

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 144/2026-T

Tema: IRS- Residente não habitual – inscrição como residente não habitual-
inscrição como residente fiscal

SUMÁRIO:

A apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual a que alude o n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação em vigor em 2023, é condição de acesso ao benefício correspondente» (cfr. Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, de 01/28/2026, proc n.º 084/25.9 BALS).

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Maria Fernanda dos Santos Maças (árbitro-presidente), Prof. Doutor Luís Menezes Leitão e Dr. António de Barros Lima Guerreiro (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I-RELATÓRIO

1-A..., com o número de identificação fiscal ... e **B...**, com o número de identificação fiscal..., casados, ambos residentes na ..., ..., ..., ...-..., Lisboa, doravante denominados conjuntamente por REQUERENTES, tendo sido notificados, mediante o Ofício n.º..., datado de 7 de novembro de 2025, da Divisão de Justiça tributária da Direção de Serviços de IRS, do Despacho proferido em 5 de novembro de 2025, pela Diretora de Serviços, ao abrigo de Subdelegação de competências, do despacho de indeferimento da Revisão Oficiosa por estes deduzida contra a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2023..., relativa ao ano de 2022, que prevê um montante global a pagar de € 140.380,07 (cento e quarenta mil,

trezentos e oitenta euros e sete cêntimos), vêm, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), em conjugação com o disposto no artigo 99.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, apresentar pedido de Pronúncia do Tribunal Arbitral contra o ato de indeferimento da referida Revisão Oficiosa e, bem assim, contra o mencionado ato de liquidação de IRS.

2-O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 21 de abril de 2026.

3-Na Resposta a Requerida suscitou matéria de exceção invocando a incompetência material do Tribunal, a impropriedade do meio processual e a litispendência.

4-Os Requerentes exerceram contraditório em relação à matéria de exceção.

5-O Tribunal, por despacho, de 10 de junho de 2026, dispensou a realização da reunião prevista no art. 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste. Vd. arts. 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2, do RJAT. Mais foram as partes notificadas para produzirem legações escritas, simultâneas, no prazo de quinze dias, a partir da notificação do presente despacho e designado o dia 21 de outubro de 2026 como prazo para a prolação da decisão arbitral.

II-SANEADOR

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

A Requerida suscitou as exceções de incompetência material do Tribunal, da impropriedade do meio processual e da litispendência, que serão apreciadas a seguir à matéria de facto.

III- FUNDAMENTAÇÃO

III-I- MATÉRIA DE FACTO

§1.º Factos dados como provados

- a) Os REQUERENTES são cidadãos com dupla nacionalidade, brasileira e portuguesa, e são residentes fiscais em Portugal desde 2017, tendo procedido ao seu registo, no dia 22 de outubro de 2017, junto da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, como residentes fiscais em Portugal.
- b) O contrato de trabalho celebrado entre o REQUERENTE A... e o GRUPO C..., entidade empregadora e responsável pelo pagamento do seu salário mensal, prevê que o local da prestação do trabalho seja realizado em França (cfr. **DOCUMENTO N.º 3** junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
- c) Os Requerentes não residiram em território português nos cinco anos anteriores a 2017.
- d) O REQUERENTE A... procedeu à apresentação, no dia 26 de junho de 2023, de um Requerimento, junto da Direção de Serviços de Registo de Contribuintes, através do qual requereu a sua inscrição como Residente Não Habitual (cfr. **DOCUMENTO N.º 4** junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
- e) No âmbito do procedimento relacionado com o pedido de inscrição como RNH apresentado através do Portal das Finanças no dia 26 de junho de 2023, os REQUERENTES foram notificados, mediante Ofício n.º..., datado de 19 de setembro de 2024, do Despacho de indeferimento proferido pelo Exmo. Senhor Diretor de Serviços de Registo de Contribuintes, que determinou a Rejeição do pedido de inscrição como

Residente Não Habitual (cfr. **DOCUMENTO N.º 5** junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral).

