

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 757/2023-T

Tema: IRS - Regime dos residentes não habituais: violação do princípio da confiança; violação do Direito da União; ADT celebrado com Suécia.

SUMÁRIO

1. Os rendimentos da categoria H obtidos no estrangeiro por residentes não habituais, registados como tal em 2020, beneficiam do regime de isenção previsto no n.º 6 do artigo 81.º do Código do IRS, na redacção anterior à Lei n.º 2/2020, por um prazo de 10 anos
2. No contexto global do regime de eliminação de dupla tributação, mesmo quando é aplicável o método do crédito de imposto, a sua aplicação é limitada à suficiência de colecta no período de tributação em que os rendimentos obtidos no estrangeiro foram incluídos no rendimento coletável, como decorre dos n.ºs 1 e 3 do artigo 81.º do Código do IRS.
3. Tendo os sujeitos passivos residentes não habituais a faculdade de optar pelo método da isenção, nos termos do artigo 81.º n.º 6 do Código do IRS, como fez o Requerente, não havendo colecta, é inviável a atribuição de qualquer crédito de imposto, não havendo qualquer direito ou mera expectativa protegida pelo princípio constitucional da confiança que constitua um suporte legal para atribuir, na liquidação de IRS relativa ao ano de 2022 do Requerente, qualquer crédito de imposto.
4. O Tribunal Arbitral não dispõe de poderes de cognição para apreciar, por violação do direito da União da Europeia, o acto de denúncia, por um Estado terceiro, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação, ainda que esse Estado seja parte contratante na Convenção;
5. Caso a denúncia, pela Suécia, da CDT celebrada com Portugal fosse havida por violadora de normas do Direito da União, tal sempre seria irrelevante relativamente à liquidação ora impugnada, pois as pensões auferidas pelo Requerente, oriundas daquele país, não foram sujeitas a tributação em IRS em Portugal.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A... (doravante, o “Requerente”), contribuinte fiscal número ..., de nacionalidade sueca, com residência ..., ..., ...-..., ...-... Albufeira, Portugal, tendo sido notificado da demonstração de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) com o n.º 2023... vem, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, apresentar pedido de pronúncia arbitral visando a sua anulação e condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.
2. No dia 25/10/2023, o pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 24/10/2023, foi aceite e automaticamente comunicado à AT.
3. O Requerente apresentou a petição inicial assinada e com a indicação do valor da utilidade económica do processo, juntando procuração, comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem, seis documentos em anexo e requereu declarações de parte.
4. Em 18/12/2023, a Requerida comunicou a designação de juristas para a representar.
5. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º e da alínea a) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Tribunal designou árbitro no presente tribunal arbitral singular tendo sido comunicada a aceitação do encargo no prazo aplicável.
6. Em 18/12/2023, as Partes foram notificadas desta designação não tendo manifestado vontade de recusar.
7. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 09/01/2024.
8. Em 09/01/2024, o Tribunal Arbitral proferiu o despacho a que se refere o art. 17º do RJAT, o qual foi notificado às Partes nessa data.
9. No dia 13/02/2024, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por exceção e impugnação, tendo procedido à junção do processo administrativo (PA) em 13/02/2024.

