

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1405/2024-T

Tema: IRS – Residente não Habitual – Art.s 16.º, n.ºs 8 a 12 e 81.º, n.º 5 do CIRS

Sumário:

- I.** A inscrição como residente não habitual (“RNH”) constitui condição de aplicação do respetivo regime fiscal, desde logo possibilitando à AT o controlo dos pressupostos legais da atribuição desse estatuto. No entanto, não resulta do artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS, na redação vigente em 2020, que a aplicação desse regime dependa de um ato de reconhecimento por parte da Administração. Esta norma apenas estabelece uma data-limite para o cumprimento da obrigação acessória que onera o contribuinte, sobre o qual impende o dever de inscrição da sua qualidade de residente não habitual.
- II.** Desta forma, a inscrição do sujeito passivo como RNH tem natureza meramente declarativa, mais devendo a sua constituição reportar-se à data de verificação dos respetivos pressupostos (v. artigos 12.º do EBF e 16.º, n.º 9 do Código do IRS).
- III.** A partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de RNH previstos no n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS, aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso, 2013), a apresentação do pedido de inscrição como RNH, fora do prazo previsto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, a partir do ano de inscrição como RNH, em 2020. Ou seja, nada obsta à inscrição, em 2020, do Requerente como RNH, ainda que a sua inscrição como residente tenha sido feita em 2013.

DECISÃO ARBITRAL

As árbitros Alexandra Coelho Martins (presidente), Filipa Barros e Sílvia Oliveira, designadas pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 5 de março de 2025, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., contribuinte número ..., adiante “Requerente”, residente em ..., ..., França, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, em 23 de dezembro de 2024, ao abrigo do disposto no artigo 95.º, n.ºs 1 e 2 da Lei Geral Tributária (“LGT”), no artigo 140.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), no artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

O Requerente pretende que seja declarada a ilegalidade, com a consequente anulação, da **liquidação de IRS** referente aos rendimentos auferidos no **ano 2020**, emitida sob o número 2024..., no montante total a pagar de **€ 77.768,05** (que inclui juros compensatórios no valor de € 7.355,19), e, bem assim, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, de 25 de novembro de 2024, que sobre a mesma recaiu. Peticiona ainda a restituição do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 26 de dezembro de 2024 e, de seguida, notificado à AT.

Após nomeação de todos os árbitros, os mesmos comunicaram, em prazo, a aceitação do encargo. O Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD informou as Partes, por notificação eletrónica registada no sistema de gestão processual em 12 de fevereiro de 2025, não tendo sido manifestada oposição.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 5 de março de 2025.

Em 9 de abril de 2025, a Requerida apresentou a sua Resposta e juntou o processo administrativo (“PA”).

O Requerente pronunciou-se sobre a matéria de exceção suscitada na Resposta, por requerimento de 30 de abril de 2025.

Foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (v. artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT).

Apenas o Requerente apresentou alegações em 23 de maio de 2025, tendo junto um documento superveniente.

POSIÇÃO DO REQUERENTE

O Requerente pugna pela invalidade do ato tributário impugnado por razões de índole formal e substantiva.

Do ponto de vista formal, alega ter sido preterido o direito de audição previamente à emissão do ato tributário, que qualifica de formalidade legal essencial cuja omissão é geradora de anulabilidade (v. artigos 60.º, n.º 1, alínea a) da LGT, 45.º do CPPT, 163.º e 165.º do Código do Procedimento Administrativo – “CPA”) e que afeta, quer o imposto, quer os respetivos juros compensatórios. Salienta que o artigo 267.º, n.º 5 da Constituição consagra o princípio da

participação dos cidadãos nas decisões que lhes dizem respeito, pelo que estamos perante direito constitucional concretizado.

Ainda no domínio dos vícios de forma, aponta a absoluta falta de fundamentação do ato de liquidação que não contém, nem sequer por remissão, as razões de facto e de direito que determinaram a sua emissão, ao arrepio do disposto no artigo 77.º, n.ºs 1 e 2 da LGT, no artigo 153.º do CPA e no artigo 268.º, n.º 3 da Constituição. Reforça que, mesmo depois de notificado da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, continua a desconhecer grande parte da fundamentação que sustenta a liquidação, o que implica a sua anulabilidade, pois a fundamentação tem de ser contemporânea do ato e deve resultar de forma clara, expressa e inequívoca do próprio ato (v. artigos 163.º e 165.º do CPA).

Em relação à ilegalidade material, argui que foi ilegalmente desaplicado o regime dos Residentes não Habituais (“RNH”), previsto nos artigos 16.º e 81.º do Código do IRS, na redação em vigor à data dos factos [2020]. De acordo com esta disciplina, os sujeitos passivos que cumpram determinados requisitos, que entende estarem reunidos, beneficiam de uma taxa de tributação de 20% para rendimentos da categoria A ou B obtidos em Portugal, provenientes de atividades de elevado valor acrescentado, definidas por Portaria, e podem beneficiar do método da isenção relativamente aos rendimentos das categorias A, B, E, F, G e H obtidos no estrangeiro.

O direito a ser tributado como RNH depende apenas de “*ser considerado residente não habitual*”, não sendo determinante para a sua aplicação o disposto no n.º 8 do artigo 16.º, referente ao pedido de inscrição/registo como residente não habitual. A inscrição como RNH não é constitutiva do direito à tributação prevista no artigo 81.º, n.º 5 do Código do IRS, revestindo mera natureza declarativa.

Sendo residente fiscal em Portugal desde 17 de dezembro de 2013 e não tendo sido considerado residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores, podia beneficiar do regime do RNH no ano 2020, ano em que ainda residia em Portugal.

Quanto aos rendimentos imputados a título de pensões, no valor de € 130.282,00, referidos na fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, os mesmos são enquadráveis na isenção prevista no artigo 81.º, n.º 6, alínea b) do Código do IRS, uma vez que os rendimentos de pensões são de fonte estrangeira (a entidade devedora é residente em França – v. artigo 18.º, n.º 1 do Código do IRS), o pedido de inscrição como RNH deu entrada a 28 de janeiro de 2020 e aquela isenção foi, *in casu*, salvaguardada pela norma transitória constante do artigo 329.º, n.º 2 da Lei do Orçamento do Estado para 2020 (Lei n.º 2/2020, de 31 de março), que entrou em vigor em 1 de abril de 2020.

Na perspetiva do Requerente, o facto de não ter apresentado a Declaração Modelo 3 de IRS e de não ter sido manifestada a intenção de tributação ao abrigo deste regime relativamente aos rendimentos de cada ano em concreto, como prevê o Anexo L, não impede a aplicação do regime, tendo a Requerente expressado o desejo de beneficiar da isenção por via da Reclamação Graciosa apresentada.

Sobre os rendimentos de capitais de € 40.000,00, a que também alude a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, o Requerente afirma desconhecer a sua origem. *Ad cautelem*, refere que, a concluir-se pela origem francesa dos rendimentos, de acordo com a Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e França, esses rendimentos podem ser tributados no Estado de origem (artigo 11.º dividendos e artigo 12.º juros), pelo que cumprem a condição prevista no artigo 81.º, n.º 5 do Código do IRS para poderem beneficiar de isenção de IRS em Portugal. Regras que vigoram na Convenção Modelo OCDE, caso se alegue e prove que os rendimentos em causa têm outra origem.

Pelo que conclui o Requerente que a liquidação de IRS em crise viola o disposto nos artigos 16.º e 81.º do Código do IRS. Mais considera ser, de igual modo, ilegal e anulável a liquidação de juros compensatórios consagrados no artigo 35.º da LGT.

Por fim, entende serem devidos juros indemnizatórios, com fundamento em erro imputável aos Serviços da AT, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 1 da LGT, 61.º, n.º 5 do CPPT e na Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida começa por suscitar a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciação do pedido de aplicação do regime dos RNH. Considera que a causa de pedir se centra na suposta condição de RNH do Requerente, pelo que está em causa um pedido de reconhecimento do estatuto de RNH. Não há como imputar o vício de ilegalidade à liquidação de IRS contestada, sem que essa questão prévia seja decidida a seu favor pelo Tribunal Arbitral, que, porém, dela não pode conhecer.

Atendendo a que o artigo 2.º do RJAT recorta a competência destes tribunais circunscrevendo-a à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, 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, este pedido apenas pode ser efetuado através de ação administrativa, sendo o Tribunal Arbitral incompetente para o apreciar e decidir, o que consubstancia uma exceção dilatória, conduzindo à absolvição da instância de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) e 278.º, n.º 1, alínea a), todos do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, e nos artigos 88.º, n.º 2 e 89.º, n.º 3, alínea a) do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT.

Aduz ainda a exceção de inimpugnabilidade do ato de liquidação, por considerar que o reconhecimento da condição de RNH assenta num procedimento prévio e independente do da liquidação impugnada. Defende a Requerida que o princípio da impugnação unitária (v. artigo 54.º do CPPT) é inaplicável, porque o procedimento de reconhecimento da residência fiscal não habitual, enquadrado como ato de benefícios fiscais, não tem natureza preparatória do procedimento de liquidação, sendo, antes, um ato administrativo independente. A impugnação deste ato (de benefícios fiscais) é autónoma e o meio de reação a ação administrativa. A impugnação do ato respeitante ao não reconhecimento pela AT do estatuto de RNH não encontra sustentação jurisdicional na discussão da legalidade da liquidação, pelo que o ato de liquidação é inimpugnável, ao abrigo do previsto nos artigos 88.º, n.º 2 e 89.º, n.º 3, alínea i) do CPTA, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT.

Sem prescindir, solicita a suspensão da instância até à prolação da sentença que decida a ação administrativa proposta pelo Requerente que tem por objeto o ato de indeferimento de RNH.

