

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 854/2025-T

Tema: IRS – Regime dos residentes não habituais - inscrição

SUMÁRIO

A apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRC, tem como consequência que este regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (Presidente e relatora), Bruno Ferraz Monteiro e Marta Jacques Pena (Árbitros Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A...**, titular do número de identificação fiscal ..., residente na ..., ..., ... (“Requerente”), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1, e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), e do artigo 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos actos de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.ºs 2025..., 2025 ..., 2025 ... e 2025..., referentes aos períodos de tributação de 2021, 2022, 2023 e 2024,

respectivamente, no montante total de € 77.479,74, emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida”).

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 30 de Setembro de 2025, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida em 2 de Outubro de 2025.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. As partes foram notificadas dessa designação em 18 de Novembro de 2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 10 de Dezembro de 2025.
6. Por despacho datado de 10 de Dezembro de 2025, foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta e remeter cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar a prova de produção adicional.
7. Em 26 de Janeiro de 2026, a Requerida apresentou resposta e cópia do processo administrativo, tendo-se defendido por excepção e por impugnação, pugnado pela sua absolvição da instância e do pedido, respectivamente.

8. Por despacho datado de 30 de Janeiro de 2026, foi o Requerente notificado para, querendo, exercer, no prazo de 10 (dez) dias, o direito ao contraditório quanto à matéria de excepção invocada pela Requerida na sua resposta.
9. Em 9 de Fevereiro de 2026, o Requerente apresentou requerimento com vista a exercer o seu direito ao contraditório quanto à matéria de excepção que havia sido invocada pela Requerida.
10. Por despacho de 27 de Fevereiro de 2026, o Tribunal Arbitral designou o dia 23 de Março de 2026, pelas 14 horas e 30 minutos, para efeitos da realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, notificando as partes para indicarem, de forma individualizada, quanto a cada uma das testemunhas arroladas, os concretos factos do pedido de pronúncia arbitral e da resposta que seriam objecto daquele tipo de prova.
11. Em 13 de Março de 2026, o Requerente apresentou requerimento a indicar os factos concretos do pedido de pronúncia arbitral e da resposta relativamente aos quais as testemunhas por si arroladas iriam prestar depoimento.
12. Em 18 de Março de 2026, o Requerente veio informar que, nomeadamente em resultado de entender que a prova documental junta aos autos era suficiente para provar a factualidade por si aduzida, prescindia da inquirição das testemunhas por si arroladas.
13. Por despacho de 19 de Março de 2026, o Tribunal Arbitral deu sem efeito a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, que se encontrava agendada para o dia 23 de Março de 2026, pelas 14 horas e 30 minutos, por se revelar a mesma desprovida de utilidade. Nesse mesmo despacho, foi facultado às partes o prazo de 15 dias para que as mesmas, querendo, de modo simultâneo, apresentassem alegações escritas e designou o dia 10 de Junho de 2026 como data-limite para a prolação da decisão arbitral.

14. O Requerente e a Requerida apresentaram as suas alegações escritas, respectivamente, nos dias 13 e 14 de Abril de 2026.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

§1 Posição do Requerente

15. O Requerente sustenta o pedido que formula, alegando, em síntese, o seguinte:
- a. O artigo 16.º, do Código do IRS, estabelece os critérios de residência fiscal;
 - b. O regime dos residentes não habituais (“RNH”) exige o cumprimento dos seguintes requisitos: (i) o sujeito passivo torne-se fiscalmente residente em Portugal de acordo com os critérios estabelecidos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do Código do IRS, no ano relativamente ao qual se pretenda a tributação como residente não habitual e (ii) não tenha sido residente em Portugal nos cinco anos anteriores;
 - c. O Requerente cumpre estes requisitos, já que reside em Portugal desde 2019, com a intenção de aqui permanecer a título permanente, afectando desde então o imóvel onde reside como sua habitação permanente, não tendo aqui residido nos cinco anos anteriores ao ano de 2019;
 - d. Os pressupostos da residência fiscal em território português, coincidem com a data em que se verificam e, como tal, a partir desse momento, há direito do Requerente a ser tributado como residente não habitual, o que no caso do Requerente se reporta a 02.04.2019;
 - e. A inscrição como RNH tem uma natureza meramente declarativa.
 - f. Verificados que estejam os pressupostos substantivos para a concessão do benefício associado ao regime dos RNH, os sujeitos passivos podem beneficiar do mesmo, mesmo que o prazo definido por lei tenha sido ultrapassado;
 - g. Isso mesmo decorre de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (processo n.º 0842/23.9BESNT) e de decisões arbitrais que têm vindo a ser proferidas (processos n.º 211/2024-T, 777/2020-T, 188/2020-T e 815/2021-T);

