

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 479/2025-T

Tema: IRS- residente não habitual- pedido de inscrição fora do prazo previsto no n.º 10 do art. 16.º do CIRS- retroação de efeitos.

SUMÁRIO:

I-O pedido de inscrição como residente não habitual pelo sujeito passivo de IRS residente em território português, a que se refere o n.º 10.º do 16.º do CIRS, que permite à administração fiscal verificar e controlar os pressupostos legais desse estatuto, tem natureza meramente declarativa, com efeitos à data em que o contribuinte se tenha tornado residente, e não constitutiva do direito a ser tributado como tal.

II. Os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no n.º 8 do art. 16.º do CIRS, que, até à sua revogação pela alínea b) do n.º 1 do art. 317.º da Lei n.º 82/2023, de 29/12, considerava residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2, não tivessem sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores, eram aferidos, segundo o n.º 9 dessa norma, em função do ano de inscrição como residentes.

III-A apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual fora do prazo previsto no n.º 10 desse art. 16.º tinha como consequência, nesse quadro legal, o regime só ser aplicável no período remanescente de duração desse estatuto, ou seja, a partir do ano de inscrição como residente não habitual, e não do ano em que o contribuinte se tornou fiscalmente residente.

IV- O art. 326.º da Lei n.º 2/2020, de 31/3, alterou o n.º 12 do art. 81.º do CIRS, sujeitando os residentes não habituais em território português a uma taxa proporcional de 10 % relativamente aos rendimentos líquidos de pensões, incluindo os da categoria H, bem como os previstos na alínea a) do n.º 1 e subalíneas 3) e 11) da alínea b) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS, quando, pelos critérios previstos no n.º 1 do art. 18, não sejam de considerar obtidos em território português, na parte em que os mesmos, quando tiverem origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do art. 25.º.

V – De acordo com o n.º 2 do art. 329.º da Lei n.º 2/2020, tal taxa não é aplicável enquanto não estiver esgotado o período a que se referem os n.os 9 a 12 do art. 16.º do CIRS, relativamente aos sujeitos passivos que, à data de entrada em vigor dessa Lei, já se encontrassem inscritos como residentes não habituais no registo de contribuintes da AT ou cujo pedido de inscrição já tivesse sido submetido e estivesse pendente para análise, bem como aos sujeitos passivos que, na mesma data, sejam considerados residentes para efeitos fiscais, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art. 16.º do CIRS, e que solicitem a respetiva inscrição como residentes não habituais até 31 /3/2020 ou 31/3/ 2021, por só passarem a reunir as respetivas condições legais em 2019 ou 2020, respetivamente.

VI- Esse regime transitório abrange os sujeito passivos que, à data da entrada em vigor da Lei n.º 2/2020, devam ser considerados fiscalmente residentes em Portugal, qualidade que deve ser aferida nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 16.º do CIRS, desde que, em relação aos anos de 2019 e 2020, tiverem requerido o estatuto de residente não habitual até 31 /3/2020 ou 31/3/ 2021 respetivamente.

DECISÃO ARBITRAL

RELATÓRIO

1.Identificação das partes.

1.1 Requerentes

A..., titular do número de identificação fiscal..., Primeiro Requerente, e B... titular do número de identificação fiscal ..., Segunda Requerente, residentes na Rua ..., ..., ... -... Lisboa.

1.2 .Requerida

Autoridade Tributária e Aduaneira(AT).