Em relação ao mérito, a Requerida entende que se o Requerente passou a ser residente em Portugal no ano 2013, o requisito de não residência nos 5 anos anteriores não é passível de cumprimento quanto à tributação em IRS do ano 2020.

Aduz que a inscrição como RNH tem de ser solicitada por via eletrónica, após a inscrição como residente fiscal, até 31 de março do ano seguinte àquele em que se tornou residente em Portugal (v. artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS). Obtido este estatuto, o sujeito passivo adquire o direito a ser tributado em IRS como RNH, pelo período de 10 anos consecutivo, a partir do ano, inclusive, em que se tornou residente fiscal em Portugal (v. artigo 16.º, n.º 9 do Código do IRS).

Se o Requerente solicitou, em 2020, o estatuto de RNH com efeitos aos anos de 2013 e 2019, o respetivo pedido de inscrição deveria ter sido formulado até 31 de março de 2014. Porém, só o foi em 31 de janeiro de 2020, pelo que é extemporâneo. O prazo do artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS estabelece um limite para a inscrição como RNH que, quando ultrapassado, faz precluir o direito. Esta norma não tem efeito meramente declarativo, sendo tal interpretação ilegal. O legislador fixou um procedimento obrigatório – inscrição como RNH – necessário para a obtenção de um estatuto jurídico e exige o cumprimento de um prazo imperativo. Não estamos perante uma mera declaração. A inscrição é um ato formal constitutivo que tem por efeito o início ou a alteração de uma situação jurídica.

Por outro lado, a maioria das obrigações declarativas não se encontra nos capítulos de incidência, onde se insere o artigo 16.º do Código do IRS. O benefício fiscal que advém da atribuição do estatuto de RNH é um benefício cuja atribuição carece da ação do interessado. Mesmo que seja um benefício fiscal automático, não exclui o ónus de o interessado declarar à AT a verificação dos respetivos pressupostos, dentro de um prazo determinado. Se a atribuição

do regime de RNH dependesse apenas dos requisitos do n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS, o seu n.º 10 não teria qualquer razão prática de existência.

Mais, a aplicação automática do n.º 8 conduziria a que fossem considerados RNH todos os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes, não o tivessem sido nos 5 anos anteriores, violando o caráter de submissão voluntária ao regime e o princípio da capacidade contributiva. Bem como colocaria em causa o princípio da não renovação do regime de RNH e da sua possível suspensão e a coerência de aplicação do sistema de benefícios fiscais, em concreto, com o Programa Regressar, previsto no artigo 12.º-A do Código do IRS.

No tocante às ilegalidades formais invocadas pelo Requerente, a Requerida refere que o Requerente foi notificado da falta de apresentação da declaração de rendimentos para o ano 2020, nos termos do disposto no artigo 60.º, n.º 3 da LGT, e que as decisões tomadas no procedimento administrativo fundamentam e acompanham as respetivas informações em que constam os fundamentos de facto e de direito. Aliás, da leitura do pedido de pronúncia arbitral (“ppa”) resulta que o Requerente não teve dificuldade em entender o itinerário cognoscitivo percorrido pela AT, tendo formulado um juízo crítico, pelo que conclui que cumpriu os requisitos legais de fundamentação dos atos constantes dos artigos 77.º da LGT e 152.º do CPA.

A Requerida suscita a inconstitucionalidade da interpretação do Requerente sobre o efeito meramente declarativo da inscrição prevista no artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS, por violação dos princípios da Legalidade, do Sistema Fiscal e da Segurança Jurídica – v. artigos 3.º, n.º 3, 103.º, n.º 2, 267.º, n.º 2 e 2.º, todos da Constituição. Preconiza que a possibilidade de o contribuinte se poder inscrever no regime a qualquer momento resultaria numa anarquia declarativa, colocando em causa a segurança jurídica no apuramento, determinação e pagamento dos impostos pelos contribuintes beneficiários. Obrigar, de igual modo, a inúmeras revisões oficiosas, incertezas e injustiças quanto à tributação concreta dos contribuintes. Permitiria uma opção “à la carte” para o contribuinte que teria o privilégio de determinar o início da sua inscrição no regime de RNH como melhor lhe aprouvesse e colocaria em causa a própria existência do normativo do n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, pois,

para quê determinar uma data limite para a inscrição formal no regime, se o contribuinte o pode fazer a todo o tempo? Assim como a intenção inicial do legislador plasmada no n.º 7 do artigo 16.º do Código do IRS (versão de 2009) que pretendeu atribuir à inscrição um verdadeiro carácter constitutivo.

Sobre os juros indemnizatórios, a Requerida considera que, prejudicada a ilegalidade da liquidação, os mesmos não são devidos.

A final, a Requerida pugna pela procedência das exceções, e, subsidiariamente, pela improcedência da ação, com a absolvição do pedido.

POSIÇÃO DO REQUERENTE QUANTO À MATÉRIA DE EXCEÇÃO

Para o Requerente as exceções invocadas consubstanciam um expediente dilatório de que a Requerida lançou mão, já reproduzido, sem sucesso, noutros processos arbitrais, incluindo da própria Requerente. A pendência de inscrição como RNH não impede a impugnação direta do ato de liquidação de IRS com fundamento na não aplicação desse regime, inexistindo incompatibilidade com o acórdão n.º 718/2017, de 15 de novembro, do Tribunal Constitucional. A inscrição a que se refere o n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS assume natureza meramente declarativa, pelo que se o pedido não for formulado tempestivamente, o benefício fiscal opera automaticamente, desde que comprovados os respetivos pressupostos.

Reitera e esclarece que o pedido formulado se dirige à anulação do ato tributário de liquidação de IRS e da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa que o manteve, tendo, pois, acolhimento no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, por se reportar à apreciação da ilegalidade de atos de tributação.

Sobre a suscitada impropriedade do meio processual, por alegadamente não respeitar à apreciação de um ato de liquidação, devendo a pretensão deduzida ser sindicada contenciosamente por meio de ação administrativa, o Requerente apela ao disposto no artigo 99.º do CPPT, segundo o qual constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade.

Assim, conclui que, se o pedido de anulação da liquidação de IRS pode ser sindicado em sede de impugnação judicial, pode retirar-se, de igual modo, a sua arbitrabilidade, na medida em que o processo arbitral constitui um meio alternativo à impugnação judicial, como afirmado no n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, que consagra a autorização legislativa do regime da arbitragem em matéria tributária.

Por outro lado, o pedido arbitral não tem por objeto nem visa o pedido de reconhecimento de benefício fiscal ou o ato de indeferimento da inscrição do Requerente como RNH, antes a ilegalidade do ato tributário. Em relação aos primeiros, foi deduzida ação administrativa no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, pelo que o indeferimento não se consolidou. Entende, ainda, que a pendência da ação administrativa não impede a impugnação direta do ato de liquidação de IRS.

Conclui que não se verifica a impropriedade do meio processual, nem a incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar a ilegalidade do ato de liquidação de IRS, nem, bem assim, causa prejudicial que determine a suspensão da instância.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se consideram provados:

- A.** A..., de nacionalidade francesa e aqui Requerente, transferiu a sua residência fiscal para Portugal em 17 de dezembro de 2013, data em que comunicou à AT a alteração de morada para Portugal – cf. Documento 3 (cópia impressa da situação cadastral da área do Requerente no Portal das Finanças).
- B.** Até essa data, o Requerente residia em França, pelo que nos anos 2008 a 2012 (*i.e.*, nos cinco anos anteriores) não residiu em Portugal – cf. Documento 4 (cópia dos

certificados de residência emitidos pelas autoridades fiscais francesas).

- C. Através de pedido efetuado no Portal das Finanças, em 28 de janeiro de 2020, o Requerente solicitou a sua inscrição como RNH, com efeitos a 2013 – cf. Documento 5 (extraído do Portal das Finanças) e PA.
- D. O sistema informático da AT recusou a submissão deste pedido com a indicação: *“O ano início de estatuto tem de ser superior a 2015”* – cf. Documento 5 (extraído do Portal das Finanças) e PA.
- E. Dada a impossibilidade de submissão eletrónica do pedido com efeitos reportados ao ano 2013, o Requerente apresentou novo pedido eletrónico de inscrição como RNH, com efeitos a 2016 [ano superior a 2015], que foi rejeitado com a menção: *“O ano de início do estatuto não pode ser o indicado. Apenas poderá ser indicado o ano atual ou o ano anterior (neste último caso apenas durante os três primeiros meses do ano)”* – cf. Documento 6 (extraído do Portal das Finanças) e PA.
- F. Nesta sequência, para concretizar a submissão eletrónica do pedido de inscrição como RNH, o Requerente voltou a apresentar um pedido eletrónico, indicando desta vez, como ano de início de tributação, o ano 2019 (pedido ...) – cf. Documento 7 e PA.
- G. Porém, por considerar que o ano de início de tributação devia ser o ano 2013 e não o ano 2019, o Requerente, em 31 de janeiro de 2020, apresentou, por requerimento escrito, um pedido de inscrição como RNH, solicitando que os respetivos efeitos fossem reportados a 17 de dezembro de 2013 – cf. Documento 8 e PA.
- H. A AT notificou o Requerente do projeto de decisão de indeferimento do pedido de inscrição como RNH submetido eletronicamente para 2019, tendo o Requerente exercido o direito de audição – cf. Documento 9 e PA.
- I. O Requerente foi notificado da decisão final, datada de 8 de junho de 2020, de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual submetido eletronicamente com o n.º IRNH..., para o ano 2019, pelo facto de se encontrar inscrito no cadastro da AT como residente em território português nos anos de 2014

a 2018 – cf. Documento 10 e PA.

