

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1259/2024-T

Tema: Artigo 16.º do Código do IRS (CIRS) — Residente Não Habitual (RNH)

SUMÁRIO:

- I. O regime dos Residentes Não Habituais deve ser aplicado desde que se verifiquem os requisitos legais previstos no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, vigentes no ano de 2023.
- II. O registo do sujeito passivo como "residente não habitual" tem um efeito meramente declarativo e não constitui um requisito substantivo para a aplicação desse regime em cada ano fiscal.

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro Elisabete Flora Louro Martins Cardoso, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD") para formar o Tribunal Arbitral Singular (doravante, **TAS**), decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., titular do NIF: ..., e **B...**, titular do NIF ..., casadas e ambas residentes em Rua ..., N. ..., ...-... ..., Mafra (doravante, Requerentes), apresentaram pedido de constituição de Tribunal Arbitral — ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), em conjugação com o disposto no artigo 99.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de

Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) — o qual tem por **objeto** a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) N.º 2024..., referente ao ano fiscal de 2023, que prevê um montante global a pagar de EUR 16 799,44 (dezasseis mil setecentos e noventa e nove euros e quarenta e quatro cêntimos).

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral (PPA), apresentado pelas Requerentes em 2024-11-29, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

3. No PPA as Requerentes pedem:

- *“Termos em que requer a v. Exa. A admissão do presente pedido de pronúncia arbitral, nos termos e para os efeitos do regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, determinando: A procedência, por provado e fundado, nos termos e fundamentos expostos, do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, com a consequente anulação do ato de liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2023, no montante global de € 16.799,44 (dezasseis mil setecentos e noventa e nove euros e quarenta e quatro cêntimos), tudo com as necessárias consequências legais, designadamente, o reembolso do imposto pago indevidamente pelas requerentes, acrescido dos competentes juros indemnizatórios calculados à taxa legal; e, bem assim, A emissão, em consequência dessa anulação, de novo ato tributário de liquidação de IRS, apurado com base no entendimento supra vertido, aplicando-se o método da isenção sobre os rendimentos de capitais e de trabalho dependente, ambos com fonte no estrangeiro, obtidos pela primeira requerente”*;
- Como fundamentos do seu pedido, as Requerentes alegam que, em 2021, *“em razão da aquisição de um imóvel situado em território português com a intenção definitiva de*

permanência e estabelecimento da sua vida familiar em Portugal em setembro de 2021, constituindo este imóvel a sua residência primária, a primeira Requerente comunicou à Autoridade Tributária e Aduaneira e Aduaneira o seu novo domicílio fiscal em Portugal, através do Portal das Finanças, vindo a ser refletido no seu cadastro fiscal na data de 01 de outubro de 2021”;

- Entendem as Requerentes, que em conformidade com o disposto no n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS, preenchem, em 2021, todos os pressupostos legais para serem tributadas como RNH (dado que nos 5 anos anteriores foram residentes fiscais nos EUA). Alega a Requerente, que *“Verificadas estas condições, o “(...) RNH 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.” — cfr. n.º 9 do artigo 16.º do Código do IRS —, direito este que “(...) depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano.” — cfr. n.º 11 do artigo 16.º do Código do IRS. Ou seja, verificados os requisitos materiais previstos no n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS, a atribuição do direito a ser tributado como RNH opera ope legis da inscrição como residente em território português, não dependendo, nos termos da lei, de qualquer ato posterior nem de reconhecimento ou registo pela Autoridade Tributária e Aduaneira e Aduaneira” (...)* Em conclusão, o regime do RNH será, assim, (funcionalmente) similar a outros benefícios que, embora de natureza automática, são, por razões de operacionalidade, de publicidade ou outras, sujeitos a inscrição ou a qualquer outra forma de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira e Aduaneira ou a outras entidades competentes. Consequentemente, o definido no n.º 10 do artigo 16º do CIRS trata-se de mera obrigação declarativa, não sendo constitutiva de direito relativo aos benefícios da residência não-habitual”;
- Para sustentar o seu PPA, as Requerentes alegam a jurisprudência do CAAD, designadamente a Decisão Arbitral proferido no processo n.º 815/2021, e nos *“processos n.º 894/2023-T, n.º 574/2023-T, n.º 422/2023-T, n.º 57/2023-T, n.º*

319/2022-T, n.º 705/2022-T, n.º 777/2020, n.º 188/2020-T, apenas a título exemplificativo da ratio decidendi consolidada neste Ilustre Tribunal Arbitral aquando da análise de situações semelhantes, algumas mesmo idênticas, à da Requerente”;

- No que respeita à demonstração de liquidação objeto do PPA, as Requerentes alegam que *“o artigo 81.º, n.º 4 e 5, do Código do IRS sobre a «eliminação da dupla tributação jurídica internacional», estabelece, no que a este pedido releva: 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 (...)”* Conforme se atesta nos Documentos n.º 03 e 04, tratam-se claramente de rendimentos com fonte no estrangeiro, uma vez que os rendimentos de capitais e as mais-valias incorridas foram pagos e operadas por entidades estrangeiras (C..., INC.; D..., LLC e E..., N.A.). Atendendo ao requisito constante do artigo 81.º, n.º 4, alínea a) do Código do IRS, em sua redação até 31 de Dezembro de 2023, desde logo resulta dos artigos 10º, 11º e 20º da CDT Portugal-EUA que os rendimentos declarados pelas Requerentes no Anexo J poderiam ser potencialmente tributados nos Estados Unidos da América, tanto é que assim foram lá reportados, cfr. Documento n.º 03 – Página 5 em diante. Cabe mencionar que, muito embora o tratamento dos rendimentos de capitais seja claro, o das mais-valias mobiliárias poderia gerar alguma dúvida. Contudo, a aplicação do método da isenção sobre rendimentos de mais-valias mobiliárias de cidadãos norte-americanos com

estatuto de Residente Não Habitual em Portugal encontra respaldo no Protocolo da Convenção firmada por Portugal com os Estados Unidos, o qual permite ao país americano tributar os seus cidadãos numa base mundial, em conformidade com a chamada “saving clause” (artigo 1.º, alínea b). Assim, a aplicação do método da isenção sobre rendimentos da categoria G (mais-valias mobiliárias) de fonte norte-americana encontra amparo na alínea a) do n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS, pois tais rendimentos são simultaneamente tributáveis em Portugal e nos Estados Unidos. Nesse sentido, os precedentes do CAAD 684/2020-T e 323/2024-T reforçam a interpretação de que essa tributação concorrente é viável, consolidando a aplicação do método da isenção nestas circunstâncias. Há de se mencionar, por último, que a própria Autoridade Tributária e Aduaneira, a partir das liquidações de IRS de 2023, passou a aplicar o regime de isenção às mais-valias mobiliárias para aqueles que detenham o RNH e se identifiquem no Anexo J como cidadãos norte-americanos. Em razão do assim normativamente determinado, tem os Estados Unidos da América o poder de tributar, nos termos da CDT em apreço, os rendimentos declarados da primeira REQUERENTE e nesta conformidade, atento ao disposto na alínea a) do n.º 4 e alínea a) do n.º 5, do artigo 81º do Código do IRS, não poderia a nobre Autoridade Tributária e Aduaneira deixar de aplicar o método de isenção enquanto método de eliminação da dupla tributação jurídica internacional. Assim sendo, tais rendimentos não deveriam ter sido englobados e sujeito às taxas gerais de tributação do IRS, conforme se verificou na liquidação em disputa, mas sim terem sido isentos de qualquer tributação. Em suma, a liquidação é ilegal por erro nos pressupostos de direito, erro este que objetivamente afeta a quantificação espelhada em tal ato tributário, resultando num montante indevido a título de IRS de € 16.799,44 (dezasseis mil setecentos e noventa e nove euros e quarenta e quatro centimos), quando este saldo deveria ser nulo”;

4. As Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor

5.

Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do TAS, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Requerentes e a Requerida foram notificadas dessa designação em 2025-01-21, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o TAS ficou constituído em 2025-02-10 sendo que, em 2025-02-11, a Requerida foi notificada para apresentar a sua Resposta.

6. Em 2025-03-17, a Requerida apresentou a sua Resposta onde se defendeu por exceção e por impugnação, nos seguintes termos:

- **Por Exceção:**
- ***“a) Incompetência do CAAD para conhecer dos vícios suscitados/reconhecer o estatuto de residente não habitual (RNH)***
- *Nos termos do disposto no artigo 2.º do RJAT decorre 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 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.*
- *Ora, como taxativamente decorre do PPA, o que as Requerentes pretendem com a presente lide é que seja reconhecido o estatuto de residente não habitual à Requerente A..., e, conseqüentemente que seja anulada a liquidação de IRS referente ao ano de 2023 que, na opinião defendida, é ilegal por não atender ao dito regime. Pois é consabido que só depois de ser reconhecido/concedido/aplicado o estatuto de RNH é que a liquidação impugnada poderia ser anulada.*

- *Porém, nos termos da lei, o reconhecimento pretendido está excluído do âmbito da competência material deste Tribunal Arbitral, não podendo, assim, este conhecer, e/ou pronunciar-se sobre o mesmo. É doutrinariamente assente que o CAAD não tem competência para se pronunciar sobre o peticionado.*
- *A título meramente exemplificativo, neste mesmo sentido, e a propósito de questão similar, pronunciou-se este mesmo Tribunal Arbitral no âmbito dos Procs. 796/2022-T, 906/2023-T e 651/2024-T, fundamentação e conclusões às quais se adere in totum;*
- *“(…) nos termos do n.º 7 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação em vigor à data do pedido, o direito a ser tributado como residente não habitual adquiria-se com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da AT; O que pressupõe a prática do ato administrativo correspondente e que é, necessariamente, estranho e independente do ato tributário de liquidação, tendo o Requerente sido notificado da possibilidade de reação desta decisão, através de ação administrativa nos termos do artigo 50º e artigo 58.º/1, al.b) do CPTA.*
- *Sendo, assim, o Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido de aplicação do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais aos rendimentos auferidos pelo Requerente que qualificam para o regime dos residentes não habituais arbitrais.*
- *Neste mesmo sentido também já se pronunciou o Tribunal Constitucional “(…) 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, cuja ligação aos atos de liquidação de impostos não resulta de um pretenso carácter preparatório relativamente a estes, mas do facto de constitu[ir] um ato pressuposto, de modo que a liquidação dos impostos objeto do benefício fiscal não pode fazer-se sem ter em conta o correspondente ato beneficiador positivo, negativo ou extintivo (...).*

- *A relação entre os dois atos reside apenas na dependência que intercede entre o efeito produzido o desagravamento do imposto e a circunstância que lhe dá causa o reconhecimento administrativo daquele estatuto, não sendo tal conclusão, de resto, contrariada pelo disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 54.º da Lei Geral Tributária (doravante, «LGT») (...)*
- *Ora, configurando o ato de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, como se viu, um ato administrativo autónomo, com efeitos próprios e que se estendem para além do ato de liquidação do imposto que imediatamente se lhe segue, nada parece haver de anómalo, do ponto de vista da ratio subjacente a um tal regime, que a sua impugnação autónoma constitua para o contribuinte um ónus e não uma mera faculdade; ou, numa formulação mais próxima da seguida pela recorrente nas suas alegações, na regra segundo a qual, se aquele ato não for judicialmente impugnado, no prazo legalmente fixado para o efeito, não mais o poderá ser, excluindo-se a possibilidade de impugnação do ato consequente como o de liquidação do tributo, com fundamento em vícios que atinjam aquele seu ato pressuposto”.*
- *Desta forma, tendo em conta que os únicos vícios ora imputados à liquidação se prendem com a apreciação de alegados vícios atinentes ou decorrentes daquele outro ato de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual (com efeitos a 2022), contra o qual, frise-se, as Requerentes não reagiram graciosamente ou contenciosamente, ónus que lhes cabia, estando esse ato, por isso, consolidado na ordem jurídica (constituindo, além do mais, caso julgado administrativo), é por demais evidente a incompetência material, absoluta, do CAAD, para apreciar estes alegados vícios/ilegalidades que, segundo invocam, ferem de ilegalidade a liquidação.*
- *O CAAD tem certamente competência para apreciar outros vícios/erros atinentes à legalidade da liquidação sub judice, mas estando inevitavelmente excluída a “possibilidade de impugnação do ato consequente como o de liquidação do tributo, com fundamento em vícios que atinjam aquele seu ato pressuposto” (cf. citado acórdão do TC), e não estando em causa quaisquer outros vícios da liquidação, ter-se-á de concluir*

pela incompetência material deste tribunal, a qual é aferida pelos pedidos das Requerentes e causa de pedir em que os mesmos se apoiam.

- *A incompetência material configura uma exceção dilatória, que desde já se suscita, e que determina a absolvição da instância no que a este pedido concerne, nos termos do estabelecido na alínea a) do n.º 4 do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.*

- ***b) Impropriedade do meio processual***

- *Os mesmos argumentos que sustentam a incompetência absoluta do CAAD supra suscitada aplicam-se mutatis mutandis à impropriedade do meio processual.*
- *Ou seja, se o indeferimento do pedido de inscrição como RNH só pode ser objeto de impugnação junto do tribunal tributário por via da ação administrativa prevista e regulada no CPTA, como se viu, é inquestionável que o P.P.A. apresentado pelas Requerentes não é o meio próprio para fazer valer a sua pretensão.*
- *Porquanto existe erro na forma de processo sempre que a forma processual escolhida não corresponde à natureza do processo.*
- *Sendo que a verificação do erro se afere em função do pedido deduzido em juízo, ou pretensão, in casu, a aplicação do estatuto de residente não habitual.*
- *A impropriedade do meio consubstancia uma exceção dilatória inominada, de utilização indevida de uma forma de processo desadequada à pretensão deduzida nos autos, que determina a absolvição da Requerida da instância, nos termos do estatuído no n.º 2 do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.*

Sem conceder, e por mera cautela de patrocínio,

- ***Defesa por impugnação***

- *O regime jurídico do residente não habitual foi criado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2009, e densificado nos artigos*

23.º a 25.º do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que, por sua vez, alterou os artigos 16.º, 22.º, 72.º e 81.º do CIRS, com vista a atrair não residentes em Portugal com elevado património, rendimentos ou qualificações, de modo a que estabelecessem o seu domínio fiscal em Portugal.

- Nos termos do disposto no n.º 8 do art.º 16.º do CIRS, consideram-se residentes não habituais as pessoas singulares que, tendo-se tornado residentes em Portugal de acordo com as regras previstas no n.º 1 do referido artigo, não tenham em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como tal, em sede de IRS.
- A inscrição como residente não habitual tem de ser solicitada por via eletrónica, posteriormente à inscrição como residente fiscal ou, em momento ulterior, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte aquele em que se tornou residente em Portugal, conforme estabelece o n.º 10 artigo 16.º do CIRS.
- Ou seja, o artigo 16.º do CIRS consagra um procedimento de verificação, em concreto, da existência de dois dos pressupostos legais necessários para que possa existir a aplicação de algum benefício fiscal no âmbito deste regime, nomeadamente, que a pessoa singular se tornou fiscalmente residente em território português, e, que a pessoa em causa não foi residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.
- Igualmente se afigura necessário que, em todos os anos em que se obtenham rendimentos elegíveis para o regime em causa, o Residente Não Habitual opte expressamente na modelo 3 pela tributação que pretende e que tem ao seu alcance.
- Concluindo, o benefício fiscal só se concretiza anualmente se existir facto tributário (obtenção de rendimentos relevantes nesta situação) e desde que o contribuinte declare e proceda à opção pelo regime de tributação excecional, sendo a liquidação efetuada de acordo com as opções que em cada ano faz, e caso o sujeito passivo tenha obtido, a seu pedido, o reconhecimento administrativo da verificação dos dois outros pressupostos.

