

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 76/2023-T**

**Tema: IRS – Residente Não Habitual; Registo; Rendimentos de Capitais**

## **SUMÁRIO:**

- 1-A inscrição no registo de “residentes não habituais”, tem natureza exclusivamente declarativa, e não tem efeitos constitutivos do direito de ser tributado nos termos do respetivo regime.
- 2- A aplicação do método de isenção aos rendimentos da categoria “E” dos “residentes não habituais” importa uma análise casuística ao preenchimento de uma das condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I-RELATÓRIO**

1.No dia 06 de Fevereiro de 2013, A ..., titular do Número de Identificação Fiscal ..., casada, residente em Rua ..., n.º ..., ... – ... ..., Leiria, doravante “requerente”, apresentou pedido de constituição de tribunal e pronúncia arbitral ao abrigo dos artigos 2.º, 1, a), e 10.º, 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “requerida”), respeitante à liquidação de IRS n.º 2022 ... e a respetiva liquidação de Juros Compensatórios n.º 2022 ..., ambas relativas ao ano de 2018, no montante global a pagar de € 27.167,23, por entender com ilegal, por falta de fundamentação dos atos de liquidação, por preterição de formalidade legal essencial (direito de audição prévia) e pela aplicabilidade do estatuto dos “residentes não habituais (RNH)”, nomeadamente o método de isenção aos rendimentos da categoria E de fonte

1.

estrangeira, onde requerer anulação da liquidação de IRS e juros compensatórios com o reembolso do imposto pago e o pagamento de juros indemnizatórios.

2. No dia 08 de Fevereiro de 2023 foi aceite o pedido de constituição de Tribunal Arbitral.

3.No dia 18 de Abril de 2023 foi constituído o Tribunal Arbitral.

4. Em 19 de Abril de 2023, foi a requerida notificada nos termos e para os efeitos do n.ºs 1 e 2 do art. 17.º do RJAT para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, solicitar a produção de prova adicional, e para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo.

5. Em 22 de Maio de 2023 a requerida apresentou a sua resposta defendendo-se por exceção onde alega a incompetência material do Tribunal Arbitral parcial – inexpugnabilidade do ato com fundamento no suposto estatuto de RNH, e por impugnação, onde contesta os vícios identificados pela requerente de falta de fundamentação dos atos de liquidação e da preterição do direito de audição prévia, e onde pugna pela não aplicabilidade do estatuto dos Residentes Não Habituais (RNH) e pela conseqüente não aplicação do método de isenção aos rendimentos da categoria E de fonte estrangeira, tendo junto o processo administrativo aos autos, requerendo a procedência das exceções invocadas, ou caso assim não se entender a improcedência do pedido da requerente.

6. A requerente apresentou resposta à exceção levantada pela requerida.

7.O Tribunal Arbitral por despacho de 01 de Junho de 2023, dispensou a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, determinando a notificação das partes, para, querendo, apresentarem alegações escritas finais.

8. A requerente apresentou as suas alegações escritas em 15 de Junho de 2023 mantendo os pedidos formulados, tendo junto um documento.

9. A requerida em 16 de Junho de 2023 apresentou as suas alegações escritas reiterando a sua posição jurídica.

10. Em 19 de Julho de 2023 foi a requerida notificada, para querendo exercer o contraditório relativamente ao documento junto pela requerente nas suas alegações.

11. Em 01 de Setembro de 2023 a requerida exerceu o contraditório referente ao documento junto pela requerente nas suas alegações

12. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e têm legitimidade.

13.A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.

14. O Pedido de Pronúncia Arbitral é tempestivo. O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º nº1 aliena a), 5º nº1 e 2 do RJAT. O processo não enferma de nulidades. Pelo que não há qualquer obstáculo à apreciação da causa, pelo que cumpre proferir decisão.

### **Questões Prévias:**

**A-Exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral – Inimpugnabilidade do ato com fundamento no suposto estatuto de RHN**

---

Veio a requerida em sede de resposta ao PPA deduzir exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral – Inimpugnabilidade do ato com fundamento no suposto estatuto de RHN, alegado para o efeito, que o presente Tribunal Arbitral não é materialmente competente por “ (...) *a causa de pedir que maioritariamente suporta o pedido centra-se na suposta condição de residente não habitual da requerente* ”

Para o efeito a requerida alega que que o “*procedimento de reconhecimento da residência fiscal não habitual, não teria uma natureza preparatória/destacável do procedimento de liquidação*”, sendo antes um ato administrativo autónomo em relação ao ato de impugnação, suscetível de impugnação contenciosa pela ação administrativa.

Defendendo que a impugnação do ato de liquidação dos presentes autos não pode ter por fundamento o suposto estatuto de RHN por este ser um ato descartável autónomo, nos termos do artigo 54º CPPT.

Para o efeito a requerida invoca o Acórdão do Tribunal Constitucional nº718/2017, que refere: “*Do regime legal que acaba de expor-se parece, assim, extrair-se com segurança que o ato de deferimento/indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto do residente não habitual não integra, como ato preparatório, mesmo que destacável, o procedimento de liquidação do correspondente imposto – isto é, o procedimento tributário comum; antes constitui um verdadeiro ato tributário autónomo*”

Acórdão do Tribunal Constitucional que veio a considerar como não inconstitucional a interpretação do artigo 54º do CPPT com “*(...) o sentido de que a não impugnação judicial de atos de indeferimento de pedidos de reconhecimento do estatuto de residente não habitual impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles.*”

Mais alegando a requerida que tal entendimento salvaguardaria o princípio da tutela jurisdicional efetiva, por a decisão de indeferimento de pedido de reconhecimento de estatuto de residente não habitual, ser suscetível de impugnação imediata, nos termos do artigo 95º, n.º 1 da LGT

Concluído pela verificação de erro na forma de processo, requerendo que seja julgado procedente a exceção dilatória da incompetência material do Tribunal Arbitral parcial, assim como, a inimpugnabilidade do ato parcial, em ambos casos, no que concerne à impugnação do ato de liquidação com o fundamento no suposto estatuto de RNH.

