, assim, que a liquidação de IRS em apreço enferma de erro sobre os pressupostos de direito, por não aplicação das regras de tributação para os residentes não habituais, pelo que deve ser anulada e, consequentemente, deve proceder-se à restituição do imposto (e juros) indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º e 100.º da LGT, por se verificar, *in casu*, erro imputável aos serviços.

Quanto à matéria das exceções, a Requerente pronunciou-se quanto às mesmas nos termos do requerimento de 14-02-2025, exercendo, deste modo, o contraditório, tendo concluído pela improcedência das exceções suscitadas pela AT.

16. A Requerida, pela sua parte, opõe-se à pretensão da Requerente, defendendo-se por exceção e por impugnação.

Em sede de defesa por exceção, a Requerida sustenta, por um lado, a incompetência do Tribunal Arbitral para dirimir o litígio porquanto, no seu entender, o que está em causa é o reconhecimento do estatuto de residente não habitual, matéria que se insere na esfera de competência exclusiva dos tribunais administrativos e fiscais, sendo os tribunais arbitrais incompetentes, em razão da matéria. Por outro lado, o acto de liquidação sindicado não será impugnável com fundamento no estatuto de RNH em que se fundamente a posição da Requerente. Por fim, invoca, ainda, estarmos perante um caso de erro na forma do processo, o que conduz à absolvição da instância de acordo com o disposto nos artigos 88.º, n.º 2 e 89.º, n.º 3, alínea i), do CPTA, aplicável ex vi artigo 29.º, alínea c) do RJAT.

Por impugnação, a Requerida reconhece que a Requerente se inscreveu como não residente (Estados Unidos da América) em 17.01.2022, tendo alterado a sua situação para residente em Portugal em 2023.04.13. E, reconhece, igualmente, a apresentação da declaração de IRS referente ao ano de 2023. Admite que o pedido de inscrição como residente não habitual, efetuado pela Requerente em 30 de setembro de 2024, ainda não foi objeto de decisão.

Neste segmento, não existe controvérsia quanto aos fatos invocados pelas partes para sustentarem as suas pretensões. A divergência assenta em questões de direito.

Na perspetiva da Requerida, o pedido de inscrição como residente não habitual é extemporâneo e, sendo essa inscrição um ato obrigatório, com carácter constitutivo do regime jurídico que permite o acesso ao benefício fiscal. A Requerida chama à colação a decisão do STA, de 29.05.2024 (processo n.º 842/23.9BESNT), em que prevaleceu o entendimento de que o direito a beneficiar do estatuto apenas existe a partir do ano de apresentação do respetivo pedido de inscrição como RNH e pelo período remanescente. A decisão proferida pelo STA foi, posteriormente, acolhida pelas decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 893/2023-T, 653/2024-T, 745/2024-T. À luz da decisão proferida pelo STA, o pedido da Requerente não pode proceder uma vez que formulou o pedido de inscrição como RNH em setembro de 2024, e sendo este aplicável para o futuro, não pode beneficiar do mesmo no ano de 2023. Por fim, a Requerida entende que a posição da Requerente, no segmento em que invoca o efeito

meramente declarativo da inscrição prevista no artigo 16.º, n.º 10, do CIRS é inconstitucional por violação dos artigos 3.º, n.º 3, 103.º, n.º 2 e 267.º, n.º 2 da CRP.

Conclui pela procedência das exceções deduzidas e, no mais, pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