2. Tramitação do processo

- 2.1.** O pedido de pronúncia arbitral (PPA) deu entrada a 15/5/2025, sem qualquer documento anexo, e na mesma data foi reencaminhado automaticamente para Requerentes e Requerida.
- 2.2.** A 20/5/2025, os Requerentes apresentaram procuração a favor da advogada ... e a documentação anexa ao PPA.
- 2.3.** A 22/5/2025, o CAAD notificaria a Requerida da apresentação do PPA.
- 2.4.** A 31/5/2025, o Diretor de Serviços da Direção de Serviços da Direção de Serviços de Consultadoria Jurídica e do Contencioso nomearia representantes processuais da Requerida os juristas ... e ..., nomeação que seria junta ao processo a 4/6/2025.
- 2.5.** A 8/7/2025, o presidente do Conselho Deontológico designaria o árbitro singular António Lima Guerreiro, que, a 20/6/2025, aceitara o encargo.
- 2.6.** A 28/7/2025, despacho do presidente do Conselho Deontológico do CAAD procederia à constituição do Tribunal Arbitral.
- 2.7.** A 29/7/2025, o Tribunal Arbitral notificaria a Requerida para, no prazo de 30 dias, enviar Resposta, se entender necessário, requerer prova adicional e remeter o Processo Administrativo(PA).
- 2.8.** A 30/9/2025, a Requerida enviou a Resposta e o PA.
- 2.9.** A 15/10/2025, o Tribunal Arbitral solicitaria às partes o envio em “word” das peças processuais.
- 2.10.** A 10/12/2025, a advogada dos Requerentes subestabeleceria sem reservas na advogada C... .

3. Objeto

É objeto do pedido a anulação do indeferimento presumido da reclamação graciosa nº ...2024..., deduzida, a 11/10/2024, junto do ... serviço de finanças do concelho de Lisboa, e consequente anulação da Liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) do exercício de 2023 nº ..., no montante de € 7.806,90.

4. Posição da Requerente

Segundo a Requerente, o indeferimento tácito presumido da reclamação graciosa apresentada, bem como a liquidação de IRS reclamada do ano de 2023, são ilegais, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito relativamente à aplicação do regime dos residentes não

habituais, por não terem tido em conta a norma transitória aplicável às pensões auferidas por residentes não habituais no nº 2 do art. 329º da Lei nº 2/2020.

A recusa de aplicação desse regime transitório de isenção para eliminação da dupla tributação jurídica internacional, o qual, antes da Lei nº 82/2023, constava do nº 6 do art. 81º do CIRS, assenta em que os Requerentes só requereram a inscrição como residentes em território português a 14/4/2025, não podendo essa inscrição retroagir a 1/3/2025, como pretenderam no pedido de inscrição.

Tal pedido foi -lhes negado, com o fundamento de o sistema informático da AT não permitir os efeitos da inscrição no cadastro dos contribuintes retroagirem a uma data anterior à da emissão do Número de Identificação Fiscal(NIF).No entanto, a Direção de Serviços de Registo de Contribuintes tem vindo a deferir pedidos de alteração retroativa de morada para datas bem anteriores às do registo dos contribuintes como residentes para efeitos de obtenção do NIF, em situações em que estes se mudaram para Portugal e só um ou dois anos depois se registaram como residentes.

Os Requerentes tornaram-se residentes fiscais em Portugal a 1/3/2020, data em que efetivamente teriam passado a habitar no território nacional.

Foi a partir desse dia que passaram a preencher todos os pressupostos de que a lei faz depender a residência fiscal no país, nos termos da alínea b) do nº 1 do art. 16º do CIRS, como provaram com a apresentação do contrato de arrendamento do piso de um imóvel para fins parcialmente habitacionais.

Não obsta a esse enquadramento só terem solicitado a atribuição dos NIFs a 14/4/2020, atraso que imputam à crise epidemiológica COVID 19: o registo da sua residência retroage à data referida em primeiro lugar.

A não retroação de tais efeitos implica necessariamente a aplicação da taxa de tributação autónoma de 10 % introduzida pelo art. 326º da Lei nº 2/2020 a todas as pensões auferidas por residentes não habituais que, à data da entrada em vigor da Lei nº 2/2020, ainda não se tivessem inscritos como residentes fiscais em Portugal, ainda que já morassem habitualmente no país.

Desse entendimento resultaria a desaplicação a esse universo de situações do regime transitório regulado no nº 2 do art. 329º dessa Lei, o que não teria também fundamento legal.