- f) Na sequência dessa decisão de indeferimento, os REQUERENTES deduziram, em 18 de dezembro de 2024, Ação Administrativa, que corre termos junto do Tribunal Administrativo de Círculo de Lisboa sob o n.º de processo 53359/24.3BELSB, tendo sido recentemente remetida para o Tribunal Tributário de Lisboa (cfr. **DOCUMENTO N.º 6**).
- g) Os REQUERENTES deduziram, no passado dia 16 de dezembro de 2024, Revisão Oficiosa contra o ato de liquidação de IRS acima melhor identificado – objeto mediato do presente Pedido de Pronúncia Arbitral (cfr. **DOCUMENTO N.º 7** junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
- h) Decorridos os legais trâmites, os REQUERENTES foram notificados, mediante Ofício n.º..., datado de 7 de novembro de 2025, da Divisão de Justiça tributária da Direção de Serviços de IRS, ao abrigo de Subdelegação de competências, do Despacho de indeferimento da Revisão Oficiosa, proferido em 5 de novembro de 2025, com o qual os REQUERENTES não se podem conformar (cfr. **DOCUMENTO N.º 1** junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
- i) Pese embora não concordarem com o valor de imposto apurado, em virtude da não aplicação do regime especial de RNH, procederam ao pagamento da sobredita liquidação, no valor de € 140.380,07 – conforme comprovativo de pagamento que se encontra na posse da Administração tributária, ficando, assim, os REQUERENTES, nos termos do n.º 2, do artigo 74.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), dispensados de proceder à sua junção nesta sede.

§2.º Factos dados como não provados

Não existem factos dados como não provados relevantes para a decisão da causa.

§3.º Fundamentação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e que são corroborados pelo processo administrativo.

Não há controvérsia sobre os factos relevantes para a decisão da causa.

III-II-MATÉRIA DE DIREITO

§1.º Questões a decidir

O presente Pedido de Pronúncia Arbitral tem por objeto o Despacho de indeferimento da Revisão Oficiosa deduzida pelos Requerentes contra o ato de liquidação de IRS n.º 2023..., relativa ao ano de 2022, com um montante global a pagar de € 140.380,07 e, bem assim, a respetiva liquidação de IRS.

Os Requerentes pedem a anulação dos atos tributários supramencionados com fundamento em erro sobre os pressupostos de Direito e de facto.

§2.º-1-1- Da exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral

Importa apreciar prioritariamente as exceções suscitadas, na Resposta, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, começando pela de incompetência, nos termos do artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entende, em suma:

“(…) como taxativamente decorre do PPA, o que os Requerentes pretendem com a presente lide é que lhes seja reconhecido o estatuto de residente não habitual para efeitos de liquidação de imposto em 2022, como, aliás, resulta expressamente no pedido efetuado na parte final do P.P.A”, uma vez que (...) consabido que só depois de ser reconhecido/concedido/aplicado o estatuto de RNH é que a liquidação impugnada poderia ser anulada.”

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

A Requerida invoca a seu favor, entre outras, as Decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 796/2022-T, 906/2023 T e 651/2024-T e 255/2025-T, donde decorre, em síntese, a seguinte

jurisprudência: “O ato de inscrição no registo de contribuintes como RNH, embora de natureza meramente declarativa, constitui um procedimento autónomo e prévio à liquidação, de natureza cadastral e necessário ao reconhecimento do benefício fiscal. Tratando-se de um ato destacável, a sindicância da legalidade da sua recusa deve ser realizada junto dos tribunais administrativos e fiscais através do meio processual próprio, por extravasar a competência dos tribunais arbitrais limitada ao controlo da legalidade de atos de liquidação”.

Por sua vez os Requerentes alegam, entre o mais:

“O presente Pedido de Pronúncia Arbitral tem por objeto o Despacho, proferido a 5 de novembro de 2025, pela Diretora de Serviços da Divisão de Justiça tributária da Direção de Serviços de IRS, ao abrigo de subdelegação de competências, através do qual se indeferiu a Revisão Oficiosa deduzida pelos REQUERENTES contra o ato de liquidação de IRS n.º 2023..., relativa ao ano de 2022, com um montante global a pagar de € 140.380,07 (cento e quarenta mil, trezentos e oitenta euros e sete cêntimos).