-
- *Ora, na situação dos autos, como as próprias Requerentes reconhecem, o pedido não foi feito no prazo consignado no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS.*
 - *Refuta-se, pois, a alegação de que basta a verificação dos requisitos impostos no artigo 16.º do CIRS para automaticamente beneficiar do estatuto de residente não habitual.*
 - *Ainda que assim não fosse, como é, e que a posição defendida pelas Requerentes tivesse acolhimento legal, o que já vimos não se verificar, resulta claro que a Requerente A... não preenche os pressupostos para poder ser tributada, em 2023, como residente não habitual.*
 - *Pois para tal era imprescindível que a Requerente A... não tivesse sido residente em Portugal nos cinco anos anteriores a 2023, tal como estabelece o n.º 8 do artigo 16.º do CIRS.*
 - *O que efetivamente não sucedeu, tendo em conta que reside em Portugal desde 08/10/2021.*
 - *Tendo sido nessa qualidade de residente em Portugal que entregou a declaração de rendimentos modelo 3 para o ano de 2021 (cf. Doc. 1 que se junta).*
 - *Sobre a Circular n.º 4/2019 trazida à colação pelas Requerentes e que versa sobre o enquadramento fiscal das atividades de elevado valor acrescentado impõe-se deixar umas breves considerações.*
 - *Ao contrário do alegado pelas Requerentes, a suprarreferida circular não dispõe sobre o regime, ou qualquer tipo de procedimento, respeitante à residência não habitual.*
 - *Tão só esclarece a desnecessidade de invocação prévia, à declaração modelo 3, da atividade de elevado valor acrescentado, e é expressa no que tange à inscrição prévia como residente não habitual.*
 - *Afigura-se, portanto, desadequado, qualquer apelo à doutrina administrativa sindicada, para efeitos da aferição da residência não habitual.*
 - *Nesta conformidade, sendo a inscrição como RNH um requisito prévio necessário à concessão do estatuto/benefício de RNH, e não tendo sido tal benefício reconhecido por*

falta dos pressupostos legais, não se verifica qualquer ilegalidade da liquidação reclamada que sustente o pedido.

- *Por último, também soçobra o pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios por alegado erro imputável aos serviços.*
- *Pois, ainda que a liquidação padecesse de ilegalidade, que não se vislumbra, sempre se teria de dizer que os requisitos para tais juros não se encontram reunidos, considerando que a liquidação ora impugnada resultou tão só da declaração entregue pelas mesmas.*
- *Como, aliás, é jurisprudência assente, veja-se entre outros, o Acórdão do TCAN, proferido no âmbito do Proc. 02408/16.0BEPRT, em 12/01/2023, e também doutrina, como por exemplo nas palavras de Jorge Lopes de Sousa “(...) nas situações em que a prática do acto que define a dívida tributária cabe ao contribuinte [...], bem como naqueles em que o acto é praticado pela Administração Tributária com base em informações erradas prestadas pelo contribuinte e há lugar a impugnação administrativa (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), o erro passará a ser imputável à Administração Tributária após o eventual indeferimento da pretensão apresentada pelo contribuinte, isto é, a partir do momento em que, pela primeira vez a Administração Tributária toma posição sobre a situação do contribuinte, dispondo dos elementos necessários para proferir uma decisão com pressupostos correctos”.*
- *Desta forma, não tendo existido qualquer apreciação, pela Requerida, do ato decorrente da declaração entregue pelas Requerentes, resultando a liquidação apenas daquela declaração, inexistente qualquer erro que possa ser imputável aos serviços da Requerida, de forma a sustentar o direito a juros indemnizatórios.*
- *Face a todo o exposto, conclui-se, assim, que a atuação da Requerida não merece qualquer juízo de censura, antes se afigurando que a posição aqui contestada é a única que se coaduna com o princípio da legalidade a que a Requerida está obrigada.*
- *Nestes termos, deve a presente ação arbitral ser julgada improcedente, absolvendo-se a Requerida dos pedidos”.*

7. Em 2025-03-19, foram as Requerentes notificadas para *“Por aplicação do princípio da celeridade processual, notifica-se a Requerente para se pronunciar, por escrito, relativamente à matéria de exceção alegada pela Requerida (na Resposta). Prazo: 10 dias”*.

8. Em 2025-03-25, as Requerentes responderam ao despacho referido no ponto anterior em 6 de Maio de 2024, onde alegaram, em síntese, o seguinte:

- *“A Requerida, em sede de Resposta, invocou a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral. Tal exceção, a proceder, conduziria à absolvição da instância, por força da alínea e) do artigo 29.º do RJAT. Entende, portanto, a Requerida que a decisão do Tribunal Arbitral deve iniciar pela análise da procedência desta exceção. A Requerida alega, ainda que reconhecendo que os Requerentes formulam um pedido de anulação das liquidações de IRS referentes ao ano de 2023, que a causa de pedir subjacente ao Pedido de Pronúncia Arbitral se reconduz, na sua essência, a um pedido de reconhecimento do estatuto de Residente Não Habitual.*
- *Sustenta a Requerida que, no seu entender, as Requerentes solicitam, de forma expressa e literal, o reconhecimento do direito a serem tributados ao abrigo de um regime especial em sede de IRS, concretamente o regime aplicável aos RNH. Alega ainda que a decisão sobre a aplicabilidade do regime fiscal dos RNH não envolve a apreciação da legalidade de qualquer ato concreto de liquidação de imposto e, por conseguinte, não se enquadra no âmbito da competência legal dos Tribunais Arbitrais, conforme delimitado no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.*
- *Tendo em vista os argumentos delineados pela Requerida, cumpre-se, primariamente, analisar a competência legal do próprio Tribunal Arbitral para que prossigamos sob a égide da lógica e da legalidade. O artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, autorizou o Governo a instituir a arbitragem tributária como forma alternativa de resolução jurisdicional de litígios em matéria tributária.*

- *Essa autorização concretizou-se no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que delimitou de forma restritiva a competência dos tribunais arbitrais à declaração de ilegalidade de atos tributários. Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, os tribunais arbitrais têm competência para apreciar as seguintes pretensões:*
- *A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- *A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de tributos, de atos de determinação da matéria coletável e de fixação de valores patrimoniais.*
- *A vinculação da Autoridade Tributária à jurisdição arbitral encontra-se condicionada pela Portaria n.º 112-A/2011, de 20 de abril, que define os tipos e valores máximos dos litígios abrangidos. Desta forma, a conjugação do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT com a referida Portaria estabelece que os tribunais arbitrais possuem competência para declarar a ilegalidade de atos de liquidação de tributos.*
- *No entendimento doutrinário de Sérgio Vasques e Carla Castelo Trindade, publicado nos Cadernos de Justiça Tributária (n.º 00, abril/junho de 2013), “o âmbito material da arbitragem tributária corresponde ao previsto no artigo 97.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, podendo os tribunais arbitrais apreciar questões que simultaneamente poderiam ser objeto de impugnação judicial.” Assim, é pacífico que a competência dos tribunais arbitrais, conforme prevista no RJAT, é taxativa e limitada às matérias expressamente enunciadas.*
- *A competência do Tribunal Arbitral deve ser aferida pela análise do pedido do autor e da causa de pedir que o fundamenta. No presente caso, os Requerentes formularam como pedido a anulação do ato de liquidação de IRS do ano de 2023 e da respetiva liquidação de juros compensatórios.*
- *É evidente que o pedido dos Requerentes se fixa na declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, matéria expressamente prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT. Não se vislumbra que o pedido extravase o âmbito da competência material*

