

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 445/2026-T

Tema: IRS – Residente Não Habitual; Registo; Inscrição no registo. Incumprimento do prazo previsto no artigo 16.º, n.º 10, do Código do IRS.

SUMÁRIO:

- I. A apresentação do pedido de inscrição como Residente Não Habitual a que se refere o artigo 16.º, n.º 10, do Código do IRS (redacção à data dos factos), constitui condição de acesso ao benefício correspondente.**
- II. O sujeito passivo não pode beneficiar do regime fiscal dos Residentes Não Habituais relativamente a períodos anteriores à apresentação do pedido de inscrição, quando este não foi apresentado no prazo legalmente previsto.**

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

É Requerente **A...**, titular do número de identificação fiscal..., residente na Rua..., n.º..., ...-... Amadora, doravante designado de Requerente.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**, doravante designada de Requerida ou Autoridade Tributária e Aduaneira.

O Requerente apresentou, em 10 de Abril de 2026, o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por “RJAT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei

1.

n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, e a Autoridade Tributária foi notificada em 15 de Abril de 2026. O Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitro, o presente signatário, aceite por este, nos termos legalmente previstos.

Em 29 de Maio de 2026, as Partes foram devidamente notificadas dessa designação e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral, foi regularmente constituído em 18 de Junho de 2026, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar e decidir o objecto do presente litígio, e notificada à Autoridade Tributária e Aduaneira para apresentar Resposta.

Em 9 de Setembro de 2026, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, defendendo-se por excepção e por impugnação. Juntou, ainda, o Processo Administrativo.

Em 9 de Setembro de 2026, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT. As Partes foram também notificadas para apresentarem alegações escritas finais, podendo o Requerente pronunciar-se sobre a matéria de excepção invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira na sua Resposta.

A Requerida apresentou as suas alegações em 16 de Setembro de 2026. Decorrido o prazo o Requerente não exerceu contraditório / apresentou alegações, nem veio informar o Tribunal Arbitral da intenção de não pretender exercer contraditório / apresentar alegações.

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

O processo não enferma de nulidades.

1.1. Argumentos das Partes

O Requerente deduziu pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação do acto de liquidação de IRS n.º 2024... e respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2024..., na qual se apurou imposto a pagar no valor de € 2.610,04, relativa ao ano de 2021, e a respectiva decisão de indeferimento do processo de reclamação graciosa n.º ...2025..., com o fundamento de que tais actos de liquidação e decisório incorrem em vício de violação de lei,

2.

por erro nos pressupostos de facto e de direito, traduzido no incumprimento dos artigos 16.º, n.º 8 e n.º 9 e 72.º, n.º 10, do Código do IRS (redacção à data dos factos). Mais requereu o pagamento de juros indemnizatórios vencidos e vincendos, calculados à taxa legal, pelo período de tempo em que se viu privada da quantia indevidamente paga, tudo com as legais consequências.

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou o seguinte:

- a. Desde a sua criação, o regime fiscal aplicável aos Residentes Não Habituais teve dois objetivos: *“criar condições vantajosas para a fixação em Portugal de pessoas com profissões de elevados rendimentos artistas e desportistas e pensionistas e, por isso, com grande sensibilidade ao nível de tributação a que estão submetidos (...)”*. [E] atrair *“figuras de relevo em áreas científicas e culturais” em ordem a dar resposta às carências mais prementes da economia nacional.*
- b. Efectivamente, procurando, por um lado, atrair pessoas para Portugal com capacidade para trazer elevado valor acrescentado à Economia e, por outro, captar recursos humanos qualificados para o mercado português, previu-se no regime não só uma isenção aplicável a certas categorias de rendimentos obtidos no estrangeiro, como forma de eliminação da dupla tributação internacional (artigo 81.º, n.º 4 e n.º 5, do Código do IRS – redacção à data dos factos), como também taxas especiais aplicáveis a rendimentos da Categoria A, B e H (artigo 72.º, n.º 10 e n.º 12, do Código do IRS – redacção à data dos factos).
- c. Na verdade, a doutrina tem entendido que o regime dos Residentes Não Habituais qualifica de um verdadeiro benefício fiscal, nos termos do artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), sendo uma medida de *“carácter excepcional”*, justificada pela *“tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”* (n.º 1), concretizada em *“isenções, reduções de taxa”* (n.º 2).
- d. O artigo 16.º, n.º 8, do Código do IRS (redacção à data dos factos) estabelece duas condições cumulativas para que o sujeito passivo qualifique como Residentes Não Habituais, a saber:
 - i. o sujeito passivo deve qualificar como residente fiscal em Portugal, de acordo com os critérios estabelecidos no artigo 16.º, n.º 1 e n.º 2, do Código do IRS (redacção à data dos factos); e
 - ii. o sujeito passivo foi considerado não residente fiscal em Portugal em qualquer um dos 5 anos anteriores ao ano em que adquiriu o estatuto de residente em Portugal.
- e. Portanto, o estatuto de Residentes Não Habituais está apenas dependente da verificação (cumulativa) daquelas duas condições materiais, como se confirma pelo artigo 16.º, n.º 9, do Código do IRS (redacção à data dos factos) que estabelece que o sujeito passivo