Em resposta à exceção invocada a requerente vem defender a improcedência da mesma, alegando em síntese que o peticionado em sede PPA se reconduz à anulação de ato de liquidação, que se insere na competência legal prevista para a arbitragem tributária indicada no artigo 2º do RJAT, para além de que acórdão do Tribunal Constitucional n.º718/2017 tem por base uma realidade factual e jurídica distinta da matéria dos autos, porquanto se naquele caso o contribuinte não havia reagido, designadamente, impugnando a decisão de indeferimento de inscrição enquanto residente não habitual, já no caso dos autos, esta requereu a sua inscrição ao abrigo de tal regime, encontrando-se este pedido pendente de decisão por parte da Administração tributária.

Posto a argumentação das partes em evidência, é o momento de o Tribunal Arbitral decidir.

Começemos por verificar nos termos legais, qual a competência material do Tribunal Arbitral.

O artigo 124.º da lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, autorizou o Governo a legislar “*no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária*”, de modo que o processo arbitral tributário constituísse “*um meio*

*processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.*

Autorização legislativa operacionalizada através do decreto-lei nº10/2011 de forma mais restrita, ficando a arbitragem tributária limitada à declaração de ilegalidade.

Nos termos do nº1 artigo 2º do RJAT a competência dos tribunais arbitrais ficou assim fixada para a apreciação das seguintes pretensões:

- 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;*

Fazendo depender a vinculação da administração tributária de *“portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”*

Assim, através da portaria nº 112-A/2011 de 20 de abril estabeleceram-se as condições e limites de vinculação tendo em conta a especificidade das matérias e do valor da causa.

Pelo que tendo em conta a conjugação do nº1 artigo 2º do RJAT e da portaria nº 112-A/2011, o Tribunal arbitral tem competência material para apreciação nomeadamente da declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos.

Veja-se nesse sentido Sérgio Vasques e Carla Castelo Trindade, em Cadernos de Justiça Tributária n.º 00, Abril/Junho de 2013, no artigo “O âmbito material da arbitragem tributária”, em que é referido *“nos termos da alínea a) do n.º 1, os tribunais arbitrais têm competência*

*para apreciar as pretensões que se prendam com a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta. O âmbito material da arbitragem tributária, recortado por esta alínea, corresponde ao previsto no artigo 97.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), estando-se perante questões que podem simultaneamente ser objeto de arbitragem e impugnação judicial. De facto, pode ler-se neste preceito do CPPT que o processo judicial tributário compreende “a impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta”.*

Competência dos tribunais arbitrais prevista no RJAT que é taxativa, razão pela qual é o mesmo competente para decidir questões relacionadas com a ilegalidade dos atos identificados nas supra identificadas normas legais.

A determinação da competência do tribunal terá de se delimitar pela análise do pedido do autor e pela causa de pedir em que este se apoia na petição inicial. Seguindo a jurisprudência do CAAD no processos 262/2018-T “*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 em apreço, o pedido da requerente é absolutamente claro e inequívoco fixando-se na ilegalidade da liquidação de IRS e dos juros compensatórios do ano de 2018.

Conforme refere a doutrina de Lopes de Sousa, in “Comentário ao Regime Jurídico de Arbitragem Tributária, Guia da Arbitragem Tributária, 2013, pag. 121”: “*Embora na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do RJAT apenas se faça a referência explícita a competência dos Tribunais Arbitrais para declararem a ilegalidade de atos de liquidação, essa competência estende-se também a atos de segundo e terceiro graus que apreciem a legalidade desses atos primários,*

*designadamente atos de indeferimento de reclamações gratuitas e atos de indeferimento de recursos hierárquicos interpostos das decisões destas reclamações”.*

No caso em apreço, a requerente não solicita ao Tribunal Arbitral o reconhecimento de qualquer benefício fiscal, ou a declaração de ilegalidade de qualquer decisão de não reconhecimento do estatuto de RNH. O pedido da requerente reconduz-se exclusivamente ao ato de liquidação de IRS.

Pelo que não se verifica no pedido da requerente o extravasar do âmbito da competência material do Tribunal Arbitral.

Traz contudo a requerida à colação o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 781/2017.

De facto o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 781/2017 considerou como não inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do CPPT com *“(…) o sentido de que a não impugnação judicial de atos de indeferimento de pedidos de reconhecimento do estatuto de residente não habitual impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles.”*

Todavia, não obstante o sentido da não constitucionalidade, importa ter em consideração que a decisão não foi unânime, existindo voto de vencido do Juiz Conselheiro Gonçalo de Almeida Ribeiro, o qual conclui *“Se, pelo contrário, e como julgo mais correto, não chegasse a semelhante conclusão — aceitando como não manifestamente errada a qualificação do ato acolhida na decisão recorrida —, cabia-lhe visitar a questão decidida pelo Acórdão n.º 410/2015. Nessa hipótese, julgo que o Tribunal deveria ter reiterado essa jurisprudência, por me parecer que a convivência de um ónus normal de impugnação unitária com um ónus excepcional de impugnação autónoma, delimitada por um conceito de elevado grau de complexidade e imprecisão — «ato imediatamente lesivo de direitos» —, constitui um fator de*

---

*insegurança jurídica que condiciona o exercício do direito à impugnação contenciosa das decisões tributárias, sem que se consigam discernir quaisquer razões constitucionalmente relevantes que o justifiquem. Como se afirmou naquele aresto: «ao impedir que a impugnação do ato de liquidação do imposto se funde em vícios próprios do ato de cessação do benefício fiscal, a interpretação que a decisão recorrida fez do artigo 54.º do CPPT desprotege gravemente os direitos do contribuinte, assim ofendendo princípio da tutela judicial efetiva e o princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP.» Em suma, o Tribunal deveria ter julgado o recurso improcedente.”*

Sobre semelhante matéria atinente à interpretação do artigo 54º do CPPT quanto à possibilidade de, em sede de impugnação de liquidação, apreciar vícios atinentes a atos interlocutórios ou autónomos entretanto já consolidados na ordem jurídica, se havia já pronunciado o Tribunal Constitucional em 2015 em sentido inverso, através do acórdão nº 410/2015, de 29-09, que referiu *“Julgar inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário que, qualificando como um ónus e não como uma faculdade do contribuinte a impugnação judicial dos atos interlocutórios imediatamente lesivos dos seus direitos, impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles, por violação do princípio da tutela judicial efetiva e do princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da Constituição da República portuguesa”*.