- h. Deve ser tributado de acordo com o método da isenção previsto no artigo 81.º, n.º 5, alínea a), do Código do IRS;
- i. Este método exige que, de acordo com a convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e outro Estado contratante, os dividendos e os juros sejam tributados nesse outro Estado contratante e que esses rendimentos sejam de fonte estrangeira com vista à aplicação do método de isenção no Estado de residência (onde o RNH é tributado);
- j. Estas condições estão verificadas à luz do previsto na convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a Suíça (país de onde os rendimentos auferidos pelo Requerente são provenientes);
- k. Em face do regime transitório previsto na Lei n.º 2/2020, de 31 de Março, entrada em vigor a 01.04.2020, o método de isenção é aplicável aos RNH que obtenham, no estrangeiro, rendimentos de categoria E, desde que sejam considerados residentes para efeitos fiscais em Portugal e solicitem a sua inscrição como RNH;
- l. Sendo o Requerente residente para efeitos fiscais em Portugal desde 02.04.2019, cumprindo todos os pressupostos legais exigidos para a aplicação do regime do RNH e solicitado – ainda que não tenha sido aceite – a sua inscrição como RNH com efeitos a 02.04.2019, cumpre aquele os requisitos previstos naquele regime transitório para poder aplicar o método da isenção;
- m. As liquidações de IRS padecem de um vício de violação de lei (ao desconsiderarem o regime do RNH e a aplicação do método da isenção relativamente aos rendimentos de Categoria E) e por isso devem ser parcialmente anuladas; e
- n. Com a anulação dessas liquidações de IRS, tem o Requerente o direito a ser reembolsado das quantias de imposto e juros compensatórios pagas e a receber juros indemnizatórios em resultado de estar em causa um erro imputável à Requerida.

§2 Posição da Requerida

16. Em síntese, a Requerida alega o seguinte, na sua resposta:

3

- a. O pedido formulado pelo Requerente visa, essencialmente, o reconhecimento do estatuto de RNH, com efeitos retroactivos aos anos de 2021 a 2024, e não a apreciação de vícios próprios dos actos de liquidação de IRS identificados no pedido de pronúncia arbitral;
- b. A competência material do CAAD restringe-se à apreciação da legalidade de actos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte, pagamento por conta, actos de fixação da matéria tributável ou colectável e de valores patrimoniais;
- c. Não abrangendo essa competência o reconhecimento do estatuto de RNH nem a apreciação de actos administrativos de concessão ou recusa de benefícios fiscais, conclui-se pela incompetência absoluta do CAAD;
- d. O regime jurídico dos RNH é um regime de benefício fiscal destinado a atrair para Portugal sujeitos passivos com elevado património, rendimentos ou qualificações;
- e. Apesar de o regime dos RNH ter sido revogado pela Lei do Orçamento do Estado para 2024, com efeitos a 1 de Janeiro de 2024, há uma disposição transitória que permite, em determinadas condições, a continuação da aplicação do regime anterior, desde que seja cumprido o dever de solicitar a inscrição como residente não habitual, por via electrónica, no Portal das Finanças;
- f. O direito à tributação como RNH pressupõe: i) que o sujeito passivo se tenha tornado fiscalmente residente em território português; ii) que não tenha sido residente em qualquer dos cinco anos anteriores; iii) que solicite a inscrição como RNH; sendo este procedimento administrativo um dos pressupostos essenciais para a fruição dos benefícios fiscais associados ao regime;
- g. Em 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, o Requerente não se encontrava inscrito como RNH, tendo apenas apresentado o pedido de inscrição em 03.08.2025;
- h. É o próprio Requerente a reconhecer não ter cumprido o prazo de inscrição como RNH previsto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, confessando ter actuado com erro;
- i. É falso que a apresentação de declarações de rendimentos Modelo 3 com anexo L, a dedução da reclamação graciosa relativa a 2020 ou alegadas tentativas no Portal

