

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1294/2024-T

Tema: Residentes Não-Habituais – Trabalho Dependente – Método da Isenção

Sumário:

- Os rendimentos do trabalho dependente, obtidos fora de Portugal por residentes não-habituais, decorrentes de actividades de valor acrescentado, e tributados no país onde se originaram, para os quais se aplique o método da isenção, beneficiam de uma isenção integral, de acordo com o n.º7 do artigo 81º do CIRS.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Dra. Maria Antónia Torres, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., CONTRIBUINTE FISCAL N.º..., RESIDENTE NA RUA DA ..., ..., ..., ...-... CASCAIS, adiante identificada como “**Requerente**”, veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), 3.º, n.º 1, 5.º, n.º 3, alínea *a*), 6.º, n.º 2, alínea *a*), e 10.º, n.ºs 1, alínea *a*), e 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“**RJAT**”), apresentar pedido de constituição de Tribunal Arbitral com vista à declaração de ilegalidade e anulação dos despachos de indeferimento referentes aos processos n.º ...2024..., de 4 de Setembro de 2024, e ...2024..., de 22 de Novembro de 2024, que recaíram sobre os Recursos Hierárquicos relativos às liquidações de IRS de 2021 e 2022 e,

consequentemente, dos actos tributários consubstanciados nessas mesmas liquidações nºs 2022... e 2023... .

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada em 4 de Dezembro de 2024, foi aceite a 6 de Dezembro de 2024 e automaticamente notificado à Requerida. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD informou as Partes da designação do Árbitro signatário, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do Regime, o qual comunicou a respetiva aceitação, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º já referido, no prazo aplicável. As partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do mesmo diploma, sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 14 de fevereiro de 2025, sendo que em 19 do mesmo mês foi proferido Despacho, nos termos e efeitos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, determinando a notificação da Senhora Diretora-Geral da AT, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, bem como, para junção, no mesmo prazo, de cópia integral do processo administrativo.

A Resposta da AT e o Processo Administrativo foram recebidos a 26 e 27 de março de 2025, respectivamente. No dia 15 de julho foi proferido Despacho em que se constata que não existe prova testemunhal a apresentar, pelo que se dispensou 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). Adicionalmente, o referido Despacho deu às Partes oito dias para apresentação de alegações escritas, de forma subsequente. As partes não apresentaram alegações.

Em síntese, a Requerente, durante os anos de 2021 e 2022, encontrava-se registada no Regime

dos Residentes Não Habituais, tendo apresentado as respectivas Declarações Modelos 3 de IRS, declarando rendimentos do trabalho dependente que obteve na Dinamarca. Os rendimentos do trabalho dependente obtidos na Dinamarca foram declarados nas Declarações Modelos 3 de 2021 e 2022, no Anexo J, Quadro 4A, linha 401, nos valores de 60.513,15 Euros e 63.874,13 Euros.

Nesses anos de 2021 e 2022, a Requerente pagou imposto na Dinamarca sobre os rendimentos do trabalho dependente supra mencionados, no montante de 5.809,26 Euros e 19.717,07 Euros, respectivamente, igualmente reportados nas Declarações Modelos 3, no Anexo J, Quadro 4A, linha 401.

Adicionalmente, uma vez que os rendimentos do trabalho dependente obtidos pela Requerente na Dinamarca resultam de uma actividade de elevado valor acrescentado, nos termos da Portaria n.º 230/2019, de 23 de Julho, os respectivos montantes foram também incluídos no Anexo L, Quadro 5A, linha 401.

Ademais, no Quadro 6C2 do Anexo L das Modelos 3 de IRS de 2021 e 2022, a Requerente optou pela aplicação do método de isenção, para eliminação da dupla tributação internacional, aos rendimentos do trabalho dependente obtidos na Dinamarca.

Nas notificações para o exercício do Direito de Audição Prévia em sede de Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente contra as Liquidações de IRS de 2021 e 2022, a Autoridade Tributária solicitou i) elementos de prova do exercício pela Requerente de uma actividade de elevado valor acrescentado da qual derivam os rendimentos do trabalho dependente da Dinamarca; bem como ii) elementos de prova do imposto declarado nas respectivas Modelos 3 de IRS e efectivamente pago pela Requerente na Dinamarca.

A Reclamação Graciosa relativa ao ano fiscal de 2021 foi indeferida, e não obstante o exercício do Direito de Audição Prévia pela Requerente, com fundamento na falta de documentos

originais da autoridade tributária dinamarquesa traduzidos e autenticados para a prova do exercício da actividade de elevado valor acrescentado.