Evidenciar ainda de forma muito relevante que a realidade factual jurídica é absolutamente divergente daquela que faz referência o acórdão do Tribunal Constitucional nº781/2017. No caso do acórdão tínhamos um contribuinte que não havia reagido, designadamente impugnado a decisão de indeferimento, enquanto no caso dos presentes autos a requerente solicitou o reconhecimento do estatuto de RNH, estando ainda pendente decisão da AT.

Pelo que estando pendente a decisão da AT sobre o estatuto do RNH não existe sequer qualquer ato lesivo descartável que pudesse integrar a interpretação defendida pela AT do artigo 54º CPPT.

Conforme refere a decisão arbitral 319/2022-T: *“Concretizando: a pendência de discussão sobre a inscrição do contribuinte como residente não habitual, independente da fase em que se encontre (administrativa ou judicial), permite a impugnação direta do ato de liquidação de IRS com fundamento na não aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais, inexistindo qualquer incompatibilidade com o Acórdão n.º 718/2017, de 15 de Novembro, do Tribunal Constitucional.”*

Entende assim o Tribunal Arbitral que não existe qualquer incompatibilidade com o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017, de 15 de Novembro.

Vide neste mesmo sentido as decisões arbitrais n.º777/2020-T e n.º319/2020-T

Assim, tendo em conta a competência material do Tribunal Arbitral prevista no artigo 2º n.º1 a) do RJAT e a formulação do presente pedido arbitral, que versa exclusivamente sobre a ilegalidade da liquidação de IRS e juros complementares, e não qualquer pedido de reconhecimento de benefício fiscal, conclui-se pela improcedência da exceção de incompetência material suscitada pela AT.

## **B-Pedido de suspensão dos autos**

Vem a requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) solicitar a *“suspensão do presente Pedido de Pedido de Pronúncia Arbitral até que seja proferido uma decisão final sobre o requerimento de inscrição de RNH apresentado, por constituir uma causa prejudicial”*.

A requerente juntou para o efeito com o PPA, como doc. nº5, requerimento que apresentou junto da Direção de Serviços de Registo de Contribuintes (“DSRC”) em que solicita a sua inscrição como RNH. Pedido que até à presente data não foi alvo de decisão por parte da DSRC.

O presente PPA tem por objeto a análise da legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação de IRS n.º 2022 ... e a respetiva liquidação de Juros Compensatórios n.º 2022 ..., do ano de 2018, e não decisão da AT sobre a inscrição da requerente com RNH.

O que esta em causa nos presentes autos é a determinação se a liquidação de IRS do ano de 2018 é legal ou ilegal, e não qualquer outra decisão. Pelo que o Tribunal Arbitral é competente materialmente e encontra-se na posse de todos os elementos para decidir.

Termos em que é indeferido o pedido de suspensão dos autos formulado pela requerente.

#### **Questões a decidir:**

Tendo em atenção as pretensões e posições dos requerentes e da requerida constantes das suas peças processuais, são as seguintes as questões que o Tribunal Arbitral deve apreciar (sem prejuízo de a solução dada a certa questão poder prejudicar o conhecimento de outra ou outras questões – cfr. artigo 608.º, n.º 2 do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT):

- a) se existe falta de fundamentação dos atos de liquidação;
- b) se existiu preterição de formalidade legal essencial – direito de audição prévia;
- c) se a inscrição no registo de “residentes não habituais” assume uma natureza constitutiva do direito a ser tributado de acordo com o referido regime; no caso concreto, através da aplicação do método da isenção a rendimentos da categoria E de IRS de fonte estrangeira;
- d) se a requerente têm direito ao reembolso da quantia paga de IRS e juros compensatórios relativamente ao ano de 2018 no montante global a pagar de € 27.167,23;

e) e, se caso a requerente tenha direito ao reembolso da quantia paga de IRS e juros compensatórios, saber se têm direito a juros indemnizatórios, por “erro imputável aos serviços”.

## **II-Matéria de Facto**

### **II.A- Factos Dados com Provados**

1. A requerente é uma cidadão britânica que no decorrer do ano de 2018 fixou residência em Portugal (apenas passou a constar como residente em Portugal em 2018).

2.A requerente fixou domicilio fiscal em Rua ..., n.º ..., ... – ... ..., Leiria, Portugal em 2018.

3.Nos cinco anteriores à fixação de residência fiscal em Portugal a requerente não residiu em Portugal (a requerente não constava como residente em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que se tornou residente (2018)).

4. AT recebeu em 04 de Outubro de 2019 informação com origem DAC2/CRS proveniente de ..., com a referencia GG2018PT..., através da rede comum de comunicações (CCN) desenvolvida pela União Europeia para assegurar todas as transmissões seguras por via eletrónica entre autoridades competentes nos domínios aduaneiro e fiscal, constando do(s) registo(s) GG2018PT.... que indica que a requerente no ano de 2018 a e tinha recebido rendimentos de capitais, a saber:

Dados do Titular		
Nome: A...	Género:	Data de Nascimento: 1954-05-09
Morada: Rua		

Dados da Conta		
Número:	Tipo de número:	Tipo de titular:
Conta não documentada: F	Conta Encerrada: F	Conta Inativa: F
Registo Nacional:	Saldo de conta: 2.047.476,29 EUR	

Dados de Pagamentos	
Subtipo do valor: Other - CRS	Valor: 22776.25
Subtipo do valor: Gross Proceeds/Redemptions	Valor: 1191788.9

Dados do Titular		
Nome: A...	Género:	Data de Nascimento: 1954-05-09
Morada: Rua		

Dados da Conta		
Número:	Tipo de número:	Tipo de titular:
Conta não documentada: F	Conta Encerrada: F	Conta Inativa: F
Registo Nacional:	Saldo de conta: 2.328.169,30 EUR	

Dados de Pagamentos	
Subtipo do valor: Interest	Valor: 1224.99
Subtipo do valor: Gross Proceeds/Redemptions	Valor: 1456427.69
Subtipo do valor: Other - CRS	Valor: 21921.18
Subtipo do valor: Dividends	Valor: 22816.77

5. A requerente foi notificada por comunicação enviada pela AT e rececionada em 07 de Julho de 2022 de divergência de IRS ..., relativa ao ano de 2018 (registo RY...PT) para no prazo de 30 apresentar declaração de IRS, modelo 3 em falta.