III – Matéria de facto

17. Com relevância para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- A.** A Requerente é cidadã norte americana.
- B.** Em 17 de janeiro de 2022, a Requerente estava inscrita como não residente no Sistema de Registo e Gestão de Contribuintes da AT (cf. artigo 42.º da resposta).
- C.** Em 13 de abril de 2023, a Requerente alterou a seu registo para residente em território nacional, de acordo com o Sistema de Registo e Gestão de Contribuintes da AT (cf. artigo 5.º e 8.º do PPA e artigo 42.º da resposta).
- D.** Nos cinco anos anteriores a 2023, a Requerente não residiu em território nacional (artigo 9.º do PPA e aceite pela Requerida).
- E.** A Requerente apresentou declaração de rendimentos – IRS, Modelo 3, referente ao ano de 2023, a qual deu origem à declaração com n.º ...-2023-..., com data de receção de 29/06/2024 (cf. documento n.º 2 junto com o PPA e documento junto com o processo administrativo).
- F.** A declaração identificada foi acompanhada dos anexos H e J (cf. documento n.º 2 junto com o PPA).
- G.** No anexo J - Rendimentos obtidos no estrangeiro, a Requerente declarou o montante de 117.750,19 €, como rendimentos da Categoria A, obtidos fora do território nacional, bem como o valor de 9.312,43 €, a título de contribuições e o montante de 23.208,14 € como imposto pago no estrangeiro, e um período de permanência inferior a 183 dias (cf. documento n.º 2 junto com o PPA e processo administrativo).
- H.** Foi também declarado, no anexo J, o rendimento de 43,25 € a título de Rendimentos de Capitais (categoria E) - (cf. documento n.º 2 junto com o PPA).
- I.** A declaração de IRS não foi acompanhada do Anexo L, destinado a declarar rendimentos obtidos por residentes não habituais (cf. documento n.º 2 junto com o PPA).

- J. A declaração de IRS deu origem à liquidação n.º 2024..., com o valor a pagar a título de IRS no montante de 19.100,02 € e ao documento – 2.ª via para pagamento de nota de cobrança de IRS, referente ao exercício de 2023, documento identificado com o n.º 2024..., com o montante a pagar de 19.100,02 €, com data-limite para pagamento de 02-09-2024 (cf. documento junto com o processo administrativo e documento n.º 1 junto com o PPA).
- K. A Requerente não solicitou a sua inscrição como residente não habitual até 31 de março de 2024, junto da AT.
- L. Em 30 de setembro de 2024, a Requerente solicitou, junto da AT, a sua inscrição como Residente Não Habitual (cf. documento n.º 3 junto com o PPA, artigo 13.º do PPA e artigo 54.º da resposta), nos seguintes termos:

**NESTES TERMOS E MAIS DE DIREITO QUE V. EXA. CERTAMENTE SUPRIRÁ, REQUER-SE A INSCRIÇÃO NO CADASTRO FISCAL DA REQUERENTE DA QUALIDADE DE RESIDENTE NÃO HABITUAL (ARTIGO 16.º, N.ºS 8 A 12. DO CIRS - EM VIGOR ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 2023), PARA O PERÍODO ENTRE 2023 – 2032, E COM EFEITOS RETROATIVOS À DATA DE INSCRIÇÃO DA REQUERENTE NO CADASTRO ENQUANTO RESIDENTE FISCAL EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS, NOS TERMOS E PARA OS EFEITOS DO N.º 2 DO ARTIGO 31.º DA LGT E DO ARTIGO 24.º DO DECRETO-LEI N.º 14/2013, DE 28 DE JANEIRO;
OU, SUBSIDIARIAMENTE,
O RECONHECIMENTO À REQUERENTE, NOS TERMOS E PARA OS EFEITOS DO ARTIGO 65.º DO CPPT, DA QUALIDADE DE RESIDENTE NÃO HABITUAL PARA O PERÍODO ENTRE 2023 – 2032, COM O DIREITO A SER TRIBUTADA NESSA QUALIDADE PARA O PERÍODO EM CAUSA, COM O REENCAMINHAMENTO DO PRESENTE ARTICULADO AO ÓRGÃO COMPETENTE PARA ESSA APRECIÇÃO.**

- M. O pedido de inscrição como residente não habitual não foi ainda objeto de decisão por parte da Requerida.
- N. A AT deferiu o pedido de pagamento em prestações da nota de cobrança n.º 2024..., IRS de 2023, formulado pela Requerente, em 12 prestações mensais com início em 31 de outubro de 2024 e termo em 30 de setembro de 2025 (cf. documento n.º 4 junto com o PPA).

FACTOS NÃO PROVADOS E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

- 18. Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos foram dados como provados com base nas alegações das partes, vertidas nos seus articulados (PPA, Resposta da AT e Resposta às excepções), no exame dos documentos juntos pela Requerente com as peças processuais e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária, os quais não suscitaram controvérsia entre as partes.