Em sustentação da sua posição, os Requerentes invocam a Decisão Arbitral nº 851-2021-T, justificando a invocação desse precedente com a identidade das partes e dos fatos objeto do processo, com a única diferença de o objeto deste ser a declaração da ilegalidade parcial da liquidação de IRS de 2020 e não de 2023. Citam igualmente outra jurisprudência do CAAD em sentido idêntico.

5.Posição da Requerida

No caso concreto, pretendem os Requerentes que lhes seja reconhecido retroativamente o estatuto de residente não habitual, da posse do qual depende absolutamente o sucesso da sua pretensão, entendimento cuja constitucionalidade seria confirmada pelo Acórdão do Tribunal Constitucional nº 718/17.

Com efeito, apenas depois lhes de ser reconhecido/concedido/aplicado o estatuto de residente não habitual a liquidação impugnada poderia ser anulada.

Por isso, a pretensão dos Requerentes circunscreve-se ao reconhecimento do estatuto de residente não habitual e à sua consequente consideração na liquidação de IRS de 2023, cuja legalidade é o objeto do presente litígio.

Porém, nos termos da lei, o reconhecimento pretendido está excluído do âmbito da competência material do Tribunal Arbitral, não podendo, assim, este conhecer, e/ou, pronunciar-se sobre o mesmo.

A competência do Tribunal Arbitral não compreende, na verdade, a apreciação da legalidade do indeferimento total ou parcial do pedido de inscrição no regime dos residentes não habituais, limitando-se à apreciação da legalidade dos atos de liquidação.

A apreciação da legalidade dos atos constitutivos de benefícios fiscais ou de outros regimes fiscais com carácter excecional ou especial, como é o caso do regime dos residentes não habituais, não cabe no nº.1 do art.2º do RJAT e não foi abrangida pela vinculação da AT às decisões dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, nos termos do art. 2º da Portaria nº 112-A/2011 de 22/3, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 287/2019, de 13/9 (Decisões Arbitrais nº 796/222- T, 906/2023-T e outras), reservada à impugnação dos atos tributários “stricto sensu”..

Nos termos da alínea p) do n.º 1 e do n.º 2 do art. 97º do CPPT, em conformidade, a apreciação da pretensão dos Requerentes é regulada pela ação administrativa nos termos do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPPT) e não pelo CPPT e pelo RJAT.

Por outro lado, no caso sub judice, a reclamação graciosa cujo presumido indeferimento vem impugnado foi apresentada pelos ora Requerentes no dia 11/10/2024.

Assim, nos termos do n.º 1 do art. 57º da LGT, o procedimento tributário deveria estar concluído no prazo de quatro meses, ou seja, até ao dia 12/02/2025.

Não havendo decisão até esta data, a lei faz presumir o indeferimento do pedido – situação que se verificou in casu.

Verificando-se o indeferimento presumido, os Requerentes dispunham de um prazo de 90 dias para a apresentação do pedido de constituição de Tribunal Arbitral (alínea a) do n.º 1 do art. 10º do RJAT), que não cumpriram.

Na verdade, os Requerentes remeteram o referido pedido através de mensagem de correio eletrónico endereçada ao CAAD no dia 15/05/2025, quando o prazo havia findado em 13/05/2025, pelo que se conclui pela intempestividade do PPA.

A 12/01/2021, os Requerentes apresentaram uma ação administrativa de impugnação do ato de indeferimento do pedido de alteração de morada com efeitos retroativos, a qual corre os seus termos no Tribunal Tributário de Lisboa, sob o n.º 62/21.7BELRS.

Na referida ação administrativa discutem os Requerentes a data da fixação da residência fiscal em Portugal à data de 01/03/2020, e consequentemente o efeito retroativo do registo como residentes não habituais.

