

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 58/2026-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 13 de Outubro de 2024, depois de esgotado, em 31 de março de 2024, o prazo aplicável ao ano de 2023, tal inscrição não produz efeitos quanto a esse período de tributação, não padecendo de ilegalidade a liquidação de IRS emitida sem aplicação do regime.
4. A impossibilidade, alegada pelo sujeito passivo, de seleccionar no Portal das Finanças o ano de 2023 aquando da apresentação do pedido em outubro de 2024 não afasta aquela conclusão, por se ter verificado já depois do termo do prazo legal, não demonstrando qualquer impedimento imputável à Administração Tributária durante o período em que o pedido podia ser tempestivamente apresentado.

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 24 de Março de 2026, decide no seguinte:

1. RELATÓRIO

A..., contribuinte fiscal n.º ..., cidadã suíça, titular do passaporte n.º ..., válido até 23/09/2029, residente na Rua ..., n.º ..., ..., freguesia de ... e ..., concelho de Albufeira (doravante «Requerente»), 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 2023, da qual resultou imposto a pagar no montante de € 19.365,36.

A Requerente peticiona a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação impugnada, a emissão de nova liquidação com aplicação da taxa especial de 10% sobre os rendimentos líquidos de pensões, nos termos do artigo 72.º, n.º 12, do CIRS, na redacção aplicável ao ano de 2023, e a devolução dos montantes pagos em excesso, acrescidos de juros indemnizatórios.

Em síntese, a Requerente sustenta que se tornou residente fiscal em Portugal no ano de 2023, que não foi residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores e que, por isso, preenchia os pressupostos materiais do regime dos residentes não habituais previsto no artigo 16.º, n.º 8, do CIRS, na redacção então vigente. Alega ainda que a inscrição como residente não habitual tem natureza meramente declarativa, pelo que o eventual atraso na sua apresentação não pode determinar a perda do benefício fiscal quanto ao ano de 2023.

A Requerente invoca, em particular, que apresentou pedido de inscrição como residente não habitual em 13/10/2024, mas que o sistema electrónico da AT não lhe permitia, nessa data, indicar 2023 como ano de início do regime, circunstância que não lhe seria imputável.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 18/01/2026 e aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 20/01/2026.

Em 06/03/2026, o Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 24/03/2026, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído, em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, 6.º e 11.º do RJAT.

Em 27/03/2026, 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 05/05/2026, 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 13/10/2024, fora do prazo previsto no artigo 16.º, n.º 10, do CIRS, e que, nos termos da jurisprudência entretanto uniformizada, tal inscrição apenas pode produzir efeitos para o futuro, não podendo repercutir-se na liquidação de IRS respeitante ao ano de 2023.

Em 09/05/2026, foi proferido despacho arbitral assegurando o exercício do contraditório relativamente à excepção deduzida pela Requerida.

Em 19/05/2026, 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 23/05/2026, foi proferido despacho arbitral dispensando a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por se considerarem fixadas as posições das partes e desnecessária a produção de prova adicional, tendo sido concedido às partes prazo para apresentação de alegações escritas simultâneas.

A Requerente apresentou alegações finais em 03/06/2026 e a Requerida em 09/06/2026, mantendo, no essencial, as posições anteriormente assumidas.

Em 09/06/2026, 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

Analizada 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. A Requerente tornou-se residente fiscal em território português no ano de 2023.
2. Até 31/03/2024, a Requerente não apresentou, através do Portal das Finanças ou por outro meio, pedido de inscrição como residente não habitual com referência ao ano de 2023 - cfr. artigo 24.º da Resposta da Requerida, facto alegado pela Requerida e não contestado pela Requerente.
3. Em 13/10/2024, a Requerente apresentou no Portal das Finanças pedido de inscrição como residente não habitual, no qual indicou 2024 como ano de início - cfr. artigo 14.º da Resposta da Requerida, facto não contestado pela Requerente.
4. Na data referida no número anterior, o formulário electrónico não permitia seleccionar 2023 como ano de início do regime - cfr. artigos 36.º a 38.º das Alegações Finais da Requerente, facto não impugnado de forma especificada pela Requerida.
5. O pedido foi indeferido com fundamento em a Requerente constar do cadastro fiscal como residente em Portugal desde 2023 - cfr. artigo 15.º da Resposta da Requerida, facto não contestado pela Requerente.