“Portanto, ao contrário do que pretende afirmar a REQUERIDA, não está em causa o reconhecimento do estatuto de Residente Não Habitual em si mesmo considerado – esse encontra-se a ser discutido em processo autónomo (Ação Administrativa que corre termos junto do Tribunal Tributário de Lisboa sob o .º de processo 53359/24.3BELSB) –, mas antes a ilegalidade da liquidação de IRS que, tendo ignorado os pressupostos legais invocados pelos REQUERENTES, aplicou ao caso uma tributação que estes reputam indevida.”

Assim sendo, uma coisa é a (i)legalidade da liquidação cuja anulação se peticiona, aqui em causa, outra é o próprio estatuto de Residente Não Habitual e a sua atribuição, que não se encontra em discussão nesta sede pois, também os Requerentes consideram que, quanto a este último, não é esta a sede própria para tal. A circunstância de a ilegalidade invocada pelos Requerentes se fundar na não consideração do regime de Residente Não Habitual não transforma, por si só, o litígio num pedido autónomo de reconhecimento desse estatuto.

Vejamos.

A determinação da competência material do Tribunal, enquanto pressuposto processual, afere-se pela forma como o demandante conforma a articulação entre o pedido e a causa de pedir na petição inicial.

No caso em apreço, como vimos, o que se discute é a ilegalidade da liquidação de IRS, porquanto foram ignorados os pressupostos legais invocados pelos Requerentes, conduzindo à aplicação de uma tributação que estes reputam indevida. Assim sendo, uma coisa é a eventual ilegalidade da liquidação, cuja anulação se peticiona, nos presentes autos, outra é o próprio estatuto de Residente Não Habitual e a sua atribuição, que não se encontra em discussão nesta sede.

Assim sendo, não se pode acompanhar a Requerida quando afirma que está em causa o reconhecimento do estatuto de Residente Não Habitual em si mesmo considerado, uma vez que esse encontra-se a ser discutido em processo autónomo, como supra identificado e resulta do probatório.

Como ficou consignado, na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 705/2022-T:

“(…) a competência dos tribunais arbitrais, de acordo com o disposto no art. 2.º, n.º 1 do RJAT, compreende a apreciação das seguintes pretensões (com as delimitações decorrentes dos arts. 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03):

- a) a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- b) a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

“Assim, como o Requerente deduz pretensão, fundada em erro sobre os pressupostos, atinente à apreciação da (i)legalidade dos indicados atos de liquidação de IRS e juros compensatórios, é manifesto que o Tribunal Arbitral é materialmente competente para apreciar as liquidações impugnadas nos autos, atento o dispositivo do art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.

“Contra esta conclusão, não procede a argumentação da Requerida (vd. acima n.º 7, i) de que, apesar de solicitar a anulação da liquidação de IRS em crise, a causa de pedir centra-se na condição de residente não habitual, pelo que estaria em causa o pedido de reconhecimento dessa condição, que é suscetível, em termos contenciosos, perante o seu indeferimento, designadamente tácito, de reação mediante ação administrativa (art. 97.º, n.º 2 do CPPT), matérias e meio processuais que são alheios à competência dos tribunais arbitrais.

“Sucedem que, se é certo que o Requerente questiona na sua PI a natureza da inscrição no registo dos contribuintes da condição de residente não habitual para efeitos da aplicação do competente regime, os termos da configuração do pedido de pronúncia arbitral, pelos quais se afere a competência, não correspondem ao que assim indica a Requerida, sendo claro que se impugna a liquidação de IRS em crise, à qual se imputa o vício de erro sobre os pressupostos por não aplicação das regras de tributação dos residentes não habituais que corresponderia à situação tributária do Requerente. Por outras palavras, o objeto do presente processo não é inscrição autónoma e específica no registo da condição de residente não habitual do Requerente (a que se dirige o requerimento administrativo aludido no facto provado n.º IX), mas a legalidade da liquidação de IRS em atenção à regulação jurídica aplicável.