6. A requerente no prazo constante da notificação de divergência de IRS relativa ao ano de 2018, não procedeu à submissão de declaração de IRS.

7. Em 22 de setembro de 2022 foi emitida oficiosamente pela AT declaração de IRS, modelo 3 respeitante ao ano de 2018, com preenchimento dos anexos A e J, nos seguintes termos:

13.

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2019

 <p>MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS MODELO 3 Anexo A</p>		<b>DECLARAÇÃO OFICIOSA / DC</b>					
1		CATEGORIAS A / H	2 ANO DOS RENDIMENTOS				
		<b>TRABALHO DEPENDENTE PENSÕES</b>	01 2018				
3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)							
Sujeito passivo A NIF 01		Sujeito passivo B NIF 02					
4 RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE E/OU PENSÕES OBTIDOS EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS							
A RENDIMENTOS / RETENÇÕES / CONTRIBUIÇÕES OBRIGATÓRIAS / QUOTIZAÇÕES SINDICAIS							
NIF da entidade pagadora	Código dos Rendimentos	Titular	Rendimentos	Retenções na fonte	Contribuições	Retenção da sobretaxa	Quotizações sindicais
	401	A	3.440,00		378,40		

(anexo J – IRS)

8 RENDIMENTOS DE CAPITALIS (CATEGORIA E)								
A	Código rendim.	País da fonte	Rendimento bruto	Imposto pago no estrangeiro		Imposto retido em Portugal		
				No país da fonte	País do agente pagador		NIF da entidade retenora	Retenção na fonte
					Diretiva da poupança 2003/48/CE	Cód. país		
801	E11	831	22.816,77					
802	E21	831	1.224,99					
803	E22	831	44.697,43					

8. A requerente foi notificada de liquidação de IRS n.º 2022 ... (registo RY...PT) em 04 de Outubro de 2022, no valor de €27.167,23

9. A requerente foi notificada de demonstração de juros compensatórios n.º 2022 ... pelo retardamento da liquidação de IRS de 2018 (registo RY...PT) em 03 de Outubro de 2022, no valor de €3.108,51

10. A requerente em 07 de Outubro de 2023, através do E-Balção do Portal das Finanças efetuou a seguinte questão à AT:

---

*“Boa Tarde, informo que hoje recebi nota de liquidação acima mencionada questiono a que categoria de rendimentos e valor esta se refere?”*

11. A requerente recebeu resposta da AT ao seu pedido de informação apresentado no portal E-Balcão em 11 de Outubro de 2011, nos seguintes termos:

*“Do cruzamento de informação efetuada, entre países, verificou-se que, para o ano de 2018, estava obrigado a entregar uma declaração de IRS, para declarar os rendimentos obtidos da entidade B... LDA – ..., bem como rendimentos de capitais: país Guernessy, com códigos: E11 Dividendos ou lucros – sem retenção em Portugal, E21 Juros sem retenção em Portugal e E22 Outros rendimentos de Capitais (a declarar no anexo J).”*

12. A requerente perante a resposta da AT efetuou um novo pedido de informação em 12 de Outubro de 2023 nos seguintes termos: *“Boa tarde, seria possível informar-me os valores para cada código?”*

13. No dia 13 de Outubro de 2022, a AT voltou a responder à requerente via E-Balcão nos seguintes termos: *“Informa-se que os valores respeitantes a cada código são os seguintes (Categoria E): Código: E11 = € 22.816,77 Código E21 = € 1.224,95 Código E22 = € 44.697,43”*

14. Não tendo a requerente efetuado o pagamento voluntário da nota de liquidação e juros compensatórios de IRS relativos ao ano de 2018 que lhe foram notificadas, a requerente foi citada para o processo de execução fiscal n.º ..., tendo em vista a cobrança coerciva da quantia exequenda no valor total de € 27.410,70.

15. A requerente em 23 de Janeiro de 2023, efetuou o pagamento do valor em dívida no âmbito do processo de execução fiscal n.º ..., na quantia de € 27.746,53.

16. A requerente em por carta datada de 01 de Fevereiro de 2023 procedeu à apresentação de requerimento, junto da Direção de Serviços de Registo de Contribuintes (“DSRC”), a requerer a sua inscrição como RNH (Residente Não Habitual).

17. Pedido de inscrição como RNH (Residente Não Habitual) que até à presente data não obteve resposta pela AT.

18. No ano de 2018 a requerente auferiu rendimentos em Portugal obtidos da entidade B..., Lda (NIPC:...) e rendimentos de capitais obtidos no estrangeiro.

19. A requerente detém, junto da Sucursal em Guernsey do “*Bank ... & Co, Ltd.*”, um portfolio de ações de sociedades estrangeiras e de outros instrumentos financeiros, como ETFs e fundos de investimento, de onde no ano de 2018 recebeu rendimentos de capital (dividendos, juros e outros rendimentos de capitais).

## **II.B- Factos que não se consideram provados**

Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados

## **II.C – Fundamentação da matéria de facto que se considera provada**

1.Os factos elencados supra foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA e ao processo administrativo (PA).

2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).

3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável ex vi art. 29º, 1, e) do RJAT).

4. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, ex vi art. 29º, 1, e) do RJAT).

5. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

### **III- Matéria de Direito**

#### **III.A- Da questão da Fundamentação dos atos de liquidação**

Vem a requerente no PPA alegar o vício de falta de fundamentação dos atos de liquidação, impugnados. Alega a requerente que a *“liquidação não contém em si mesma qualquer indicação dos fundamentos que terão estado na origem da sua emissão”*, considerando que os atos de liquidação colocados em crise *“ são claramente inadequadas e insuficientes quanto à necessária fundamentação, de facto e de direito, pois não permitem conhecer o itinerário cognoscitivo de facto e de Direito, que lhes subjaz violando o disposto no nº3 do artigo 268º da CRP e no artigo 77º da LGT.”*

Em sentido oposto a requerida pugna pela improcedência da alegação da requerente defendendo que não há qualquer vício de fundamentação a imputar à liquidação impugnada.

Vejamos então a questão.

Nos termos do nº3 da CRP *“os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos.”*

A nota de liquidação consubstancia-se num ato tributário em sentido estrito, sujeito aos deveres de fundamentação previstos na Constituição e reforçados no artigo 77º da LGT que estabelece que *“que a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram,”*

Estabelecendo o nº2 do artigo 77º da LGT que *“a fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.”*

Com a fundamentação assegura-se o direito ao cidadão-contribuinte conhecer o itinerário legal, factual e cognitivo da Administração Tributária que desembocou na decisão do procedimento. Pretende-se com a fundamentação, esclarecer, mas também permitir o convencimento da necessidade e legalidade do ato, junto do cidadão contribuinte, facilitando-se a aceitação e diminuindo a eventual conflitualidade administrado-administração. Apenas será aceite se for passível de compreensão, caso esta seja alicerçada em factos e normas jurídicas. Ou seja, dever de fundamentação, como alicerce de controle da legalidade das decisões, mas também como instrumento da boa-fé e colaboração da administração com o cidadão contribuinte. Fundamentação exigível quer nas decisões favoráveis ao cidadão contribuinte, quer nas decisões desfavoráveis, exigindo-se nestas últimas um nível de fundamentação mais elevado (veja-se nesse sentido o artigo 152º do CPA).

Pese embora a importância e a relevância constitucional da fundamentação, esta é conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (acórdão do STA, proc. n.º0787/08 de 05-03-2009) um conceito relativo que varia em função do tipo concreto de cada ato.

O ato tributário em sentido estrito objeto dos presentes autos, é um ato de liquidação de IRS, efetuado de forma massificada, ainda que sujeito a um poder vinculado dentro dos parâmetros de fundamentação legal expressos no nº2 do artigo 77º da LGT.

Sobre a suficiência da fundamentação das liquidações de IRS enquanto processo em massa refere a decisão arbitral 247/2021-T de 11-01-2021 que:

*“Atenta a natureza de “processo de massa” da liquidação anual de IRS, o dever de fundamentação é cumprido pela AT de forma “padronizada” e “informatizada”, não podendo o declarante alegar o desconhecimento de factos e valores por si declarados.”*

(...)

*“No caso em concreto, o ato em causa – liquidação de IRS - tem a natureza de “processo em massa”. Nestes casos a lei não exige senão a observância dos requisitos gerais de*

---

*fundamentação constantes dos citados números 1 e 2 do artigo 77.º da LGT e que é cumprido pela Administração fiscal de forma “padronizada” e “informatizada”, atenta a natureza de “processo de massa” da liquidação anual deste imposto (cf. J.L. Saldanha Sanches/João Tabora da Gama, «Audição-Participação-Fundamentação: a co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária», in Homenagem José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, 2006, pp. 290/297 e J.L. Saldanha Sanches, A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa, Lisboa, 1995, pp. 189/202, Ac. do STA de 17/06/2009, proc. n.º 0246/09 e decisão proferida pelo CAAD no processo n.º 137/2013-T de 02.12.2013).”*

No mesmo sentido:

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo n.º246/09 de 17.06.2009, que refere:

*“III - Nos atos de liquidação de IRS, atenta sua natureza de “processo de massa”, o dever de fundamentação é cumprido pela Administração fiscal de forma “padronizada” e “informatizada”, mas sem que possa deixar de observar o disposto no n.º 2 do artigo 77.º da LGT ou de pôr em causa as finalidades do direito à fundamentação”*

E Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte processo n.º 03081/15.9BEPRT de 12-08-2018, que refere:

*“No caso concreto e porque estamos perante uma nota de liquidação de IRS, a mesma apresenta, de forma sucinta, os valores que serviram de base ao cálculo de imposto, as normas jurídicas aplicáveis, assim como os meios de defesa e os prazos para reagir contra o ato e a indicação da entidade que praticou o ato. Apesar de não haver uma fundamentação exaustiva, o ora oponente tinha à sua disposição os elementos mínimos que lhe permitiam impugnar o ato, pelo que se considera a mesma fundamentada”.*

Pelo que a fundamentação padronizada e informatizada constante de ato de liquidação de IRS e demonstração de liquidação de juros, com o do caso em apreço, não é por si só reveladora de falta de fundamentação.

Em regra geral a declaração de IRS é autodeclarada, pelo que o contribuinte como autor do conteúdo da declaração não pode deixar de conhecer os rendimentos declarados, pelo que não se compreenderia a exigência de uma fundamentação superior, ou exaustiva, exigindo-se assim apenas uma fundamentação nos termos do nº2 do artigo 77º da LGT, sumária.

É certo que no caso em apreço, não se trata de uma liquidação de IRS com base numa declaração autodeclarada, mas ao invés uma declaração oficiosa preenchida pela AT.

Porém, diga-se que a requerente foi notificada por comunicação enviada pela AT e rececionada em 07 de Julho de 2022 de procedimento de divergência de IRS ..., relativa ao ano de 2018 (registo RY...PT) para no prazo de 30 apresentar declaração de IRS, modelo 3 em falta.

Perante esta notificação, a requerente não podia deixar de conhecer que existia um procedimento de divergência de IRS relativamente à sua situação, que na ausência de submissão de declaração de IRS daria lugar a declaração oficiosa. Não poderia deixar de conhecer que caso não efetuasse a submissão de declaração, a AT nos termos legais iria proceder a submissão oficiosa, de que resultaria uma liquidação. E que caso não efetuasse o pagamento dentro do prazo legal tal comportamento daria lugar a juros compensatórios.

Pese embora a notificação de divergência de IRS, e o conhecimento pessoal que no ano de 2018 tinha auferido rendimentos, a requerente nada fez.