6. Em 06/10/2025, a Requerente apresentou nova exposição à AT, requerendo a aplicação do regime dos residentes não habituais desde 2023 ou, subsidiariamente, desde 2024 - cfr. artigo 6.º da Resposta da Requerida (citando o artigo 13.º do PPA) e Documento n.º 4 junto com o PPA.
7. Em 05/11/2025, a Requerente entregou, fora do prazo legal, a declaração Modelo 3 de IRS n.º ...-2023-J...-..., respeitante ao ano de 2023, na qualidade de residente fiscal - cfr. artigo 16.º da Resposta da Requerida.
8. Na declaração foram incluídos rendimentos de pensões de fonte estrangeira e elementos relativos à alienação de um imóvel situado no estrangeiro - cfr. artigo 16.º, alíneas i) e ii), da Resposta da Requerida.
9. Na sequência da declaração, a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2025..., relativa ao ano de 2023, da qual resultou o montante a pagar de € 19.365,36 (dezanove mil trezentos e sessenta e cinco euros e trinta e seis cêntimos) - cfr. artigo 17.º da Resposta da Requerida e Documento n.º 1 junto com o PPA.
10. A liquidação fixou como termo do prazo de pagamento voluntário o dia 17/12/2025 - cfr. artigo 17.º da 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 pela Requerente, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de 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 do Código de Procedimento e de 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 e as Alegações Finais de ambas as Partes.

A liquidação de IRS impugnada resulta da respetiva demonstração de liquidação, da qual consta a identificação do período de tributação de 2023 e o montante de imposto a pagar de € 19.365,36.

O pedido de inscrição como residente não habitual apresentado em 13/10/2024, o respetivo indeferimento e a exposição posteriormente dirigida à AT em 06/10/2025 resultam dos documentos juntos pela Requerida e dos factos alegados por ambas as Partes, não sendo objeto de divergência substancial entre elas.

A alegada indisponibilidade, no Portal das Finanças, da opção de indicar 2023 como ano de início do regime foi dada como provada apenas por referência ao momento em que a Requerente apresentou o pedido, em 13/10/2024, por não constar dos autos qualquer comprovativo de tentativa anterior, comunicação de erro, pedido de assistência ou reclamação dirigidos à AT antes do termo do prazo legal, em 31/03/2024.

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, e a prova documental produzida, 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 2023 é ilegal por não ter aplicado à Requerente o regime fiscal dos residentes não habituais e, em particular, a taxa especial de 10% prevista para os rendimentos líquidos de pensões, nos termos do artigo 72.º, n.º 12, do CIRS, na redação aplicável.

Para esse efeito, importa determinar se o pedido de inscrição como residente não habitual, apresentado apenas em 13/10/2024, pode produzir efeitos relativamente ao período de tributação de 2023.

4.2. DA INCOMPETÊNCIA MATERIAL

Vem a Requerida defender a incompetência material do Tribunal Arbitral, com o argumento de que a 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 a Requerente peticione formalmente a anulação da liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2023, 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, remetendo, para o efeito, para o teor do artigo 13.º do pedido de pronúncia arbitral, no qual a Requerente refere ter apresentado, em 6 de outubro de 2025, exposição à AT defendendo reunir os pressupostos legais para beneficiar do regime dos residentes não habituais com efeitos a partir de 2023 ou, subsidiariamente, a partir de 2024.