- do Tribunal Arbitral, pois não envolve o reconhecimento de qualquer benefício fiscal ou matéria excluída da arbitragem tributária.*
- Inclusive, a Requerida refere, em sua defesa, a decisão proferida no processo n.º 796/2022-T. Contudo, a factualidade subjacente a esse processo é distinta. Nesse caso, o Requerente peticionava o reconhecimento do benefício fiscal de Residente Não Habitual (RNH), matéria excluída da arbitragem tributária, o que justificou a declaração de incompetência material.*
 - No caso em apreço, o pedido restringe-se à anulação da liquidação de IRS de 2023 e respetivos juros, matéria inequívoca e expressamente enquadrada na competência material do Tribunal Arbitral.*
 - Decisões arbitrais como as proferidas nos processos n.º 777/2020-T, n.º 319/2020-T e n.º 574/2023-T corroboram a competência material dos tribunais arbitrais para apreciar a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, conforme o disposto no artigo 2.º do RJAT.*
 - O mesmo fundamento sustenta a inviabilidade da exceção relativa à impropriedade do meio processual arguida, uma vez que o ato impugnado é, inequivocamente, a liquidação de IRS, ilegal pela não aplicação dos benefícios legalmente adquiridos pela Requerente como Residente Não Habitual. Acresce que a Requerente exerceu o Direito de Audição em sede administrativa, apresentando os seus argumentos, os quais foram rejeitados, como igualmente o seriam em todas as instâncias administrativas subsequentes, dada a postura inflexível da Autoridade Tributária sobre a matéria. Vincular o direito pleiteado em causa ao ato seria contrário e ilógico à própria pretensão argumentativa da Requerente e dos precedentes vinculados ao CAAD a respeito da matéria.*
 - Isto porque, o ato de indeferimento decorreu de aplicação tardia da Requerente ao RNH, tendo em vista a limitação sistémica do “Portal das Finanças”, para o ano de 2022, quando deveria ser-lhe permitida a inscrição para o ano de 2021. Assim, não há ato autónomo a ser destacado que possa impedir o conhecimento e julgamento da causa*

pelo Tribunal Arbitral. Como bem deliberado pelo próprio CAAD no processo 705/2022-T, “(...) a inscrição cadastral como residente não habitual do sujeito passivo de imposto não constitui ato autónomo ou destacável em relação ao procedimento de liquidação do imposto para efeitos de impugnação contenciosa, que obrigue, em derrogação do princípio da impugnação unitária (art. 54.º do CPPT), à impugnação direta e autónoma, no prazo e pelo meio legalmente previsto, de uma eventual decisão de indeferimento, sob pena de estabilização da situação mediante caso decidido ou caso resolvido e de decorrente preclusão da impugnação da liquidação de imposto nessa base.”

- Ademais, impedir a tutela jurisdicional efetiva, sob o pretexto de uma alegada associação entre atos administrativos já considerados imutáveis na esfera administrativa, representaria uma grave penalização às Requerentes. Tal entendimento negaria o próprio direito e a efetiva sindicância da legalidade do ato tributário, contrariando os argumentos ventilados no Pedido de Pronúncia Arbitral, os quais incidem sobre a qualidade do ato de inscrição como RNH.*
- Face ao exposto, conclui-se que o Tribunal Arbitral é materialmente competente para apreciar o presente pedido arbitral, devendo ser julgada improcedente as exceções de incompetência material e de impropriedade de meio processual invocadas pela Requerida.*

II- DA DEFESA POR IMPUGNAÇÃO – BREVES ESCLARECIMENTOS

- Muito embora a Requerente não tenha sido instada a pronunciar-se especificamente sobre os argumentos apresentados pela Requerida na sua Impugnação, entende-se oportuno prestar alguns esclarecimentos adicionais, com o objetivo de elucidar os pontos levantados pela Autoridade Tributária. Tal abordagem visa dissipar quaisquer dúvidas que possam subsistir perante o Tribunal Arbitral, assegurando a total clareza na apreciação da matéria em discussão.*
- A Douta Autoridade Tributária e Aduaneira sustenta a sua posição na alegação de que a situação jurídico-fiscal da ora Requerente obstará à aplicabilidade do regime de*

- Residente Não Habitual (RNH), porquanto esta teria sido residente fiscal em território nacional nos cinco anos imediatamente anteriores ao ano da declaração e da liquidação ora sindicada, designadamente o ano de 2023.*
- *Todavia, tal construção hermenêutica revela-se manifestamente desprovida de qualquer sustentação jurídica, na medida em que, em momento algum, foi peticionado o reconhecimento do estatuto de RNH com efeitos a partir do ano de 2023.*
 - *Com efeito, a Requerente consolidou a sua residência fiscal em Portugal no ano de 2021, momento a partir do qual, conforme amplamente demonstrado na peça exordial do presente requerimento, reunia integralmente os pressupostos normativos exigíveis para beneficiar do regime fiscal em questão. Assim sendo, a Requerente adquiriu o direito à fruição do estatuto de RNH pelo período legalmente consagrado de dez anos, concretamente até ao ano fiscal de 2030. Nesta medida, qualquer acto de liquidação tributária que recaia sobre rendimentos auferidos dentro do referido período deverá, necessariamente, atender ao enquadramento fiscal previsto no regime do RNH, sob pena de violação dos princípios da legalidade tributária e da protecção da confiança.*
 - *Ademais, importa destacar que o direito da Requerente à tributação ao abrigo do regime em apreço não se encontra sujeito a qualquer limitação temporal adicional, porquanto o estatuto de RNH não foi requerido com referência ao ano da liquidação ora impugnada, mas sim em momento anterior. Acresce que tal direito já foi objecto de reconhecimento expresso no âmbito de anterior processo arbitral, tramitado junto do CAAD, atinente à liquidação do ano fiscal de 2022.*
 - *Neste contexto, não pode deixar de se assinalar, Excelentíssimos Árbitros, que, no lapso temporal decorrido entre a interposição do presente pedido e a tramitação do procedimento relativo ao ano de 2022, o mesmo já foi alvo de decisão arbitral definitiva, na qual foi concedida provimento integral às pretensões da Requerente. Mais se sublinha que os fundamentos jurídicos e fácticos lá acolhidos revelam-se substancialmente análogos aos ora deduzidos – conforme se atesta pela decisão proferida nos autos do procedimento n.º 926/2024-T”.*

9. Em 2025-03-31, o TAS proferiu o seguinte despacho arbitral: *“Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, o Tribunal: i) Dispensa a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT; ii) Faculta às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem alegações escritas, sucessivas, no prazo de 10 dias; iii) Comunica que a decisão final será proferida até ao termo do prazo fixado no art.º 21.º/1 do RJAT (até dia 10 de agosto 2025); iv) Notifica a Requerente para fazer o pagamento da taxa arbitral subsequente dentro do prazo de 10 dias a contar da data da notificação do presente despacho; e v) Solicita à Requerente e Requerida o envio das peças processuais em versão word”*. Em 2025-04-02, a Requerente juntou aos autos a respetivas Alegações bem como, a taxa arbitral subsequente. A Requerida não apresentou Alegações.

II. SANEAMENTO

10. O TAS foi regularmente constituído, as Requerentes e a Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, e estão regularmente representadas, encontrando-se verificados os pressupostos da coligação de autores e da cumulação de pedidos, em conformidade com o disposto nos artigos 3.º, 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT e nos artigos 1.º a 3.º da Portaria de Vinculação.

11. Para efeitos de saneamento do processo cumpre apreciar as excepções de (i) Incompetência do CAAD para conhecer dos vícios suscitados/reconhecer o estatuto de residente não habitual (RNH), e (ii) Improriedade do meio processual.

III. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

12. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a)** Entre 2016 e 2020, a primeira Requerente residiu e foi residente fiscal nos Estados Unidos da América (consoante os Certificados de Residência Fiscal para os referidos anos emitidos pelas autoridades fiscais dos EUA), de onde é natural;
- b)** Em novembro de 2021, a primeira Requerente mudou-se definitivamente para Portugal com o seu cônjuge, ainda que a sua autorização de residência enquanto cidadã de um país terceiro viesse a ser emitida apenas em março de 2022;
- c)** Em razão da aquisição de um imóvel situado em território português com a intenção definitiva de permanência e estabelecimento da sua vida familiar em Portugal em setembro de 2021, constituindo este imóvel a sua residência primária, a primeira Requerente comunicou à Requerida o seu novo domicílio fiscal em Portugal, através do Portal das Finanças, vindo a ser refletido no seu cadastro fiscal na data de 08 de outubro de 2021;
- d)** Em 6 de abril de 2022, data em que veio a tomar conhecimento de que poderia beneficiar do regime fiscal aplicável aos “residentes não habituais”, a primeira Requerente tentou submeter o devido pedido de inscrição no Portal das Finanças como Residente Não Habitual (“RNH”), com efeitos ao ano de 2021;
- e)** Contudo, o referido pedido não veio a ser passível de conclusão uma vez que o próprio Portal das Finanças indicava a informação de que o prazo fixado para os pedidos relativos ao ano de 2021 havia expirado no dia 31 de março de 2022;
- f)** Sem alternativa face à impossibilidade de apresentação do pedido de inscrição como RNH para o ano de 2021 através do Portal das Finanças, a primeira Requerente apresentou pedido de inscrição para o ano de 2022, o qual veio a ser indeferido em 11 de abril de 2022;
- g)** Posto isto, a primeira Requerente apresentou a sua defesa em sede de Direito de Audição a 19 de abril de 2022;

- h)** O projeto de indeferimento foi convolado em decisão final de indeferimento do pedido de inscrição no regime de RNH em março de 2023;
- i)** Nos cinco anos anteriores ao referido ano de 2021, a primeira Requerente não residiu em Portugal;
- j)** Posto isto, a 24 de junho de 2023, as Requerentes vieram cumprir a sua obrigação declarativa enquanto residentes fiscais no ano de 2023, o que fizeram através da submissão, via Portal das Finanças, da sua Declaração Modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2023, em conjunto;
- k)** Nesta Declaração foram reportados, no quadro 8A do anexo J da sua Declaração, rendimentos de capitais com origem nos Estados Unidos da América, categorizados como dividendos, distribuições e juros, no montante total de € 39.537,00, conforme a Declaração de Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares emitida pelo Estado da fonte para o ano de 2023;
- l)** As Requerentes reportaram também, no quadro 9.2-A do Anexo J, transações referentes a valores mobiliários realizadas durante o ano de 2023, que geraram uma mais-valia global no valor de € 27.026,10, com origem nos Estados Unidos da América;
- m)** Por último, as Requerentes incluíram ainda o Anexo H, para fins de eleições quanto a possíveis deduções e benefícios fiscais aplicáveis;
- n)** Por entender cumprir os requisitos para beneficiar do regime de RNH, a primeira REQUERENTE tentou adicionar o Anexo L, referente aos residentes não habituais, à sua declaração na expectativa de que a AT pudesse analisar a devida aplicação dos benefícios de RNH e considerasse como legalmente concedido o pedido de isenção nele contido de tributação de IRS relativamente aos tipos de rendimento acima supracitados;
- o)** Já ciente de que o sistema de Declaração do Modelo 3 de IRS não permitira tal procedimento, fazendo a declaração ser considerada como “anómala” no sistema da Autoridade Tributária e Aduaneira e Aduaneira, a primeira REQUERENTE não teve

alternativa a não ser apresentar a declaração retirando desta o Anexo L, com o fito de que esta pudesse ser, então, analisada;

- p)** Subsequentemente, a Declaração submetida deu origem à demonstração de liquidação N.º 2024..., a 17 de julho de 2024, de que resultou o valor, manifestamente incorreto, de imposto a pagar de EUR 16 799,44.

§2 – Factos não provados

13. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevância para os mesmos, não há matéria de facto relevante a considerar como “Não Provada”.

§3 – Fundamentação da fixação da matéria de facto

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

15. O Tribunal formou a sua íntima e prudente convicção quanto aos factos provados e não provados através do exame de todos os elementos probatórios carreados aos autos, que foram apreciados e avaliados com base no princípio da livre apreciação dos factos e nas regras da experiência, normalidade e racionalidade, em conformidade com os ditames fixados nos artigos 16.º, alínea e) do RJAT e 607.º, n.ºs 4 e 5 do CPC aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT. Adicionalmente, parte da matéria de facto alegada pelas Requerentes não foi contestada pela Requerida, considerando-se assim aquela matéria de facto assente por acordo.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

§1 – a) Incompetência do CAAD para conhecer dos vícios suscitados/reconhecer o estatuto de residente não habitual (RNH)

A competência do tribunal, sendo um pressuposto processual, afere-se pelo pedido e respetivos fundamentos (causa de pedir), nos termos em que são configurados pelas Requerentes no PPA.

- No PPA, as Requerentes pedem: a *“anulação do ato de liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2023, no montante global de € 16.799,44 (dezasseis mil setecentos e noventa e nove euros e quarenta e quatro centavos), tudo com as necessárias consequências legais, designadamente, o reembolso do imposto pago indevidamente pelas requerentes, acrescido dos competentes juros indemnizatórios calculados à taxa legal; e, bem assim, II) A emissão, em consequência dessa anulação, de novo ato tributário de liquidação de IRS, apurado com base no entendimento supra vertido, aplicando-se o método da isenção sobre os rendimentos de capitais e de trabalho dependente, ambos com fonte no estrangeiro, obtidos pela primeira requerente”*.

- No PPA, as Requerentes apresentam como causa de pedir: a alegada ilegalidade do ato de liquidação de IRS relativo a 2023, por as Requerentes terem sido tributadas (em 2023) nos termos gerais, como residentes, quando deveriam ter sido tributadas como RNH.

Assim sendo, o objeto do PPA é a apreciação da legalidade do ato de liquidação de IRS relativo a 2023 — não sendo questionada pelas Requerentes a legalidade do despacho que indeferiu o pedido (das Requerentes) de registo como RNH; pelo que, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea

a), do RJAT, uma vez que compete aos tribunais arbitrais a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, o CAAD é competente para apreciar o PPA apresentado pelas Requerentes.

“24. A Requerida invocou a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para reconhecer o estatuto de residente não habitual do Requerente sustentando que “(...) a única causa de pedir subjacente ao articulado apresentado pelo Requerente respeita à sua não inscrição como residente não habitual, pretendendo a correção do ato de liquidação em crise, por aplicação do regime dos RNH. Ou seja, sem se apreciar se o Requerente pode ou não estar inscritos como RNH, não há como avançar para a apreciação para a ilegalidade que se imputa ao ato de liquidação de IRS uma vez que decorre tão só de aplicação deste regime de tributação” (cfr. resposta da Requerida).

25. Sucede que o objeto do pedido de pronúncia arbitral não corresponde ao ato de indeferimento do reconhecimento do estatuto de RNH com efeitos a 2022. Ao invés, o objeto do de pronúncia arbitral é a liquidação de IRS de 2022 impugnada, com fundamento em erro sobre os pressupostos de direito, uma vez que o Requerente alega que o regime dos residentes não habituais lhe é aplicável independentemente da respetiva inscrição.

26. Conforme decorre do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, compete aos tribunais arbitrais a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, como pretende o Requerente.

27. Neste contexto, improcede a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral”. — texto da Decisão Arbitral de 2025-01-15, proferida no processo n.º Processo nº 672/2024-T, que acompanharemos na íntegra, dado que a matéria de facto e de Direito em causa na referida decisão é a mesma da decisão agora em apreciação.