- J.** Por ofício datado de 3 de junho de 2020, o Requerente foi também notificado da decisão de indeferimento liminar, de 13 de maio de 2020, do pedido de convolação para o ano 2013, da inscrição como RNH efetuada, por ser extemporâneo, ao abrigo do disposto no n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS e no artigo 109.º, n.º 1, alínea d) do CPA. Esta decisão mantém o indeferimento do pedido de inscrição eletrónico para o ano 2019 – cf. Documento 11 e PA.
- K.** As duas decisões – relativas à inscrição eletrónica como RNH para 2019 e à convolação desta para o ano 2013 – foram objeto de reação contenciosa, através da propositura de ação administrativa (2.ª espécie) que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal (“TAF”) de Sintra, sob o n.º 619/20.3BESNT – cf. Documento 12, PA e sentença proferida em 7 de maio de 2025, junta com as alegações do Requerente.
- L.** A sentença desta ação administrativa veio a ser proferida a 7 de maio de 2025 e julgou parcialmente procedente o pedido do Requerente, reconhecendo-lhe o direito a beneficiar do estatuto de RNH desde o ano da apresentação do pedido de inscrição como tal, que foi 2020. Esta decisão ainda não transitou em julgado – cf. cópia da sentença junta com as alegações do Requerente.
- M.** Em 7 de novembro de 2021, a Requerida deu início a um procedimento de divergências, notificado ao Requerente em 11 de novembro de 2021 – “notificação sobre faltosos modelo 3”, pelo ofício n.º GIC-... (RY...PT) datado de 8 de novembro de 2021, por ter detetado, pela declaração modelo 13, venda de valores mobiliários, operação sujeita à entrega da modelo 3 de IRS. Esta notificação foi efetuada nos termos do disposto no artigo 76.º, n.º 3 do Código do IRS, para que o Requerente cumprisse a obrigação em falta, de entrega da declaração anual de IRS referente ao ano de 2020, no prazo de 30 dias, para reporte dos rendimentos da categoria G auferidos – cf. PA.

- N.** O Requerente não interagiu na divergência, nem se pronunciou sobre os factos notificados pela Requerida ou submeteu, até hoje, qualquer declaração modelo 3 de IRS em relação ao ano 2020 – cf. PA.
- O.** Em 13 de março de 2024, por carta registada c/AR (RH...PT), foi o ora Requerente notificado pela AT de que iriam ser efetuadas correções de IRS, por terem sido detetados, através do procedimento de troca de informações fiscais internacionais, rendimentos obtidos no estrangeiro – cf. PA.
- P.** Novamente, o Requerente não se pronunciou, nem procedeu à entrega da modelo 3 de IRS relativa ao ano 2020 – cf. PA.
- Q.** Em 21 de março de 2024, a AT elaborou declaração modelo 3 oficiosa, identificada sob o n.º ... - 2020 - ...-..., com anexo G e J, onde foram mantidos os valores do anexo G da anterior declaração oficiosa e no anexo J foram declarados no quadro 5 A, país da fonte 250, rendimento bruto € 130.282,00 (H01) e quadro 8 A, país da fonte 442, rendimento bruto € 40.000,00 (E22) – cf. PA.
- R.** Esta declaração foi precedida de informação contendo a respetiva fundamentação, datada de 13 de março de 2024, do seguinte teor – cf. PA:
- “Por ser do conhecimento da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) que o contribuinte A..., titular do NIF ..., doravante designado por sujeito passivo, no ano de 2020, obteve rendimentos da categoria G, decorrentes da alienação de ações, sem que tivesse entregue a declaração de rendimentos de IRS (modelo 3), foi emitida uma notificação, nos termos do n.º 3 do artigo 76.º do Código do IRS, para que fosse cumprida a obrigação declarativa em falta no prazo de 30 dias (ofício n.º GIC-..., emitido em 2021-11-08 e enviado sob o registo CTT n.º RY...PT).*
- Não tendo sido dado cumprimento ao solicitado, foi emitida a liquidação de IRS n.º 2023..., de 2023-02-10, efetuada nos termos previstos na referida norma legal, tendo por base os elementos conhecidos pela AT.*

Entretanto, através da troca automática de informações fiscais internacionais, foi comunicado à AT que o sujeito passivo obteve no estrangeiro, também no ano de 2020, os seguintes rendimentos:

- *Em França, rendimentos de pensões (categoria H), no valor de € 15.973,00, pagos pela entidade designada «D...»;*
- *Também em França e a título de pensões, o montante de € 114.309,00, pago por «B... »;*
- *No Luxemburgo, a importância de € 40.000,00, respeitante a rendimentos de capitais disponibilizados pela entidade designada «C...» S.A.»*

Considerando que no ano em causa o sujeito passivo tinha domicílio fiscal em Portugal e prevendo o n.º 1 do artigo 15.º do Código do IRS que, sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, propõe-se que seja corrigida a liquidação de IRS acima identificada, no sentido de também serem sujeitos a tributação os rendimentos acima discriminados.

Propõe-se ainda que seja dispensada a audição prévia, ao abrigo do previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária. [...]

- S.** Na sequência da referida declaração modelo 3 oficiosa (ponto Q *supra*), em 28 de março de 2024, a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2024..., reportada aos rendimentos auferidos pelo Requerente em 2020, no valor a pagar de € 77.768,05, incluindo juros compensatórios de € 7.355,19 – cf. Documento 1 e PA.
- T.** O Requerente pagou a liquidação de IRS e juros compensatórios – cf. Documento 13 e provado por acordo.
- U.** Inconformado com a liquidação de IRS relativa a 2020, o Requerente apresentou Reclamação Graciosa em 21 de outubro de 2024 – cf. Documento 14 e PA.

V. A Reclamação foi indeferida por despacho de 25 de novembro de 2024 da Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Lisboa, do que o Requerente, após exercício do direito de audição, foi notificado por ofício datado de 26 de novembro de 2024, com os seguintes fundamentos – cf. Documento 2 e PA:

“V. ANÁLISE DO PEDIDO E PARECER

Compulsado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, constato que o ora reclamante não é residente não habitual.

No que concerne à consideração do sujeito passivo como “Residente Não Habitual” verifica-se que o ora requerente não se inscreveu por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato de inscrição como residente em território português e até 31 de março de 2014, ano seguinte àquele em que se tornou residente em território português, cf. determina o n.º 10 do art.º 16.º do CIRS, para o ano de 2020. Do probatório apresentado, verifica-se que a sua inscrição como “Residente Não Habitual” para o ano de 2019 foi indeferido por despacho do Sr. Diretor de Registo de Contribuintes.

O ora reclamante é “Residente” no ano de 2020. Sendo residente em território português o IRS incide sobre os rendimentos obtidos em território português e sobre os rendimentos obtidos no estrangeiro, atento o disposto no n.º 1 do art.º 15.º do CIRS.

Como não é “Residente Não Habitual” não se pode aplicar o método de isenção previsto no n.º 6 do art.º 81.º do CIRS.

Compulsada a CDT Portugal / França, constata-se que a competência tributária para tributar as pensões privadas está cometida ao Estado de Residência que é Portugal (competência exclusiva), no ano em análise, atento o disposto no art.º 19.º da referida CDT.

Falta de direito de audição antes da liquidação; o ora reclamante foi notificado pelo ofício GIC-... emitido em 08/11/2021 e recebido pelo contribuinte em 11/11/2021 através do registo RY...PT. Pelo que foi dada a oportunidade de o ora reclamante manifestar a sua justificação pela falta de apresentação da declaração de rendimentos a que alude o art.º 57.º do CIRS, no prazo previsto no art.º 60.º do mesmo diploma.

Juros Compensatórios; nos termos do art.º 91.º do CIRS, sempre que por facto

imputável ao sujeito passivo for retardada a liquidação da totalidade do imposto devido, acrescem ao montante do imposto juros compensatórios nos termos do artº 35º da lei geral tributária. Ora, o contribuinte é “Faltoso”, não declarou no prazo previsto do artº 60º do CIRS, as pensões auferidas em França, o rendimento de capitais e a alienação de valores mobiliários. Logo, são devidos.

Nestes termos, sou de parecer que a liquidação não enferma de qualquer vício que possa inquinar o ato tributário.

Cumpra ainda referir que por não se verificarem in casu os pressupostos do n.º 1 do artigo 43º da LG T, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios.

VI. CONCLUSÃO E PROJETO DE DECISÃO

Assim sendo, constata-se que a situação tributária do contribuinte não carece de correção, pelo que se propõe que a presente reclamação graciosa seja INDEFERIDA, pelos motivos antes expostos notificando-se o reclamante para, querendo, exercer o direito de audição prévia, consignado na participação da formação da decisão, a que se refere a alínea b) do nº 1 do art.º 60º da Lei Geral Tributária.

VII. Audição Prévia

[...]

No exercício do direito de audição, o reclamante refere o seguinte: reafirma que reúne as condições para ser considerado residente não habitual desde 2013. E que deve ser aplicado o método de isenção previsto na alínea b) do nº 6 do artº 81º do CIRS às pensões auferidas em França. Solicita o pagamento de juros indemnizatórios.

VIII. Análise e Parecer

Apesar de o sujeito passivo invocar que reúne as condições para ser considerado residente não habitual desde 2013, não se inscreveu no Portal das Finanças até 31/03/2014, e esta inscrição consideramos ter efeito constitutivo dos direitos do contribuinte e não meramente declarativo cf. invoca o sujeito passivo, atento o disposto no nº 10 do art.º 16º do CIRS. Por esse motivo, indefere-se o pedido. Não

sendo considerado residente não habitual, também não se aplica o método de isenção previsto na alínea b) do n.º 6 do art.º 81.º do CIRS, às pensões auferidas em França no montante de € 130 282,00. Assim, nos termos do art.º 19.º da CDT Portugal / França a competência para tributar as pensões pertence ao Estado de Residência, Portugal e é exclusiva. Os rendimentos de capitais no montante de € 40 000,00 declarados no Anexo J são tributados, assim como as mais valias declaradas no Anexo G no montante de € 21 050,64 nos termos do n.º 1 do art.º 72.º do CIRS alíneas c) e d), respetivamente.