- das Finanças realizadas pelo Requerente possam ser equiparadas a um pedido de inscrição como RNH, sendo juridicamente relevante apenas o pedido formal de 03.08.2025;
- j. Quando o pedido de inscrição como RNH é efectuado fora do prazo, a tributação ao abrigo desse regime só produz efeitos a partir do ano, inclusive, em que o pedido de inscrição seja efectuado e apenas pelo prazo remanescente, não podendo nunca retroagir a anos anteriores, ainda que os demais pressupostos materiais se verifiquem;
 - k. Isso mesmo decorre de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (processos n.º 0842/23.9BESNT, 01750/22.6BEPRT) e de decisões arbitrais proferidas recentemente (processo n.º 1380/2024-T, 1276/2024-T; 495/2025-T)
 - l. Os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza estão obrigados a cumprir as obrigações estabelecidas na lei reguladora dos mesmos, sob pena de os benefícios ficarem sem efeito;
 - m. Como tal, a falta de inscrição atempada como RNH pelo Requerente impede-o de aplicar este regime no período compreendido entre os anos de 2019 a 2024, podendo aquele apenas beneficiar desse regime para o período correspondente aos anos de 2025 a 2028; e
 - n. As liquidações de IRS impugnadas não padecem de qualquer vício que determine a sua anulação nem justificam a correcção por via da aplicação retroactiva do regime dos RNH, nem se se encontram reunidos os pressupostos legais para a condenação da AT em juros indemnizatórios.

III. SANEAMENTO

- 17. Para efeitos de saneamento do processo cumpre apreciar a excepção enunciada pela Requerida na sua Resposta.

§ Incompetência material do tribunal

18. Conforme decorre do próprio articulado, os actos objecto do pedido de pronúncia arbitral são os actos de liquidação de IRS alusivos aos anos de 2021, 2022, 2023 e 2024, enquanto actos administrativos tributários autónomos susceptíveis, por isso, de enfermar de ilegalidade própria e, como tal, passíveis de controlo jurisdicional.
19. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais abrange a apreciação da (i)legalidade de actos de liquidação de tributos, sendo esse o critério relevante para a aferição da competência material deste tribunal arbitral no caso concreto.
20. Ora, os pedidos principais constantes do pedido de pronúncia arbitral consistem, precisamente, em que seja declarada “*a anulação da liquidação de IRS n.º 2025 ... (incluindo os juros compensatórios), do ano de 2021, com as legais consequências*”, bem como seja declarada “*a anulação parcial da liquidação de IRS nrs 2025..., 2025 ... e 2025 ... (incluindo a parte proporcional de juros compensatórios), dos anos de 2022, 2023 e 2024, com as legais consequências*” (com negritos no próprio texto).
21. É certo que os actos de liquidação de impostos controvertidos encontram-se mediatamente relacionados com a questão prévia do (des)reconhecimento do estatuto do Requerente enquanto RNH.
22. Contudo, a pronúncia do tribunal arbitral não tem - nem pode - incidir sobre a legalidade do prévio (des)reconhecimento do estatuto do Requerente enquanto RNH, mas pode e deve incidir sobre a legalidade dos actos de liquidação de IRS, enquanto actos administrativos tributários directamente impugnáveis e efectivamente impugnados, que são, essencialmente, os actos directamente postos em crise pelo Requerente.

23. Nesses termos, a apreciação do pedido formulado pelo Requerente insere-se no âmbito da competência material legalmente atribuída a este tribunal arbitral.
24. A prevalecer a interpretação da Requerida nesta matéria tal conduziria a que o tribunal arbitral ficasse subtraído da sua capacidade de assegurar uma tutela efectiva dos direitos dos contribuintes, razão pela qual a excepção expressamente invocada por aquela deverá ser julgada improcedente.
25. O presente pedido foi tempestivamente apresentado, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.
26. O Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.
27. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
28. Em tudo o que de mais possa relevar para a boa decisão da causa, o processo não enferma de nulidades nem de outras questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

Cumpre apreciar e decidir.

IV. MATÉRIA DE FACTO

§1 Fundamentação da fixação da matéria de facto

29. Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não

tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

30. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de Direito para o objecto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
31. Os factos dados como provados e não provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente a prova documental junta aos autos pelo Requerente, do processo administrativo junto aos autos pela Requerida, tendo os mesmos sido apreciados pelo Tribunal Arbitral de acordo com o princípio da livre apreciação dos factos, conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
32. Não se deram como provadas nem como não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto consolidada.