Conforme refere o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça processo nº01674/13 de 12-03-2014: *“O ato estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na*

---

*posição de um destinatário normal – o bonus pater familiae de que fala o art. 487º nº 2 do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do ato ou o acionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efetivo controle da legalidade do ato, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.”*

Conforme refere o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo nº 0105/12 de 30-01-2013: *“Não ocorre o vício formal de falta de fundamentação se a própria impugnante expressamente revela ter compreendido perfeitamente o processo lógico e jurídico que conduziu à decisão de tributação, reconhecendo ter percebido os pressupostos concretamente levados em conta pelo autor do ato e as razões por que foram alcançados os valores tributados, denunciando o percurso cognoscitivo e valorativo percorrido, não invocando, sequer, tal vício.”*

Conforme refere o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça processo nº 0554/10 de 02-12-2010: *“Segundo a jurisprudência uniforme deste STA, e atendendo à funcionalidade do instituto da fundamentação dos atos administrativos, ou seja, ao fim instrumental que o mesmo prossegue, um ato estará devidamente fundamentado sempre que um destinatário normal possa ficar ciente do sentido dessa mesma decisão e das razões que a sustentam, permitindo-lhe apreender o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela entidade administrativa, e optar conscientemente entre a aceitação do ato ou o acionamento dos meios legais de impugnação”*

Conforme refere a decisão arbitral 150/2018-T de 11/06/2018:

*“De acordo com o princípio geral da relevância do conhecimento, pelo declaratório, da vontade real do declarante, como estabelecido no nº 2 do art. 236º do Código Civil, não pode ser juridicamente indiferente, para a aferição da suficiência da fundamentação, a conduta do declaratório que seja reveladora da compreensão concreta, real, contextual, daquilo que foi transmitido juntamente com a decisão.”*

A requerente colocada na posição de um destinatário normal (*bonus pater familiae*), após a notificação de divergência de IRS estava em condições de conhecer e apreender o itinerário cognoscitivo e as razões factuais e jurídicas que estão na génese e fundamentação da declaração de IRS oficiosa e da conseqüente liquidação de IRS e de juros compensatórios.

Face ao exposto, improcede o vício de falta de fundamentação.

### **III.B- Da questão da Preterição de formalidade essencial (direito de audição prévia)**

Vem a requerente alegar que *in casu*, não houve qualquer notificação para que pudesse realizar efetivamente o seu direito de audição prévia em relação à liquidação *sub judice* e pronunciar-se sobre a fundamentação da projetada liquidação em violação do n.º1 do artigo 60º da LGT.

Em contraposição vem a requerida contestar a alegação da requerente considerando que o direito de audição prévia foi respeitado por a requerente em momento prévio à emissão da liquidação ter sido objeto do procedimento de divergências, identificado sob o número de irregularidade ..., respeitante ao período de tributação de 2018, onde teria a oportunidade de exercer o direito à participação.

O Princípio da Participação reconduz-se numa importante garantia dos contribuintes, com matriz constitucional expressa no n.º5 do artigo 267º da CRP e que perpassa de forma transversal, a ideia nuclear de participação dos destinatários no procedimento. Este nasce no procedimento administrativo (vide artigos 12º e 121º do CPA), sendo incorporado no procedimento tributário no artigo 60º da LGT e artigo 45º do CPPT. Por via deste, o cidadão contribuinte tem o direito de participar ativamente na formação das decisões tributárias que lhe digam respeito. Este direito à participação consubstancia-se no direito de audição prévia do

contribuinte antes da tomada da posição final da Administração Tributária. Este dever pode assumir várias formas: direito de audição antes da liquidação; direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições; direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou ato administrativo em matéria fiscal; direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indiretos, quando não haja lugar a relatório de inspeção, e direito de audição antes da conclusão do relatório da inspeção tributária.

Porém a participação do contribuinte via audição prévia, poderá ser dispensada (vide artigo 60 n.º 2 da LGT) nos casos de a liquidação efetuar-se com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido (considerando-se nestes casos que o contribuinte já tomou posição direta sob o ato); nas situações em que a reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável (por razões de celeridade e economia processual); e nos casos de a liquidação se efetuar oficiosamente, com base em valores objetivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito. Sendo que nos termos do n.º 3 do artigo 60º da LG, tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

No caso dos autos a requerente foi notificada por comunicação enviada pela AT e rececionada em 07 de Julho de 2022 de procedimento de divergência de IRS ..., relativa ao ano de 2018 (registo RY...PT) para no prazo de 30 apresentar declaração de IRS, modelo 3 em falta. Neste momento foi-lhe dada a oportunidade e o usufruto do direito para exercer o contraditório. Todavia, a requerente optou, livremente por nada dizer, por nada contestar.

Assim, quer por efeitos da alínea b) do n.º 2, quer por efeitos do n.º 3 do artigo 60º da LGT verifica-se que foi cumprido os pressupostos legais referentes ao direito à participação da requerente.

Face ao exposto, improcede o vício de Preterição de formalidade essencial (direito de audição prévia).

### **III.B- Da aplicação do regime jurídico dos residentes não habituais**

A requerente no PPA invoca que a liquidação de IRS de 2018 e a consequente liquidação de juros compensatórios enferma de erro sob os pressupostos de facto e direito, pela não aplicação das regras de tributação na qualidade de residente não habitual, de que decorre segundo a sua posição, a anulação das liquidações porque praticada com ofensa das normas e princípios jurídicos aplicáveis.

Entende a requerente que preenche os requisitos para beneficiar do estatuto dos residentes não habituais, o qual assume a natureza de benefício fiscal de natureza automática pela mera verificação dos pressupostos materiais previstos no nº8 do artigo 16º do CIRS.

Em contraposição a requerida, entende que a aquisição do estatuto de residente não habitual depende de reconhecimento prévio da AT sujeito à condição de cumprimento prevista no nº10 do artigo 16º do CIRS, do contribuinte 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.

Vejamos então o enquadramento jurídico-fiscal do regime do residente não habitual, previsto no artigo 16º do CIRS na data vigente aos factos (ano de 2018):

*“8- 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.*

---

9 - 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.