IV – Matéria de Direito

19. Fixada a matéria de facto e face ao alegado pelas Partes nos seus articulados, cumpre responder às seguintes questões:

- *Da exceção de incompetência em razão da matéria*
- *Da (in)impugnabilidade do acto (tributário) de liquidação*
- *Da (i)legalidade da liquidação de IRS impugnada*

DA EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA EM RAZÃO DA MATÉRIA

20. Na resposta, a Requerida suscita a incompetência do tribunal arbitral por entender que está em causa a incompetência do Tribunal Arbitral para dirimir o litígio porquanto, no seu entender, o que está em causa é o reconhecimento do estatuto de residente não habitual, matéria para a qual o Tribunal Arbitral carece de competência. Por outro lado, o ato de liquidação sindicado não será impugnável com fundamento no estatuto de RNH em que se funda a posição da Requerente, o que conduz à absolvição da instância de acordo com o disposto nos artigos 88.º, n.º 2 e 89.º, n.º 3, alínea i) do CPTA, aplicável ex vi artigo 29.º, alínea c) do RJAT.
21. Impõe-se, assim, aferir se o Tribunal Arbitral Tributário é materialmente competente para decidir o presente litígio em que está em causa um pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação de IRS n.º 2024..., pela não aplicação à Requerente das regras de tributação aplicáveis aos sujeitos passivos residentes não habituais.

22. O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, disciplina, de acordo com o disposto no artigo 1.º, a arbitragem como meio de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária.
23. O artigo 2.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, dispõe que:

“Artigo 2.º

Competência do tribunais arbitrais e direito aplicável

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;

(...)”

24. Por seu turno, a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, vincula a Requerida “à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhe esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro”, com exceção das pretensões mencionadas nas alíneas a) a c) do artigo 2.º da mencionada Portaria (exceções estas que não se subsumem ao caso dos autos).
25. A competência, como medida de jurisdição atribuída a cada tribunal para conhecer de determinada questão a ele submetida, e enquanto pressuposto processual, determina-se pelos termos em que a ação é proposta, isto é, pelo pedido e causa de pedir.
26. Ora, atenta a pretensão que a Requerente reclama nos autos, ou seja, pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação de IRS n.º 2024..., com fundamento em erro nos pressupostos, isto é, pela não aplicação à Requerente das regras de tributação aplicáveis aos sujeitos passivos na qualidade de residente não habitual, facilmente se constata que a

mesma cabe no âmbito de competência dos tribunais arbitrais tributários que funcionam junto do CAAD, nos termos do artigo 2.º, n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

27. Também assim se entendeu em sucessivas decisões proferidas pelos tribunais arbitrais tributários que funcionam no CAAD, se pronunciaram no sentido de que os tribunais arbitrais tributários são competentes para se pronunciarem sobre os atos de liquidação de IRS, quando é suscitada a aplicação do regime dos residentes não habituais (cf. decisões n.º 1276/2024-T, de 8 de abril de 2025, n.º 891/2023, n.º 544/2023, n.º 487/2023-T, n.º 705/2022, 188/2020-T, n.º 777/2020-T, n.º 815/2021-T).
28. Tanto basta para concluir, pelos fundamentos expostos que, nos presentes autos, em que se discute a declaração de ilegalidade de um acto de liquidação de tributos (liquidação de IRS), os tribunais arbitrais tributários são competentes, em razão da matéria, por força do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar a pretensão da Requerente.
29. Improcede, assim, a exceção de incompetência material suscitada pela Requerida.
30. Considerando-se, pelo exposto, o Tribunal Arbitral Tributário competente para apreciar o presente litígio.

DA (IN)IMPUGNABILIDADE DO ACTO (TRIBUTÁRIO) DE LIQUIDAÇÃO

31. A Requerida entende (cf. artigos 20.º a 38.º da resposta) que o ato de liquidação em causa, com fundamento no estatuto de RNH, é inimpugnável, e consequentemente, deve ser absolvida da instância, nos termos do disposto no artigo 88.º, n.º 2 e 89.º, n.º 3 alínea i) do CPTA, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º da RJAT. Na ótica da Requerida estamos perante um caso de erro na forma do processo, por ser o acto impugnado insuscetível de impugnação com fundamento no estatuto de RNH, o qual assenta num procedimento prévio e independente da liquidação em causa.
32. A Requerida apoia a sua posição no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017. Quanto a este aresto, cumpre assinalar que estava em causa uma liquidação de IRS referente ao ano de 2010, cujo cenário normativo não coincide com o que está aqui em consideração. Com efeito, neste aresto estava em causa a redação originária introduzida pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23/09, que dispunha o seguinte: “O sujeito passivo que seja considerado residente

não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direcção-Geral dos Impostos”. Foi face a esta disposição que o Tribunal Constitucional fez operar a qualificação do acto de deferimento/indeferimento do estatuto de “Residente Não Habitual” como um acto tributário autónomo. Não sendo o cenário normativo coincidente com aquele que está em causa nestes autos, o mesmo não tem aplicação ao caso em apreço.