“adquire o direito a ser tributado como residente não habitual a partir do ano em que se inscreve como residente em território português”.

- f. De acordo com o disposto no artigo 5.º, n.º 1, do EBF, o benefício em apreço terá necessariamente um carácter automático, uma vez que resulta directa e imediatamente da lei, constituindo-se pela simples verificação das acima referidas condições materiais.
- g. Neste sentido, veja-se a decisão do CAAD proferida no processo n.º 188/2020-T, segundo a qual *“resulta, portanto, que o benefício do regime dos residentes não habituais depende apenas do preenchimento dos requisitos do n.º 8 do artigo 16.º do CIRS e da inscrição como residente em território português, e não da inscrição como residente não habitual.”*.
- h. E, ainda, a decisão do CAAD proferida no processo n.º 777/2020-T, na qual se afirma que *“o Requerente cumpre os requisitos previstos nos n.os 6 e 7, os quais são os únicos requisitos exigidos por lei para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime dos residentes não habituais”. Deste modo, os atos de liquidação que impuseram ao Requerente a tributação pelo regime dos residentes habituais são ilegais por erro nos pressupostos de direito”*.
- i. Também na decisão do CAAD proferida no processo n.º 815/2021-T, fazendo referência às decisões arbitrais acima referidas, se estabelece que *“a inscrição como residente não habitual não é, assim, constitutiva do referido direito (à tributação como residente não habitual), mas reveste uma mera natureza declarativa.”*.
- j. Veja-se, ainda, a título exemplificativo, as decisões do CAAD proferidas nos processos n.º 319/2022-T, n.º 550/2022-T, n.º 581/2022-T, n.º 664/2022-T, n.º 48/2025-T e n.º 1010/2023-T, no qual se decide a favor do Requerente (IRS de 2020).
- k. Em face do exposto, terá necessariamente de se concluir que o regime fiscal dos Residentes Não Habituais é aplicável a todos os sujeitos passivos que adquiram o estatuto de residente para efeitos fiscais em Portugal num determinado ano, e desde que nos 5 anos anteriores não sejam considerados residentes para efeitos fiscais em Portugal, sendo que a sua inscrição como Residentes Não Habituais, prevista no artigo 16.º, n.º 10, do Código do IRS (redacção à data dos factos), não é constitutiva do referido direito à tributação como Residentes Não Habituais, mas reveste, antes, uma natureza meramente declarativa.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente Resposta, na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

- a. Como decorre do pedido de pronúncia arbitral, o que o Requerente pretende com a presente lide é que lhe seja reconhecido o estatuto de Residente Não Habitual para efeitos de liquidação de imposto referente ao ano de 2021, como, aliás, resulta expresso em todo o articulado que consubstancia o pedido de pronúncia arbitral.