“Por outro lado, não há que confundir a *competência* para a declaração de ilegalidade de ato de liquidação de imposto com a *inviabilidade* de isso se fazer com base em fundamentos que respeitem a atos destacáveis autonomamente impugnáveis, que envolvem a consequência, na falta da sua impugnação tempestiva, de se consolidarem como *caso resolvido*. O sujeito passivo pode impugnar uma liquidação de imposto perante Tribunal arbitral, o qual é competente para a sua apreciação (art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT); questão distinta é verificar se, no exercício dessa competência, o Tribunal arbitral está vinculado a não acolher, como fundamentos de anulação, vícios imputados em relação a antecedentes atos que, por não terem sido objeto oportunamente dos competentes meios de reação autónoma, se consolidaram em definitivo na ordem jurídica – trata-se, neste último caso, de questão que concerne à inimpugnabilidade da liquidação em atenção à verificação de caso decidido ou caso resolvido, não à competência do Tribunal. Improcede, em consequência, a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral suscitada pela Requerida.”

Como a situação dos autos é idêntica, quer em matéria de facto, quer em termos de direito, e, por se concordar com a tese acabada de expor, somos de concluir da mesma forma.

Improcede, em consequência, a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral suscitada pela Requerida.

§2.º-1-2- Da exceção de impropriedade do meio processual

A impropriedade do meio consubstancia uma exceção dilatória inominada, de utilização indevida de uma forma de processo desadequada à pretensão deduzida nos autos, que determina a absolvição da Requerida da instância, nos termos estatuídos no n.º 2 do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.”

Acontece que, como demonstrado, a pretensão dos autores não visa o reconhecimento do direito ao estatuto como residentes não habituais, cujo meio processual seria de facto uma Ação Administrativa, a tramitar nos tribunais administrativos. O que se pretende e é solicitado a este tribunal é a apreciação da legalidade dos atos tributários de indeferimento do pedido de revisão do IRS relativo ao ano de 2022 e correspondente liquidação.

Logo, improcede também esta exceção.

§2.º-1-3- Da exceção de litispendência

A Requerida alega, nesta sede, em síntese, que, a considerar-se competente o Tribunal Arbitral para a decisão do pedido (...), estaremos então perante uma exceção de litispendência, por se encontrar a decorrer ação judicial com o mesmo objeto processual dos presentes autos. Tal como os Requerentes alegam no artigo 19.º do P.P.A., estes impugnaram junto do Tribunal Tributário de Lisboa o despacho que rejeitou o pedido de inscrição como RNH.

Assim sendo, nos termos do n.º 1 do artigo 580.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, “(...) se a causa se repete estando a anterior ainda em curso, há lugar à litispendência”.

Os Requerentes refutam a verificação dos pressupostos materiais da figura da litispendência, no caso dos autos, que pressupõe a identidade de sujeitos, do pedido e da causa de pedir.

Com efeito, em relação ao pedido, o que se pede nestes autos é de anulação da liquidação de IRS relativa ao ano de 2022, ao passo que a ação administrativa que corre termos no Tribunal Tributário de Lisboa respeita, segundo a própria REQUERIDA refere no Pedido de Pronúncia Arbitral, ao despacho de rejeição do pedido de inscrição como RNH, ou seja, a um ato de natureza distinta, com objeto jurídico e causa de pedir autónomos. Portanto, o presente processo tem por objeto a declaração de ilegalidade e consequente anulação de um ato tributário consubstanciado numa liquidação de IRS, enquanto o processo de ação administrativa tem

como objeto exclusivo a impugnação do ato ADMINISTRATIVO materializado no despacho que rejeitou o pedido de inscrição dos Requerentes como Residentes Não Habituais.

Vejamos.