33. Existe erro na forma do processo quando o pedido formulado pela parte corresponde ao objeto específico de uma ação com processo especial e a parte deduz o seu pedido através de uma acção distinta.

34. Conforme se sumariou no Acórdão do STA de 17/01/2018, Processo 088/14:

“O erro na forma de processo (art. 199º do CPC actual artº 193º do novo CPC) ocorre quando o autor usa de uma forma processual inadequada para fazer valer a sua pretensão. Por isso, como é entendimento doutrinal e jurisprudencial pacífico, a sua ocorrência tem de aferir-se pelo pedido formulado na acção, sendo pelo pedido final formulado, pela pretensão que o requerente pretende fazer valer, que se determina a propriedade ou impropriedade do meio processual empregue para o efeito”.

35. Em termos idênticos, atente-se, igualmente, no do Acórdão do STA de 15/01/2025, Processo 01256/16.2BESNT:

“O erro na forma do processo afere-se pelo ajustamento do meio processual ao pedido que se pretende fazer valer.”.

36. No caso dos autos, o pedido formulado visa a declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRS referente ao ano de 2023, no valor de 19.100,02 euros. Nos presentes autos não se discute a (i)legalidade do reconhecimento prévio do estatuto de residente não habitual.

37. Atento o pedido formulado (declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRS referente ao ano de 2023, no valor de 19.100,02 euros), entende-se que o ato de liquidação de IRS é sindicável judicialmente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, perante os Tribunais Arbitrais Tributários visa a apreciação da legalidade daquele ato tributário (neste sentido, decisão arbitral proferida no Processo n.º 1086/2024-T).

38. Nesta conformidade, conclui-se pela inexistência da exceção de inimpugnabilidade do ato e pela inexistência de erro na forma do processo.

39. Improcedem, assim, as exceções de inimpugnabilidade do ato e de erro na forma do processo.

DA (I)LEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DE IRS IMPUGNADA

40. A questão que é trazida ao tribunal arbitral pela Requerente prende-se com a aplicação do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais em situações em que o pedido de inscrição dos sujeitos passivos, como residentes não habituais, é efetuado fora do prazo previsto no artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS.
41. A Requerente discorda da liquidação efetuada pela AT, por entender que, estando reunidos os pressupostos para beneficiar do estatuto de residente não habitual (RNH), a liquidação sindicada deveria considerar o estatuto de RNH e, consequentemente, aos rendimentos declarados – rendimentos da categoria A, de IRS, obtidos fora do território nacional – deveria ter sido aplicado o método da isenção previsto no artigo 81.º, n.º 4 do IRS, ainda que tenha havido incumprimento do prazo de apresentação do pedido de inscrição como RNH.
42. No entender da Requerente, o pedido de inscrição como residente não habitual, apresentado em 30 de setembro de 2024, após o decurso do prazo previsto no artigo 16.º, n.º 10 do Código de IRS, não obsta à aplicação das regras previstas para os residentes não habituais.
43. Como já vimos, a Requerida não acompanha o entendimento da Requerente, pela seguinte ordem de razão:
- Em primeiro lugar, a Requerida entende que a Requerente, tendo-se tornado, residente fiscal no ano de 2023, deveria ter solicitado o estatuto de RNH até 31 de março de 2024, nos termos do artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS. Salienta que o pedido de inscrição, junto da AT, como residente não habitual, formulado, em 30 de setembro de 2024 é extemporâneo, atento o disposto no artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS.
 - Os benefícios de natureza fiscal atribuídos aos RNH não são automáticos e, tendo a lei fixado um procedimento obrigatório que exige o cumprimento de um prazo imperativo, a inscrição, junto da AT, deve ter-se, também, por obrigatória. Ora, tendo a lei, determinado um prazo para apresentação do pedido, o incumprimento desse prazo, faz precluir o direito. E, acrescenta: “se a atribuição do regime de RNH dependesse apenas e só do preenchimento dos requisitos do n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, então o n.º 10 não teria qualquer razão prática de existência”.

