

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 852/2025-T**

**Tema: IRS. Residente Não Habitual e Registo. Aplicação temporal do regime.**

## SUMÁRIO

1. A competência material do Tribunal Arbitral afere-se pelo pedido formulado e pela causa de pedir, sendo competente o tribunal arbitral constituído no âmbito do CAAD para apreciar pedido de declaração de ilegalidade de acto de liquidação de IRS, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, ainda que a apreciação da legalidade da liquidação implique ponderar a aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais.
2. A apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual a que se refere o artigo 16.º, n.º 10, do CIRS, na redacção em vigor antes da revogação do regime, constitui condição de acesso ao benefício correspondente.
3. Tendo o sujeito passivo apresentado o pedido de inscrição como residente não habitual apenas em 2025, ainda que venha a ser deferida a inscrição pelo prazo remanescente, tal inscrição não produz efeitos quanto ao período de tributação de 2024, relativamente ao qual a liquidação impugnada foi emitida sem aplicação do regime dos residentes não habituais.

## DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro João Santos Pinto, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Singular**, constituído em 10 de Dezembro de 2025, decide no seguinte:

### 1. RELATÓRIO

A..., NIF ..., residente na Rua ... n.º..., ..., ... - ... Lisboa, requereu a constituição de Tribunal Arbitral e apresentou pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (“AT” ou “Requerida”).

O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a liquidação de IRS n.º 2025..., respeitante ao período de tributação de 2024, da qual resultou imposto a pagar no montante de € 21.449,20.

O Requerente peticiona a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação impugnada, com as legais consequências, designadamente o reembolso do imposto que venha a considerar-se indevidamente pago e o pagamento de juros indemnizatórios.

Em síntese, o Requerente sustenta que se tornou residente fiscal em Portugal em 2017, que não foi residente em território português nos cinco anos anteriores e que, por isso, preenchia os pressupostos materiais do regime dos residentes não habituais previsto no artigo 16.º, n.ºs 8 a 12, do CIRS, na redacção aplicável. Alega ainda que a falta de inscrição tempestiva como residente não habitual não constitui requisito constitutivo do direito a ser tributado como tal.

O Requerente invoca, em particular, que os rendimentos de trabalho dependente auferidos em 2024 deveriam ter sido tributados à taxa especial de 20%, por alegadamente respeitarem a atividade de elevado valor acrescentado, nos termos do artigo 72.º do CIRS e da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 30 de Setembro de 2025 e aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 2 de Outubro de 2025.

Em 18 de Novembro de 2025, o Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 10 de Dezembro de 2025, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído, em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, 6.º e 11.º do RJAT.

Na mesma data, foi proferido despacho arbitral nos termos do artigo 17.º do RJAT, determinando-se a notificação da Requerida para apresentar resposta e juntar o processo administrativo.

Em 21 de Janeiro de 2026, a Requerida apresentou Resposta, defendendo-se por excepção e por impugnação.

Por excepção, a Requerida invocou a incompetência material do Tribunal Arbitral, por entender que a pretensão deduzida nos autos visa, em substância, o reconhecimento do estatuto de residente não habitual, matéria que considera excluída da competência dos tribunais arbitrais tributários.

Por impugnação, a Requerida sustentou que o pedido de inscrição como residente não habitual apenas foi apresentado em 2025 e que, nos termos do regime legal aplicável e da jurisprudência entretanto consolidada, tal inscrição apenas pode produzir efeitos para o futuro, não podendo repercutir-se na liquidação de IRS respeitante ao ano de 2024.

Em 31 de Janeiro de 2026, foi proferido despacho arbitral dispensando a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido assegurado o contraditório relativamente à excepção deduzida pela Requerida.

Em 12 de Fevereiro de 2026, a Requerente apresentou requerimento de resposta à excepção de incompetência material, defendendo que o objecto do processo é exclusivamente a legalidade da liquidação de IRS impugnada e não o reconhecimento autónomo do estatuto de residente não habitual.