No que concerne ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, não são devidos, porque não ocorreu erro imputável aos serviços nos termos do art.º 43.º n.º 1 da LGT. [...]"

W. Em 23 de dezembro de 2024, em discordância do ato tributário de liquidação de IRS e juros compensatórios do ano 2020 e da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa que o teve por objeto, o Requerente apresentou no CAAD o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a decisão não se identificaram factos alegados que devam considerar-se não provados.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

A convicção dos árbitros atendeu às posições assumidas por ambas as Partes e fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos por aquelas, conforme *supra* referenciado em relação a cada facto julgado assente.

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 validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

III. QUESTÕES DECIDENDAS

Cabe a este Tribunal Arbitral apreciar e decidir, a título preliminar, a matéria de exceção suscitada pela Requerida, relativa à incompetência material do Tribunal Arbitral e à inimpugnabilidade do ato de liquidação.

Em relação ao mérito da causa, em caso de improcedência da matéria de exceção, importa essencialmente aferir as seguintes ilegalidades, elencadas nos termos do disposto no artigo 124.º, n.º 2 do CPPT, dando precedência aos vícios cuja procedência determine a mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos, *i.e.*, aos vícios substantivos¹, relegando para final o conhecimento dos vícios formais, na medida em que não resultem prejudicados pela decisão das questões que os antecedem:

- a) Ilegalidade material da liquidação, pela aplicabilidade do regime de RNH e das isenções nele previstas, em concreto, por:
 - i. Violação do disposto no artigo 16.º do Código do IRS, dado o carácter declarativo, e não constitutivo, da inscrição como RNH;
 - ii. Violação do disposto no artigo 81.º do Código do IRS.
- b) Inconstitucionalidade da interpretação preconizada pela Requerente, em relação

¹ Desde logo, porque importam a anulabilidade do ato tributário, sem a possibilidade da sua edição, contrariamente às ilegalidades formais, que permitem que o ato seja renovado, conquanto expurgado dos vícios formais que o inquinam.

ao carácter meramente declarativo da inscrição como RNH;

- c) Suspensão da instância por questão prejudicial;
- d) Preterição de formalidades legais essenciais, por violação do direito de audição e por falta de fundamentação dos atos tributários, quer quanto ao imposto liquidado [IRS], quer em relação aos juros compensatórios;
- e) Direito a juros indemnizatórios com fundamento em erro imputável aos serviços.

IV. Apreciação das Exceções Suscitadas. Saneamento

1. Sobre a (in)competência material do Tribunal Arbitral

A competência material dos tribunais é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, conforme resulta do cotejo dos artigos 16.º do CPPT e 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), *ex vi* alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

O âmbito de competência dos tribunais arbitrais é delimitado pelo disposto no artigo 2.º do RJAT e pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, compreendendo exclusivamente a apreciação das pretensões relacionadas com a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte, de pagamento por conta, de atos de fixação da matéria tributável que não deem origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais. Este recorte da jurisdição arbitral em razão da matéria corresponde, de modo geral, às pretensões que são sindicáveis nos Tribunais Tributários por via da impugnação judicial, conforme resulta do disposto no artigo 97.º, n.º 1 do CPPT.

Que a ação arbitral foi conformada pelo legislador como um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial, ressalta, de igual modo, do disposto no artigo 124.º, n.º 2 da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril (Lei do Orçamento do Estado para 2011), que consagrou a

autorização legislativa ao Governo para introdução da arbitragem tributária, segundo o qual “*O processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial [...]*”.

Paralelamente, a Requerida vinculou-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhe esteja cometida pelo artigo 2.º do RJAT, nos termos do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, previsão não pode deixar de abranger o IRS, imposto que está em discussão nos presentes autos arbitrais.

A Requerida suscita a incompetência do Tribunal Arbitral por considerar que o pedido arbitral se centra no ato de reconhecimento do estatuto de RNH do Requerente, questão prévia da apreciação do vício de ilegalidade da liquidação de IRS contestada, a qual não cabe na previsão do artigo 2.º do RJAT e apenas pode ser efetuada através de ação administrativa.

No entanto, o pedido expresso pelo Requerente consiste em “*analisar a legalidade [...] do ato tributário de liquidação de IRS n.º 2024 ... e respetiva liquidação de juros compensatórios*” e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que teve por objeto esse ato de liquidação. Assim, ao contrário do que a Requerida argumenta, inexistente qualquer pedido de impugnação (ou referente ao) ato administrativo que indeferiu o pedido de inscrição do Requerente como RNH.

Diferentemente, o que se constata é que o objeto da presente ação arbitral respeita ao pedido de ilegalidade de uma liquidação de imposto e juros inerentes com total correspondência com o teor do citado artigo 2.º do RJAT, pois consubstancia uma pretensão relacionada com a declaração de ilegalidade de atos tributários, na esfera de jurisdição e competência dos Tribunais Arbitrais Tributários que funcionam sob a égide do CAAD.

Por outro lado, sublinha-se que esta pretensão não tem implícita a impugnação do ato administrativo de indeferimento do pedido de inscrição como RNH submetido no ano 2020.

Por duas ordens de razões.

A primeira prende-se com o facto de essa impugnação ter sido deduzida autonomamente pelo Requerente, por via de uma ação administrativa que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, tendo sido aí apreciada e decidida, embora com sentença ainda não transitada, em termos, no que aqui releva, favoráveis ao Requerente. Deste modo, a questão do reconhecimento foi destacada e objeto de outro processo que não o arbitral.

A segunda, respeita ao entendimento, que este Tribunal Arbitral adota em linha com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, de que o regime do RNH não depende de reconhecimento, pelo que a circunstância de a Requerida deferir, ou não, o pedido de inscrição do Requerente como RNH não é determinante, nem pressuposto de aplicação desse benefício fiscal e, em consequência, não constitui questão prejudicial.

Porém, desde logo se antecipa que caso estivéssemos perante uma verdadeira questão prejudicial, *i.e.*, cuja decisão fosse fundamental para conhecer do fundo da causa, nomeadamente para aferir do preenchimento dos pressupostos do regime do RNH (o que não sucede *in casu*), a mesma não configuraria um caso de incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer da pretensão de ilegalidade do ato de liquidação de IRS.

Nessa situação, o que se suscitaria seria a suspensão da instância pelo período necessário para que o Tribunal competente para a causa prejudicial a decidisse, conforme previsto no artigo 92.º do Código do Processo Civil (“CPC”), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 2, alínea e) do RJAT, para que, após, o Tribunal Arbitral decidisse da pretensão anulatória do ato tributário que lhe foi submetida.

Porém, como atrás referido, não resulta do artigo 16.º, n.ºs 8 a 12 do Código do IRS, na redação à data dos factos, que a aplicação do regime fiscal do RNH dependa de ato de reconhecimento por parte da Administração Tributária (v. artigo 5.º do EBF), pelo que a inscrição do Requerente como residente não habitual tem natureza meramente declarativa, como adiante melhor se aprofundará – v. acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 15

de janeiro de 2025, processo n.º 01750/22.6BEPRT, e de 29 de maio de 2025, processo n.º 0842/23.9BESNT.

Nestes moldes, o dito “ato de reconhecimento” não se afigura essencial para que este Tribunal possa conhecer do mérito, que respeita à pretensão de ilegalidade de um ato de liquidação de IRS e juros compensatórios, para a qual dispõe de jurisdição e competência, de acordo com o disposto no artigo 2.º do RJAT. Tal ato de reconhecimento (ou a sua denegação) não constitui o objeto da presente ação, nem questão prejudicial cuja decisão prévia seja fundamental para apreciar o fundo da causa².

Em relação ao entendimento sufragado no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017, de 15 de novembro, o mesmo não colide com a posição que antecede, desde logo porque a questão aí decidida respeita à não inconstitucionalidade do artigo 54.º do CPPT quando interpretado no sentido de que “*a não impugnação autónoma do ato de indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual em Portugal impede a impugnação judicial da decisão final de liquidação do imposto com fundamento em vícios próprios daquele*”.

Isso não significa que aquela interpretação pressuposta do direito ordinário seja a correta, como o próprio Tribunal Constitucional reconhece: “*Não cumpre, por isso, apontar aqui qual a melhor interpretação (ou a interpretação preferível) do artigo 54.º do CPPT isto é, se a exceção ao princípio da impugnação unitária aí ressalvada deve ser entendida como um ónus ou antes como uma faculdade; assim como não cumpre indagar se seria, efetivamente, no âmbito do artigo 54.º do CPPT que deveria encontrar-se resposta para a questão de saber se, não impugnado o ato de indeferimento do pedido de inscrição como residente habitual em Portugal, poderia o ora recorrido contestar a legalidade do ato de liquidação do IRS com base nos vícios daquele.*”

² A Requerente, ao pronunciar-se sobre a matéria de exceção, refere que a AT invoca a exceção de litispendência. Todavia, não foi suscitada no processo, nem o Tribunal identifica a mencionada exceção, que respeita à pendência simultânea de duas (ou mais) causas com os mesmos sujeitos, objeto e causa de pedir, o que não sucede na situação vertente.

Ora, segundo entendemos, no plano infraconstitucional, não há que convocar um ato destacável ou um procedimento autónomo que apele à interpretação do artigo 54.º do CPPT, porquanto o benefício do regime do RNH não depende de um procedimento prévio de reconhecimento, sendo um benefício fiscal de aplicação automática.