§2 Factos provados

33. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:
 - a. Em 09.01.2019, o Requerente adquiriu, por compra e venda, o usufruto de prédio urbano sito em..., ..., com a Conservatória do Registo Comercial de Loulé sob o

- número..., da freguesia de ..., inscrito na respectiva matriz sob o artigo..., da freguesia ..., concelho de Loulé;
- b. O Requerente reside nesse imóvel desde 02.04.2019;
 - c. Em 02.04.2019, o Requerente apresentou junto da Requerida um pedido de alteração de morada fiscal, passando a constar aquele imóvel como sendo a sua morada fiscal;
 - d. A Requerida aceitou esse pedido apresentado pelo Requerente, passando o mesmo a estar cadastrado como residente para efeitos fiscais naquela morada desde 02.04.2019;
 - e. O Requerente não residiu em Portugal nos cinco anos anteriores a esta data;
 - f. Através do Sistema Integrado de Trocas de Informação, ao abrigo da Directiva de Cooperação Administrativa, n.º 2014/107/EU, do Conselho, de 9 de Dezembro de 2014, as autoridades fiscais da Suíça, comunicaram à Requerida a existência de rendimentos de capitais, sob a forma de dividendos e juros, auferidos pelo Requerente, durante os anos de 2019 a 2023;
 - g. Através de ofício datado de 09.09.2024, e no âmbito do processo que correu termos sob o n.º..., a Requerida notificou o Requerente para a necessidade de apresentação de declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, respeitante ao ano de 2020;
 - h. A 05.10.2024, o Requerente submeteu a declaração de rendimentos Modelo 3, referente ao ano de 2020, preenchendo o Anexo J, relativo a rendimentos obtidos no estrangeiro (categoria E), e o anexo L, relativo a RNH, e assinalando o método da isenção no que respeita à eliminação de dupla tributação daqueles rendimentos;
 - i. Esta declaração de rendimentos Modelo 3 apresentada pelo Requerente gerou a divergência n.º ..., de 08.10.2024, com fundamento em erro, por o Requerente não deter o estatuto de RNH;
 - j. Através do Ofício datado de 06.11.2024, o Requerente foi notificado para, no prazo de 15 dias, corrigir o erro naquela declaração de rendimentos, sob pena de a Requerida proceder à emissão de uma liquidação oficiosa com base nos elementos de que dispunha;

- k. Em 26.11.2024, a Requerente emitiu um documento de correcção, com o Anexo J, que deu origem à liquidação n.º 2024..., referente ao ano de 2020, com o valor a pagar de € 6.290,45, até ao dia 15.01.2025;
- l. Este montante liquidado pela Requerida foi pago pelo Requerente a 10.02.2025, no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...2025...;
- m. Em 13.02.2025, o Requerente apresentou reclamação graciosa contra o acto de liquidação respeitante ao ano de 2020;
- n. Esta reclamação graciosa correu termos sob o n.º ...2025...;
- o. Através do ofício n.º .../.../2025, datado de 20.03.2025, a Requerida notificou o Requerente do projecto de indeferimento da reclamação graciosa para que este, querendo, exercesse o seu direito de audição prévia;
- p. O Requerente não exerceu o seu direito de audição prévia;
- q. Através do ofício n.º .../.../2025, datado de 10.04.2025, a Requerida notificou o Requerente da decisão de indeferimento da reclamação graciosa;
- r. O Requerente não impugnou judicialmente a decisão de indeferimento exposto da reclamação graciosa;
- s. Através do ofício n.º .../.../2025, datado de 27.02.2025, a Requerida notificou o Requerente para a necessidade de apresentação de declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, respeitante ao ano de 2021;
- t. A 26.04.2025, o Requerente apresentou as declarações de rendimentos Modelo 3, referentes aos anos de 2021, 2022, 2023 e 2024, preenchendo o Anexo J;
- u. A declaração de rendimentos Modelo 3, referente ao ano de 2021, deu origem à liquidação n.º 2025..., com o valor a pagar de € 7.747,89, até ao dia 16.07.2025;
- v. Este montante liquidado pela Requerida foi pago pelo Requerente a 16.07.2025;
- w. A declaração de rendimentos Modelo 3, referente ao ano de 2022, deu origem à liquidação n.º 2025..., com o valor a pagar de € 37.767,62 até ao dia a 16.07.2025;
- x. Este montante liquidado pela Requerida foi pago pelo Requerente a 16.07.2025;
- y. A declaração de rendimentos Modelo 3, referente ao ano de 2023, deu origem à liquidação n.º 2025..., com o valor a pagar de € 12.302,01, até ao dia a 16.07.2025;