Sustenta ainda a Requerida, com apoio nas decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 1086/2024-T, 796/2022-T, 906/2023-T e 651/2024-T e na doutrina de Sérgio Vasques e de Jorge Lopes de Sousa, que o reconhecimento do estatuto de residente não habitual se encontra excluído da competência material dos tribunais arbitrais tributários, por pressupor a prática de um acto administrativo distinto e autónomo do acto de liquidação.

Conclui, assim, que a incompetência material constitui excepção dilatória que determina a absolvição da Requerida da instância.

Por seu turno, a 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 2023, da qual resultou imposto a pagar no montante de € 19.365,36. 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 a esse estatuto.

Segundo a 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, invocando, no mesmo sentido, a decisão arbitral proferida no processo CAAD n.º 57/2023-T, segundo a qual "a competência

material do Tribunal determina-se pelo pedido formulado pelo Autor e pelos fundamentos que invoca (causa de pedir)".

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, a 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 2023, no montante de € 19.365,36.

No pedido final formulado no PPA, a 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, incluindo o reembolso do imposto pago em excesso e o pagamento de juros indemnizatórios.

Não se encontra formulado qualquer pedido autónomo de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, nem qualquer pedido de condenação da AT à inscrição da Requerente nesse regime com efeitos ao ano de 2023.

É certo que a Requerente aborda, ao longo do PPA e das Alegações Finais, 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 2023, 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 proferida no processo CAAD n.º 57/2023-T, já citada, e, no mesmo sentido, as decisões proferidas nos processos n.ºs 262/2018-T e 188/2020-T, segundo as quais *"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 a 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, a Requerente tinha ou não direito à aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais no ano de 2023, tendo em conta que o pedido de inscrição apenas foi apresentado em 13/10/2024. Essa questão respeita à procedência ou improcedência do pedido, não à competência material do Tribunal.

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 2023, padece de ilegalidade por não ter aplicado à Requerente o regime fiscal dos residentes não habituais e, em particular, a taxa especial de 10% prevista para os rendimentos líquidos de pensões, nos termos do artigo 72.º, n.º 12, do CIRS, na redação aplicável.

A Requerente sustenta, em síntese, que se tornou residente fiscal em Portugal no ano de 2023, 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.º 8, 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 2023.

A Requerida, por seu turno, entende que a liquidação impugnada não enferma de qualquer ilegalidade, uma vez que a Requerente apenas apresentou pedido de inscrição como residente não habitual em 13/10/2024, já depois de esgotado, em 31/03/2024, o prazo aplicável ao ano de 2023, não tendo sido reconhecida, em qualquer momento, a sua qualidade de residente não habitual.

Vejamos.

À data em que a 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 redação 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 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 tornasse residente nesse território.

No caso dos autos, resulta da matéria de facto provada que a Requerente se tornou residente fiscal em território português no ano de 2023.

Resulta igualmente provado que, até 31/03/2024, a Requerente não apresentou pedido de inscrição como residente não habitual com referência a esse ano, e que apenas em 13/10/2024 apresentou tal pedido, indicando 2024 como ano de início.

O pedido foi indeferido pela AT, com fundamento em a Requerente já constar do cadastro fiscal como residente em Portugal desde 2023. Diversamente do que sucede noutros casos em que a AT reconhece a inscrição pelo período remanescente a contar do ano da apresentação do pedido, não foi, no caso dos autos, deferida à Requerente qualquer inscrição como residente não habitual, seja para o ano de 2024, seja para qualquer outro.

A legalidade desse indeferimento não constitui, como se referiu supra, objeto do presente processo arbitral, que tem por objeto exclusivamente a liquidação de IRS relativa ao ano de 2023. O que importa reter, para a decisão da presente causa, é que, à data em que a liquidação impugnada foi emitida, a Requerente não dispunha, nem alguma vez veio a dispor, de inscrição como residente não habitual com efeitos ao ano de 2023.