Aquele acórdão do Tribunal Constitucional pronuncia-se sobre um ato de reconhecimento de um benefício fiscal, quando, como atrás assinalado, do ponto de vista do direito ordinário a questão que nos ocupa não se coloca (nem se deve colocar) nesses moldes, pois não estamos perante um benefício fiscal dependente de reconhecimento. Inexiste um ato de “*deferimento ou indeferimento do benefício fiscal*” com efeitos constitutivos em relação ao qual se suscite a questão de saber se é um ato destacável que o contribuinte tenha o ónus de impugnar.

Acresce que o facto de o Tribunal Constitucional declarar não ser inconstitucional a interpretação daquele artigo 54.º do CPPT no sentido de que o contribuinte tem o ónus, e não a mera faculdade, de impugnar o ato (destacável) de reconhecimento, não implica que, no caso vertente, a solução infraconstitucional seja, como, em nosso entender, não é, a de que o regime do RNH depende de reconhecimento da administração, nem, bem assim, postula que uma interpretação (também infraconstitucional) contrária, no sentido de que o contribuinte tem a faculdade (e não o ónus) de impugnar o ato, seja inconstitucional³.

À face do exposto, conclui-se que o Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo, para conhecer do ato de liquidação de IRS e juros compensatórios referente ao ano 2020 (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

³ Afigura-se ainda que o acórdão em referência contém alguma confusão terminológica, ao qualificar de forma reiterada um ato de reconhecimento ou de recusa de um benefício fiscal como um ato tributário, quando se trata de um ato administrativo em matéria tributária, qualificação que tem consequências em diversos planos, como o da repartição de matérias entre as formas processuais da impugnação judicial e da ação administrativa (v. artigo 97.º do CPPT, em especial a alínea p) do seu n.º 2). Sobre a caracterização do ato tributário, v. Alberto Xavier Conceito e natureza do acto tributário, Coimbra, Almedina, 1972. Também consideramos ser de secundar o voto de vencido do Conselheiro Gonçalo de Almeida Ribeiro que conclui que a mencionada decisão do Tribunal Constitucional comporta afirmações no plano do direito ordinário.

2. DA INIMPUGNABILIDADE DO ATO

Segundo a Requerida, o ato de liquidação de IRS é inimpugnável, porque assenta no reconhecimento da residência fiscal não habitual, que constitui um ato administrativo autónomo, cujo meio de reação adjetivo é a ação administrativa. A discussão da legalidade do ato tributário não poderia, assim, abranger o não reconhecimento pela AT do estatuto de RNH do Requerente, que é pressuposto do benefício fiscal.

Contudo, este raciocínio é erróneo na premissa de origem. Como acima salientado, não se acompanha a tese de que o regime do RNH configura um benefício fiscal dependente de qualquer ato de reconhecimento por parte da Administração tributária. Dada a natureza declarativa da inscrição como RNH a que se refere o artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS, a pendência dessa inscrição não compromete ou condiciona a impugnação do ato de liquidação.

Daí que a discussão da legalidade da liquidação não tenha de passar pela apreciação do dito ato de reconhecimento, cingindo-se à verificação de que o Requerente cumpriu todos os requisitos para ser considerado Residente Não Habitual em 2020. De notar ainda que à luz do disposto no artigo 99.º do CPPT, aplicável subsidiariamente (v. artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT), constitui fundamento de impugnação do ato tributário qualquer ilegalidade.

Assim, a exceção suscitada pela Requerida é improcedente.

Adicionalmente, sobre a específica questão do indeferimento da (tentativa de) inscrição do Requerente como RNH, assinala-se que este deduziu a correspondente ação administrativa, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que, entretanto, a decidiu a seu favor, anulando a decisão de indeferimento do pedido de inscrição como RNH, cuja sentença ainda não tem nota de trânsito em julgado.

3. DEMAIS PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, contado da formação da notificação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, por ofício datado de 26 de novembro de 2024, tendo a ação arbitral dado entrada em 23 de dezembro de 2024.

Não foram identificadas outras questões prévias ou nulidades processuais.

IV. DO MÉRITO

1. APLICABILIDADE DO REGIME DO RNH

O enquadramento dos sujeitos passivos na disciplina do RNH confere-lhes uma taxa de tributação fixa de 20% para os rendimentos da categoria A e B obtidos em Portugal provenientes de atividades de elevado valor acrescentado e, ainda, a possibilidade de isenção em Portugal dos rendimentos das categorias A, B, E, F, G e H obtidos no estrangeiro, mediante a verificação de determinados pressupostos, essencialmente referentes à possibilidade de os rendimentos em causa poderem ser tributados no Estado da fonte de acordo com as regras de repartição da competência tributária dos Estados previstas nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebradas por Portugal ou no Modelo de Convenção da OCDE (independentemente de o Estado da fonte exercer essa competência), e de não serem considerados obtidos em território português. Aplicando-se, no mais, o regime geral de tributação previsto no Código do IRS – v. artigo 81.º, n.º 5 do Código do IRS.

Constitui facticidade assente e não controvertida que o Requerente, anteriormente residente em França, passou a ser fiscalmente residente em Portugal no ano 2013 e que ainda o era no ano 2020, ano ao qual respeita a liquidação de IRS e juros compensatórios objeto da presente ação arbitral. Também ficou provado que o Requerente fez 3 tentativas/pedidos de inscrição como RNH em 2020, as quais não tiveram sucesso, mas que constituem manifestação inequívoca da pretensão de acesso a esse regime, tendo nesse ano auferido rendimentos de pensões, mais-valias da venda de valores mobiliários e rendimentos de capitais.

A principal questão a dirimir prende-se com saber se o benefício fiscal do RNH depende de um ato prévio de reconhecimento administrativo e se a ultrapassagem do prazo de inscrição previsto no artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS, na redação introduzida pelo Decreto-lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, produz o efeito preclusivo do direito a esse benefício.

Dispunha, a este respeito o artigo 16.º, n.ºs 8 a 11 do Código do IRS, sob a epígrafe “Residência”, na redação 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, 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.”

Constata-se das normas enunciadas que o direito a ser tributado como RNH está condicionado (apenas) aos seguintes requisitos, sem que qualquer deles consubstancie um reconhecimento administrativo:

- O contribuinte ter-se tornado fiscalmente residente em Portugal num dado ano;
- Não ter sido residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores; e
- Estar inscrito como residente nos registos da AT.

Sobre este ponto, bem como sobre a questão do efeito preclusivo da ultrapassagem do prazo de inscrição previsto no artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo em, pelo menos, em dois acórdãos, cuja argumentação e sentido decisório aqui acompanhamos. Referimo-nos aos arestos de 15 de janeiro de 2025, processo n.º 01750/22.6BEPRT, e de 29 de maio de 2024, processo n.º 0842/23.9BESNT.

Resulta desta jurisprudência que o prazo de inscrição da qualidade de RNH não é uma condição preclusiva do direito à aplicação deste regime fiscal, porquanto o efeito gravoso de tal situação imporia uma previsão mais expressa por parte do legislador, tendo em conta que:

“Na verdade, o transcrito preceito legal apenas estabelece uma data-limite para o cumprimento da obrigação acessória que onera o contribuinte, sobre o qual impende o dever de inscrição da sua qualidade de residente não habitual, inscrição que sempre foi obrigatória para aplicação do regime fiscal, como resulta da redação inicial da norma, que dispunha “7 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direcção-Geral dos Impostos” (Aditado pelo artigo 4º do D.L. n.º 249/2009, de 23-09, produzindo efeitos desde 01/01/2009).

Deste modo, temos que o acto de inscrição como residente não habitual é condição de aplicação do respectivo regime fiscal, sendo através desse acto que a AT tem a possibilidade de verificar e controlar os pressupostos legais da atribuição desse estatuto e dos respectivos

benefícios fiscais. No entanto, não resulta das normas supra transcritas que a aplicação do regime fiscal - residente não habitual - dependa de acto de reconhecimento por parte da AT (art. 5º do EBF), pelo que o acto de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa nos termos propostos pela ora Recorrente. Por outro lado, nos termos do artigo 12º do EBF, “O direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo”.

Com este pano de fundo, a questão que se coloca é a de saber quais são as consequências do incumprimento de tal obrigação acessória e qual o seu âmbito, nomeadamente, saber se essas consequências têm efeito preclusivo sobre o exercício do direito em determinado período.

Como já ficou dito noutra sede, o regime fiscal do residente não habitual não prevê qualquer consequência para o não exercício atempado da inscrição como residente não habitual, mas não podemos deixar de salientar que o regime fiscal embora previsse um prazo de 10 anos, o mesmo inicialmente era renovável (nº 7 do artigo 16º do CIRS, na redacção inicial “7 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direcção-Geral dos Impostos”) e não era um prazo contínuo, já que o direito podia ser gozado de forma interpolada caso o sujeito passivo deixasse de reunir os requisitos de residente em território nacional (nº 12 do artigo 16º do CIRS).

Nesta medida, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no nº 8 do artigo 16º do CIRS, os quais são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2018), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no nº 10, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual.” – v. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de maio de 2024, processo n.º 0842/23.9BESNT.