- b. Pois é consabido que só depois de ser reconhecido / concedido / aplicado o estatuto de Residente Não Habitual é que a liquidação impugnada poderia ser anulada.
- c. Parece, assim, não existirem dúvidas que o pedido do Requerente se circunscreve ao reconhecimento do estatuto de Residente Não Habitual e à sua consequente aplicação na liquidação em causa (IRS de 2021).
- d. 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.
- e. Os mesmos argumentos que sustentam a incompetência absoluta do CAAD supra suscitada aplicam-se *mutatis mutandis* à impropriedade do meio processual, que igualmente se suscita.
- f. Ou seja, o reconhecimento do regime jurídico do Residente Não Habitual só pode ser peticionado junto do tribunal tributário por via da acção administrativa prevista e regulada no CPTA, pelo que, como se viu, é inquestionável que o pedido de pronúncia arbitral apresentado pelo Requerente não é o meio próprio para fazer valer a sua pretensão.
- g. Sobre a aferição da condição de Residente Não Habitual do Requerente, atente-se no Acórdão do STA, proferido no Processo n.º 1750/22.6BEPRT, de 15 de Janeiro de 2025 (uma posição, igualmente sufragada pela decisão do CAAD, emanada no Processo n.º 692/2024-T, de 20 de Janeiro de 2025):
“Na verdade, 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 a inscrição obrigatória para aplicação do mesmo regime fiscal. Por outras palavras, 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 supra transcrito que a aplicação do regime fiscal - residente não habitual - dependa de acto de reconhecimento por parte da Fazenda Pública (cfr.artº.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.artº.12, do E.B.Fiscais; ac.S.T.A-2ª.Secção, 29/05/2024, rec.0843/23.9BESNT; Ricardo da Palma Borges e Pedro Ribeiro de Sousa, O novo regime fiscal dos residentes não habituais, in Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V, Coimbra Editora, 2011, pág.709 e seg.).”

“Atento o mencionado, a questão que ora se coloca é a de saber quais são as consequências do incumprimento de tal obrigação acessória e qual o seu âmbito,

5.

nomeadamente, saber se essas consequências têm efeito preclusivo sobre o exercício do direito em determinado período fiscal anual, que não a exclusão do regime em geral, contrariamente ao defendido pelo apelante.

Nesta sede, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no art.º 16, n.º 8, do C.I.R.S., os quais, conforme aludido supra, são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2020 - cfr.n.ºs.1, 2 e 4 do probatório supra), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no n.º 10, do preceito, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual (cfr.art.º 12, do C.Civil). Tal equivale a dizer que nada obsta à inscrição, em 2022, da ora autora/recorrida como residente não habitual, ainda que a sua inscrição como residente tenha sido feita em 2020 (cfr.ac.S.T.A-2ª.Secção, 29/05/2024, rec.0843/23.9BESNT).”.

- h. A apresentação do pedido de reconhecimento de Residente Não Habitual, fora do prazo previsto na norma do artigo 16.º, n.º 10, do Código do IRS, reporta os correspondentes efeitos, tão-somente, aos períodos de tributação posteriores à respectiva submissão.
- i. Ora, o Requerente assume que apesar de considerar reunir os requisitos para aplicação do regime dos Residente Não Habituais, não solicitou junto da Autoridade Tributária e Aduaneira a sua inscrição neste regime, por via electrónica.
- j. E, refira-se, nem o fez no prazo previsto no artigo 16.º do Código do IRS, nem posteriormente.
- k. Sobre esta matéria, veja-se o Acórdão do STA, de 29 de Maio de 2024, processo 0842/23.9BESNT, que sumariza:
“III - 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.”.
- l. O requerimento de inscrição como Residente Não Habitual continua a ser condição necessária para acesso ao regime dos Residentes Não Habituais, como veio o CAAD já a decidir, nomeadamente, na decisão proferida no processo n.º 1126/2024-T.
- m. Só através deste impulso do contribuinte pode a Autoridade Tributária e Aduaneira verificar e controlar os pressupostos da sua atribuição.
- n. Assim, preterido esse pedido de inscrição, tão pouco, é possível conferir a condição de Residente Não Habitual pretendida pelo contribuinte.

- o. Uma circunstância que, naturalmente, constitui óbice ao deferimento do pedido.
- p. O Requerente assevera, ainda, na petição inicial, que o Processo n.º 1010/2023-T, respeitante ao seu IRS de 2020, teria merecido decisão favorável à respectiva pretensão.
- q. Ainda que assim seja, a decisão anulatória limita, naturalmente, os respectivos efeitos e a obrigatoriedade de reconstituir a situação que existira, se o acto anulado não tivesse sido praticado, à liquidação e ao período de tributação controvertido nos respectivos autos.
- r. Ora, o presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral versa sobre o IRS do ano de 2021. Não de 2020.
- s. E, se não bastante, é importante realçar que o entendimento sobredito, assenta na definição preconizada por jurisprudência unânime do STA, nomeadamente, os acima citados acórdãos.
- t. Conclui a Autoridade Tributária e Aduaneira que, não possuindo o Requerente o estatuto de Residente Não Habitual, os rendimentos de trabalho dependente auferidos em Portugal, foram englobados e tributados de acordo com as regras gerais estabelecidas no Código do IRS e os rendimentos de capitais obtidos na Irlanda foram tributados autonomamente nos termos do artigo 72.º do Código do IRS e de acordo com a opção inscrita no anexo J.
- u. Quanto aos juros indemnizatórios, os mesmos não se mostram devidos, face ao previsto no artigo 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, por não se verificarem os pressupostos legais para o seu reconhecimento.