Na Reclamação Graciosa relativa ao ano fiscal de 2022, a Autoridade Tributária considerou, através dos documentos disponibilizados pela Requerente em sede de Direito de Audição Prévia, que tinha sido feito prova bastante de que i) os rendimentos do trabalho dependente da Dinamarca derivam de uma actividade de elevado valor acrescentando, e ii) a Requerente pagou efectivamente imposto na Dinamarca sobre os mesmos.

Não obstante, a Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente relativa ao IRS de 2022 é indeferida pela Autoridade Tributária considerando que os referidos rendimentos isentos devem ser englobados para efeitos da determinação da taxa aplicável aos rendimentos não isentos, decisão essa que foi reproduzida em sede de Recurso Hierárquico.

No âmbito do Recurso Hierárquico apresentado relativamente ao IRS de 2021, a Autoridade Tributária considerou provados os factos atinentes ao exercício da actividade de elevado valor acrescentado, bem como ao imposto pago sobre o respectivo rendimento do trabalho dependente obtido na Dinamarca.

Não obstante, incompreensivelmente, a Autoridade Tributária manteve a liquidação de IRS de 2021, considerando que os referidos rendimentos isentos devem ser englobados para efeitos da determinação da taxa aplicável aos rendimentos não isentos.

Nos dias 31 de Agosto de 2022 e 7 de Setembro de 2023, embora sem se conformar com o teor das liquidações de IRS, a Requerente procedeu ao pagamento dos valores de imposto alegadamente em dívida.

E, pela mesma razão, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral para impugnação dos actos tributários ilegais, por violação da lei.

Explana a Requerente que, nos termos do artigo 81.º, n.º 4, alínea a) do Código do IRS, verificando a tributação efectiva na Dinamarca dos rendimentos do trabalho dependente obtidos nesse país, aplica-se o método de isenção na liquidação de IRS sobre esses rendimentos. Aplicando-se o método da isenção, cabe aferir se a mesma é uma isenção integral ou progressiva, conforme o disposto no artigo 81.º, n.º 7, do Código do IRS.

De acordo com o artigo 81.º, n.ºs 4 e 7, do Código do IRS, os rendimentos do trabalho dependente obtidos no estrangeiro, efectivamente tributados nesse país de acordo com a Convenção para Eliminar a Dupla Tributação, e derivados de uma actividade de elevado valor acrescentado (artigo 72.º, n.º 10, do Código do IRS), não são englobados para efeitos de determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos englobados. Ora, relativamente aos rendimentos de fonte dinamarquesa obtidos pela Requerente, os quais derivam de uma actividade de elevado valor acrescentado – conforme esta já teve oportunidade de comprovar – a mesma optou, correctamente, pelo método da isenção, conforme assinalado no Quadro 6 C2 do Anexo L das Modelo 3 de IRS de 2021 e 2022.

O erro claro e manifesto da Autoridade Tributária, ao violar e desaplicar o artigo 81.º, n.ºs 4 e 7, e mais precisamente da parte final desse n.º 7, resultou num prejuízo ilegal e injustificado na esfera da Requerente.

Pede, ainda, a Requerente o direito a juros indemnizatórios dado considerar que claramente houve erro imputável aos serviços de que resultou o pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Por sua vez, vem a Requerida dizer que a matéria relevante à qual foi suscitada a apreciação do Tribunal Arbitral diz respeito, no essencial, à invocada isenção integral dos rendimentos auferidos na Dinamarca, a título de actividade de elevado valor acrescentado da ora Requerente, nos anos de 2021 e 2022.

E que, como preceituado nos n.ºs 4 e 5 do art.º 81.º do CIRS, os rendimentos obtidos no estrangeiro, por residentes não habituais, estão totalmente isentos, no entanto, esses rendimentos (das categorias A, B, E, F, G e H) são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1 e no n.º 6 do art.º 72.º do CIRS, conforme estabelece o n.º 7 do art.º 81.º do CIRS.

Contudo, continua, os titulares dos rendimentos de fonte estrangeira isentos podem, em alternativa, optar pela aplicação do método do crédito de imposto por dupla tributação internacional a que alude n.º 1 do art.º 81.º do CIRS, sendo neste caso os rendimentos obrigatoriamente englobados para efeitos da sua tributação, com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1 e nos n.ºs 2 a 5 e nº 10 do art.º 72.º do CIRS, conforme estabelece o n.º 8 do art.º 81.º do CIRS.