Reforça o aresto mais recente (de 15 de janeiro de 2025, processo n.º 01750/22.6BEPRT) que:

“Na verdade, o transcrito preceito legal [n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS] apenas estabelece uma data-limite para o cumprimento da obrigação acessória que onera o contribuinte, sobre o qual impende o dever de inscrição da sua qualidade de residente não habitual, sendo a inscrição obrigatória para aplicação do mesmo regime fiscal. Por outras palavras, o acto de inscrição como residente não habitual é condição de aplicação do respectivo regime fiscal, sendo através desse acto que a A. Fiscal tem a possibilidade de verificar e controlar os pressupostos legais da atribuição desse estatuto. No entanto, não resulta do normativo supra transcrito que a aplicação do regime fiscal - residente não habitual - dependa de acto de reconhecimento por parte da Fazenda Pública (cfr.artº.5, do E.B.Fiscais), pelo que, o acto de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa, mais devendo a sua constituição reportar-se à data de verificação dos respectivos pressupostos (cfr.artº.12, do E.B.Fiscais; ac.S.T.A-2ª.Secção, 29/05/2024, rec.0843/23.9BESNT; Ricardo da Palma Borges e Pedro Ribeiro de Sousa, O novo regime fiscal dos residentes não habituais, in Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V, Coimbra Editora, 2011, pág.709 e seg.).

Mais, a perspectiva hermenêutica da norma acabada de delinear não implica qualquer violação dos princípios da legalidade e da indisponibilidade dos créditos fiscais, contrariamente ao defendido pela entidade recorrente. Atento o mencionado, a questão que ora se coloca é a de saber quais são as consequências do incumprimento de tal obrigação acessória e qual o seu âmbito, nomeadamente, saber se essas consequências têm efeito preclusivo sobre o exercício do direito em determinado período fiscal anual, que não a exclusão do regime em geral, contrariamente ao defendido pelo apelante. Nesta sede, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no artº.16, nº.8, do C.I.R.S., os quais, conforme aludido supra, são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2020 - cfr.nºs.1, 2 e 4 do probatório supra), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no nº.10, do preceito, tem como consequência que o regime só será aplicável para o

futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual (cfr.art.º12, do C.Civil). Tal equivale a dizer que nada obsta à inscrição, em 2022, da ora autora/recorrida como residente não habitual, ainda que a sua inscrição como residente tenha sido feita em 2020 (cfr.ac. S.T. A-2ª.Secção, 29/05/2024,rec.0843/23.9BESNT).

Foi também em observância desta orientação jurisprudencial que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra anulou o indeferimento, pela AT, da inscrição do Requerente como RNH e condenou a Requerida a promover essa inscrição com efeitos reportados ao ano 2020.

Retomando a análise concreta da liquidação adicional de IRS objeto dos autos, constata-se que o imposto incidiu sobre 3 categorias de rendimentos: pensões (H), rendimentos de capitais (E) e mais-valias mobiliárias (G).

No que se refere às pensões do Requerente, no valor de € 130.282,00, a(s) entidade(s) devedora(s) é(são) residente(s) em França, pelo que, nos termos do disposto no artigo 18.º, n.º 1, alínea l) do Código deste imposto⁴, tais rendimentos têm origem estrangeira. Apesar da alteração da tributação das pensões auferidas por RNH operada pela Lei do Orçamento do Estado para 2020 (Lei n.º 2/2020, de 31 de março, que entrou em vigor em 1 de abril de 2020), a situação vertente é enquadrável no regime transitório constante do artigo 329.º, n.º 2 dessa Lei⁵, com a consequente aplicação do disposto no n.º 6 do artigo 81.º do Código do IRS, conforme se transcreve:

⁴ Segundo o qual só são consideradas obtidas em Portugal (de fonte portuguesa, portanto) as pensões devidas por entidade que nele tenha residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento, o que não é o caso.

⁵ Que dispõe o seguinte: “O disposto nos artigos 22.º, 72.º e 81.º do Código do IRS na redação anterior à introduzida pela presente lei continua a ser aplicável enquanto não estiver esgotado o período a que se referem os n.os 9 a 12 do artigo 16.º do Código do IRS, relativamente aos sujeitos passivos que, à data de entrada em vigor da presente lei, já se encontrem inscritos como residentes não habituais no registo de contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira ou cujo pedido de inscrição já tenha sido submetido e esteja pendente para análise, bem como aos sujeitos passivos que, à data de entrada em vigor da presente lei, sejam considerados residentes para efeitos fiscais e que solicitem a respetiva inscrição como residentes não habituais até 31 de março de 2020 ou 2021, por reunirem as respetivas condições em 2019 ou 2020, respetivamente.”

“Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria H, na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25.º, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer das condições previstas nas alíneas seguintes:

- a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou*
- b) Pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.”*

Verifica-se, portanto, a condição da alínea b) *supra*, pelo que, sendo o Requerente um RNH, tais rendimentos não deviam ter sido sujeitos a tributação em IRS em Portugal.

Em relação aos rendimentos de capitais, no valor de € 40.000,00 e de fonte luxemburguesa, chegaram ao conhecimento da Requerida pelo mecanismo de troca automática de informações fiscais internacionais (tal como as pensões), tendo sido disponibilizados pela entidade C... S.A.. Afigura-se que os mesmos também beneficiam do método da isenção, tendo em conta o disposto no n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS e a verificação da condição aí prevista de poderem ser tributados no Estado da fonte, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada com Portugal. Com efeito, a Convenção entre a República Portuguesa e o Grão-Ducado do Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação (“CDT”) contempla nos seus artigos 10.º - dividendos e 11.º - juros a possibilidade de esses rendimentos poderem ser tributados no Estado de origem.

Deste modo, também os rendimentos de capitais do Requerente não deviam ter sido tributados em IRS.

No que se refere às mais-valias mobiliárias, no valor de € 21.050,64, de que a AT adquiriu conhecimento por via da declaração modelo 13 entregue obrigatoriamente pelas instituições de crédito e sociedades financeiras a operar em Portugal intervenientes em

operações relativas a valores mobiliários dos seus clientes⁶, andou bem a Requerida em sujeitá-las a IRS.

Efetivamente, o Requerente não invoca qualquer norma de direito substantivo que alicerce a isenção, nem poderia, pois, se as mais-valias mobiliárias forem de origem portuguesa, não beneficiam de isenção no âmbito do regime do RNH. Por outro lado, se forem de fonte externa, a Convenção Modelo OCDE, que é nesta matéria seguida pelas Convenções celebradas pelo Estado português com outros Estados, apenas admite a sua tributação no Estado da residência (aqui, Portugal), nos termos do artigo 13.º, n.º 5⁷, pelo que não está preenchido o pressuposto do método da isenção previsto no n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS, que, relembra-se, é o de os rendimentos poderem ser tributados no Estado da fonte em conformidade com a CDT que seja aplicável ou, na sua ausência, com a Convenção Modelo da OCDE.

À face do exposto, conclui-se que o Requerente cumpriu todas as condições para ser considerado RNH em 2020. Nestes termos, a liquidação de IRS e juros compensatórios relativa a esse ano, ao não ter contemplado os benefícios do regime de RNH aplicáveis aos rendimentos de pensões e de capitais auferidos pelo Requerente nesse período de tributação, padece de ilegalidade, por violação do disposto nos artigos 16.º, n.ºs 8 a 11 e 81.º, n.º 5 do Código do IRS, devendo ser anulada – v. artigo 163.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”), por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT.

Ainda que relativamente às mais-valias não se identifique vício substantivo invalidante, a liquidação de IRS terá de ser anulada na íntegra, nos termos que resultam da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo em situações similares “*a anulação parcial não é possível quando a mesma, interferindo com a incidência objetiva (e subjetiva) dos próprios rendimentos e com as taxas aplicáveis (quer por efeito da alteração de escalões, quer da consequente alteração dos montantes para aplicação do coeficiente conjugal), implique, necessariamente,*

⁶ Nesta declaração as instituições de crédito têm de identificar o número fiscal dos titulares desses valores, permitindo à AT o respetivo controlo.

⁷ Da Convenção Modelo da OCDE 2000/2005, publicitada no Portal das Finanças.

uma nova liquidação.” – v. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 27 de novembro de 2013, processo n.º 079/13, reiterado por jurisprudência posterior, nomeadamente, a título ilustrativo, o acórdão do Pleno, de 30 de janeiro de 2019, processo n.º 0436/18.0BALS⁸.

Por fim, importa notar que neste contexto, face ao acima exposto, não se justifica qualquer suspensão da instância, pois, como atrás sublinhado, o indeferimento da inscrição do Requerente como RNH não obsta à aplicação do benefício fiscal, que é de aplicação automática, nem constitui questão fundamental para que este Tribunal possa apreciar a ilegalidade do ato tributário de liquidação impugnado. Essa questão foi, aliás, objeto de ação administrativa, já decidida no passado mês de maio (embora ainda sem trânsito em julgado) pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra em sentido favorável ao Requerente.

2. DA ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DA NATUREZA DECLARATIVA (E NÃO CONSTITUTIVA) DA INSCRIÇÃO COMO RNH

Sustenta a Requerida que a interpretação do n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS no sentido de que a inscrição como RNH tem efeito meramente declarativo resulta em “anarquia declarativa”, coloca em causa a segurança jurídica no apuramento e pagamento do imposto e suscita incerteza quanto à tributação concreta dos contribuintes, permitindo-lhes uma opção “à la carte” de determinar o início da inscrição no regime do RNH, pelo que enferma de inconstitucionalidade por violação dos princípios da Legalidade, do Sistema Fiscal e da Segurança Jurídica, plasmados nos artigos 3.º, n.º 3, 103.º, n.º 2, 267.º, n.º 2 e 2.º, todos da Constituição.

Não se vislumbram os efeitos de “anarquia” que a Requerida atribui à interpretação preconizada por este Tribunal, de harmonia com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. Em primeiro lugar, a interpretação em apreço respeita integralmente (sem o

⁸ Isto sem prejuízo de noutros casos, em que a ilegalidade invocada apenas afete parte da liquidação, e não a sua totalidade, o ato tributário, poder ser suscetível de anulação parcial, uma vez que é um ato divisível, tanto por natureza como por definição legal.

prolongar ou modificar) o prazo limite de 10 (dez) anos para utilização do benefício do RNH a contar do ano, inclusive, da inscrição do sujeito passivo como residente em Portugal, previsto no artigo 16.º, n.º 9 do Código do IRS. Assim, no caso, o Requerente passou a ser residente em 2013, pelo que esse regime expirava em 2022, independentemente da data de inscrição como RNH, que não condiciona, suspende ou altera o decurso deste prazo.