- z. Este montante liquidado pela Requerida foi pago pelo Requerente a 16.07.2025;
- aa. A declaração de rendimentos Modelo 3, referente ao ano de 2024, deu origem à liquidação n.º 2025..., com o valor a pagar de € 19.662,22, até ao dia a 16.07.2025;
- bb. Este montante liquidado pela Requerida foi pago pelo Requerente a 16.07.2025;
- cc. Em 03.08.2025, o Requerente apresentou o pedido de inscrição como RNH, com início de efeitos ao ano de 2025;
- dd. Posteriormente, a Requerida notificou o Requerente do projecto de decisão de indeferimento do pedido de inscrição como RNH para que este, querendo, exercesse o seu direito de audição prévia;
- ee. O projecto de decisão arguia como fundamento para esse indeferimento o seguinte: *“Registado no cadastro da AT, como residente em território português, nos anos de 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023”*;
- ff. Através de carta datada de 11.09.2024, o Requerente exerceu o seu direito de audição prévia;
- gg. Por despacho de 25.09.2025, a Requerida deferiu o pedido do Requerente de inscrição como RNH, com início em 2025 e término em 2028, nos seguintes termos: *“Face ao exposto e ao novo entendimento da AT, decorrente dos acórdãos do STA nos processos 0842/23.9BESNT, de 29 de maio de 2024 e 01750.22.6BEPRT, de 15 de janeiro de 2025, concordo com o proposto, pelo que **defiro o pedido de inscrição como residente não habitual com início ao ano de 2025 (ano da apresentação do pedido) e fim ao ano de 2028, face ao facto do/a requerente ser residente em PT desde o ano de 2019 e ter comprovado ser não residente nos 5 anos anteriores a 2019.***
Proceda-se ao averbamento manual do estatuto RNH na aplicação.”;
- hh. Em 30.09.2025, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa de acto tributário, com fundamento em erro imputável aos serviços, injustiça grave e notória, por *“errada interpretação do art.16º do CIRS e do artigo 329 nº 2 da Lei nº2/2020, de 31 de março”* por não ter o estatuto de RNH e *“não aplicação do*

Método de Isenção aos rendimentos de capitais obtidos no estrangeiro previsto no art.81 n.º5 do CIRS” aplicável aos RNH;

- ii. Esse pedido de revisão oficiosa de acto tributário correu termos sob o n.º ...2025...;
- jj. Em 25.11.2025, a Requerida proferiu despacho de arquivamento deste pedido, por inexistir dever de decisão, ao abrigo do n.º 2 do artigo 56.º da LGT.

§3 Factos não provados

- 34. Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

V. MATÉRIA DE DIREITO

- 35. Passando-se à apreciação do mérito da causa, entende-se que a matéria controvertida que foi sujeita à apreciação deste Tribunal se resume a apreciar a legalidade dos actos de liquidação de IRS n.ºs 2025..., 2025..., 2025... e 2025..., referentes aos períodos de tributação de 2021, 2022, 2023 e 2024, respectivamente, no montante total de € 77.479,74, emitidos pela Requerida.
- 36. Considera o Requerente, em suma, que aqueles actos padecem de um erro nos pressupostos de Direito, porquanto, preenchendo aquele os requisitos materiais para usufruir do estatuto de RNH desde o ano de 2019, deve o mesmo ser tributado em Portugal em conformidade com o regime previsto para quem goza desse estatuto, nomeadamente a aplicação do método de isenção em relação a rendimentos de capitais provenientes da Suíça.
- 37. Por outro lado, argumenta a Requerida, em síntese, que uma vez que o Requerente apenas se inscreveu como RNH em 03.08.2025, apenas a partir dessa ocasião e por referência ao período temporal compreendido entre os anos de 2025 e 2028, é que aquele poderá beneficiar do respectivo regime.

38. Nesta medida, conclui a Requerida que os actos de liquidação em questão não padecem de qualquer ilegalidade.

Vejamos,

§1 Normas legais relevantes

39. Passando-se, agora, à apreciação da questão central a analisar nos presentes autos, crê-se que importa fixar a base legal relevante, tendo por referência o que se encontrava consagrado na legislação fiscal relevante, à data dos factos tributários aqui em causa:

a. **Artigo 16.º n.ºs 1, 8, 9, 10, 11 e 12, do Código do IRS:**

“1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;

b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;

c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;

d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português”.