Afigura-se que assiste razão aos Requerentes, desde logo, em parte do que ficou dito em sede de análise da incompetência material.

Na verdade, começando pelo pedido, o que se solicita ao Tribunal, nestes autos é, sem dúvida, a anulação do despacho de indeferimento, que incidiu sobre a revisão oficiosa e, nessa sequência, a anulação da liquidação do IRS relativa ao ano de 2022. Por sua vez, a causa de pedir são os concretos vícios de ilegalidade imputados a tais atos - erro sobre os pressupostos de *e facto* e de *direito*- essencialmente por não aplicação do estatuto de tributação dos residentes não habituais, que alegadamente corresponderia à situação tributária do Requerente A... ou, subsidiariamente, por errónea não qualificação dos rendimentos derivados de atividade de elevado valor acrescentado e sujeitos a regime especial de tributação.

Pelo contrário, no caso da ação administrativa, a que se refere o ponto f) do probatório, o pedido consiste em solicitar ao Tribunal Tributário a anulação do despacho de indeferimento do pedido que o Requerente A... dirigiu à Direção de Serviços de Registo de Contribuintes pedindo a sua inscrição como residente não habitual, e, concomitantemente, a condenação da Administração Tributária a admitir a inscrição como residente não habitual no cadastro fiscal do Autor. Por sua vez, a causa de pedir é a ilegalidade do não reconhecimento do direito do Autor à referida inscrição por alegadamente reunir os respetivos pressupostos materiais.

Em suma, por outras palavras, no caso dos autos, o pedido traduz-se na anulação de atos tributários com fundamento na sua ilegalidade. No caso da ação administrativa especial está em causa um pedido de anulação de um ato administrativo (que indeferiu o pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual) em cumulação com o pedido de condenação da Administração Tributária a registar o Autor como residente habitual. A causa de pedir assenta no alegado direito a ser reconhecido o estatuto de residente não habitual ao Requerente A... .

Termos em que, pelas razões expostas, improcede a exceção invocada.

§2.º-2-1- Da Ilegalidade dos atos tributários impugnados

A questão de mérito gira em torno de saber qual o valor jurídico da inscrição como residente não habitual prevista no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS.

Para os Requerentes, considerando o disposto nos n.ºs 8 a 11 do artigo 16.º do Código de IRS, o benefício decorrente do estatuto dos Residentes Não Habituais, pese embora a necessidade de solicitação de inscrição no regime, é um benefício automático, visto que, nos termos da lei, o mesmo não depende de qualquer prévio reconhecimento por parte da AT. Tal resulta direta e claramente da lei, na medida em que o Direito a ser tributado como tal constitui-se quando, nos termos do n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS, o contribuinte interessado reúne ambas as condições materiais nele previstas e acima citadas ((i) registar-se como residente em Portugal e (ii) não ter sido residente em Portugal em nenhum dos cinco anos anteriores).

Por outro lado, a natureza automática, *ope legis*, do benefício em causa resulta claramente do disposto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, que determina que o sujeito passivo tem o ónus de solicitar a sua inscrição como Residente Não Habitual, mas não o dever de requerer qualquer reconhecimento desse benefício.

Concluem os Requerentes que, à semelhança do que foi decidido em inúmeros processos arbitrais ao longo dos anos, reúnem todos os requisitos legais para beneficiar do regime fiscal aplicável aos residentes não habituais e isto apesar da sua inscrição formal como RNH não ter sido tempestivamente apresentada e, portanto, entendendo-se que o atraso ou a omissão meramente formal da inscrição como residente não habitual não pode obstar ao reconhecimento desse estatuto. Neste sentido apontam várias Decisões Arbitrais, designadamente: 48/2025-T; 50/2025-T e 1264/2024-T.

A título subsidiário invocam que, caso assim não se entenda, o Requerente A... “deverá beneficiar, ainda assim, de uma tributação mais favorável em Portugal, ao abrigo do referido regime especial, na medida em que a actividade por si exercida corresponde a uma actividade de elevado valor acrescentado (nos termos previstos quer na Portaria n.º 12/2010, de 17 de Janeiro, em vigor à data da inscrição do Contribuinte como residente fiscal em Portugal, quer na Portaria n.º 230/2019, de 23 de Julho)”.