Por outro lado, o benefício do RNH continua a depender de ação do interessado, pois na interpretação que defendemos, aquele regime só começa a produzir efeitos se o contribuinte requerer a sua inscrição como RNH (sempre com o limite do ano 2022), ónus que o Requerente satisfaz em 2020, ano sob escrutínio.

Sobre a escolha “à la carte” do momento da inscrição como RNH pelos sujeitos passivos, convém lembrar que estamos perante um benefício fiscal, pelo que a inscrição tardia como RNH só àqueles prejudica. Com efeito, essa inscrição tardia, por um lado não acarreta o alargamento ou postecipação do termo do prazo de 10 anos acima referido (não há, por conseguinte, qualquer extensão do benefício ou utilização em período além daquele que seria aplicável no caso de inscrição tempestiva como RNH) e, por outro lado, não permite que os contribuintes beneficiem do regime no período anterior à inscrição (pelo que o benefício nesse período fica “perdido”).

Em síntese, o encurtamento do prazo de aplicação do regime de RNH (de dez anos) que resulta do cumprimento extemporâneo da obrigação acessória de inscrição como RNH não implica qualquer prejuízo para o Estado, mas para os contribuintes que tardiamente a ele acedem. Também não é fator de incerteza, pois está balizado por dois momentos muito precisos:

- (i) O do início do prazo de vigência do regime, que se reporta ao momento em que o contribuinte passou a ser residente em Portugal sem o ter sido nos 5 (cinco) anos precedentes; e
- (ii) O do pedido de inscrição como RNH, que condiciona o acesso do contribuinte ao regime.

À face do exposto, conclui este Tribunal Arbitral que a natureza declarativa da inscrição como RNH e a ausência de efeito preclusivo do prazo previsto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, por se tratar de uma obrigação acessória com efeitos declarativos (que visa facilitar e permitir a monitorização/controlo dos pressupostos do benefício por parte da Requerida, sem contudo ser erigida em pressuposto substantivo do regime), não viola o princípio da Segurança Jurídica, nem coloca em causa o sistema fiscal.

Além do mais, essa interpretação tem suporte no teor da norma, pelo que não se alcança como possa ter sido violado o princípio da Legalidade, nem a Requerida densifica minimamente a medida e dimensão em que o mesmo foi infringido. Por fim, não se percebe o fundamento para a alegada desconformidade constitucional com o princípio da descentralização e desconcentração administrativas. Sobre estas duas alegações, conforme decidido no processo arbitral n.º 14/2021-T:

“[...] o controlo difuso da constitucionalidade pelos tribunais é normativo, incidindo sobre uma norma ou interpretação normativa que tenha sido aplicada em decisão judicial ou em ato administrativo, competindo à parte suscitar de modo processualmente adequado a questão de constitucionalidade que se pretende ver apreciada (artigo 72.º, n.º 2, da LTC).

A suscitação processualmente adequada da questão implica a precisa delimitação do seu objeto, mediante a especificação da norma, segmento normativo ou a dimensão normativa que se entende ser inconstitucional (acórdãos n.ºs 450/06, 21/06, 578/07, 131/08) e a indicação das razões pelas quais se considera verificada a violação de normas ou princípios constitucionais (acórdãos n.ºs 645/06, 708/06, 630/08), não bastando uma referência genérica a essas normas ou princípios ou a imputação da inconstitucionalidade aos próprios actos jurídicos que são objeto de impugnação judicial.”

Tendo-se a Requerida limitado a imputar vícios de inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade e do princípio da descentralização e desconcentração administrativas sem desenvolver as razões que justificam um juízo de inconstitucionalidade, nem sequer há que tomar conhecimento dessas questões.

3. DOS INVOCADOS VÍCIOS FORMAIS: PRETERIÇÃO DO DIREITO DE AUDIÇÃO E FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO

A procedência da ilegalidade substantiva arguida pelo Requerente, com fundamento em erro de direito relativo à tributação dos rendimentos de pensões e de capitais prejudica, por ser inútil, o conhecimento dos vícios formais invocados. Não obstante, não se verificando ilegalidade material, que o Requerente nem sequer alega, em relação à tributação das mais-valias de valores mobiliários, importa aferir da alegada preterição do direito de audição e de falta de fundamentação.

Começando pelo direito de audição, interessa começar por notar que o Requerente incumpriu as suas obrigações declarativas e não entregou a declaração anual modelo 3 com referência ao ano 2020. Foi por intermédio de informação cruzada, fornecida pelas instituições de crédito que intervieram em transações de títulos mobiliários de que o Requerente era titular que a AT identificou a obtenção de rendimentos pelo Requerente. Nestas situações de omissão total da declaração de rendimentos auferidos pelo contribuinte, o artigo 76.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRS dispõe que a liquidação a efetuar pela AT tenha por base os elementos de que esta disponha (pois o contribuinte não lhe forneceu outros), devendo ser previamente notificado o titular dos rendimentos por carta registada para cumprir a obrigação em falta no prazo de 30 dias, findo o qual a liquidação de IRS é efetuada (n.º 3 do citado artigo 76.º).

E essa notificação foi feita ao Requerente para que ele submetesse a declaração, caso em que a AT, em princípio, consideraria os elementos declarados, nos termos gerais.

Porém, em menosprezo do teor da notificação e das regras legais vigentes em Portugal, o Requerente não apresentou (até hoje!) a declaração de IRS referente ao ano 2020, como se lhe impunha, nem prestou à AT qualquer informação sobre os rendimentos por si auferidos nesse ano, limitando-se, quando confrontado com a liquidação emitida, a suscitar dúvidas sobre os rendimentos imputados e a sua origem, dizendo que não foi notificado para se pronunciar e

levantando hipóteses como se não conhecesse, de forma direta, os rendimentos que ele próprio recebeu na sua esfera pessoal.

Acresce que nestes casos, mais gravosos, em que é imputável ao contribuinte a omissão total das suas obrigações declarativas e a liquidação se efetua oficiosamente, o artigo 60.º, n.º 2, alínea b) da LGT prevê a dispensa da audição, o que, aliás, consta da informação dos serviços que precedeu a liquidação aqui impugnada.

Não se verifica, nestes moldes, a violação do direito de audição, dado que o contribuinte foi notificado para participar no procedimento de liquidação, desde logo através da notificação para declarar os valores correspondentes e a sua qualificação, por via do cumprimento da entrega da declaração modelo 3, sendo que foi o contribuinte que, pela sua atuação omissiva, que a este Tribunal merece censura, violou o seu dever de colaboração com as autoridades e incumpriu as obrigações acessórias que sobre si impendiam.

Deste modo, o ato tributário não violou o princípio da participação nem o dever de ouvir o contribuinte antes da emissão do ato tributário.

Sobre a alegada falta de fundamentação, o argumento também é improcedente.

O Requerente foi inicialmente notificado em 11 de novembro de 2021 do procedimento de divergências, para cumprir a entrega da declaração anual de IRS de 2020 e reportar os rendimentos da categoria G auferidos que a Requerida tinha detetado por cruzamento de informação (modelo 13). O que o Requerente, como atrás assinalado, não fez.

Posteriormente, a Requerida, através do procedimento de troca de informações fiscais internacionais com Autoridades Fiscais de outros países identificou rendimentos adicionais do Requerente, devidamente quantificados, de pensões e de capitais, bem como as entidades e países de onde os mesmos procederam (D...; B... – França; e C... S.A. – Luxemburgo), tudo conforme informação fundamentada, de 13 de março de 2024, com base na qual a AT elaborou

nova declaração modelo 3 oficiosa, na origem da liquidação em crise.

O Requerente foi, novamente, notificado em 13 de março de 2024, de que a AT iria proceder a correções, por ter detetado através do procedimento de troca de informações fiscais internacionais, aqueles rendimentos obtidos no estrangeiro.

O Requerente não reagiu a qualquer destas notificações, sendo que, caso entendesse, que a fundamentação era insuficiente ou inexistente, poderia tê-la obtido nos termos do disposto no artigo 37.º do CPPT, inclusivamente com a notificação do ato de liquidação.

Dispõe a referida norma, no seu n.º 1 que *“Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reação contra o ato notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.”*

À face do exposto, conclui-se que o ato tributário, datado de 28 de março de 2024, contém fundamentação suficiente anterior à data da sua emissão, de 13 de março de 2024, na qual se descrevem com clareza os elementos, de facto e de direito, essenciais para a sua compreensão, nomeadamente a natureza dos rendimentos, o seu valor, as entidades e países de onde procedem. Não tendo a mesma sido totalmente comunicada ao Requerente, ele poderia tê-la solicitado. E se não notificação da fundamentação pode gerar a ineficácia do ato tributário, nomeadamente para efeitos de cômputo do prazo de reação (v. artigo 36.º do CPPT), isso não implica que consubstancie vício invalidante, conquanto a fundamentação exista, como se demonstrou ser o caso. Aliás, ficou claro, como nota a Requerida, que o Requerente, pela sua extensa e detalhada argumentação, demonstrou ter compreendido as razões de facto e de direito que subjazem à liquidação de IRS do ano 2020.

Em relação aos juros compensatórios, o ato tributário foi acompanhado da

demonstração de liquidação de juros que indica a razão da sua aplicação [*“Retardamento da Liquidação (art.ºs 91º do CIRS e 35º da LGT)”*], o período de tributação a que respeitam, o valor base, o período de cálculo, a taxa e o valor dos juros, *i.e.*, com observância dos requisitos exigidos pelo n.º 9 do artigo 35.º da LGT⁹, pelo que também não se verifica o alegado vício de falta de fundamentação.

4. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O Requerente peticiona, como decorrência da anulabilidade do ato de liquidação impugnado, o pagamento de juros indemnizatórios.

A jurisprudência arbitral tem reiteradamente afirmado a competência destes Tribunais para proferir pronúncias condenatórias derivadas do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios originados em atos tributários ilegais que aí sejam impugnados, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) e n.º 5 do RJAT e 43.º e 100.º da LGT.

O direito a juros indemnizatórios depende da ocorrência de *“erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”* (v. artigo 43.º, n.º 1 da LGT).

Na situação vertente, foi o Requerente que deu causa à ação ao incumprir as obrigações acessórias a que legalmente estava adstrito: quer ao inscrever-se tardiamente como RNH, quer pela não declaração, que perdura até hoje, dos rendimentos auferidos no ano 2020.

Neste contexto, veja-se em sentido similar o voto de vencido do Prof. Doutor Tomás Tavares na decisão do processo arbitral n.º 67/2023-T: *“o sujeito passivo nunca teria direito a juros indemnizatórios, pois deu causa à ação (não preencheu as declarações de IRS [foi um*

⁹ Sobre o pressuposto da culpa, como tem entendido o Supremo Tribunal Administrativo, *“quando uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito, deverá fazer-se decorrer do preenchimento da hipótese normativa, por ilação lógica, a existência de culpa, na forma pressuposta na previsão do tipo de ilícito respetivo”*.

incumpridor] e não solicitou a sua inscrição como RNH) e a AT atuou com base numa interpretação legal (na minha opinião), mas pelo menos plausível e coerente da lei fiscal, neste enquadramento de incumprimento do sujeito passivo – e por isso, entendo que não existe, neste caso, um erro imputável aos serviços da AT de que tenha resultado o pagamento de imposto superior ao devido.”

Deste modo, o Requerente não só contribuiu para o início do problema, como para a sua perpetuação, com a consequente improcedência do pedido de juros indemnizatórios.

5. EM CONCLUSÃO:

Tendo em conta o *supra* exposto, conclui este Tribunal pela:

- Improcedência das exceções de incompetência material e de inimpugnabilidade do ato tributário suscitadas pela Requerida;
- Improcedência dos vícios formais invocados pela Requerente de preterição do direito de audição e de falta de fundamentação;
- Procedência do pedido de declaração de ilegalidade e anulação do ato tributário de IRS referente ao ano 2020, tendo em conta que o Requerente cumpriu todas as condições para ser considerado RNH nesse ano, pelo que beneficia de isenção relativamente aos rendimentos de pensões e de capitais auferidos de fonte estrangeira. Assim, a liquidação de IRS ao tributar tais rendimentos padece de ilegalidade, por violação do disposto nos artigos 16.º, n.ºs 8 a 11 e 81.º, n.ºs 5 e 6 do Código do IRS, devendo ser anulada – v. artigo 163.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”), por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT;
 - A ilegalidade não se estende, porém, às mais-valias (categoria G) obtidas pelo Requerente nas transações de valores mobiliários, pelo que nesse segmento o ato de liquidação de IRS não é ilegal, porquanto estas não beneficiam de

isenção e são tributáveis nos termos gerais, tal como o foram;

- Não obstante não se verificar qualquer ilegalidade na parte referente às mais-valias, o ato de liquidação de IRS deve ser anulado *in totum*, uma vez que a ilegalidade da tributação das pensões e rendimentos de capitais afeta o ato tributário no seu todo, que, assim, não é natural e juridicamente divisível, implicando o recálculo do imposto atentos os rendimentos abrangidos e as taxas aplicáveis (vg. por efeito da alteração de escalões), que necessariamente exigem uma nova liquidação a ser praticada pela Administração, não podendo o Tribunal substituir-se àquela;
- Procedência do pedido de declaração de ilegalidade dos juros compensatórios, na parte que incidiram sobre o IRS relativo aos rendimentos de pensões e de capitais auferidos pelo Requerente. Ficam, deste modo, ressaltados, por não padecerem dos vícios que lhe foram imputados, os juros compensatórios na proporção (que venha a ser apurada) do imposto devido sobre as mais-valias;
- Obrigação de restituir o imposto e juros compensatórios respeitantes à tributação ilegal dos rendimentos de pensões e de capitais, não sendo de restituir o imposto e os juros associados às mais-valias auferidas pelo Requerente em 2020;
- Improcedência da suscitada inconstitucionalidade da interpretação do n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS aqui adotada, segundo a qual a inscrição como RNH tem efeito meramente declarativo e o prazo nele previsto não tem efeito preclusivo;
- Improcedência do pedido de juros indemnizatórios.

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – v. artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar:

- a) Improcedentes as exceções de incompetência material e de inimpugnabilidade do ato tributário;
- b) Procedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de IRS e juros compensatórios referente ao ano 2020 e da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa que recaiu sobre aquele ato tributário;
- c) Procedente o pedido de devolução do imposto e juros compensatórios respetivos na medida do que haja sido pago em excesso, conforme resulte do apuramento a efetuar pela AT, após expurgo dos rendimentos de pensões e de capitais do Requerente da base de incidência do IRS liquidado;
- d) Improcedente o pedido de juros indemnizatórios;

Tudo, com as legais consequências.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **77.768,05** (setenta e sete mil setecentos e sessenta e oito euros e cinco cêntimos) correspondente ao valor da liquidação de IRS que o Requerente pretende anular, incluindo juros compensatórios (utilidade económica do pedido) – v. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do RCPAT.

VII. CUSTAS

Custas no montante de € **2.448,00** (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros), a cargo da Requerida, por decaimento, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de julho de 2025

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins
(Presidente e Relatora)

Filipa Barros
(Árbitro Vogal)

Sílvia Oliveira
(Árbitro Vogal, vencida quanto aos juros, com declaração de voto em anexo)

Declaração de Voto (de vencida) quanto ao pedido de juros indemnizatórios

Acompanho o sentido decisório de procedência do PPA quanto à anulação da liquidação objecto do PPA mas não acompanho o sentido decisório quanto ao indeferimento do pedido de juros indemnizatórios.

Com efeito, como referido na decisão, *“não obstante não se verificar qualquer ilegalidade na parte referente às mais-valias, o ato de liquidação de IRS deve ser anulado in totum, uma vez que a ilegalidade da tributação das pensões e rendimentos de capitais afeta o ato tributário no seu todo, que, assim, não é natural e juridicamente divisível, implicando o recálculo do imposto atentos os rendimentos abrangidos e as taxas aplicáveis (vg. por efeito da alteração de escalões), que necessariamente exigem uma nova liquidação a ser praticada pela Administração, não podendo o Tribunal substituir-se àquela (...)”* (sublinhado nosso).

Por outro lado, apesar de o Requerente ser faltoso quanto às suas obrigações declarativas, nomeadamente, de entrega da modelo 3 de IRS de 2020, bem como quanto à entrega tardia (em 2020) do pedido de inscrição no regime dos RNH, o que aqui ficou decidido equivale a dizer que, não só a 31-12-2020, bem como à data em que foi efectuada a declaração oficiosa de IRS aqui mandada anular (a liquidação de IRS n.º 2024..., de 28-03-2024), já a Requerida tinha elementos para ter considerado o Requerente como RNH e, nessa medida, a liquidação oficiosa efectuada deveria ter obedecido ao regime aplicável àquele tipo de contribuintes.

De acordo com o disposto no artigo 43º, 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”*.

Assim, entendo que, na perspectiva da análise do que é objecto do PPA (pedido de anulação de acto tributário), haveria lugar ao pagamento de juros indemnizatórios porquanto o Requerente pagou mais imposto do que seria devido, face ao regime dos RNH, e esse pagamento em excesso ficou a dever-se ao facto de o acto tributário ter sido praticado pela Requerida, com a adopção de pressupostos incorrectos e ter sido mantido nos mesmos termos após a apresentação (pelo Requerente) e o subsequente indeferimento de reclamação graciosa

respeitante ao mesmo, momento em que , a Administração Tributária, dispondo dos elementos necessários para proferir uma decisão com pressupostos correctos, decide manter aquele acto tributário. Como se refere, com as necessárias adaptações, no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 2013-10-17 (Processo n.º 05148/13), de 17 de Outubro (Relator ANABELA RUSSO), “(...) o erro passou a ser imputável à Administração Tributária a partir do momento em que podia ter tomado posição conforme o direito e não o fez”.

Por outro lado, como se pode ler no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 4/2024 (Pleno da 2ª Secção), de 12 de Janeiro, “(...) há muito que o STA sufraga o entendimento, formulado com base na letra do artigo 43.º, n.º 1 da LGT, de que os juros indemnizatórios apenas podem ser atribuídos ao sujeito passivo que tenha satisfeito uma obrigação tributária que venha a ser anulada com fundamento em “erro imputável aos serviços”, designadamente, por erro na aplicação do direito. É só neste caso, segundo a interpretação firmada pelo Supremo Tribunal Administrativo, que se gera uma efectiva lesão na esfera jurídica do sujeito passivo, decorrente a imposição do cumprimento de uma obrigação tributária que se vem a apurar ser contrária ao direito e que, por isso, deve ser patrimonialmente reparada através do pagamento de juros indemnizatórios”.

Assim, mandando-se anular a liquidação em crise [devendo esta ser substituída pela Requerida quanto ao seguimento identificado (parte referente às mais-valias e juros sobre estas incidente)], no que diz respeito ao montante aqui pago em excesso deveriam, em meu entender, face ao acimo exposto, incidir juros indemnizatórios.

Sílvia Oliveira