Conclui assim que a lei consagrou um prazo perentório para o exercício do direito, o qual não sendo observado atempadamente determina a caducidade do direito.

- Subsidiariamente, a Requerida, admite que o desrespeito do prazo fixado para a apresentação do pedido de registo de RNH, previsto no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, possa não ter como consequência a preclusão total do direito de beneficiar do aludido estatuto. Porém, tal não impede que se entenda pela imperiosa necessidade de o contribuinte apresentar um pedido de RNH, que habilite a Administração fiscal a aferir os pressupostos da sua aplicação, sendo, neste caso, o regime apenas aplicável para o futuro e pelo remanescente do prazo, entendimento este que se encontra vertido no acórdão do STA, de 29.05.2024 proferido processo n.º 842/23.9BESNT.

- A aplicação da jurisprudência do STA ao presente caso acarreta a manifesta improcedência do presente PPA, uma vez que não assiste à Requerente o direito a beneficiar do regime especial de RNH e dos correspondentes benefícios fiscais subjacentes no ano de 2023, porquanto apenas formulou o necessário pedido de inscrição como RNH em setembro de 2024 e o respetivo regime apenas lhe pode ser eventualmente aplicável para o futuro.

44. A temática do presente do pedido de pronúncia arbitral tem sido amplamente tratada na jurisprudência dos tribunais superiores e dos tribunais arbitrais que têm sido chamados a pronunciar-se sobre a aplicação do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais em situações em que o pedido de inscrição dos sujeitos passivos, como residentes não habituais, é efectuado fora do prazo previsto no artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS.

45. Importa, pois, começar por analisar o disposto no artigo 16.º n.º 8 a 11 do Código do IRS (na redação que resultou das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de Agosto), que dispunha o seguinte:

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

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

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

11 – O direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 9 **depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em cada momento desse ano.”.**

46. Antes de mais, importante realçar que podem ser considerados residentes não habituais, em território português, os sujeitos passivos que, tornando-se residentes nos termos do artigo 16.º, n.º 1 e 2 do Código do IRS, não tenham sido residentes em qualquer um dos cinco anos anteriores.
47. A aplicação do regime dos residentes não habituais assenta, nos termos do disposto no artigo 16.º do Código do IRS, na verificação de dois requisitos:
- a) o sujeito passivo ter-se tornado fiscalmente residente em território português, nos termos do artigo 16.º, n.º 1 e 2 do Código do IRS, e
 - b) não ter sido residente, em território nacional, em qualquer dos cinco anos anteriores.
48. À luz das decisões dos tribunais superiores o enquadramento no regime jurídico-tributário para os residentes não habituais assenta na respetiva inscrição como residente não habitual, junto da AT, até 31 de Março do ano seguinte à fixação de residência fiscal em território nacional, vigorando por um período de 10 anos (cf. artigo 16.º, n.º 9 e 10 do Código do IRS) – cf. nesse sentido Acórdão do STA de 15/01/2025, Processo n.º 01750/22.6BEPRT.
49. Coloca-se, no entanto, a questão de saber quais as consequências do não cumprimento do prazo previsto no artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS.
50. Face ao teor da norma em causa – artigo 16.º, n.º 10 – e, mais uma vez, com apoio em várias decisões jurisdicionais, a mesma tem sido interpretada no sentido em que estamos perante uma obrigação acessória a que os contribuintes estão adstritos. Isto é, “o acto de inscrição como residente não habitual é condição de aplicação do respectivo regime fiscal”, pelo qual “a A. Fiscal

tem a possibilidade de verificar e controlar os pressupostos legais de aplicação desse estatuto” – cf. Acórdão do STA de 15/01/2025, Processo n.º 01750/22.6BEPRT.