(...)

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 qualquer momento desse ano.*

12 - *O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 9 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português”;*

b. Artigo 81.º, n.º 5, do Código do IRS:

“5 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes:

a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou

b) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português”;

c. **Artigo 329.º, n.ºs 2, 3, 4 e 5, da Lei n.º 2/2020, de 31 de Março:**

“2 - O disposto nos artigos 22.º, 72.º e 81.º do Código do IRS na redação anterior à introduzida pela presente lei continua a ser aplicável enquanto não estiver esgotado o período a que se referem os n.ºs 9 a 12 do artigo 16.º do Código do IRS, relativamente aos sujeitos passivos que, à data de entrada em vigor da presente lei, já se encontrem inscritos como residentes não habituais no registo de contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira ou cujo pedido de inscrição já tenha sido submetido e esteja pendente para análise, bem como aos sujeitos passivos que, à data de entrada em vigor da presente lei, sejam considerados residentes para efeitos fiscais e que solicitem a respetiva inscrição como residentes não habituais até 31 de março de 2020 ou 2021, por reunirem as respetivas condições em 2019 ou 2020, respetivamente.

3 - Os sujeitos passivos que, à data de entrada em vigor da presente lei, já se encontrem inscritos como residentes não habituais no registo de contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira ou cujo pedido de inscrição já tenha sido submetido e esteja pendente para análise podem optar pela sua tributação de

acordo com a redação introduzida pela presente lei aos artigos 22.º, 72.º e 81.º do Código do IRS, desde que não esteja já esgotado o período a que se referem os n.os 9 a 12 do artigo 16.º do Código do IRS.

4 - Os sujeitos passivos que, à data de entrada em vigor da presente lei, sejam considerados residentes para efeitos fiscais e que solicitem a respetiva inscrição como residentes não habituais até 31 de março de 2020 ou 2021, por reunirem as respetivas condições em 2019 ou 2020, respetivamente, podem igualmente optar pela sua tributação de acordo com a redação introduzida pela presente lei aos artigos 22.º, 72.º e 81.º do Código do IRS.

5 - A opção a que se referem os números anteriores deve ser exercida pelos sujeitos passivos na declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2020.”;

d. Artigo 236.º, n.ºs 3, 4, 5 e 6, da Lei n.º 82/2023, 29 de Dezembro:

“3 - O disposto nos n.ºs 8 a 12 do artigo 16.º, no artigo 22.º, nos n.ºs 10 e 12 do artigo 72.º, dos n.ºs 4 a 8 do artigo 81.º, no n.º 8 do artigo 99.º e na alínea d) do n.º 1 do artigo 101.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela presente lei, continua a ser aplicável, até ao termo do prazo previsto no n.º 9 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela presente lei, contado da data em que o sujeito passivo se tornou residente em território português, ao sujeito passivo que:

a) À data da entrada em vigor da presente lei, já se encontre inscrito como residente não habitual no registo de contribuintes da AT, enquanto não estiver esgotado o período a que se referem os n.ºs 9 a 12 do artigo 16.º do Código do IRS;

b) A 31 de dezembro de 2023, reúna as condições do artigo 16.º do Código do IRS para qualificação como residente para efeitos fiscais em território português;

c) Se torne residente para efeitos fiscais até 31 de dezembro de 2024 e que declare, para efeitos da sua inscrição como residente não habitual, dispor de um dos seguintes elementos:

- i) Promessa ou contrato de trabalho, promessa ou acordo de destacamento celebrado até 31 de dezembro de 2023, cujo exercício das funções deva ocorrer em território nacional;*
- ii) Contrato de arrendamento ou outro contrato que conceda o uso ou a posse de imóvel em território português celebrado até 10 de outubro de 2023;*
- iii) Contrato de reserva ou contrato-promessa de aquisição de direito real sobre imóvel em território português celebrado até 10 de outubro de 2023;*
- iv) Matrícula ou inscrição para os dependentes, em estabelecimento de ensino domiciliado em território português, completada até 10 de outubro de 2023;*
- v) Visto de residência ou autorização de residência válidos até 31 de dezembro de 2023;*
- vi) Procedimento, iniciado até 31 de dezembro de 2023, de concessão de visto de residência ou de autorização de residência, junto das entidades competentes, de acordo com a legislação em vigor aplicável em matéria de imigração, designadamente através do pedido de agendamento ou efetivo agendamento para submissão do pedido de concessão do visto de residência ou autorização de residência ou, ainda, através da submissão do pedido para a concessão do visto de residência ou autorização de residência;*
- d) Seja membro do agregado familiar dos sujeitos passivos referidos nas alíneas anteriores.*