Em 19 de Fevereiro de 2026, foi junto comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente.

## **2. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral Singular é competente e foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (cf. artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

### **3. MATÉRIA DE FACTO**

#### **3.1. FACTOS PROVADOS**

Analisada a prova produzida no âmbito do presente Processo Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular considera provados, **com relevo para a presente Decisão Arbitral**, os seguintes factos:

1. Em 13 de Março de 2017, o Requerente passou a constar no cadastro da AT como residente fiscal em território português - cfr. Documento n.º 3 junto com o PPA.
2. O Requerente apresentou declarações Modelo 3 de IRS relativas aos anos de 2017 a 2024 como residente fiscal em Portugal - cfr. facto alegado pela Requerente e não contestado pela Requerida.
3. Em 16 de Junho de 2025, o Requerente submeteu a declaração Modelo 3 de IRS relativa ao período de tributação de 2024, n.º ...-2024-... -..., cfr. artigo 3.º, alínea d), da Resposta da Requerida - cfr. facto alegado pela Requerida e não contestado pela Requerente.
4. A declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2024 foi apresentada sem o Anexo L - cfr. facto alegado pela Requerente e não contestado pela Requerida.
5. Da declaração de IRS relativa ao ano de 2024 resultou a liquidação de IRS n.º 2025..., respeitante ao período de rendimentos de 1 de Janeiro de 2024 a 31 de Dezembro de 2024, da qual resultou imposto a pagar no montante de € 21.449,20, cfr. Documento n.º 1 junto com o PPA.
6. Da demonstração de liquidação de IRS n.º 2025... consta rendimento global no montante de € 200.539,26, rendimento colectável no montante de € 186.127,27, retenções na fonte no

---

montante de € 56.213,00, colecta líquida no montante de € 77.662,20 - cfr. Documento n.º 1 junto com o PPA.

7. No ano de 2024, o Requerente auferiu rendimentos de trabalho dependente de fonte portuguesa.

8. Os rendimentos referidos no número anterior foram reportados no Anexo A da declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2024 - cfr. Documento n.º 7 junto com o PPA.

9. Segundo a declaração de rendimentos emitida pela entidade pagadora, os rendimentos auferidos pelo Requerente ascenderam ao montante total de € 200.539,26, dos quais € 151.117,87 foram declarados com o código 401 e € 49.421,39 com o código 414, tendo sido efectuadas retenções na fonte no montante de € 56.213,00 e contribuições no montante de € 14.411,99 - cfr. Documento n.º 8 junto com o PPA.

10. Em 16 de setembro de 2025, o Requerente apresentou pedido de inscrição como residente não habitual, identificado sob o n.º IRNH..., indicando como ano de início 2025 - cfr. documento n.º 4 junto com o PPA.

11. No detalhe do pedido de inscrição como residente não habitual constava, em 2 de Dezembro de 2025, o ano de início 2025, o ano de fim 2033, a data do pedido 16 de setembro de 2025, a República da Sérvia como país de residência estrangeira e o estado “Em apreciação pela DSRC” - cfr. documento n.º 4 junto com a Resposta da Requerida.

12. Em 17 de Setembro de 2025, foi emitido projecto de decisão de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual, com efeitos ao ano de 2025, cfr. documento n.º 5 junto com o PPA e documento n.º 3 junto com a Resposta da Requerida.

13. O projecto de decisão de indeferimento referido no número anterior teve por fundamento, designadamente, o facto de o Requerente constar como residente no cadastro da AT nos anos de 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023, de constar como residente fiscal em declarações de rendimentos de IRS, da categoria A, relativas aos mesmos anos, e de constar em declarações de terceiros como tendo obtido rendimentos da categoria A em Portugal, enquanto residente, relativamente aos anos de 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023, cfr. Documento n.º 3 junto com a Resposta da Requerida.