51. Como já vimos esses pressupostos são dois: primeiro, ser residente em território nacional, segundo, não ter sido residente em qualquer um dos cinco anos anteriores ao ano em que fixaram residência fiscal em território nacional (cf. artigo 16.º, n.º 8 do CIRS). Verificados esses pressupostos, 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***” (cf. artigo 16.º, n.º 9 do CIRS).
52. Tem prevalecido a interpretação, por parte dos tribunais superiores e dos tribunais arbitrais tributários, segundo a qual a inscrição dos sujeitos passivos como residente não habituais tem efeitos declarativos.
53. Fica, assim, afastada a tese – sufragada pela Requerida – no sentido de que o regime dos residentes não habituais depende de um acto de reconhecimento por parte da AT, nos termos do artigo 5.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.
54. O acto de inscrição como residente não habitual tem natureza meramente declarativa, devendo a sua constituição reportar-se à data de verificação dos respetivos pressupostos.
55. *In casu*, verifica-se que a Requerente é residente em território nacional desde 2023 e que não foi residente em qualquer um dos cinco anos anteriores (cf. pontos B, C e D da matéria de facto).
56. Verifica-se, porém, que o pedido de inscrição como residente não habitual foi apresentado pela Requerente junto da AT em 30 de setembro de 2024, ou seja, fora do prazo previsto no artigo 16.º, n.º 10 do CIRS, o qual terminava a 31 de Março de 2024.
57. E, como tal, para os presentes autos, em que se discute a legalidade da liquidação de IRS, referente ao exercício de 2023, cumpre aferir qual a consequência do facto de a Requerente, por um lado, não estar, naquele exercício, inscrita como residente não habitual e, por outro, da declaração Modelo 3 de IRS, não ter sido acompanhada do anexo L (anexo este destinado a declarar os rendimentos obtidos no estrangeiro por residentes não habituais).
58. Na jurisprudência do STA tem prevalecido o entendimento – que acompanhamos, adiante-se – no sentido de que o regime jurídico-tributário para os residentes não habituais só é aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual

(cf. Acórdão do STA de 15/01/2025, Processo n.º 01750/22.6BEPRT e acórdão da 2.ª sessão de 29/05/2024, Processo n.º 842/23.9BESNT), a qual é acompanhada pelas decisões proferidas pelo tribunal arbitral tributário nos processos 1086/2024-T, de 06/03/2025, 1276/2024-T, de 8/04/2025 e 928/2024-T, de 14/04/2024.

59. Como ficou claro no Acórdão do STA de 29/05/2024, Rec. 842/23.9BESNT, cujo excerto se transcreve:

Como já ficou dito noutra sede, o regime fiscal do residente não habitual não prevê qualquer consequência para o não exercício atempado da inscrição como residente não habitual, mas não podemos deixar de salientar que o regime fiscal embora previsse um prazo de 10 anos, o mesmo inicialmente era renovável (nº 7 do artigo 16º do CIRS, na redacção inicial “7 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direcção-Geral dos Impostos”) e não era um prazo contínuo, já que o direito podia ser gozado de forma interpolada caso o sujeito passivo deixasse de reunir os requisitos de residente em território nacional (nº 12 do artigo 16º do CIRS).

Nesta medida, 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 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.

Tal equivale a dizer que 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, situação que implica a procedência do presente recurso, a revogação da decisão recorrida, com a consequente viabilização da pretensão da Recorrente no âmbito desta acção no sentido da anulação da decisão de indeferimento do pedido de inscrição.

60. Em todo o caso, tem de dizer-se que, face à letra do artigo 16.º, n.º 10, que acima se transcreveu, é condição da aplicação do regime dos residentes não habituais que o sujeito passivo esteja inscrito como residente e, não tendo sido residente em território nacional nos últimos 5 anos, haja solicitado a sua inscrição, junto da AT, como residente não habitual.