Ora, ainda que se admita que a inscrição como residente não habitual não constitui, em si mesma, um ato 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.

Acresce que, posteriormente, o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, no Acórdão de 28/01/2026, proferido no processo n.º 084/25.9BALSb, 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 redação 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 a Requerente apresentado pedido de inscrição como residente não habitual até 31/03/2024, não pode pretender que um pedido apresentado apenas em 13/10/2024, e, de resto, indeferido pela AT, produza efeitos retroativos relativamente ao ano de 2023.

A isto acresce que, no período de tributação de 2023, a Requerente não se encontrava inscrita como residente não habitual no cadastro da AT. A liquidação impugnada foi, pois, emitida com base na declaração Modelo 3 de IRS apresentada pela 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 2023.

Não se identifica, neste contexto, erro imputável à liquidação. A liquidação refletiu os elementos declarativos e cadastrais disponíveis, sendo certo que o único pedido de inscrição

como residente não habitual apresentado pela Requerente, em 13/10/2024, foi indeferido e não produziu qualquer efeito.

A Requerente defende que, por preencher os pressupostos materiais do regime desde 2023, deveria beneficiar do regime também relativamente a esse ano. 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 a Requerente passado a residente fiscal em Portugal em 2023, o pedido deveria ter sido apresentado até 31/03/2024.

Depois, porque admitir que um pedido apresentado depois dessa data pudesse produzir efeitos quanto a 2023 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 retroativa do regime a um período de tributação relativamente ao qual o sujeito passivo não se encontrava inscrito como residente não habitual. Também não altera esta conclusão a circunstância, alegada pela Requerente, de o Portal das Finanças não lhe permitir, em 13/10/2024, indicar 2023 como ano de início do regime. Com efeito, essa limitação, a existir, apenas se verificou depois de já esgotado, desde 31/03/2024, o prazo legal para a apresentação do pedido com efeitos a esse ano, pelo que não é apta a demonstrar qualquer impedimento imputável à Administração Tributária durante o período em que o pedido podia ser tempestivamente apresentado.

Também não procede o argumento de que o regime transitório previsto no artigo 236.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, salvaguardaria a situação da Requerente. Com efeito, esse regime, ao remeter para o disposto no artigo 16.º, n.º 10, do CIRS, na redação anterior, não dispensa a apresentação do pedido de inscrição no prazo aí previsto; apenas prorroga, para os sujeitos passivos que se tornem residentes em 2024, a possibilidade de o fazer em condições específicas, sem que daí resulte qualquer benefício adicional para quem, como a Requerente, se tornou residente já em 2023.

Por conseguinte, a liquidação de IRS n.º 2025..., relativa ao período de tributação de 2023, não padece de ilegalidade por não ter aplicado à Requerente o regime fiscal dos residentes não habituais.

Note-se que a presente decisão respeita apenas à liquidação de IRS do ano de 2023, sem prejuízo do que possa vir a entender-se quanto a anos posteriores, tendo em conta que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem reconhecido que a extemporaneidade do pedido de inscrição não afasta, necessariamente, o acesso ao regime dos residentes não habituais durante o período de dez anos legalmente previsto, ainda que apenas para o futuro.

Fica, assim, prejudicada a apreciação da aplicabilidade da taxa especial de 10% prevista no artigo 72.º, n.º 12, do CIRS aos rendimentos líquidos de pensões auferidos pela Requerente, uma vez que essa 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 2023, torna-se inútil apreciar os demais pressupostos de que dependeria a sua aplicação. 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 2023.

*

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

6. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **13.325,44** (Treze mil trezentos e vinte e cinco euros e quarenta e quatro cêntimos), indicado pela Requerente (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 € **918 (novecentos e dezoito euros)**, a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 22.º, n.º 4, e 13.º, n.º 1, ambos do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de Setembro de 2026

O Árbitro,

(João Santos Pinto)