Essa questão, ainda que se considerasse inexistir litispendência para efeitos do art. 272º do Código de Processo Civil(CPC), reveste-se de uma manifesta relação de prejudicialidade com a questão da legalidade da liquidação discutida no presente processo arbitral, motivo pelo qual, ainda que, por mera hipótese, o Tribunal Arbitral se venha a julgar competente e o pedido de pronúncia arbitral seja considerado tempestivo, os Requerentes pedem a suspensão do processo arbitral até ao trânsito em julgado da decisão do referido processo n.º 61/21.7BELRS.

6. Fundamentação

6.1. Fundamentação de facto

6.1.1. Factos Provados

6.1.1.1 D..., nº de contribuinte português ..., e E..., nº de contribuinte português ..., a 28/2/2020, a 28/2/2020, alugaram pelo prazo de um ano renovável, para finalidades parcialmente habitacionais, aos ora Requerentes, então residentes na..., ..., ... Bruxelas parte do prédio da Rua..., nº ... , ..., inscrito no registo predial da freguesia da ... do concelho de Lisboa, com o nº ... de registo e o nº de matriz predial ..., contrato que, de acordo com a Cláusula 7ª, se rege pela legislação nacional.

6.1.1.2. A 28/2/2020, nos termos de certidão emitida a 2/7/2021, pelo Service Publique Fédéral de Finances da Bélgica, junta ao PPA como Doc. nº 4, ambos os Requerentes deixaram de ter residência fiscal na Bélgica. Tal certidão é omissa sobre a data em que os Requerentes passaram a residir na Bélgica.

6.1.1.3. No dia 14/4/2020, os Requerentes por via eletrónica solicitaram a sua inscrição no Registo Nacional de Contribuintes como residentes em território nacional e a atribuição do respetivo nº de identificação fiscal, sem qualquer menção à data do início de produção de efeitos dessa inscrição.

6.1.1.4. A 16/4/2020, os Requerentes, no entanto, vieram a corrigir o pedido inicial solicitando a inscrição como residentes em Portugal com efeitos a partir de 1/3/2020 com base no contrato de arrendamento anteriormente referido.

6.1.1.5 A inscrição como residentes dos ora Requerentes data de 20/4 /2025.

6.1.1.6 A administração fiscal recusaria a quando da apreciação do pedido de 16/4/2020 a retroatividade dessa inscrição, afirmando, em comunicação enviada por correio eletrónico junta aos autos pelos Requerentes, em ela “apenas ser possível a quando da inscrição”.

6.1.1.7 Em dia indeterminado de Maio de 2020, os Requerentes entregaram novo pedido de inscrição como residentes, retroativa com efeitos a partir de 1/3/2020, através do e-balcão, pedido que recebeu resposta idêntica.

6.1.1.8.No dia 22/7/2025, repetiram essa iniciativa igualmente sem sucesso.

6.1.1.9 A 25/7/2025, os Requerentes seriam inscritos como residentes não habituais, com efeitos a partir de 20/4/2025, data de inscrição como residentes fiscais em Portugal e em que requereram a inscrição como residentes não habituais.

6.1.1.10 A 12/01/2021, os Requerentes apresentaram uma ação administrativa de impugnação do ato de indeferimento do pedido de alteração de morada com efeitos retroativos, a qual corre os seus termos no Tribunal Tributário de Lisboa, sob o n.º 62/21.7BELRS, não tendo os Requerentes prestado qualquer informação sobre o estado em que se encontra.

6.1.1.11. A 21/6/2024, os Requerentes, optando pela tributação conjunta, apresentaram a Declaração modelo 3 de IRS.

6.1.1.12 A 24/6/2021, foram notificados pela AT de essa Declaração evidenciar o erro L 57, por indicar incorretamente os Requerentes se terem tornado residentes a 1/3/2020, em vez da data de 20/4/2020.

6.1.1.13 A 23/7/2020, os Requerentes apresentaram Declaração modelo 3 de substituição, na qual mencionaram, no Quadro 6B do Anexo L, não ter residido em Portugal até 31/3/2020.