14. Em 18 de Setembro de 2025, o Requerente exerceu o direito de audição prévia no procedimento de inscrição como residente não habitual - cfr. Documento n.º 6 junto com o PPA.

5.

15. No exercício do direito de audição prévia, o Requerente reconheceu que se tornou residente fiscal em território português no ano de 2017 e que o pedido de inscrição como residente não habitual deveria ter sido submetido até 31 de março de 2018, não tendo sido tempestivamente apresentado nessa data - cfr. Documento n.º 6 junto com o PPA.
16. Por despacho de 19 de Janeiro de 2026, a AT deferiu o pedido de inscrição como residente não habitual com início no ano de 2025 e termo no ano de 2026 - cfr. Documentos n.ºs 6 e 7 juntos com a Resposta da Requerida.
17. O despacho referido no número anterior fundamentou-se no entendimento de que o Requerente era residente em Portugal desde 2017, tinha comprovado não ter sido residente em território português nos cinco anos anteriores a 2017 e apenas apresentou o pedido de inscrição como residente não habitual em 16 de setembro de 2025 - cfr. Documentos n.ºs 6 e 7 juntos com a Resposta da Requerida.
18. Na sequência do despacho de 19 de Janeiro de 2026, foi determinado o averbamento officioso do estatuto de residente não habitual na aplicação SGRC - cfr. Documento n.º 6 junto com a Resposta da Requerida.
19. A inscrição do Requerente como residente não habitual não foi deferida com efeitos ao ano de 2024 - cfr. Documentos n.ºs 6 e 7 juntos com a Resposta da Requerida.

### **3.2. FACTOS NÃO PROVADOS**

Com relevo para a decisão, não existem factos essenciais não provados.

### **3.3. FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos, incluindo o pedido de pronúncia arbitral, os documentos juntos pela Requerente, a Resposta da Requerida, o processo administrativo e os documentos relativos ao procedimento de inscrição como residente não habitual.

A liquidação de IRS impugnada resulta da respetiva demonstração de liquidação, da qual consta a identificação do período de tributação de 2024, o rendimento global, as retenções na fonte, as deduções, a colecta e o imposto apurado.

O pedido de inscrição como residente não habitual apresentado em 2025, o projecto de indeferimento, o exercício do direito de audição e o despacho final de deferimento com efeitos aos anos de 2025 e 2026 resultam dos documentos juntos pela Requerida e dos documentos juntos pela Requerente.

Não se deram como provadas nem como não provadas alegações conclusivas, juízos de direito ou afirmações cuja apreciação pertence à fundamentação jurídica da decisão.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos *supra* elencados.

## **4. MATÉRIA DE DIREITO**

### **4.1. QUESTÃO DECIDENDA**

Face às posições assumidas pelas Partes, importa apreciar, em primeiro lugar, a excepção de incompetência material suscitada pela Requerida, por ser susceptível de obstar ao conhecimento do mérito.

Caso tal excepção improceda, a questão central a decidir consiste em saber se a liquidação de IRS de 2024 é ilegal por não ter aplicado ao Requerente o regime fiscal dos residentes não

habituais e, em particular, a taxa especial de 20% prevista para determinados rendimentos de trabalho dependente decorrentes de actividades de elevado valor acrescentado.

Para esse efeito, importa determinar se o pedido de inscrição como residente não habitual, apresentado apenas em 16/09/2025 e deferido com efeitos a 2025 e 2026, pode produzir efeitos relativamente ao período de tributação de 2024.

#### **4.2. DA INCOMPETÊNCIA MATERIAL**

Vem a Requerida defender a incompetência material do Tribunal Arbitral, com o argumento de que o Requerente pretende, substancialmente, o reconhecimento do estatuto de residente não habitual, estando em causa matéria excluída do âmbito de competência dos tribunais arbitrais constituídos ao abrigo do RJAT.

Alega, para o efeito, que, embora o Requerente peticione formalmente a anulação da liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2024, a pretensão processual deduzida nos autos visa o reconhecimento do estatuto de residente não habitual e não propriamente a apreciação de um vício próprio do acto de liquidação.