2. Do Mérito

2.1. Questões Decidendas

Atenta a posição das Partes, adoptadas nos argumentos apresentados, constituem questões centrais a dirimir – as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:

- i. Da incompetência do Tribunal Arbitral para reconhecer o estatuto de Residente Não Habitual;
- ii. Da impropriedade do meio processual;
- iii. Da ilegalidade do acto de liquidação de IRS n.º 2024... e respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2024..., relativa ao ano de 2021, bem como do acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2025... que teve a referida liquidação como objecto, pela incorrecta interpretação e aplicação do regime do Residente Não Habitual.

2.2. Fundamentação de Facto

Consideram-se provados os seguintes factos, assente nos factos e na prova documental e constante do processo que não mereceu impugnação:

- a. O Requerente é um cidadão de nacionalidade britânica (cfr. Documento n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral) e encontra-se inscrito junto da AT como residente em Portugal, desde 28 de Janeiro de 2020 (cfr. Documento n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- b. O Requerente desenvolve a sua actividade em Portugal no âmbito das Tecnologias Informáticas, exercendo as funções de *Data Scientist* na C..., uma subsidiária do grupo B..., com sede nos Estados Unidos da América, tendo celebrado um contrato de trabalho por tempo indeterminado com a C..., com data de início a 31 de Janeiro de 2020 (cfr. Documentos n.º 6 e n.º 7, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).
- c. O Requerente não solicitou junto da Autoridade Tributária e Aduaneira a sua inscrição no regime dos Residentes Não Habituais, por via electrónica, até 31 de Março de 2021 (cfr. pedido de pronúncia arbitral, artigo 14.º).
- d. O Requerente procedeu, no dia 5 de Julho de 2022, à entrega da Declaração de Rendimentos (Modelo 3 de IRS), referente ao ano de 2021 (cfr. Documento n.º 8, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- e. Não foi possível ao Requerente submeter o Anexo L (Residentes Não Habituais) com a sua Declaração de Rendimentos Modelo 3, uma vez que o sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira não permite a entrega deste anexo em relação aos contribuintes que não estejam previamente inscritos nessa qualidade nesse sistema (facto não controvertido).
- f. A Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu à liquidação de IRS n.º 2022..., no valor de € 46.893,21, do ano de 2021, tendo o Requerente procedido ao pagamento do imposto (cfr. Documento n.º 9, junto com o pedido de pronúncia arbitral; facto não controvertido).
- g. Na sequência de ter sido identificada uma divergência na sua Declaração Modelo 3 de IRS, o Requerente entregou uma Declaração de Rendimentos Modelo 3 de substituição do ano de 2021 (cfr. Documento n.º 10, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- h. Também não foi possível ao Requerente submeter o Anexo L (Residentes Não Habituais) com a sua Declaração de Rendimentos Modelo 3 de substituição, uma vez

que o sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira não permite a entrega deste anexo em relação aos contribuintes que não estejam previamente inscritos nessa qualidade nesse sistema (facto não controvertido).

- i. A Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu à liquidação de IRS n.º 2024... e respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2024..., na qual se apurou imposto a pagar no valor de € 2.610,04, do ano de 2021 (cfr. Documentos n.º 1 e n.º 2, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).
- j. Em 7 de Janeiro de 2025, o Requerente apresentou reclamação graciosa da referida liquidação de IRS, na qual peticionou a anulação do acto tributário, solicitando para o efeito que os seus rendimentos fossem sujeitos ao regime de tributação dos Residentes Não Habituais (cfr. Documento n.º 11, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- k. A Autoridade Tributária e Aduaneira proferiu projecto de decisão de indeferimento do aludido pedido, fundamentando, o seu projecto de decisão no facto de “(...) *não possuindo este o estatuto de RNH, os rendimentos de trabalho dependente auferidos em Portugal foram englobados e tributados de acordo com as regras gerais estabelecidoias no CIRS (...)*” (Documento n.º 12, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- l. O Requerente não exerceu o seu direito de audição, tendo sido notificado da decisão final da reclamação graciosa (cfr. Documento n.º 12, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- m. Em 10 de Abril de 2026, o Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