61. Na verdade, embora não resulte das normas mencionadas que o regime dos residentes não habituais dependa de reconhecimento por parte da AT, a verdade é que não resulta daqueles normativos que esse regime opere automática e oficiosamente.
62. Também não resulta das normas em causa que o regime jurídico-tributário associado aos residentes não habituais opere *ope lege*.
63. Com efeito, a aplicação do regime do residente não habitual tem de ser desencadeada por iniciativa do sujeito passivo, mediante pedido de inscrição junto da AT, produzindo efeitos a partir da data desse pedido.
64. De outro modo, teria a AT a obrigação de promover, oficiosamente, o registo como residentes não habituais de todos os sujeitos passivos relativamente aos quais se verificassem os pressupostos legais. Ora, não resulta das normas transcritas que a AT esteja incumbida de tal obrigação.
65. E, como tal, a iniciativa dessa inscrição incumbe aos sujeitos passivos que entendam optar pela tributação à luz das regras jurídico-tributárias para os residentes não habituais. E, essa opção, deve ser exercida pelos sujeitos passivos e apenas por estes.
66. Note-se que, ao promoverem a sua inscrição como residentes não habituais, os sujeitos passivos ficam impedidos de aceder ao regime fiscal aplicável a ex-residentes constantes do artigo 12.º-A do CIRS, porquanto nos termos do n.º 2 deste normativo ficou previsto que “*Não podem beneficiar do disposto no presente artigo os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual*”. Ficam, também, os sujeitos passivos - que beneficiem ou tenham beneficiado do regime dos residentes não habituais – excluídos da isenção de rendimentos das categorias A e B, prevista para sujeitos passivos que tenham até 35 anos (cf. artigo 12.º-B n.º 1 e n.º 9, alínea a) do Código do IRS).
67. Neste contexto, a inscrição como residente não habitual tem de ser desencadeada pelos sujeitos passivos, embora o incumprimento do prazo não vede a aplicação para o futuro do regime jurídico-tributário previsto para os sujeitos passivos que reúnam as condições para assim serem tributados e hajam requerido a sua inscrição como residentes não habituais.
68. Não acompanhamos o entendimento da Requerente no sentido em que, por força do artigo 16.º, n.º 7 do CIRS, o direito a ser tributado como residente não habitual ocorre por força do mero registo como residente fiscal, operando *ope lege*.

69. Como já vimos, à AT incumbe controlar a aplicação do regime e deferir os pedidos que reúnam os pressupostos legais. Não incumbe à AT, por sua iniciativa, promover essa inscrição, a qual pode ter, como consequência, impedir os sujeitos passivos de aceder a outros regimes especiais de tributação.
70. Deste modo, perante a entrega da declaração de IRS da Requerente, sem a entrega do Anexo L e na ausência de qualquer pedido inscrição como residente não habitual, a AT não poderia promover a liquidação de IRS de acordo com o regime jurídico-tributário dos residentes não habituais.
71. A não inscrição, em determinado exercício (*in casu*, no exercício de 2023) como residente não habitual tem efeito preclusivo da aplicação do regime nesse mesmo ano.
72. Face ao exposto, não pode proceder a pretensão da Requerente em relação ao invocado erro sobre os pressupostos de direito da liquidação de IRS referente ao exercício de 2023.
73. Porquanto, o pedido de inscrição como residente não habitual deduzido em 2024 não produz efeitos a 2023.
74. Assim, por falta de fundamento legal, não se acompanha a posição da Requerente no sentido em que a liquidação de IRS, referente ao exercício de 2023, é ilegal, por erro nos pressupostos de direito, com fundamento na não aplicação à Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais (posição esta que encontra respaldo nas decisões arbitrais processos n.º 188/2020-T de 24 de setembro de 2021, processo n.º 777/2020-T, de 15 de dezembro de 2021 e, mais recentemente, nas decisões proferidas nos processos n.º 926/2024-T, de 03/01/2025, n.º 960/2024-T, de 14/01/2025 e n.º 903/2024-T, de 06/04/2025).
75. Pelo que fica exposto, conclui-se pela improcedência do pedido de pronuncia arbitral.
- E, consequentemente, pela improcedência do pedido de restituição das quantias pagas, acrescidas de juros indemnizatórios.
- Fica prejudicada a apreciação das questões de constitucionalidade suscitadas pela Requerida.

V – Decisão

Nestes termos, e pelos fundamentos expostos, decide-se:

- a) Julgar improcedentes a exceções invocadas pela Requerida.
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente, absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos.
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

VI – Valor do Processo

Nos termos das disposições conjugadas dos artigos 306.º do Código de Processo Civil e 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 19.100,02 euros, indicado pela Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

VII – Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em 1.224,00 euros, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifique.

CAAD, Lisboa, 20 de junho de 2025

A árbitra,

Alexandra Gonçalves Marques