Importa notar que o disposto no n.º 10 do artigo 72.º do Código do IRS, aplicável à data dos fatos, previa expressamente que os Residentes Não Habituais que exercessem uma actividade

de elevado valor acrescentado teriam direito a beneficiar de uma taxa especial de tributação de 20 %.

Em conformidade com o contrato de trabalho celebrado com a entidade empregadora, D..., o Requerente desempenhou, no ano em questão, funções de Líder da marca E... sendo responsável, nomeadamente, pela definição, evolução e respeito pela singularidade da marca sendo responsável, em cooperação com o líder global e outros líderes da marca responsável pelos projetos essenciais da mesma, caindo no âmbito de sujeição das referidas Portarias.

Em sentido oposto alega a Requerida, resumidamente, que a inscrição como residente não habitual tem de ser solicitada por via eletrónica, posteriormente à inscrição como residente fiscal ou, em momento ulterior, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte aquele em que se tornou residente em Portugal, conforme estabelece o n.º 10 artigo 16.º do CIRS.

No caso dos autos, deveria ter sido solicitada até 31 de março de 2018, o que não aconteceu, uma vez que o Requerente A... apenas pediu a inscrição como residente não habitual em 26/6/2023.

Concluindo, o benefício fiscal só se concretiza anualmente se existir facto tributário (obtenção de rendimentos relevantes nesta situação) e desde que o contribuinte declare e proceda à opção pelo regime de tributação excecional, sendo a liquidação efetuada de acordo com as opções que em cada ano faz, e caso o sujeito passivo tenha obtido, a seu pedido, o reconhecimento administrativo da verificação dos dois outros pressupostos.

Para a Requerida não colhe o entendimento dos Requerentes de que a inscrição opera *ope legis* sem necessidade de qualquer pedido de inscrição do contribuinte, mencionando várias decisões arbitrais neste sentido e, especial, um último Acórdão do STA de uniformização de Jurisprudência, de 28/01/2026, proc 084/25.9BALSB.

Em relação ao pedido subsidiário, alega a Requerida que a Circular n.º 4/2019 trazida à colação pelos Requerentes e que versa sobre o enquadramento fiscal das atividades de elevado valor acrescentado, ao contrário do alegado, não dispõe sobre o regime, ou qualquer tipo de procedimento, respeitante à residência não habitual. Tão só esclarece a desnecessidade de invocação prévia, à declaração modelo 3, da atividade de elevado valor acrescentado, e é expressa no que tange à inscrição prévia como residente não habitual.

Defendendo, também por esta via, a improcedência do pedido, por a liquidação de IRS referente ao ano de 2022, não enfermar de qualquer ilegalidade.

Da informação jurisprudencial invocada, quer pela Requerida, quer pelos Requerentes, verifica-se que não tem existido uniformidade nesta matéria. Entretanto, como alega a Requerida foi proferido Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, de 01/28/2026, proc n.º 084/25.9 BALS), que se impõe seguir, por ser acórdão uniformizador.

Com interesse para o caso dos autos, a dado passo pode ler-se o seguinte:

“2.2.9. No caso em exame nos presentes autos, verifica-se que os dois arestos em confronto, perante factualidade substancialmente idêntica, apreciaram e decidiram, de forma diversa, a mesma questão jurídica, a qual consiste na resposta à questão seguinte:

«Saber se a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual a que alude o n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, na redacção em vigor em 2023, é condição de acesso ao benefício correspondente»

Nesta medida, nada obsta à prolação de acórdão de uniformização de jurisprudência, havendo que passar ao conhecimento do mérito do recurso.

2.2.10. Vejamos os normativos relevantes.

«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» (artigo 16.º, n.º 8, do CIRS). «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» (n.º 9). «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» (n.º 10). «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» (n.º 11). «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» (n.º 12).