§2 – b) Improriedade do meio processual

No seguimento do exposto supra, e nos termos do artigo 99.º al. a) do CPPT, a impugnação judicial é a forma adequada de processo para a apreciação da legalidade do ato de liquidação de IRS 2023. Por conseguinte, nos termos do artigo 2.º al. a) do RJAT, o PPA é a forma de processo adequada para a apreciação do pedido apresentado pelas Requerentes junto do CAAD; sendo, assim, esta exceção também julgada improcedente.

§3 – da legalidade da liquidação de IRS rendimentos de 2023

No que respeita à questão de fundo, acompanhamos a jurisprudência maioritária do CAAD sobre este tema, particularmente o texto da Decisão Arbitral de 2025-01-15, proferida no processo n.º 672/2024-T (que replica a argumentação constante da decisão arbitral proferida no processo n.º 648/2023-T), dado que *(i)* a matéria de facto e de Direito em causa nas referidas decisões é a mesma da decisão agora em apreciação, *(ii)* é de todo o interesse salvaguardar a uniformidade da aplicação do Direito, mesmo no que respeita aos respetivos fundamentos da decisão.

“40. O Requerente principia por invocar a ilegalidade do ato tributário de IRS do ano de 2022 por lhe ter sido aplicado o regime de tributação dos residentes, em vez do regime de tributação dos residentes não habituais, quando se verificavam todos os seus requisitos de aplicação. Sobre este vício do ato de liquidação de IRS já se pronunciaram diversos Tribunais arbitrais, designadamente nos processos n.º 1041/2023-T, n.º 894/2023-T, n.º 881/2023-T, n.º 797/2023-T, n.º 648/2023-T e n.º 487/2023-T.

41. Por facilidade, replica-se a argumentação constante do processo n.º 648/2023-T, no qual foi decidido o seguinte:

«A questão fundamental em causa no presente processo arbitral prende-se com a aferição da legalidade dos actos tributários que constituem o seu objecto, à luz dos fundamentos que lhe servem de suporte.

Concretizando, em causa está apurar se aos rendimentos obtidos pelo Requerente nos anos de 2014 e 2015, seria aplicável o regime de tributação dos residentes não habituais.

O regime fiscal do residente não habitual, em sede de IRS, foi introduzido no ordenamento jurídico português pelos artigos 23.º a 25.º do Decreto-Lei n.º 249/2009 de 23 de setembro, que aprovou o Código Fiscal do Investimento. Posteriormente, através da Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, foram revogados aqueles preceitos, passando este regime a constar dos artigos 16.º, 22.º, 72.º e 81.º do Código do IRS.

Dispunha o artigo 16.º do Código do IRS, com a redacção em vigor à data dos factos, o seguinte:

“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 no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, 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.”

E previa, o artigo 72.º, n.º 6 do Código do IRS, com a redacção em vigor à data dos factos, o seguinte:

“6 - Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em actividades 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 %”.

(...)

Nos termos do n.º 7 do artigo 16.º do CIRS que acima transcrevemos, “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”.

Mais referido o n.º 8 do referido normativo que “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.”

Considerando o quadro legal à data dos factos, a tributação de acordo com o regime do residente não habitual, depende do preenchimento de dois pressupostos cumulativos:

a) Que se torne fiscalmente residente em território português de acordo com qualquer dos critérios estabelecidos nos n.ºs 1 ou 2 do artigo 16.º do Código do IRS no ano relativamente ao qual pretende que tenha início a tributação como residente não habitual;

b) Que não tenha sido considerado residente em território português em qualquer dos 5 anos anteriores ao ano relativamente ao qual pretende que tenha início a tributação como residente não habitual.

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.

A inscrição como residente não habitual prevista no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS trata-se de uma mera obrigação declarativa, não sendo, por isso, constitutiva do direito.

Como resulta do ponto 17 dos factos provados, o Requerente apenas em 11-07-2014, entregou o pedido de inscrição como residente não habitual, entrega essa que não ocorreu, no prazo estipulado no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, pelo que, como sustenta a Requerida, lhe estaria vedada a possibilidade de beneficiar daquele regime.

Não obstante, 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 perspectiva, 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 efectividade 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.

Por seu lado, no Processo 664/2022-T, o Tribunal concluiu da seguinte forma:

Ora, contrariamente ao entendimento sufragado pela AT, o pedido de inscrição como RNH não tem efeitos constitutivos do direito a ser considerado como RNH e a beneficiar do respetivo regime fiscal, consubstanciando-se como uma mera formalidade para operar o benefício fiscal. Com efeito, é nosso entendimento que a inscrição como residente não habitual não é constitutiva do direito à tributação como residente não habitual, revestindo mera natureza declarativa.

Sendo certo que o Requerente A... apresentou o primeiro pedido em 17.08.2020, pedido esse repetido em 14.11.2022 (dado o indeferimento do 1º pedido) e que a Requerente B... entregou o seu pedido em 14.11.2022, o facto de estes pedidos não terem sido efectuados até à data em que mudaram a sua residência fiscal para Portugal (ou até 31 de Março do ano subsequente), comprovadamente no ano de 2018, não os deve impedir de beneficiar do regime dos RNH, tal qual resulta dos processos arbitrais anteriormente citados.

Assim sendo, entende o Tribunal que se encontram reunidos os requisitos legais, previstos no nº 8 do artigo 16º do CIRS para que aos Requerentes seja aplicado o regime dos RNH e que sejam tributados como tal, ou seja, em conformidade com o nº 9 do citado artigo 16º do CIRS e independentemente da data em que foi solicitada a adesão a este regime.

Deve, pois, concluir-se que, estando verificados os pressupostos materiais da sua aplicação, os Requerentes devem poder beneficiar, de pleno direito, do regime dos RNH a contar do ano em que mudaram a sua residência fiscal para Portugal – 2018 - e durante o período de 10 anos legalmente previsto.

Pelo exposto, julga-se procedente o pedido formulado pelos Requerentes, impondo-se a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, bem como a anulação parcial dos actos de liquidação aqui contestados na concreta medida em que não consideraram a qualidade de RNH dos Requerentes, remetendo-se para execução de julgado o concreto montante a reembolsar» (destacado nosso).

42. Ora, na situação dos presentes autos é evidente a aplicação do regime dos residentes não habituais no ano da liquidação de IRS contestada – 2022 – dado que: de acordo com o registo informático da AT, o Requerente é considerado como residente em território português desde 2022; e de acordo com o certificado de residência fiscal emitido pelas Autoridades Fiscais

da Irlanda o Requerente foi residente fiscal na Irlanda entre 2017 e 2021 (e não residente fiscal em Portugal).

43. Sendo o ano de 2022 o ano em que o Requerente adquiriu residência em território português, é inequívoco que, à luz do disposto nos n.ºs 8 e 9 do artigo 16.º do CIRS, deve ser tributado como residente não habitual desde 2022.

44. Em face do exposto, e uma vez que a inscrição como residente não habitual não tem efeitos constitutivos, verificando-se que o Requerente passou a ser residente em território português em 2022 e que nos 5 anos anteriores foi não residente nesse mesmo território, deve aquele beneficiar do regime de tributação dos residentes não habituais no ano de 2022.

45. Não tendo o referido regime sido aplicado, julga-se procedente esta parte do pedido de pronúncia arbitral, com as demais consequências legais. (...)

F. Do pedido de reembolso das quantias pagas e de juros indemnizatórios

54. Como consequência da anulação do ato tributário de IRS, o Requerente tem direito a ser reembolsado do montante indevidamente pago.

55. No que concerne ao pedido de juros indemnizatórios, importa ter presente o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT que prevê que “É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

56. O regime substantivo dos juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*
- b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*
- c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*
- d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.*

4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

5. No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.

57. No caso sub judice, é manifesto o erro imputável aos serviços quanto à qualificação do Requerente como mero residente em vez de residente não habitual, erro esse que determinou o apuramento de imposto que não se afigura devido.