4 - Para efeito do disposto nas alíneas c) e d) do número anterior, 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, nos termos do previsto n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela presente lei, por referência ao ano em que se tornou residente nesse território.

5 - 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.

6 - O limite previsto no n.º 1 do artigo 12.º-A do Código do IRS, na redação dada pela presente lei, aplica-se apenas aos sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes no ano de 2024 ou posterior.”;

e. **Artigo 10.º, n.ºs 1 e 2, da Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Suíça:**

“1. Os dividendos atribuídos ou pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Esses dividendos podem, no entanto, ser tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que atribui ou paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não excederá:

a) 10% do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário for uma sociedade que tenha directamente, pelo menos, 25% do capital da sociedade que atribui ou paga os dividendos:

b) 15% do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos”;

f. **Artigos 11.º, n.ºs 1 e 2, da Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Suíça:**

“1. Os juros provenientes de um Estado Contratante e atribuídos ou pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. No entanto, esses juros podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não excederá 10% do montante bruto dos juros. As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite”.

§2 Do RNH

40. A questão da relevância da inscrição de um determinado sujeito passivo como RNH já foi objecto de apreciação em inúmera jurisprudência.
41. Assim, a título de exemplo, na decisão arbitral mencionada pelo Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral proferida em 29.08.2022, no âmbito do processo n.º 815/2021-T, afirmou-se o seguinte: *“A inscrição no registo de “residentes não habituais”, tem natureza exclusivamente declarativa, e não tem efeitos constitutivos do direito a ser tributado nos termos do respetivo regime”*.
42. Porém, o que é pretendido pelo Requerente nestes autos não se cinge somente a determinar se a inscrição como RNH produz efeitos constitutivos de direitos ou meramente declarativos...
43. ... o mesmo pretende igualmente que se determine que, apesar de ter realizado tal inscrição fora do prazo legal previsto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, possa beneficiar, ainda assim e com efeitos retroactivos, do regime fiscal aplicável a quem goza daquele estatuto.
44. Nesse sentido, importa aferir da consequência que resulta para o Requerente pelo facto de, findo o prazo legal instituído para o efeito, não ter cumprido com a sua inscrição como RNH.
45. A este respeito, sempre importa ter presente, desde logo, o exposto no n.º 5 do artigo 236.º da Lei n.º 82/2023, 29 de Dezembro, no qual se afirma claramente que essa inscrição, quando realizada fora do prazo, tem por consequência que a mesma apenas *“produz efeitos a partir do ano em que a inscrição seja efetuada, pelo prazo remanescente”*.

46. Essa mesma consequência encontra-se ainda bem vincada no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, citado pelo próprio Requerente, proferido em 29.05.2024, no processo n.º 0842/23.9BESNT, nos moldes que ora se enunciam:

“Deste modo, temos que o acto de inscrição como residente não habitual é condição de aplicação do respectivo regime fiscal, sendo através desse acto que a AT tem a possibilidade de verificar e controlar os pressupostos legais da atribuição desse estatuto e dos respectivos benefícios fiscais.

No entanto, 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 nos termos propostos pela ora Recorrente.

Por outro lado, nos termos do artigo 12º do EBF, “O direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo”.

Com este pano de fundo, a questão que se coloca é a de saber quais são as consequências do incumprimento de tal obrigação acessória e qual o seu âmbito, nomeadamente, saber se essas consequências têm efeito preclusivo sobre o exercício do direito em determinado período.

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 (n.º 12 do artigo 16.º 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 n.º 8 do artigo 16.º 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 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” (com negrito nosso).