10. Em 08/07/2024, o Tribunal Arbitral emitiu um Despacho considerando que a Requerida levanta um conjunto de excepções que merecem uma análise pormenorizada, especificamente a incompetência absoluta do tribunal arbitral pelo que se determinou a prorrogação do prazo para prolação da decisão arbitral ao abrigo do nº 2 do artigo 21º do RJAT.
11. Relativamente ao pedido do Requerente “Prova por declarações de parte” o tribunal entendeu e notificou o Requerente no sentido de que dispensaria a audição da parte, nos termos solicitados, uma vez que não foi observada a exigência legal de serem indicados de forma discriminada os factos sobre que devem recair, como impõe o n.º 2 do art.º 452.º do CPC, aplicável ex vi alínea e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT) sendo que, mesmo que a falta desta discriminação pudesse ser efectuada posteriormente, atendendo à matéria em disputa, a qualificação jurídica da matéria é meramente de direito pelo que este depoimento de parte constituiria um acto manifestamente inútil.
12. Por requerimento de 12/07/2024, o Requerente reforçou a essencialidade do recurso à prova por declarações de parte para a descoberta da verdade material.
13. Por Despacho datado de 08/09/2024, o tribunal arbitral deferiu a pretensão do Requerente ao abrigo dos seus poderes de gestão processual.
14. Por requerimento do Requerente de 17/09/2024 o tribunal foi informado de que, por razões de natureza pessoal e supervenientes à apresentação do requerimento de 12/07/2024, o Requerente estaria ausente de território nacional, tendo decidido prescindir das declarações de parte.
15. Por Despacho de 01/10/2024 o tribunal decidiu dispensar a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, determinando que a apreciação das excepções suscitadas pela Requerida seriam apreciadas com a sentença, tendo sido atribuído às partes um prazo sucessivo de 10 dias para apresentação de alegações.
16. O Requerente apresentou em 09/10/2024 resposta às excepções apresentadas pela Requerida.
17. As partes apresentaram alegações em 11/10/2024.
18. O prazo para a prolação da decisão foi prorrogado por mais duas vezes ao abrigo do nº 2 do artigo 21º do RJAT.

ARGUMENTOS DO REQUERENTE

19. Para fundamentar a sua pretensão, alega o Requerente, em síntese, o seguinte:
20. Em 5 de Maio de 2023, o Requerente procedeu à submissão da declaração de rendimentos de IRS (Modelo 3) relativa ao ano fiscal de 2022, à qual foi atribuída o número de identificação ...-...-... e o código de validação
21. Subsequentemente, o Requerente foi notificado da demonstração da liquidação de IRS com o n.º 2023... .
22. O Requerente reformou-se em 2020 e escolheu Portugal para usufruir da sua reforma, sobretudo, tendo em conta o regime fiscal oferecido a pensionistas.
23. Quer nos termos da lei em vigor na altura, quer até da informação disponível em sites ligados ao Governo português e difundidas pela rede consular portuguesa, os reformados do setor privado residentes em Portugal que beneficiassem do RNH, seriam isentos de qualquer imposto sobre as suas pensões de fonte estrangeira (tanto em Portugal como no estado da fonte da pensão).
24. Segundo informação recolhida, após a alteração de residência para Portugal a sua pensão não seria tributada durante 10 anos, razão pela qual fixou a sua residência fiscal em Portugal, tendo obtido o estatuto de RNH em 2020.
25. O Requerente pediu que o montante que lhe é devido a título de reforma lhe fosse pago no período de cinco anos, porque tinha a convicção de que esta opção lhe seria indiferente num cenário em que a taxa de tributação sobre este tipo de rendimento era inexistente, tanto em Portugal como na Suécia, opção esta que, por força das disposições suecas aplicáveis nesta matéria, é irreversível.
26. O Requerente alienou a casa de habitação própria e permanente na Suécia, onde residia com a sua família.
27. Em 2018, a Suécia manifestou a sua intenção de alterar o ADT celebrado com Portugal, em especial, no que respeita à disposição aplicável à tributação das pensões privadas.
28. Após um ano de negociações, os dois países chegaram a um consenso sobre a redação de um novo Protocolo que alteraria o ADT e que foi assinado pelos antigos Ministros das Finanças