«Nas palavras da lei, consideram-se residentes não habituais, em território português, os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2 do art.º 16, do C.I.R.S., não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores (cfr. n.º 8 da norma). O legislador faz apelo, desde logo, a uma não residência fiscal pretérita num período de cinco anos para definir o conjunto de beneficiários do regime. // O acto de inscrição como residente não habitual é condição de aplicação do respectivo regime fiscal, sendo através desse acto que a A. Fiscal tem a possibilidade de verificar e controlar os pressupostos legais da atribuição desse estatuto. No entanto, não resulta do normativo sob exegese que a aplicação do regime fiscal - residente não habitual - dependa de acto de reconhecimento por parte da Fazenda Pública (cfr. art.º 5, do E.B.Fiscais), pelo que, o acto de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa, mais devendo a sua constituição reportar-se à data de verificação dos respectivos pressupostos (cfr. art.º 12, do E.B.Fiscais)» (Acórdão do STA, de 15-01-2025, (processo 01750/22.6BEPRT))

«Com referência ao art. 16º do CIRS, é condição de aplicação do regime dos residentes não habituais que o sujeito passivo à data em que seja considerado como residente e esteja inscrito nos registos da AT, não tenha sido residente em território nacional nos últimos cinco anos, sendo que o n.º 10 aponta que “O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. O transcrito preceito legal apenas estabelece uma data-limite para o cumprimento da obrigação acessória que onera o contribuinte, sobre o qual impende o dever de inscrição da sua qualidade de residente não habitual, sendo que 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. Assim, 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 16º do CIRS, os quais são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2018), a apresentação do pedido de

inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no 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, ou seja, nada obsta à inscrição, em 2022, da ora Recorrente como residente não habitual, ainda que a sua inscrição como residente tenha sido feita em 2018». (Acórdão STA, de 29-05-2024, (processo 0842/23.9BESNT)).

A este propósito, cumpre notar que «[a] figura do residente não habitual foi criada pelo Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro, com o intuito de atrair para Portugal determinadas categorias de não residentes, designadamente profissionais qualificados em actividades de elevado valor acrescentado, que contribuíssem para o processo de desenvolvimento e modernização da economia portuguesa; e ainda, indivíduos de património elevado (high net worth individuals) e pensionistas estrangeiros, que contribuíssem para o acréscimo do consumo e permitissem a elevação da receitas tributárias do Estado, designadamente ao nível do IMT, do IMI e do IVA. Este regime procurou aumentar a competitividade fiscal do Estado português em termos de atracção do referido perfil de indivíduos, rivalizando com regime análogos vigentes noutros Estados. O facto utilizado para a atracção dos referidos indivíduos assentou na concessão de um regime fiscal favorável, em sede de IRS, relativamente a determinados rendimentos por estes auferidos» (Paula Rosado Pereira, Manual de IRS, Almedina, Coimbra, 2019, pp. 62/63.).

É em virtude de uma exigência de razoabilidade que a inscrição como residente não habitual, não sendo requisito constitutivo da aplicação do regime de residente não habitual, é, todavia, condição necessária de tal aplicação, porquanto a mesma exige, por parte da AT uma actividade de verificação, no caso concreto, do preenchimento dos pressupostos do regime em causa, ainda que reportada à data da inscrição como residente em território nacional, a qual seria defraudada se tal aplicação dependesse apenas do registo como residente em território nacional. Ou seja, o dever de inscrição como residente não habitual, previsto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, constitui um ónus jurídico do contribuinte (isto é, um «comportamento previsto e definido através de regras jurídicas como condição para obter determinada vantagem» (J.L. Saldanha Sanches, «O ónus da prova no processo fiscal», in CTF, 151, p. 95.) de natureza fiscal). A inobservância do ónus em apreço constitui fundamento da não produção de efeitos jurídicos do benefício fiscal em causa (artigo 14.º, n.º 2, da LGT).