Sustenta ainda a Requerida que a causa de pedir subjacente ao pedido de pronúncia arbitral se reconduz à desconsideração do Requerente como residente não habitual e, conseqüentemente, à não aplicação do respectivo benefício fiscal em sede de IRS, pretendendo-se a correcção da liquidação por via da aplicação do regime dos residentes não habituais. Acrescenta que o pedido de inscrição como residente não habitual apenas foi apresentado em 16/09/2025, tendo sido posteriormente deferido com início no ano de 2025 e termo no ano de 2026, e que a eventual impugnação do despacho de 19/01/2026 sempre teria de ser deduzida junto dos tribunais administrativos e fiscais.

Conclui, assim, que o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar o presente pedido de pronúncia arbitral.

Por seu turno, o Requerente, na resposta à excepção, sustenta que o objecto do presente processo arbitral é exclusivamente a apreciação da legalidade da liquidação de IRS n.º 2025..., respeitante ao período de tributação de 2024, da qual resultou imposto a pagar no montante de € 21.449,20.

Mais alega que não formulou qualquer pedido autónomo de condenação da AT à sua inscrição como residente não habitual, nem pretende, nos presentes autos, a impugnação directa do procedimento cadastral relativo ao estatuto de residente não habitual.

Segundo o Requerente, a invocação do regime fiscal dos residentes não habituais constitui apenas fundamento jurídico da ilegalidade imputada à liquidação impugnada, por esta ter sido emitida sem aplicação do regime que entende ser devido.

Analise-se.

A competência dos tribunais arbitrais encontra-se delimitada pelo artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, nos termos do qual:

*“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.”*

Assim, no que releva para a decisão a proferir nos autos, resulta da própria letra da lei que o Tribunal Arbitral é competente para apreciar pedidos que tenham por objecto a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos.

No caso dos autos, o Requerente veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral Singular tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao período de tributação de 2024, no montante de € 21.449,20. No pedido final formulado no PPA, o Requerente peticiona que o pedido de constituição de

tribunal arbitral e de pronúncia arbitral seja julgado procedente e, em consequência, seja anulado o acto tributário identificado no intróito, com as demais consequências legais. Não se encontra formulado qualquer pedido autónomo de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, nem qualquer pedido de condenação da AT à inscrição do Requerente nesse regime com efeitos ao ano de 2024.

É certo que o Requerente aborda, ao longo do PPA, a temática do regime fiscal dos residentes não habituais e sustenta que a liquidação impugnada deveria ter reflectido esse regime. Porém, fá-lo enquanto fundamento jurídico da ilegalidade que imputa à liquidação de IRS de 2024, e não enquanto pedido autónomo de inscrição cadastral ou de reconhecimento administrativo do estatuto.

A competência material do Tribunal determina-se pelo pedido formulado pelo autor e pelos fundamentos que invoca, isto é, pelo pedido e pela causa de pedir tal como configurados na petição inicial.

Ensina Alberto dos Reis que “como o fim para que, em cada caso concreto, se faz uso do processo se conhece através da petição inicial, pois que nesta é que o autor formula o seu pedido e o pedido enunciado pelo autor é que designa o fim a que o processo se destina, chega-se à conclusão seguinte: a questão da propriedade ou impropriedade do processo especial é uma questão, pura e simples, de ajustamento do pedido da acção à finalidade para a qual a lei criou o respectivo processo especial” (Código de Processo Civil Anotado, volume II, páginas 288-289).

No mesmo sentido, tem sido afirmado na jurisprudência arbitral que é à face do pedido, ou do conjunto de pedidos formulados pelo autor, que se afere a adequação da forma processual e a competência do tribunal arbitral. Veja-se, a título exemplificativo, a Decisão Arbitral CAAD n.º 188/2020-T, de 24/09/2021, na qual se refere, por remissão para a Decisão Arbitral CAAD n.º 262/2018-T, que “*é à face do pedido ou conjunto de pedidos que formulou o autor que se afere a adequação das formas de processo especiais, designadamente o processo arbitral*”. No caso presente, tendo o Requerente impugnado um acto de liquidação de IRS, e sendo esse acto expressamente subsumível ao artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Tribunal Arbitral é competente para apreciar a respectiva legalidade.