6.1.1.14 Os Requerentes declararam os seguintes rendimentos, todos de fonte estrangeira:

i-Rendimentos de capitais auferidos pelo Primeiro Requerente, no valor de €22.325,18;

ii- Rendimentos de capitais auferidos pela Segunda Requerente B..., no valor de €2.381,06;

iii. Saldo negativo de mais e menos-valias decorrentes da alienação onerosa de títulos, realizado pelo Primeiro Requerente no valor de -€292.242,9

iv. Pensões auferidas pelo Primeiro Requerente, no valor de €82.173,00.

6.1.1.15 Nenhum dos Requerentes auferiu rendimentos provenientes da atividade de elevado valor acrescentado a que se refere a Portaria nº 12/2010, de 7/1.

6.1.1.16 Sobre as pensões auferidas no estrangeiro pelo Primeiro Requerente, não recaiu qualquer imposto na Bélgica ou outro país.

6.1.1.17 Os Requerentes optaram pelo englobamento das mais- valias e menos- valias provenientes da alienação onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários.

6.1.1.18 Por não concordarem com a referida liquidação, vieram os Requerentes, em 11/10/2024, um sábado, apresentar reclamação graciosa, alegando a sua ilegalidade por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, nomeadamente no que respeita à não aplicação do regime previsto no nº 6 do art 81º do CIRS na redação anterior à entrada em vigor da Lei nº

2/2020 , com a consequente violação do regime transitório dos nºs 2 a 5 do art. 329º da Lei nº 2/2020.

6.1.1.19 Não foi provado o pagamento do imposto liquidado aos Requerentes.

6.1.3 Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos pertinentes para a decisão da causa, com base na sua relevância jurídica e tendo em consideração as várias soluções plausíveis das questões de Direito suscitadas pelas partes, bem como o dever de discriminar os factos provados e não provados. Porém, o Tribunal Arbitral não tem um dever de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes, em conformidade com o disposto no nº 2 do 123.º do CPPT e no nº 1 do 596.º, vem como no nº 3 do art. 607º, ambos do CPC, aplicáveis ex alíneas a) e e) do nº 1 do art. 29º do RJAT.

O Tribunal formou a sua íntima e prudente convicção quanto aos factos provados e não provados através do exame de todos os elementos probatórios, incluindo as informações oficiais fundamentadas , que tenham sido carreados aos autos e apreciados e avaliados com base no princípio da livre apreciação dos factos e nas regras da experiência, normalidade e racionalidade, em conformidade com os ditames fixados na alínea e) do art. 16.º, do RJAT e nos nºs 4e 5 do 607.ºdo CPC aplicáveis ex vi alínea e) do nº 1 do art. 9º do mesmo RJAT.

Foi tida em conta a matéria de facto fixada fundamentadamente na Decisão Arbitral nº 815/2015- T, em que foram discutidos os mesmos factos e as partes são as mesmas .

Foi tida em conta a presunção de verdade da declaração modelo 3 do ano de 2020 dos Requerentes, nos termos do nº 1 do art. 75º do CIRS.

6. 2. Fundamentação de direito

6.2.1.Das exceções

Começando por apreciar as exceções suscitadas pelos Requerentes, deve ser referido em primeiro lugar que não procede a da incompetência do Tribunal Arbitral.

O ato impugnado não é a recusa da inscrição como residente não habitual dos Requerentes com efeitos anteriores à data da sua inscrição como residentes em território português, mas um ato de liquidação do IRS.

É em função do concreto pedido de tutela jurídica dos Requerentes que cabe ao Tribunal Arbitral decidir.

Esse pedido é a anulação de um ato tributário e não a condenação para a prática de um ato devido, essa, sim, abrangida pelo âmbito da ação administrativa a que se refere o n.º 2 do art. 97.º do CPPT.

Não lhe compete substituir esse pedido por outro, o da inscrição retroativa dos Requerentes como residentes com efeitos a 1/3/2020, que os Requerentes não solicitaram.

Tal efeito retroativo poderia consistir, quanto muito, na causa de pedir da ação.