2.3. Factos não Provados

Não ficou provado que o Requerente tenha apresentado o pedido de inscrição como Residente Não Habitual junto da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objecto de análise concreta, não existem outros factos que não constam da factualidade acima descrita.

2.4. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas Partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objecto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas Partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7, e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, a prova documental e o processo administrativo junto aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

3. Matéria De Direito

3.1. Delimitação das questões a decidir

Em face das excepções invocadas, impõe-se o conhecimento prioritário das mesmas. Seguir-se-á – se a resposta àquelas o permitir – a análise do mérito do pedido.

Da incompetência do Tribunal Arbitral para reconhecer o estatuto de Residente Não Habitual

A Autoridade Tributária e Aduaneira veio arguir por excepção a incompetência material do Tribunal Arbitral para se pronunciar sobre o pedido apresentado pelo Requerente uma vez que entende, em suma, que *“a competência do CAAD se circunscreve à declaração de ilegalidade de atos de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, de atos de fixação da matéria coletável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo e de atos de fixação de valores patrimoniais.”*

Conclui, citando diversa doutrina e jurisprudência arbitral, que o Tribunal Arbitral não tem competência para reconhecer o estatuto de Residente Não Habitual.

Notificado para o efeito, o Requerente optou por não exercer contraditório.

Parece pacífico que o Tribunal Arbitral não tem competência para reconhecer o estatuto de RNH, no entanto e ao contrário do que a Autoridade Tributária e Aduaneira também alega, o Requerente não pretende que o regime fiscal do Residente Não Habitual lhe seja reconhecido no presente processo.

Não existe, pois, discordância relativamente à incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar o reconhecimento do estatuto de Residente Não Habitual.

Ora, o Requerente é claro no seu pedido para constituição do Tribunal Arbitral: **“O presente pedido de constituição de tribunal arbitral tributário tem por objeto a liquidação de IRS n.º 2024... e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2024..., na qual se apurou imposto a pagar no valor de € 2.610,04, do ano de 2021 (cfr. Documentos 1 e 2), a qual foi**

objeto da reclamação graciosa n.º ...2025..., indeferida pela AT, e cuja pretensão de anulação é peticionada nesta sede.

*Deste modo, **com o presente pedido de constituição de tribunal arbitral tributário, o Requerente pretende que seja apreciada a legalidade do ato de liquidação de IRS supra identificado, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa relativa àquele ato de liquidação**, com vista à sua anulação, nos termos do artigo 2.º n.º 1 alínea a) do RJAT, por padecer de vício de violação de lei por errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, o que se invoca nos termos do artigo 99.º alínea a) do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º n.º 1 alínea a) do RJAT, com os fundamentos que se adiante se demonstrarão.*”[sublinhado e realce nossos].

Assim, o Tribunal Arbitral é o tribunal competente para apreciação da (i)legalidade da liquidação de IRS em apreço e respectiva demonstração de acerto de contas, ao abrigo do regime previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT e em conformidade com a previsão dos artigos 2.º, n.º 1, alínea b) e 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, bem como do artigo 102.º, n.º 1, alínea b) do CPPT.

O que se pretende é que o Tribunal Arbitral declare que, não obstante a ausência de registo no cadastro de contribuintes como Residente Não Habitual, tratando-se esse mesmo registo de uma mera formalidade declarativa, sem qualquer efeito constitutivo, não pode o mesmo ter a virtualidade de obstar à tributação dos sujeitos passivos.

Com efeito, o Requerente formula um pedido muito concreto no qual solicita a anulação do acto de liquidação de IRS n.º 2024... e respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2024..., na qual se apurou imposto a pagar no valor de € 2.610,04, relativa ao ano de 2021, e a respectiva decisão de indeferimento do processo de reclamação graciosa n.º ...2025..., com o fundamento de que tais actos de liquidação e decisório incorrem em vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito, traduzido no incumprimento dos artigos 16.º, n.º 8 e n.º 9 e 72.º, n.º 10, do Código do IRS (redacção à data dos factos).