A circunstância de a apreciação da legalidade da liquidação exigir a análise do regime jurídico dos residentes não habituais não altera a natureza do pedido deduzido. Com efeito, a aferição da legalidade de uma liquidação pode implicar a apreciação incidental de pressupostos ou regimes jurídicos de que dependa a correcção da tributação, sem que tal transforme o objecto do processo num pedido autónomo de reconhecimento administrativo.

Questão distinta é saber se, no plano do mérito, o Requerente tinha ou não direito à aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais no ano de 2024, tendo em conta que o pedido de inscrição apenas foi apresentado em 16/09/2025 e deferido pela AT apenas com efeitos aos anos de 2025 e 2026. Essa questão respeita à procedência ou improcedência do pedido, não à competência material do Tribunal.

Também não procede, para efeitos de incompetência material, o argumento de que o despacho de 19/01/2026, relativo ao pedido de inscrição como residente não habitual, apenas poderia ser impugnado perante os tribunais administrativos e fiscais. Com efeito, esse despacho não constitui o objecto imediato do presente processo arbitral. O objecto do processo é a liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao período de tributação de 2024. Assim, tendo em consideração o pedido arbitral tal como foi formulado, em que se impugna um acto de liquidação de imposto, matéria expressamente abrangida pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, conclui-se pela competência material do Tribunal Arbitral para conhecer do presente pedido.

Nestes termos, improcede a excepção de incompetência material suscitada pela Requerida.

#### **4.3 DA ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DE IRS IMPUGNADA**

A questão de mérito consiste em saber se a liquidação de IRS n.º 2025..., relativa ao período de tributação de 2024, padece de ilegalidade por não ter aplicado ao Requerente o regime fiscal dos residentes não habituais e, em particular, a taxa especial de 20% prevista para determinados rendimentos de trabalho dependente decorrentes de actividades de elevado valor acrescentado. O Requerente sustenta, em síntese, que se tornou residente fiscal em Portugal no ano de 2017,

não tendo sido residente em território português nos cinco anos anteriores, pelo que se encontravam preenchidos, desde aquele ano, os pressupostos materiais previstos no artigo 16.º, n.ºs 8 e 9, do CIRS para beneficiar do regime fiscal dos residentes não habituais. Mais sustenta que a inscrição como residente não habitual teria natureza meramente declarativa, pelo que a apresentação intempestiva do respectivo pedido não deveria impedir a aplicação do regime ao período de tributação de 2024.

A Requerida, por seu turno, entende que a liquidação impugnada não enferma de qualquer ilegalidade, uma vez que o Requerente apenas apresentou pedido de inscrição como residente não habitual em 16/09/2025, tendo esse pedido sido deferido apenas com início no ano de 2025 e termo no ano de 2026, sem produção de efeitos relativamente ao ano de 2024. Vejamos.

À data em que o Requerente se tornou residente fiscal em Portugal, o regime dos residentes não habituais encontrava-se previsto no artigo 16.º, n.ºs 8 a 12, do CIRS. Nos termos do artigo 16.º, n.º 8, do CIRS, na redacção aplicável, consideravam-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2 do mesmo artigo, não tivessem sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

O n.º 9 do mesmo artigo estabelecia que o sujeito passivo considerado residente não habitual adquiria 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. Por sua vez, o artigo 16.º, n.º 10, do CIRS dispunha que o sujeito passivo devia solicitar a inscrição como residente não habitual, por via electrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao acto da inscrição como residente em território português e até 31 de Março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se tornasse residente nesse território. No caso dos autos, resulta da matéria de facto provada que o Requerente passou a constar no cadastro da AT como residente fiscal em território português em 13/03/2017. Resulta igualmente provado que o Requerente apenas apresentou pedido de inscrição como residente não habitual em 16/09/2025, identificado sob o n.º IRNH..., indicando como ano de início 2025.