47. Este entendimento voltou a ser recentemente reiterado pelo Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 15.01.2025, proferido no processo n.º 01750/22.6BEPRT, ao afirmar 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). Tal equivale a dizer que nada obsta à inscrição, em 2022, da ora autora/recorrida como residente não habitual, ainda que a sua inscrição como residente tenha sido feita em 2020 (cfr.ac. S.T. A-2.ª. Secção, 29/05/2024, rec.0843/23.9BESNT)”* (com negrito nosso).
48. Recentes decisões arbitrais têm vindo a acompanhar este entendimento professado pelo Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente as proferidas em 23.10.2025, no processo n.º 495/2025-T, em 11.06.2025, no processo n.º 1380/2024-T, e em 08.04.2025, no processo n.º 1276/2024-T.

49. Nestes termos, importa concluir que, embora o Requerente preenchesse, em abstracto, os pressupostos materiais de acesso ao regime dos RNH – porquanto se tornou residente fiscal em Portugal em 2019 e não o havia sido em qualquer dos cinco anos anteriores – , aquele só comprovadamente apresentou pedido formal de inscrição como RNH em 03.08.2025, o qual foi deferido pela Requerida com efeitos para o período correspondente aos anos de 2025 a 2028.
50. Ora, o regime dos RNH configura, na sua essência, um benefício fiscal sujeito às regras gerais da Lei Geral Tributária, exigindo, para além da verificação dos respectivos pressupostos materiais, o cumprimento das obrigações formais de pedido e de inscrição, nos termos do artigo 16.º, do Código do IRS.
51. De resto, como se assinala na decisão arbitral proferida em 02.06.2025, no processo n.º 1126/2024-T, “[a] aplicação do regime do Residente Não Habitual (RNH) implica a verificação das condições de acesso definidas no artigo 16.º, n.ºs 8 a 12 do Código do IRS, permitindo, em consequência, a concessão de um regime fiscal favorável, em sede de IRS. **É através da inscrição que a AT pode previamente verificar e controlar os pressupostos legais da atribuição do estatuto fiscal de RNH**” (com negrito nosso).
52. Nestas circunstâncias, atendendo ao quadro legal aplicável - em particular, o previsto no artigo 236.º, n.º 5, da Lei n.º 82/2023, de 29 de Dezembro - e à jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo acima citada, a inscrição como RNH, quando requerida fora de prazo (como é o caso do Requerente), apenas produz efeitos para o futuro, a partir do ano da inscrição e pelo prazo remanescente, não podendo projectar-se retroactivamente sobre anos anteriores.
53. Em consequência, o Requerente não podia ser tratado como RNH, nem beneficiar do respectivo regime fiscal, nos anos de 2021 a 2024, razão pela qual não lhe era aplicável,

nesse período temporal, o método de isenção previsto no artigo 81.º, n.º 5, alínea a), do Código do IRS, relativamente aos rendimentos de capitais (categoria E) obtidos na Suíça;

54. As liquidações de IRS referentes aos anos de 2021 a 2024 limitaram-se, assim, a aplicar o regime geral de tributação dos residentes, em conjugação com a Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Suíça, não se detectando qualquer vício de violação de lei por falta de aplicação do regime dos RNH ou do método de isenção próprio desse regime.
55. Aqui chegados, e sem necessidade de mais considerações, adere o presente Tribunal Arbitral às conclusões da jurisprudência supra mencionada, sob evocação do desiderato uniformizador decorrente do artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, razão pela qual julgando-se improcedente o vício de lei invocado pelo Requerente, declaram-se legais os actos de liquidação de IRS n.ºs 2025..., 2025..., 2025... e 2025..., referentes aos períodos de tributação de 2021, 2022, 2023 e 2024, aqui impugnados pela Requerente, os quais deverão manter na ordem jurídica com as legais consequências.
56. Em consequência do acima decidido, fica prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas nos autos, nomeadamente o conhecimento do pedido de reembolso das quantias suportadas pelo Requerente, acrescido de juros indemnizatórios.

VI. DA DECISÃO

57. Termos em que se decide:
- a) Julgar improcedente a excepção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral invocada pela Requerida;
 - b) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente e, em consequência absolver a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências;

- c) Condenar o Requerente nas custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

58. De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 77.479,74 (setenta e sete mil, quatrocentos e setenta e nove euros e setenta e quatro cêntimos) por ter sido esse o valor económico dado à presente acção arbitral e não contestado.

VIII. CUSTAS

59. Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.448,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Lisboa, 26 de Maio de 2026

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade
(Árbitra Presidente e Relatora)

Bruno Ferraz Monteiro
(Árbitro vogal)

Marta Jacques Pena
(Árbitro vogal)