Esta apenas pode ser conhecida, no entanto, no momento da apreciação do mérito da causa, ainda que o pudesse ser como fundamento de rejeição da pretensão dos Requerentes, o que não violaria o direito a uma tutela jurisdicional efetiva segundo o referido Acórdão do TC n.º 718/17. Não tem, assim, qualquer fundamento a proposta suspensão do presente processo arbitral até ao trânsito da ação administrativa que corre termos no Tribunal Tributário de Lisboa, sob o n.º 62/21.7BELRS, sendo que a procedência dessa ação implicaria sempre a nulidade (e não a mera anulabilidade) dos atos consequentes, com a consequente garantia dos Requerentes a uma tutela jurisdicional efetiva.

Excluída está, assim, uma situação de litispendência, abrangida pelo art. 272.º do Código de Processo Civil (CPC) ou uma relação de prejudicialidade, que justifique esse procedimento.

Não procede igualmente a exceção da intempestividade.

Com efeito, o requerimento de reclamação graciosa foi enviado à administração fiscal a um sábado, 11/10/2024, quando os serviços estavam encerrados, apenas tendo reaberto a 13/10 seguinte, data em que se iniciou a contagem do prazo do n.º 1 do art. 57.º da LGT para efeitos da formação do indeferimento presumido.

O dever de decisão apenas se constitui com a entrada do requerimento nos serviços abertos ao público, a partir da qual se conta o prazo dentro do qual estes se devem pronunciar.

Assim, o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no último dia do prazo legal e é, por isso, tempestivo.

6.2.2. Da pretensão dos Requerentes

O art. 326.º da Lei n.º 2/2020, de 31/3, alterou o n.º 12 do art. 81.º do CIRS, sujeitando os residentes não habituais em território português a uma taxa de 10 % relativamente aos

rendimentos líquidos de pensões ,incluindo os da categoria H , bem como os previstos na alínea a) do nº1 e subalíneas 3) e 11) da alínea b) do nº 3 do art. 2º do CIRS, quando, pelos critérios previstos no nº 1 do art. 18, não sejam de considerar obtidos em território português, na parte em que os mesmos , quando tiverem origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do nº 2 do art.25º.

Essa redação substituiu a do nº 6 dessa norma , de acordo com a qual aos residentes não habituais em território português que obtivessem no estrangeiro, rendimentos da categoria H, na parte em que os mesmos, quando tivessem origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25.º, aplicava-se, para efeitos da eliminação da dupla tributação jurídica internacional, o método da isenção, bastando que se verificasse qualquer das condições previstas nas alíneas seguintes:

- a) Fossem tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou
- b) Pelos critérios previstos no n.º 1 do art. 18.º, não fossem de considerar obtidos em território português.

Segundo o nº 8 do art. 16º do CIRS, na redação em vigor a quando dos factos, 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.

Nos termos do nº 9 do art. 16º, em vigor a quando dos factos, 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.

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

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

O legislador introduziu, no entanto, ressaltando os efeitos já produzidos por factos anteriores, à entrada em vigor da Lei nº 2/2020. um regime transitório que consta do nº 2 do art. 319º da Lei nº 2/2020 e se reproduz:

“1-

.....

.....

2- O disposto nos arts. 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 art. 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 arts. 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 art. 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 arts. 22.º, 72.º e 81.º do Código do IRS.

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

O art. 430º da Lei nº 2/2020 determinou a sua entrada em vigor no dia seguinte ao da sua publicação(1/4/2020).

Nessa data de 1/4/2020, os Requerentes não estavam inscritos nem como residentes em Portugal, o que só viria a acontecer a 20/4/2025, nem como residentes não habituais, o que só viria a acontecer a 25/7/2025.

À sua pretensão não são, assim, aplicáveis os n.ºs 2 e 3 dessa art. 329.º, que têm como destinatários apenas os sujeitos passivos já inscritos como residentes não habituais a 1/3/2020, o que não é o caso dos Requerentes já que a sua inscrição como residentes não habituais é posterior. Porque o estatuto de residente não habitual é temporário, os benefícios fiscais inerentes a esse regime, nos termos do n.º 2 do art. 12.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), só se extinguem com o termo do prazo por que foram concedidos.