O próprio Requerente reconheceu, no exercício do direito de audição prévia apresentado no procedimento de inscrição como residente não habitual, que se tornou residente fiscal em território português no ano de 2017 e que o pedido de inscrição deveria ter sido submetido até 31/03/2018, não tendo sido tempestivamente apresentado nessa data. Por despacho de 19/01/2026, a AT deferiu o pedido de inscrição como residente não habitual com início no ano de 2025 e termo no ano de 2026, por considerar que o Requerente era residente em Portugal desde 2017, tinha comprovado não ter sido residente em território português nos cinco anos anteriores a 2017 e apenas apresentou o pedido de inscrição como residente não habitual em 16/09/2025.

Deste modo, a inscrição do Requerente como residente não habitual não foi deferida com efeitos ao ano de 2024.

Ora, ainda que se admita que a inscrição como residente não habitual não constitui, em si mesma, um acto discricionário de reconhecimento de benefício fiscal, tal não significa que o sujeito passivo possa beneficiar do regime fiscal dos residentes não habituais relativamente a períodos anteriores à apresentação do pedido de inscrição, quando este foi apresentado fora do prazo legalmente previsto.

Neste sentido, no Acórdão do STA de 29/05/2024, proferido no processo n.º 0842/23.9BESNT, entendeu-se que, estando reunidos os requisitos materiais previstos no artigo 16.º, n.º 8, do CIRS, “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, a partir do ano de inscrição como residente não habitual.

No mesmo sentido, no Acórdão do STA de 15/01/2025, proferido no processo n.º 01750/22.6BEPRT, reiterou-se que a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual fora do prazo previsto no artigo 16.º, n.º 10, do CIRS “tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro”, isto é, a partir do ano de inscrição como residente não habitual.”

---

Acresce que, posteriormente, o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, no Acórdão de 28/01/2026, proferido no processo n.º 084/25.9BALSBS, uniformizou jurisprudência no sentido de que *“a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual a que alude o n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, na redacção em vigor em 2023, é condição de acesso ao benefício correspondente”*.

A apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, prevista no artigo 16.º, n.º 10, do CIRS, constitui, assim, uma obrigação legal especificamente associada ao acesso ao regime. Não se trata de uma formalidade irrelevante, nem de uma exigência desprovida de consequências jurídicas. Com efeito, o regime fiscal dos residentes não habituais constitui um regime especial de tributação, derogatório do regime geral aplicável aos residentes fiscais em Portugal. A sua aplicação depende da verificação dos pressupostos materiais legalmente previstos, mas também do cumprimento das obrigações legalmente estabelecidas para esse efeito, designadamente a apresentação do pedido de inscrição no prazo fixado na lei. Nos termos do artigo 14.º, n.º 2, da LGT, os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são sempre obrigados a revelar ou a autorizar a revelação à Administração Tributária dos pressupostos da sua concessão, ou a cumprir outras obrigações previstas na lei, sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito.

Assim, não tendo o Requerente apresentado pedido de inscrição como residente não habitual até 31/03/2018, não pode pretender que um pedido apresentado apenas em 16/09/2025 produza efeitos retroactivos relativamente ao ano de 2024.

A isto acresce que, no período de tributação de 2024, o Requerente não se encontrava inscrito como residente não habitual no cadastro da AT. Também se provou que a declaração Modelo 3 de IRS relativa a 2024 foi apresentada sem o Anexo L, precisamente por o Requerente não se encontrar formalmente registado como residente não habitual com efeitos ao ano em causa. A liquidação impugnada foi, pois, emitida com base na declaração Modelo 3 de IRS apresentada pelo Requerente e segundo a sua situação cadastral existente à data, isto é, como residente fiscal em Portugal, mas sem inscrição como residente não habitual relativamente ao ano de 2024. Não se identifica, neste contexto, erro imputável à liquidação. A liquidação reflectiu os

elementos declarativos e cadastrais disponíveis, sendo certo que o pedido de inscrição como residente não habitual apenas veio a ser apresentado em 16/09/2025 e deferido apenas para os anos de 2025 e 2026.