Como refere o ilustre Magistrado do Ministério Público, junto deste Tribunal, «o regime visa atingir outros tantos tipos, distintos, de destinatários não residentes: por um lado, os que se dispõem a estabelecer domicílio em Portugal de forma permanente (por exemplo, profissionais independentes, reformados e pensionistas) e, por outro, sobretudo ao nível dos trabalhadores dependentes ou membros dos órgãos sociais de pessoas colectivas, os que aqui apenas pretendem estabelecer uma residência temporária, decorrente de relações de destacamento ou de expatriação. Tal desiderato implicava não só uma solicitação de aplicação de tal regime pelos destinatários-beneficiários, como um controlo formal por parte da Administração Tributária com vista ao apuramento da despesa fiscal gerada e dos resultados desse instrumento de política fiscal».

Nesta medida, impõe-se reiterar a jurisprudência firmada e reiterada na decisão arbitral recorrida, 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 Código do IRS, na redacção em vigor em 2023, é condição de acesso ao benefício correspondente.».

Deve ser negado provimento ao recurso e ser proferido acórdão de uniformização de 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 Código do IRS, na redacção em vigor em 2023, é condição de acesso ao benefício correspondente.»

Vejamos o caso dos autos.

Nos termos do n.º 10 do art.º 16º do CIRS o prazo para solicitar a inscrição como RNH deverá ser efetuado até 31 de março do ano seguinte àquele em que se o sujeito passivo se torne residente fiscal em Portugal, sendo que, no presente caso os Requerentes tornaram-se residentes fiscais em 2017, pelo que o aludido pedido de inscrição deveria ter sido efetuado até 31/03/2018, mas tal não se verificou, como resulta do probatório.

Decorre do supracitado acórdão de uniformização que a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual fora do prazo "(...) 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 (...)" e nunca para liquidações que lhe sejam antecedentes. Dito por outras palavras,

sendo a apresentação do pedido de inscrição como residente habitual condição de acesso ao benefício correspondente, a aplicação do estatuto não pode retroagir a liquidações anteriores àquele pedido. Assim sendo versando o presente pedido a legalidade da liquidação de IRS do ano de 2022, e só tendo o Requerente A... efetuado o pedido de inscrição como residente não habitual, em 26/06/2023, nos termos do entendimento vertido no acórdão de uniformização, não podem os Requerentes beneficiar desse regime para a liquidação ora impugnada, respeitante ao ano de 2022.

Esta seria sempre a solução ainda que a Requerida tivesse deferido o pedido de inscrição como residente habitual solicitado em 2023, uma vez que, repete-se, o respetivo regime só seria aplicável para o futuro.

Termos em que, pelo que vai exposto, é de julgar improcedente o presente pedido arbitral, confirmando na ordem jurídica o despacho de indeferimento da Revisão Oficiosa deduzida contra a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2023..., relativa ao ano de 2022.

O mesmo se diga em relação ao pedido subsidiário uma vez que, independentemente da qualificação da atividade desempenhada pelo Requerente A..., como de elevado valor acrescentado, a verdade é que a taxa reduzida especial, a que se refere o artigo 72.º do CIRC, n.º 10 do CIRC (*10 - Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20 %*) e o artigo 2.º da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, pressupõem a inscrição prévia dos beneficiários como residente não habitual em território português .

Não tendo o Requerente A... efetivado o registo de residente não habitual, não é possível beneficiar de qualquer taxa especial derivada de atividade de elevado valor acrescentado.

IV- DECISÃO

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral Coletivo em:

- a) Julgar improcedentes as exceções alegadas pela Requerida;
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;

- c) Manter na ordem jurídica o despacho de indeferimento da Revisão Oficiosa deduzida contra a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2023..., relativa ao ano de 2022, no valor de € 140.380,07

V-VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 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 € 140.380,07.

VI-CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 3060,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo dos Requerentes.

Notifique-se

As Árbitros

Fernanda Maças (presidente e relatora)

Lisboa, 2 de setembro de 2026

Prof. Doutor Luís Menezes Leitão

Dr. António de Barros Lima Guerreiro