Aplica-se, sim, se for o caso, o n.º 4 dessa norma.

A aplicação desse n.º 4 depende das seguintes condições cumulativas:

a) O sujeito passivo do IRS ser considerado residente a quando da entrada em vigor da Lei n.º 2/2020.

b) Requerer o estatuto de residente não habitual até 31/3/2020 ou 31/3/2021.

Os Requerentes requereram o estatuto de residentes não habituais posteriormente a 31/3/2020 mas anteriormente a 31/3/2021, dentro do prazo previsto nesse n.º 4.

De acordo com a jurisprudência do CAAD (nomeadamente Decisões Arbitrais n.ºs 180/2020-T, 777/2020-T, 815/2021-T, 67/2023-T, 391/2023-T, 797/2023-T, 849/2023-T, 254/2024-T, 705/2024-T, 706/2024-T, 50/2025-T e 550/2025-T), a inscrição como residente não habitual tem efeitos meramente declarativos e não constitutivos do respetivo estatuto. Essa jurisprudência baseia-se essencialmente no art. 11.º do EBF, de acordo com o qual o direito aos benefícios fiscais reportar-se-á data da verificação dos respetivos 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.

A inscrição fora do prazo previsto no n.º 10 do art. 16.º, que ainda se mantém em vigor por força da norma transitória do n.º 3 do art. 236.º da Lei n.º 82/2023, de 29/12, não teria efeitos preclusivos da aquisição do direito ao estatuto de residente não habitual.

Uma coisa, no entanto, é a pura e simples exclusão do benefício por força do incumprimento do prazo de inscrição, recusada por essa jurisprudência arbitral sem quaisquer limitações, outra

é o efeito preclusivo em determinado ou determinados períodos anuais consequente de pedido de inscrição tardio.

Segundo a jurisprudência mais recente do STA (acórdãos de 29/05/2024, rec.0843/23.9BESNT).e de 15/1/2025, proc. 01570/22.6BEPRT), em parte incompatível com a referida jurisprudência do CAAD, a partir do momento em que estiveram reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no nº 8 do art. 16º do CIRS, os quais são aferidos em função do ano de inscrição como residente, a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no nº.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, com exclusão dos períodos de tributação anteriores (arts. 12º do Código Civil, CC, e 12º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, EBF).

O nº 10 do art. 16º do CIRS não teria um carácter apenas indicativo ou orientador, o que sucederia se a violação do prazo aí referido não projetasse quaisquer consequências na esfera do contribuinte, mas consagraria um verdadeiro ónus, cujo incumprimento determinaria a perda do benefício nos anos anteriores ao da inscrição.

Essa doutrina seria acolhida pelas Decisões Arbitrais nºs 1223/2024-T, 928/2024-T, 1086/2024-T, 1115/2024-T, 1276/2024-T e 49/2025-T.

Ela apenas poderia, quanto muito, fundamentar a tributação em 2020 dos rendimentos de pensões auferidos pelos Requerentes, ao contrário do que entenderia a Decisão Arbitral nº 815-T, uma vez os Requerentes se terem inscrito como residentes não habituais só a 25/7/2020.

Está em causa, no entanto, a tributação dos rendimentos da categoria H de 2023, quando os Requerentes já detinham o estatuto de residentes não habituais.

Como se referiu, a aplicação do método da isenção para eliminação da dupla tributação jurídica internacional dependia de duas condições: o contribuinte ser tornado residente até 31/3/2020 e ter pedido a inscrição como residente não habitual até 31/3/2021.

Por o pedido de inscrição como residente não habitual ter sido apresentado em 22/7/2020, após 31 de março de 2020 mas não posteriormente a 31 de março de 2021, a recusa de aplicação do método da isenção para eliminar a dupla tributação internacional dos rendimentos da categoria H dos residentes não habituais neste caso apenas poderia fundamentar-se em os

Requerentes apenas se terem tornado residentes após 31/3/2020, data da entrada em vigor da Lei n.º 2/2020.