O Requerente defende que, por preencher os pressupostos materiais do regime desde 2017, deveria beneficiar do regime também relativamente ao ano de 2024. Porém, essa tese não pode proceder.

Desde logo, porque o artigo 16.º, n.º 10, do CIRS impunha expressamente a apresentação do pedido de inscrição até 31 de Março do ano seguinte àquele em que o sujeito passivo se tornasse residente em território português. No caso, tendo o Requerente passado a residente fiscal em Portugal em 2017, o pedido deveria ter sido apresentado até 31/03/2018. Depois, porque admitir que um pedido apresentado em 2025 pudesse produzir efeitos quanto a 2024 equivaleria, na prática, a afastar a relevância jurídica do prazo previsto no artigo 16.º, n.º 10, do CIRS e a permitir a aplicação retroactiva do regime a períodos de tributação relativamente aos quais o sujeito passivo não se encontrava inscrito como residente não habitual.

Acresce que o deferimento do pedido de inscrição como residente não habitual com início em 2025 e termo em 2026 não permite extrair qualquer efeito quanto ao ano de 2024. Pelo contrário, esse deferimento confirma que a AT reconheceu a possibilidade de inscrição pelo prazo remanescente, mas apenas a partir do ano da apresentação do pedido. Deste modo, a circunstância de o Requerente ter sido inscrito como residente não habitual para os anos de 2025 e 2026 não torna ilegal a liquidação de IRS relativa ao ano de 2024, emitida sem aplicação daquele regime.

Por conseguinte, a liquidação de IRS n.º 2025..., relativa ao período de tributação de 2024, não padece de ilegalidade por não ter aplicado ao Requerente o regime fiscal dos residentes não habituais.

Fica, assim, prejudicada a apreciação do enquadramento da actividade profissional exercida pelo Requerente como actividade de elevado valor acrescentado, designadamente enquanto “Director de Marketing” ou, subsidiariamente, “Director de Vendas”, para efeitos de aplicação

da taxa especial de 20% prevista no artigo 72.º, n.º 10, do CIRS, na redacção aplicável. Com efeito, a aplicação da referida taxa especial pressupõe, previamente, a aplicabilidade do regime fiscal dos residentes não habituais ao período de tributação em causa. Não sendo esse regime aplicável ao ano de 2024, torna-se inútil apreciar se a concreta actividade exercida pelo Requerente seria, ou não, qualificável como actividade de elevado valor acrescentado. Em face do exposto, improcede o pedido de declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao período de tributação de 2024.

\*

O Requerente peticiona o reembolso do imposto que entende ter sido pago em excesso e o pagamento de juros indemnizatórios.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso dos autos, tendo-se concluído que a liquidação de IRS n.º 2025... não padece da ilegalidade que lhe vem imputada, não se verifica erro imputável aos serviços, nem pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido.

Consequentemente, improcedem os pedidos de reembolso e de pagamento de juros indemnizatórios.

## **5. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente a excepção de incompetência material suscitada pela Requerida;
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- c) Condenar o Requerente no pagamento das custas do processo.

## 6. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **40.436,75** (quarenta mil quatrocentos e trinta e seis euros e setenta e cinco cêntimos), indicado pela Requerente, respeitante ao montante da liquidação do IRS de 2022 (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

## 7. CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em € **2.142 (dois mil cento e quarenta e dois euros)**, a cargo do Requerente, de acordo com o artigo 22.º, n.º 4, e 13.º, n.º 1, ambos do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Maio de 2026

O Árbitro,

(João Santos Pinto)