Refere ainda a Requerida que os rendimentos das categorias A e B obtidos no estrangeiro, aos quais não seja aplicado o método de isenção pelo facto de não se verificarem os requisitos estabelecidos nas alíneas a) e b) dos n.ºs 4 e 5 do art.º 81.º do CIRS, são tributados à taxa especial de 20%, se os mesmos resultarem de qualquer das atividades de elevado valor acrescentado anteriormente mencionadas.

Continua a sua argumentação dizendo que, tendo a ora Requerente optado pelo método da isenção, a AT efetuou as liquidações contestadas tendo por base a opção indicada. Visto que o anexo L se destina a declarar os rendimentos auferidos por residentes não habituais no território nacional, em atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico (categorias A e B), destinando-se ainda a evidenciar a opção pelo método pretendido para eliminar a dupla tributação internacional relativamente àqueles rendimentos, bem como aos rendimentos das categorias E, F, G e H obtidos no estrangeiro.

Ora, segundo a Requerida, verifica-se que as liquidações contestadas pela Requerente, residente em Território Nacional, com rendimentos obtidos em Portugal e no estrangeiro, que o

rendimento de €60.513,15, referente ao ano de 2021 e o rendimento de € 63.874,13, referente ao ano de 2022, de fonte dinamarquesa foi sujeito a regime de isenção de que nos termos da lei/regime fiscal, é obrigatório o seu englobamento (apenas para efeitos de apuramento da taxa) tendo sido excluído de tributação porque decorrente de Atividade de Elevado Valor Acrescentado e sujeito a isenção por opção da contribuinte no anexo L.

Efetivamente, afirma a Requerida, face ao disposto no n.º 7 do citado art.º 81º do CIRS, estes rendimentos isentos de tributação, são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar a outros rendimentos sujeitos a IRS.

Continua mencionando a decisão arbitral proferida no PPA 401/2020-T esclarece no ponto I o respetivo sumário que “A isenção de que beneficiam os rendimentos obtidos no estrangeiro pelos residentes não habituais é uma isenção com progressividade, pois tais rendimentos, não obstante isentos, são tomados em consideração na determinação da taxa aplicável aos rendimentos de fonte interna (...)”, pelo que entender não haver nada a censurar aos actos tributários aqui em crise.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro), tendo o pedido sido tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se devidamente representadas de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. MATÉRIA DE FACTO

1.1. Factos provados

- a) A Requerente nos anos de 2021 e 2022 estava inscrita como residente não-habitual em Portugal (doc. nº 6 junto à PI).
- b) Apresentou as Declarações Modelos 3 de IRS desses anos, declarando rendimentos do trabalho dependente que obteve na Dinamarca, no Anexo J, Quadro 4A, linha 401, nos valores de 60.513,15 Euros e 63.874,13 Euros (doc. nºs 7 e 8 junto à PI).
- c) A Requerente pagou imposto na Dinamarca sobre os rendimentos do trabalho dependente supra-mencionados, no montante de 5.809,26 Euros e 19.717,07 Euros, respectivamente, (doc. nºs 9 e 10 junto à PI) valores igualmente reportados nas Declarações Modelos 3, no Anexo J, Quadro 4A, linha 401 (doc. nºs 7 e 8 junto à PI) e facto comprovado pela Requerente e aceite pela Requerida.
- d) Os rendimentos do trabalho dependente obtidos pela Requerente na Dinamarca resultaram de uma actividade de elevado valor acrescentado, nos termos da Portaria n.º 230/2019, de 23 de Julho, os respectivos montantes foram também incluídos no Anexo L, Quadro 5A, linha 401, facto comprovado pela Requerente e aceite pela Requerida.
- e) No Quadro 6C2 do Anexo L das Modelos 3 de IRS de 2021 e 2022, a Requerente optou pela aplicação do método de isenção, para eliminação da dupla tributação internacional, aos rendimentos do trabalho dependente obtidos na Dinamarca (doc. nºs 7 e 8 junto à PI).
- f) Tais rendimentos, nas respectivas liquidações de imposto, foram englobados pela AT para determinação da taxa aplicável aos rendimentos não isentos.
- g) Nos dias 31 de Agosto de 2022 e 7 de Setembro de 2023, embora sem se conformar com o teor das liquidações de IRS, a Requerente procedeu ao pagamento dos valores de imposto alegadamente em dívida.

Factos não provados

Não há factos não provados com relevância para a decisão.

1.2. Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

O Tribunal não tem de se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas Partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (conforme artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes e no teor dos documentos juntos aos autos, por elas não contestados.

2 MATÉRIA DE DIREITO

Então vejamos.