Segundo a Requerida, os Requerentes só podiam ser considerados residentes a partir da sua inscrição prévia como tais, condição da posterior inscrição como residentes não habituais, nos termos do então n.º 10 do art. 16.º do CIRS.

Essa é a questão discutida nos autos e que interessa à decisão do presente processo arbitral.

Segundo o n.º 1 do art. 16.º do CIRS, 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 a 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.

Para efeitos do disposto no n.º anterior, considera-se, segundo o n.º 2, como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo.

O registo não é, assim, requisito para o contribuinte ser considerado residente, habitual ou não, dado o seu carácter meramente declarativo.

É facto que desse registo resulta uma presunção de residência, que não é, no entanto, absoluta.

Ao arrendarem um piso para habitação a 1/1/2020, os Requerentes preencheram o requisito de que depende a classificação como residentes nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 16.º do CIRS, a partir do contrato, que se diferencia do posteriormente exigido para serem considerados residentes não habituais cujo estatuto, ao contrário do estatuto dos restantes residentes, é temporário.

Nos termos do art. 34.º do DL n.º 14/2013, de 28/1 (regime de atribuição e gestão do n.º de contribuinte), para efeitos desse DL e salvo disposição legal em contrário, os factos sujeitos a

registo só produzem efeitos perante a administração fiscal após comunicação efetuada pelo contribuinte.

Essa norma não é, no entanto, incompatível com o efeito declarativo do registo, que resulta do princípio geral do direito tributário de que a relação jurídica do imposto nasce dos factos de que resulta a obrigação tributária e não da sua inscrição no registo:

Assim, a argumentação da Requerida apenas teria relevância se os Requerentes não tivessem mostrado de forma clara e inequívoca que, na data de entrada em vigor da Lei nº 1/2020, 1/4/2020, dispunham em Portugal de habitação em condições que fizessem supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, através de contrato de arrendamento, compra de imóvel ou contrato de trabalho. Qualquer dessas circunstâncias bastaria para que fossem considerados residentes, como esclarece o nº 4.3 do Ofício- circulado nº 90017, de 26/2/2013, interpretando o art. 32º do DL nº 14/2013, de 28/1 (regime de atribuição e gestão do nº de contribuinte), independentemente de, em momento posterior, os Requerentes terem adquirido o estatuto de residentes não habituais.

Essa inscrição é apenas uma presunção elidível de residência.

O facto de o contribuinte não estar inscrito como residente não obsta, assim, à sua tributação pelo rendimento global, caso a administração fiscal prove o preenchimento de qualquer das circunstâncias tipificadas no nº 1 do art. 16º do CIRS.

É de referir que a própria administração fiscal no respetivo sítio na Internet, “Modelos e Formulários, Modelo de pedido de alteração de morada com retroatividade”, admite que o contribuinte, disponha ou não de cartão de cidadão, possa alterar a morada fiscal com efeitos para o passado, desde que com fundamento em documentação idónea,

Nessa medida, o indeferimento presumido impugnado, que manteve uma liquidação ilegal, deve ser anulado.

7. Decisão

Em face do supra exposto, decide-se:

- Julgar procedente pedido a anulação do indeferimento presumido da reclamação graciosa nº ...2024..., deduzida, a 11/10/2024, junto do ... serviço de finanças do concelho de Lisboa, e

consequente anulação da Liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) do exercício de 2023 n.º ..., no montante de € 7.806,90.

- Remeter a apreciação do pedido de pagamento de juros indemnizatórios para a execução do presente julgado.

8. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 7.806,90 nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

9. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 612,00. a pagar pela Requerida, conformemente ao disposto nos n.º 2 do arts. 12.º e n.º 4 do art. 22.º do RJAT, e n.º 5 do art. 4º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de janeiro de 2026

O Árbitro singular

(António Lima Guerreiro)