10 - 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.

11 - 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.

12 - 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.”

Da análise do artigo 16º do CIRS verifica-se que o regime dos residentes não habituais apresenta como pressupostos de aplicabilidade:

- a) sujeito passivo se torne fiscalmente residente em Portugal, em conformidade com qualquer dos critérios estabelecidos nos n.º 1 e 2 do artigo 16º do CIRS;
- b) sujeito passivo não tenha sido considerado residente em território nacional em qualquer dos cinco anos anteriores ao ano em que se deva considerar residente nos termos do n.º 1 e 2 da referida norma.

Resulta assim da supra identificada norma que o legislador faz depender a obtenção do estatuto de residente não habitual exclusivamente dos requisitos cumulativos previstos no nº8 do artigo 16º do CIRS.

---

A obrigação definida no n.º 10 do artigo 16º do CIRS trata-se de uma mera obrigação declarativa, não sendo constitutiva de direito.

O não cumprimento do n.º10 do artigo 16º do CIRS não pode ter como consequência a não obtenção do estatuto de RNH, constituindo apenas uma infração suscetível de ser punida pelo artigo 116º do RJIT.

Neste mesmo sentido encontramos abundante jurisprudência arbitral:

Decisão arbitral processo nº815/2021:

*“O direito à tributação como residente não habitual fica condicionado ao cumprimento dos requisitos descritos no n.º 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS e, concomitantemente, “[d]a inscrição como residente em território português”, e não (da inscrição) como residente não habitual. 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. “*

Decisão arbitral processo nº777/2020:

*“A inscrição no registo de residentes não habituais, tem natureza exclusivamente declarativa, e não efeitos constitutivos do direito a ser tributado nos termos do respetivo regime.”*

Decisão arbitral processo nº319/2022-T

*“No domínio do regime fiscal aplicável aos residentes não habituais, a inscrição a que se refere o n.º 10 do artigo 16º do Código do IRS assume natureza meramente declarativa e não constitutiva do direito a ser tributado nos termos de tal regime.”*

Decisão arbitral processo nº 188/2020-T:

*“...como por regra ocorre, a interpretação da lei fiscal não pode, nem deve, ficar-se pelo teor literal dos normativos imediatamente aplicáveis, devendo, antes, e mais não seja pela*

*imposição da realização dos princípios da tributação da capacidade contributiva e da justiça material, decorrentes dos artigos 4.º, n.º 1, e 5.º, n.º 2, da LGT, identificar-se a finalidade material do regime a aplicar, através da compreensão da natureza das normas convocáveis, das finalidades por si visadas, e do contexto sistemático das mesmas. Sob esta perspetiva, a norma do n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, que disciplina a data limite até à qual os sujeitos passivos que reúnam os pressupostos materiais de que depende a tributação de acordo com o regime dos residentes não habituais podem requerer a inscrição como residente não habitual - até 31 de Março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente em território nacional -, deverá entender-se como uma norma essencialmente procedimental, de organização do sistema operacional de tributação, que visa assegurar sua efetividade e o seu normal funcionamento, sendo, especialmente e desde logo de notar que a norma em causa, não tem subjacentes quaisquer finalidades de evitar a fraude ou a evasão fiscal. E, nem se diga, como faz a AT, que não tendo o Requerente respeitado o prazo previsto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS para requerer a sua inscrição como residente não habitual, não pode beneficiar desse regime em qualquer um dos dez anos a que teria direito se tivesse apresentado o pedido dentro do prazo. Tratando-se a obrigação de apresentar o pedido de inscrição como residente não habitual, de uma obrigação meramente declarativa e, portanto não constitutiva do direito a beneficiar daquele regime, o atraso na entrega de declarações constitui uma contraordenação tributária prevista e punida nos termos do artigo 116.º do RGIT, e não deverá ter como consequência, sem mais, o não enquadramento no regime do residente não habitual. Do exposto resulta – em suma – que o pedido de inscrição como residente não habitual não tem efeito constitutivo, mas meramente, declarativo, tudo o que, como adiante se verá, será de relevar na solução jurídica a formular no caso concreto”*

Entendimento que acompanhamos e perfilhamos na íntegra.

Pelo que conclui-se que a obtenção do estatuto de residente não habitual fica exclusivamente na dependência cumulativa do preenchimento dos requisitos do nº8 do artigo 16º do CIRS, a

---

saber: inscrição como residente em Portugal, e não ter sido considerado residente em território nacional em qualquer dos cinco anos anteriores ao ano em que se deva considerar residente.

Tendo por base a interpretação que efetuamos à obtenção do estatuto do residente não habitual, importa aferir se no caso presente a requerente reúne os pressupostos para aplicação do regime.

Como resulta dos factos dados como provados, a requerente passou a constar como residente em Portugal em 2018, não residindo em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que se tornou residente.

Assim, face à factualidade dada como provada e do direito aplicável conclui-se que a requerente reunia em 2018 os requisitos do nº8 do artigo 16º do CIRS para a aplicabilidade das regras de tributação do RNH.

No ano de 2018 a requerente obteve rendimentos de trabalho dependente pagos pela entidade B..., lda (NIPC: ...) e rendimentos de capitais obtidos no estrangeiros resultantes do portfolio de ações de sociedades estrangeiras e de outros instrumentos financeiros que a requerente detém, junto da Sucursal em Guernsey do “*Bank ... & Co, Ltd.*”,

Vejamos o tratamento fiscal de cada um desses rendimentos;

**a) Rendimentos de trabalho dependente pagos pela entidade B..., lda (NIPC: ...)**

Tratam-se para o efeito de rendimentos obtidos em Portugal, pagos por entidade residente em Portugal, que constituem nos termos do artigo 2º do CIRS rendimentos da categoria A.

Nos termos do nº6 do artigo 72º do CIRS:

---

*“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 %” (sublinhado é nosso)*

Sendo que se consideram atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico as previstas na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro.

Nada foi dado como provado sobre a natureza das funções/trabalho desenvolvido pela requerente na sociedade *B..., lda* (NIPC: ...), pelo que em consequência, não pode beneficiar do nº6 do artigo 72º do CIRS. Ficando assim, sujeita a requerente às regras de tributação normais previstas para a categoria A.