Isto é, o presente pedido de pronúncia arbitral tem por objecto o acto de liquidação de IRS referente ao ano de 2021 e não o pedido de reconhecimento do estatuto de Residente Não Habitual.

Termos em que se julga improcedente a excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Da impropriedade do meio processual

A Autoridade Tributária e Aduaneira alega, ainda, em decorrência da sua afirmação de que o Requerente pretende que o CAAD lhe reconheça o regime de Residente Não Habitual, que o pedido de reconhecimento do estatuto de Residente Não Habitual só pode ser objecto de impugnação junto do tribunal tributário por via de acção administrativa prevista e regulada no CPTA.

Notificado para o efeito, o Requerente optou por não exercer contraditório.

Ora, também quanto a esta alegação parece pacífico que o meio processual adequado para o reconhecimento do estatuto de Residente Não Habitual não é o pedido de pronúncia arbitral.

No entanto, como se já se explanou acima, o que o Requerente pretende é a anulação do acto de liquidação do IRS relativo ao exercício de 2021, bem como do acto de indeferimento da Reclamação Graciosa que teve a referida liquidação como objecto, ambos com fundamento em ilegalidade.

Neste sentido, não está em causa conhecer qualquer decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira, designadamente, de carácter administrativo, relacionada com o acto de inscrição como Residente Não Habitual.

Mas,

A questão a analisar e decidir no presente processo é a de saber se o Requerente, a despeito de não ter, no prazo previsto na lei, requerido o seu registo como Residente Não Habitual, tem, ou não, direito a ser tributado ao abrigo desse regime no ano de 2021.

Termos em que se julga improcedente a excepção de impropriedade do meio processual invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3.2. Da ilegalidade da liquidação de IRS impugnada

A questão de mérito consiste em saber se a liquidação de IRS n.º 2024... e respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2024..., na qual se apurou imposto a pagar no valor de € 2.610,04, do ano de 2021, padece de ilegalidade por não ter aplicado o regime fiscal dos Residentes Não Habituais.

O Requerente sustenta, em síntese, que se tornou residente fiscal em Portugal no início do ano de 2020, 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 e n.º 9, do Código do IRS (redacção à data dos factos) para beneficiar do regime fiscal dos Residentes Não Habituais.

Mais sustenta que o registo como Residente Não Habitual no cadastro de contribuintes, previsto no artigo 16.º, n.º 10, do Código do IRS (redacção à data dos factos), não deve ser considerado uma condição da qual dependa a qualificação do sujeito passivo como Residente Não Habitual e, consequentemente, o direito a ser tributado enquanto tal, mas apenas uma mera formalidade.

A Requerida, por seu turno, entende que a liquidação impugnada não enferma de qualquer ilegalidade, uma vez que o Requerente não solicitou junto da Autoridade Tributária e Aduaneira

a sua inscrição neste regime, por via eletrónica, no prazo previsto no artigo 16.º do Código do IRS, nem posteriormente.

Vejamos,

À data em que o Requerente se tornou residente fiscal em Portugal, o regime dos Residentes Não Habituais encontrava-se previsto no artigo 16.º, n.º 8 a n.º 12, do Código do IRS (redacção à data dos factos).

Nos termos do artigo 16.º, n.º 8, do Código do IRS (redacção à data dos factos), consideravam-se Residentes Não Habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos do n.º 1 ou n.º 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 Código do IRS (redacção à data dos factos) dispunha que o sujeito passivo devia solicitar a inscrição como Residente Não Habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao acto da inscrição como residente em território português e até 31 de Março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se tornasse residente nesse território.

No caso em apreço, resulta da matéria de facto provada que o Requerente passou a constar no cadastro da Autoridade Tributária e Aduaneira como residente fiscal em território português em 28 de Janeiro de 2020.

Resulta igualmente provado que o Requerente não apresentou o pedido de inscrição como Residente Não Habitual no prazo previsto no artigo 16.º do Código do IRS.

O próprio Requerente reconheceu, no pedido de pronúncia arbitral que, *“(...) por lapso, não solicitou junto da AT a sua inscrição neste regime, por via eletrónica, até 31.03.2021, isto é, dentro do prazo previsto no artigo 16.º n.º 10 do Código do IRS (redacção à data dos factos).”*.