De acordo com o artigo 81º do CIRS, nos seus nº 4, nº 7 e nº 8, redacção à data dos factos, estabelece-se o seguinte:

“4 - Aos residentes não-habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria A 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) Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.”

Ora, no caso concreto, é comprovado pela Requerente e aceite pela Requerida, que a Requerente obteve rendimentos do trabalho dependente na Dinamarca, rendimentos que foram tributados na Dinamarca.

Assim, conclui-se pela norma acima que se lhes é aplicável o método da isenção. A questão controvertida prende-se, contudo, com a tipologia de isenção em questão. Se integral ou se progressiva (sendo que neste último caso haveria lugar ao englobamento dos rendimentos para efeitos de apuramento da taxa de IRS aplicável aos rendimentos não isentos).

Vejamos o n.º 7 e o n.º 8 do mesmo artigo 81º:

“7 - Os rendimentos isentos nos termos dos n.os 4 e 5 são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1, nos n.os 2 a 5 e no n.º 10 do artigo 72.º (sublinhado nosso)”.

8 - Os titulares dos rendimentos isentos nos termos dos n.os 4 e 5 podem optar pela aplicação do método do crédito de imposto referido no n.º 1, sendo neste caso os rendimentos obrigatoriamente englobados para efeitos da sua tributação, com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1, nos n.os 2 a 5, 7 e 10 do artigo 72.º (sublinhado nosso).”

Ora, ficou também comprovado que a Requerente não exerceu a opção que lhe é dada pelo n.º 8 acima, que lhe permitiria optar pela aplicação do método do crédito de imposto. Ou seja, a Requerente pretendeu manter a aplicação do método da isenção, pelo que a norma relevante é o n.º 7 do artigo 81º do CIRS, acima mencionado.

A redacção que acima se expõe é a redacção em vigor à altura dos factos, redacção introduzida pela lei 2/2020 de 31 de Março (Orçamento de Estado para 2020) e que se manteve em vigor até ter sido revogada pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro de 2023.

Surpreendentemente na sua Resposta, a Requerida menciona uma redacção que não existe, dizendo que o n.º 7 do artigo 81.º do CIRS apenas excepciona os rendimentos “previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1 e no n.º 6 do art.º 72.º do CIRS”.

Ora, esta redacção não consta da lei 2/2020 acima referida e não consta do próprio Código do IRS disponibilizado pela AT.

Temos assim que o n.º 7 do artigo 81.º do CIRS, exclui da obrigação de englobamento os rendimentos previstos no n.º 10 do artigo 72.º do CIRS, o qual, também na redacção à data dos factos estabelece o seguinte:

“10 - Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20 %.” (sublinhado nosso)

Ora, não restam dúvidas que os rendimentos que o n.º 7 do artigo 81.º pretende excluir são os rendimentos de categorias A e B, que qualifiquem como de elevado valor acrescentado, obtidos por residentes não-habituais.

E, é esse o caso dos rendimentos em questão, factos comprovados pela Requerente e aceites pela Requerida.

Pelo que, tais rendimentos não deveriam ter sido englobados pela AT nas liquidações de IRS sub judice.

3 Juros Indemnizatórios

A Requerente pede a final o pagamento de juros indemnizatórios.

Ora, de harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT, nos exatos termos

da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os actos e operações necessários para o efeito. O que está de acordo com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável ex vi alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Sendo o acto tributário objeto dos autos anulado por erro de direito praticado pela AT, não pode deixar de lhe ser imputado tal erro, pelo que a situação em apreço se enquadra no disposto no artigo 43.º, n.º 1 da LGT, assistindo à Requerente o direito a ser ressarcida via juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento do IRS relativo aos anos de 2021 e 2022 (31 de Agosto de 2022 e 7 de Setembro de 2023, respectivamente), sobre o valor pago em excesso, até ao processamento da respetiva nota de crédito (v. artigo 61.º, n.º 5 do CPPT).

IV. DECISÃO

Face ao exposto, acorda este Tribunal:

- Julgar totalmente procedente o pedido, com a consequente anulação dos referidos actos de liquidação de IRS;
- Reconhecer o direito a juros indemnizatórios da Requerente a calcular sobre aquela importância, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º, n.º 5 do CPPT;

Tudo com as legais consequências.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em €7.239,12 (sete mil duzentos e trinta e nove euros e doze cêntimos), conforme peticionado pela Requerente e não contestado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VI. CUSTAS ARBITRAIS

Custas no montante de **€612** (seiscentos e doze euros), a suportar pela Requerida em razão do decaimento, em conformidade 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 e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de Agosto de 2025

O árbitro,

Maria Antónia Torres