58. *Em face do exposto, é devido o pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante indevidamente pago pelo Requerente, desde a data do pagamento até à data do processamento da respetiva nota de crédito, nos termos do n.º 5 do artigo 61.º do CPPT”.*

No caso concreto, as Requerentes declararam rendimentos de Categoria G oriundos de mais-valias incorridas em decorrência de vendas de ativos mobiliários com fonte no estrangeiro (Estados Unidos da América) e os rendimentos de Categoria E, oriundos de distribuições, dividendos e juros de fonte estrangeira (Estados Unidos da América).

Nos termos do artigo 81.º n.º 5 al. a) do CIRS, na redação em vigor à data da emissão do facto tributário: *“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;**”.*

Conforme referem as Requerentes, nos termos dos artigos 10.º n.º 1 e 11.º n.º 1 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os EUA (ADT – Portugal/EUA), os dividendos e os juros que sejam obtidos nos EUA, podem ser tributados nos EUA (Estado da Fonte). Por conseguinte, nos termos do disposto no artigo 81.º n.º 5 al. a) do CIRS, Portugal deveria aplicar aos mesmos rendimentos o método da isenção, o que significa que os rendimentos de capitais (categoria “E”) declarados pela primeira Requerente devem ser isentos de tributação em sede de IRS, em Portugal.

No que respeita às mais-valias, as mesmas integram-se no âmbito do artigo 14.º n.º 6 do ADT – Portugal/EUA. Contudo, na análise da situação da primeira Requerente, para além do exposto no artigo 14.º do ADT – Portugal/EUA, temos de analisar o Protocolo Anexo à ADT – Portugal/EUA (ponto 1, iv) b)) que introduz um novo elemento de conexão (a cidadania/nacionalidade dos EUA) ao prever que: “(...) *um Estado Contratante pode tributar os seus residentes [como previsto no artigo 4.º, “Residência”], e os Estados Unidos podem tributar os seus cidadãos, como se a Convenção não tivesse entrado em vigor*”.

Nas palavras da Decisão Arbitral proferida em 2022-03-28, no Processo n.º: 684/2020-T:

“1. QUESTÃO DECIDENDA – VIOLAÇÃO DO ARTIGO 81.º, N.º 5, AL. A) DO CÓDIGO DO IRS

De acordo o preceituado no artigo 124.º, n.º 2, alínea b) do CPPT, em caso de pluralidade de ilegalidades conducentes à anulação do ato tributário, o Tribunal deve conhecê-las pela ordem indicada pelo Requerente, quando se estabeleça entre as mesmas uma relação de subsidiariedade, como sucede na situação vertente, em que se suscita o erro de direito na desaplicação do regime do artigo 85.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS e, a título subsidiário, a violação do princípio do inquisitório e o vício de falta de fundamentação.

Deste modo, a principal questão em discussão nos presentes autos respeita à aplicação do regime de eliminação da dupla tributação jurídica internacional às mais-valias de fonte estrangeira – norte-americana e francesa – auferidas por um “residente não habitual” de nacionalidade norte-americana.

O regime fiscal de residente não habitual foi introduzido na ordem jurídica portuguesa pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, em conjunto com diversas outras medidas de natureza fiscal, tendo por objetivo genérico tornar o regime fiscal português mais competitivo no âmbito das relações económicas internacionais, funcionando como “factor de atracção da localização dos factores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português.”

Neste âmbito, o artigo 81.º, n.º 5 do Código do IRS passou a prever a possibilidade de aplicação do método da isenção em relação a determinados rendimentos de fonte estrangeira

nos quais se incluem os rendimentos da categoria G – incrementos patrimoniais/mais-valias. Interessa, por isso, começar por compulsar o n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS que dispõe nos seguintes termos:

“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.”

Perceciona-se a finalidade subjacente a esta solução que é a de, através de uma disposição unilateral de direito interno, eliminar a dupla tributação jurídica pelo método mais favorável da isenção, exista (alínea a)) ou não (alínea b)) Convenção para Evitar a Dupla Tributação. O que encerra implicitamente o pressuposto da suscetibilidade de tributação – efetiva ou meramente potencial – dos rendimentos em causa no Estado da fonte.

Porém, se os rendimentos não puderem ser tributados “no outro Estado Contratante” (com Convenção) ou “no outro país, território ou região” não será aplicável o método da

isenção. Esta opção é compreensível atendendo a que o regime de residente não habitual, apesar de modelado como um regime fiscal mais benéfico e desagravado por comparação ao regime geral de tributação dos residentes, não constitui um regime de desoneração total para este tipo de rendimentos, sendo a condição estabelecida – de os rendimentos poderem ser tributados no outro país – eloquente, cremos nós, na expressão de que a abstenção de tributar por parte do Estado português apenas ocorre (e se justifica) quando os rendimentos tenham sido tributados ou possam tê-lo sido no outro Estado.

Em relação às mais-valias mobiliárias o regime adotado pela maioria das Convenções para Eliminar a Dupla Tributação celebradas por Portugal é o de estas só poderem ser tributadas no Estado da residência, em linha com o preceituado no artigo 13.º da Convenção Modelo OCDE. É o que dispõe o artigo 14.º, n.º 6 da Convenção com os Estados Unidos da América e o artigo 14.º, n.º 3 da Convenção com França que têm idêntica redação:

“Os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens diferentes dos mencionados nos n.ºs 1 a 5 só podem ser tributados no Estado Contratante de que o alienante é residente.”

A ser assim, não está satisfeita a condição para a aplicação do método da isenção constante do artigo 81.º, n.º 5 do Código do IRS, pois estes rendimentos só são passíveis de tributação no Estado da residência e não no Estado da fonte, desaparecendo a possibilidade de ocorrência de dupla tributação jurídica que a norma visa acautelar. Um rendimento que só pode ser tributado num Estado, o da residência, não origina qualquer situação de tributação concorrente e cumulativa de diversas jurisdições que apele a um mecanismo da sua eliminação, o qual postula direitos de tributar cumulativos de dois ou mais Estados.

Contudo, o Protocolo que faz parte da Convenção dos Estados Unidos da América ressalva a faculdade de este Estado tributar os seus nacionais (cidadãos) “como se a Convenção não tivesse entrado em vigor”, i.e., de tributar os seus rendimentos numa base mundial de acordo com o seu direito interno, usualmente designada de “saving clause” – v. artigo 1.º, alínea b) do mencionado Protocolo.

Atento o exposto, em relação aos rendimentos da categoria G (mais-valias mobiliárias) de fonte norte-americana afigura-se linear a subsunção à alínea a) do n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS, pois tais rendimentos são, de acordo com a Convenção, da qual o citado Protocolo faz parte integrante, tributáveis no Estado da residência (Portugal) e, em simultâneo, no Estado da nacionalidade (Estados Unidos da América).

A interpretação que a Requerida faz de que a atribuição a Portugal – como Estado de residência – da competência para tributar as mais-valias mobiliárias do Requerente, nos termos do artigo 14.º, n.º 6 da Convenção celebrada com os Estados Unidos da América, prejudica a aplicação do artigo 81.º, n.º 5, alínea a) do Código do IRS não tem razão de ser. Esta conceção não é compatível com a função (somente) negativa das Convenções para Eliminar a Dupla Tributação, corolário do princípio da legalidade e tipicidade dos impostos.

Com efeito, a delimitação dos poderes de tributar dos Estados e a atribuição de “competência” ao Estado da residência (Portugal), não impõe que este exerça o seu poder tributário. O Estado competente para tributar pode optar por não o fazer, pelo que a tributação não se satisfaz com a existência de uma norma convencional atributiva de poderes tributários, exigindo uma norma de direito interno que a imponha. Assim, ao contrário do que afirma a Requerida, a atribuição a Portugal, pelo artigo 14.º, n.º 6 da Convenção, de competências tributárias em matéria de mais-valias mobiliárias (na qualidade de Estado de residência) não implica que estas sejam necessariamente tributadas em Portugal, podendo o legislador nacional optar pela não tributação, como veio a fazer com o artigo 81.º, n.º 5, alínea a) do Código do IRS, desde que verificados os requisitos aí consagrados. Não sendo os poderes para tributar esses rendimentos exclusivos de Portugal, como se extrai do cotejo do artigo 14.º, n.º 6 da Convenção com o artigo 1.º, alínea b) do seu Protocolo, mas concorrentes com os poderes de tributar do outro Estado Contratante, os Estados Unidos da América, resulta preenchida a condição da norma que consagra o método da isenção, pelo que se conclui com a Requerente pela ilegalidade da não aplicação deste método da isenção às mais-valias de fonte norte-americana.