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

Neste sentido, no Acórdão do STA de 29 de Maio de 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 Código do IRS, *“a apresentação do pedido de inscrição como residente não*

habitual, fora do prazo previsto no n.º 10, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro”, ou seja, a partir do ano de inscrição como Residente Não Habitual.

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

Acresce que, posteriormente, o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, no Acórdão de 28 de Janeiro de 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 redacção em vigor em 2023, é condição de acesso ao benefício correspondente”*.

A apresentação do pedido de inscrição como Residente Não Habitual, prevista no artigo 16.º, n.º 10, do Código do IRS, 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 Autoridade Tributária e Aduaneira dos pressupostos da sua concessão, ou a cumprir outras obrigações previstas na lei, sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito.

Assim, não tendo o Requerente apresentado pedido de inscrição como Residente Não Habitual até 31 de Março de 2021, não pode pretender que um regime fiscal produza efeitos retroactivos relativamente ao ano de 2021.

A isto acresce que, no período de tributação de 2021, o Requerente não se encontrava inscrito como Residente Não Habitual no cadastro da Autoridade Tributária e Aduaneira. Também se provou que as Declarações de Rendimentos (Modelo 3 de IRS) relativas a 2021 foram apresentadas sem o Anexo L, precisamente por o Requerente não se encontrar formalmente registado como Residente Não Habitual com efeitos ao ano em causa.

A liquidação impugnada foi, pois, emitida com base na Declaração de Rendimentos Modelo 3 de substituição apresentada pelo Requerente e segundo a sua situação cadastral existente à data, isto é, como residente fiscal em Portugal, mas sem inscrição como Residente Não Habitual relativamente ao ano de 2021.

Não se identifica, neste contexto, erro imputável à liquidação. A liquidação reflectiu os elementos declarativos e cadastrais disponíveis.

O Requerente defende que, por preencher os pressupostos materiais do regime desde 2020, deveria beneficiar do regime também relativamente ao ano de 2021. Porém, essa tese não pode proceder.

Desde logo, porque o artigo 16.º, n.º 10, do Código do IRS (redacção à data dos factos) impunha expressamente a apresentação do pedido de inscrição até 31 de Março do ano seguinte àquele em que o sujeito passivo se tornasse residente em território português. No caso, tendo o Requerente passado a residente fiscal em Portugal em 2020, o pedido deveria ter sido apresentado até 31 de Março de 2021.

Depois, porque admitir que um pedido apresentado fora do prazo pudesse produzir efeitos quanto a 2021 equivaleria, na prática, a afastar a relevância jurídica do prazo previsto no artigo 16.º, n.º 10, do Código do IRS (redacção à data dos factos) e a permitir a aplicação retroactiva do regime a períodos de tributação relativamente aos quais o sujeito passivo não se encontrava inscrito como Residente Não Habitual.

Por conseguinte, liquidação de IRS n.º 2024... e respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2024..., na qual se apurou imposto a pagar no valor de € 2.610,04, do ano de 2021, não padecem de ilegalidade por não ter aplicado ao Requerente o regime fiscal dos Residentes Não Habituais.

Em face do exposto, improcede o pedido de declaração de ilegalidade e anulação do acto de liquidação de IRS n.º 2024... e respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2024..., na qual se apurou imposto a pagar no valor de € 2.610,04, relativa ao ano de 2021, e a respectiva decisão de indeferimento do processo de reclamação graciosa n.º ...2025... .

*

O Requerente peticiona o pagamento de juros indemnizatórios vencidos e vencendos, calculados à taxa legal, pelo período de tempo em que se viu privado da quantia indevidamente paga.

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 em apreço, tendo-se concluído que a liquidação de IRS n.º 2024... e respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2024... não padecem da ilegalidade que lhe vem imputada, não se verifica erro imputável aos serviços, nem pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido.

Consequentemente, improcede o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

4. Decisão

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

- a) Julgar improcedentes as exceções suscitada pela Requerida;
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- c) Condenar o Requerente nas custas do processo, abaixo fixadas.

5. Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 2.610,04 (dois mil seiscientos e dez euros e quatro cêntimos).

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00 (seiscientos e doze euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente.

Notifique-se

Lisboa, 21 de Setembro de 2026

O Árbitro,

Hélder Faustino