Termos em que a nota de liquidação no que diz respeito aos rendimentos obtidos pela requerente pagos pela sociedade *B..., lda* (NIPC: ...), é legal e correta.

Pelo que neste segmento da liquidação é improcedente o pedido da requerente.

**b) Rendimentos de capitais obtidos no estrangeiro (dividendos, juros e outros rendimentos de capitais)**

O nº5 do artigo 81º do CIRS sobre a delimitação da dupla tributação jurídica internacional estabelece:

*5-Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no*

---

*setor industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes:*

*a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou*

*b) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português. (sublinhado é nosso).*

Tendo por base o entendimento que acolhemos de que a requerente reunia no ano de 2018 condições para a tributação com o estatuto do RNH, é aplicável a esta o método de isenção caso se encontrem preenchidos uma das condições previstas nas alínea a) e b) do nº5 do artigo 81º do CIRS.

O conforme documento junto pela requerente, esta detém junto da Sucursal em Guernsey do “Bank ... & Co, Ltd.”, um portfolio de ações de sociedades estrangeiras e de outros instrumentos financeiros, como ETFs e fundos de investimento, de onde no ano de 2018 recebeu rendimentos de capital, nomeadamente dividendos, juros e outros rendimentos de capitais.

Defende a requerente relativamente aos rendimentos de capitais domiciliados no intermediário financeiro “Bank ... & Co, Ltd.”, que a fonte deste tipo de rendimentos deverá ser aferida em função da localização das sociedades que efetuaram o pagamento dos dividendos ou dos outros rendimentos de capitais.

Em contrapartida a requerida defende que o elemento de conexão para efeitos de tributação é o da fonte de pagamento, no caso a sucursal de Guernsey do “*Bank ... & Co, Ltd.*”.

De facto o elemento de conexão para efeitos de tributação terá de ser a fonte. Mas a fonte de origem – localização de onde o rendimento tem a sua génese. Ora, os dividendos e outros rendimentos de capital que a requerente auferiu não tiveram proveniência no intermediário financeiro, no caso a sucursal de Guernsey, mas ao invés em cada uma das sociedades, ou da localização da bolsa de valores mobiliários em que transacionaram os ETS e os fundos de investimento.

Pela que a alegação da requerida, da não aplicabilidade *per si* do método de isenção, devido a Guernsey ser um território sujeito a um regime fiscal mais favorável integrado na listagem constante na Portaria n.º 150/2004 de 13 de fevereiro com as alterações da portaria n.º 309-A/2020, de 31 de dezembro, não pode ter acolhimento.

Resta-nos verificar se aos rendimentos de capitais auferidos pela requerente preenchem alguma das condições previstas nas alínea a) e b) do nº5 do artigo 81º do CIRS para garantia de aplicação do método de isenção.

Para a verificação das condições das alíneas a) e b) do nº5 do artigo 81º do CIRS é necessário efetuar um exame casuístico de cada um dos rendimentos de capitais, para verificação das eventuais convenções de dupla tributação (CDT) aplicáveis, ou a averiguação de que estes podem ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE.

Para isso será necessário conhecer em pormenor a localização de cada uma das entidades que no ano de 2018 efetuaram o pagamento dos rendimentos de capitais, ou a localização da bolsa

---

de valores mobiliários em que foram transacionaram os ETS e os fundos de investimento que geraram tais rendimentos.

A requerente junto com as suas alegações um documento denominado “... – *INVESTMENT REPORT – MRS A...*”, em língua estrangeira (inglês).

Nos termos do artigo 133º Código de Processo Civil aplicável ao processo arbitral tributário via alínea e) do nº1 do artigo 29º do RJAT o processo corre sobre a língua portuguesa, o que inviabiliza a análise do documento junto.

Pese embora a consideração supra, o Tribunal Arbitral efetuou um esforço de análise do documento “...– *INVESTMENT REPORT – MRS A...*”.

O documento lista um panóplia de instrumentos financeiros onde terão sido pagos à requerente dividendos (*Dividend*) e outros rendimentos de capitais (*Coupon + Interest*) em variadas moedas (*GBP, USD, CHF, EUR, JPY*). Porém, o documento não identifica para cada um dos rendimentos de capitais o país de origem da sociedade ou a localização da bolsa de valores mobiliários em que foram transacionaram os ETS e os fundos de investimento que geraram tais rendimentos.

Nos termos do nº1 do artigo 74º da LGT o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

Era sobre a requerente que recaía a obrigação de demonstrar a localização da fonte de cada um dos rendimentos de capitais.

Não tendo sido efetuado tal prova/demonstração torna-se impossível ao Tribunal Arbitral efetuar a análise casuística de preenchimento de qualquer das alínea a) e b) do nº5 do artigo 81º do CIRS.

Por conseguinte, por não preenchimento do postulado no nº5 do artigo 81º do CIRS, não é aplicável à requerente o método de isenção, não se verificando assim erro sob os pressupostos de facto e direito da liquidação de IRS de 2018 e da consequente liquidação de juros compensatórios.

Termos em que improcede o pedido da requerente de anulação da liquidação de IRS n.º 2022 ... e a respetiva liquidação de Juros Compensatórios n.º 2022 ..., ambas relativas ao ano de 2018, no montante global a pagar de € 27.167,23.

Resulta do exposto a inutilidade do pedido da requerente de condenação da requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

#### **IV. Decisão**

Termos em que se decide:

- a) **Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, considerando-se legal a liquidação de IRS n.º 2022 ... e a respetiva liquidação de Juros Compensatórios n.º 2022 ..., ambas relativas ao ano de 2018.**
- b) **Condenar a requerente no pagamento das custas do presente processo.**

#### **V. Valor do Processo**

Fixa-se o valor do processo em **€27.167,23** nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

#### **VI. Custas**

Nos termos do artigo 22º nº4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€1.530,00** nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, totalmente a cargo da requerente.

Notifique-se

Lisboa, 08 de setembro de 2023

O Arbitro

António Cipriano da Silva