Acresce referir que no caso concreto esse poder de tributar não foi hipotético e teve expressão real, pois o Requerente demonstrou ter declarado os rendimentos do ano 2019 aqui em causa – as mais-valias – às autoridades norte-americanas, preenchendo os formulários aplicáveis que se traduziram em pagamento efetivo de imposto sobre o rendimento naquela jurisdição.

Menos direta é a solução aplicável no caso de mais-valias de fonte francesa, pois, aí, os dois critérios de conexão tradicionais – residência e fonte dos rendimentos – não convocam a Convenção celebrada com os Estados Unidos da América, uma vez que nem um nem outro se verificam neste último Estado, cuja conexão exclusiva é, nestas circunstâncias, a da nacionalidade do Requerente.

A Convenção celebrada com França segue a regra geral do Modelo de Convenção da OCDE e só atribui competência para a tributação das mais-valias mobiliárias ao Estado da residência, pelo que, por esta via, estes rendimentos não são tributados no “outro Estado contratante” (França) e não se cumpre a condição de aplicação do método da isenção.

Afigura-se, porém, não poder ser ignorada a aplicação ao caso concreto de uma outra (segunda) Convenção, também celebrada com Portugal, ao abrigo do critério da nacionalidade do Requerente. Os rendimentos do Requerente, residente (não habitual), estão desta forma, submetidos a uma dupla regulação por via convencional que, em ambos os casos, vincula o Estado Português que ocupa aqui a posição de Estado de residência.

Esse fenómeno de concorrência normativa atraído pela simultânea relevância de três critérios de conexão distintos na determinação das competências tributárias dos Estados, o da residência (Portugal), o da fonte (França) e o da nacionalidade (Estados Unidos da América), conduziu à tributação efetiva dos rendimentos do Requerente (as mais-valias mobiliárias) nos Estados Unidos da América.

Numa situação “tripartida”, como a que está sob análise, sem prejuízo de se reconhecer que não é a mais típica, tanto é Estado contratante a França (pelo critério da fonte) como o são os Estados Unidos da América (pelo critério da nacionalidade) atenta a especificidade da Convenção celebrada com este último país.

Nestes termos, quando a alínea a) do n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS consagra o pressuposto de que os rendimentos “possam ser tributados no outro Estado contratante”, não pode deixar de considerar-se também como Estado contratante o Estado da nacionalidade do Requerente, nas circunstâncias em que vigora uma Convenção com o Estado da residência que elege como critério de conexão de igual modo relevante a nacionalidade.

Não sendo esta a única interpretação possível é aquela que, tendo suporte na letra da lei, melhor se coaduna com, e conforma, ao espírito e finalidade do regime do RNH. Convém recordar este regime foi instituído com a finalidade de melhorar a competitividade do sistema fiscal português no quadro das relações internacionais, e atrair, desta forma, investidores e capitais estrangeiros para Portugal.

Neste enquadramento, uma das soluções adotadas pelo legislador nacional foi a de aplicar o método da isenção relativamente a determinados rendimentos de fonte estrangeira, simplificando a eliminação da dupla tributação jurídica internacional que, em regra, no sistema português, segue o método de crédito de imposto. Para o efeito, exige-se apenas que os rendimentos sejam suscetíveis de tributação no “outro Estado”, tenham ou não a cobertura de uma Convenção para eliminar a dupla tributação (v. alíneas a) e b) do n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS). Nem sequer se reclama que os rendimentos sejam realmente tributados no outro Estado, bastando-se a previsão da norma com a suscetibilidade de o serem.

In casu, além de a competência para tributação dos rendimentos estar regulada por Convenção (aliás, por duas Convenções), esta tributação foi efetiva, pelo que não se alcança justificação para aplicar o método da isenção de imposto a situações apenas suscetíveis de tributação no estrangeiro, e não o aplicar no caso do Requerente em que essa tributação foi, como comprovado, efetiva e realizada nos moldes acordados pelo Estado português com o Estado norte-americano. A não ser assim, verificar-se-ia um tratamento diferenciado e desfavorável dos cidadãos norte-americanos, sem que para o efeito se identifique motivo atendível.

Atento o supra exposto, considera-se procedente o vício de erro de direito invocado pelo Requerente”. O teor desta decisão arbitral foi confirmado pela Decisão Arbitral singular proferida em 10 de abril de 2023, no Processo n.º: 377/2022-T. No mesmo sentido, note-se que no processo n.º 344/2023-T, a Requerida revogou, por sua iniciativa, dentro do prazo de Resposta, o ato de liquidação de IRS relativo ao ano de 2021, no valor a pagar de EUR 17 116,35, emitido numa situação em que estava em causa a tributação em sede de IRS (ao abrigo do regime dos RNH) de mais-valias mobiliárias obtidas pelas Requerentes.

Note-se ainda que está assente junto da AT a relevância do Protocolo Anexo ao ADT – Portugal/EUA — veja-se neste sentido, a Informação Vinculativa proferida no processo n.º 2360/2016, com despacho concordante da Diretora Geral, de 20-12-2017, relativamente à transferência, para a esfera patrimonial do contribuinte, dos resultados obtidos numa sociedade de responsabilidade limitada (Limited Liability Company (LLC)) sediada nos Estados Unidos da América (EUA); e a Informação Vinculativa proferida no processo da 23980, com despacho de 2024-09-11, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária – IR.

“II - Nos termos do art. 8.º, n.º 2, da CRP, as normas de convenção internacional, quando regularmente adoptadas pelo Estado Português e publicadas na forma legal, prevalecem sobre o direito interno infraconstitucional, em tudo que seja conflituante com este, motivo por que os tribunais devem recusar a aplicação de lei ou norma jurídica que viole tratado internacional a que Portugal se tenha vinculado”. (in Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 01/07/2015, proferido no processo n.º 0188/15).

Por conseguinte, nos termos do artigo 81.º n.º 5 al. a) do CIRS, e do artigo 14.º n.º 6 do ADT – Portugal/EUA, em conjugação com o ponto 1, iv) b) do Protocolo Anexo à ADT – Portugal/EUA, Portugal deveria ter aplicado o método da isenção também às mais-valias mobiliárias obtidas pela primeira Requerente nos EUA.

Também o pedido de juros indemnizatórios deve ser julgado totalmente procedente, uma vez que nos termos do disposto 43.º n.º 1 da LGT *“São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*. É jurisprudência assente do Supremo Tribunal Administrativo, que o designado *“erro imputável aos serviços”* pode ser um erro de facto ou um Erro de Direito; enquadrando-se nesta última categoria o erro na interpretação e aplicação da lei — o que claramente se verifica, na situação em causa nos autos.

V. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedente a exceção dilatória de Incompetência do CAAD para conhecer dos vícios suscitados/reconhecer o estatuto de residente não habitual (RNH);
- b) Julgar improcedente a exceção dilatória de Improriedade do meio processual;
- c) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano fiscal de 2023, que prevê um montante global a pagar de EUR 16 799,44 (dezasseis mil setecentos e noventa e nove euros e quarenta e quatro cêntimos);
- d) Julgar procedente o pedido de reembolso do montante de EUR 16 799,44 acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, nos termos acima referidos; e
- e) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de EUR 16 799,44.

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de EUR 1 224.00, a suportar pela Requerida, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de julho de 2025.

O árbitro,

Elisabete Flora Louro Martins Cardoso