-
- Mário Centeno e Magdalena Andersson, em Bruxelas, à margem da reunião do ECOFIN, em 16 de maio de 2019.
29. O referido Protocolo não chegou a entrar em vigor, porque não foi ratificado pelo Parlamento português.
 30. Na ausência de ratificação por Portugal, em Junho de 2021, a Suécia denunciou o ADT. O Aviso n.º 2/2022, do Ministério dos Negócios Estrangeiros português, de 1 de janeiro de 2022, tornou público que, "por Nota Verbal datada de 16 de junho de 2021, o Ministério dos Negócios Estrangeiros da República Portuguesa recebeu notificação de denúncia pelo Reino da Suécia da Convenção entre a República Portuguesa e o Reino da Suécia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento".
 31. Nos termos do Aviso, a denúncia produziu efeitos a partir de 1 de janeiro de 2022.
 32. A revogação do ADT teve um impacto imediato no enquadramento tributário aplicável ao Requerente, na medida em que anteriormente a sua pensão encontrava-se totalmente isenta de tributação, passando atualmente a ser tributada na por retenção na fonte.
 33. Tal como resulta do quadro 5 do anexo L da Modelo 3, o Requerente teve de suportar um montante de € 15.916,52 a título de retenção na fonte aplicada pela Suécia.
 34. O Requerente entende que lhe deveria ter sido atribuído, em Portugal, um crédito integral de imposto neste montante, razão pela qual deduziu o presente pedido de pronúncia arbitral.
 35. O Requerente descreve e analisa o regime legal dos residentes não habituais e a alteração da tributação das pensões a partir de 2020, nomeadamente com a Lei do Orçamento de Estado para 2020.
 36. Passando, depois, a invocar a sua inconstitucionalidade, por violação dos princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança, decorrentes do princípio do Estado de Direito Democrático, previsto no art. 2º da CRP, e a sua especial relevância do domínio do Direito Fiscal.
 37. Pronunciando-se no sentido de haver violação do Direito da União Europeia, que ambos os Estados devem respeitar, não obstante, a soberania fiscal em matéria de impostos diretos continuar a ser uma prerrogativa de cada Estado, por Portugal, no que respeita à elaboração e modificação do seu regime de RNH, e pela Suécia, no que respeita à denúncia do Acordo de Dupla Tributação, socorrendo-se, para o efeito, de vasta jurisprudência.

38. Requereu, a este propósito, o reenvio prejudicial, citando, em seu abono, jurisprudência do STA.
39. Para concluir quanto a este aspecto que, embora resulte de uma decisão unilateral da Suécia, a questão de saber se a denúncia do ADT é compatível com as liberdades de circulação criadas pelo Direito Europeu apresenta uma natureza verdadeiramente prejudicial para a resolução do caso ora em análise por parte dos órgãos jurisdicionais nacionais.
40. Pelo que, face às dúvidas interpretativas quanto ao Direito da União Europeia, caso o Tribunal Arbitral entenda necessário submeter, junto do TJUE e ao abrigo do artigo 267.º do TFUE, um pedido de reenvio prejudicial, considera o Requerente que este deve ser formulado nos seguintes termos:
 - a. A denúncia de um ADT por parte de um Estado-Membro, com fundamento na aplicação de um regime de tributação especial mais favorável aplicável aos pensionistas que passaram a ser residentes noutra Estado-Membro, é compatível com o princípio da não discriminação e com a liberdade de estabelecimento e liberdade de circulação de trabalhadores, previstos nos artigos 18.º, 45.º e 49.º do TFUE?
 - b. A incapacidade do Estado Português em assegurar o enquadramento fiscal aplicável a beneficiários do Estatuto de Residente não Habitual por força da revogação de um Acordo para Eliminar a Dupla Tributação em violação do Direito da União Europeia é compatível com o princípio da proteção da confiança, que enquanto princípio geral de Direito da União Europeia está previsto no artigo 6º, nº3 do TUE?
41. Termina requerendo o deferimento do pedido de pronúncia arbitral e que, em consequência, seja anulado o acto de liquidação do imposto em apreço, com pagamento de juros indemnizatórios.
42. O Requerente requereu declarações de parte, juntou seis documentos e procuração.

RESPOSTA DA REQUERIDA E SEUS FUNDAMENTOS

43. Notificada para responder, a Requerida veio defender-se por excepção e por impugnação, requerendo que sejam julgadas procedentes as excepções que veio invocar, e, caso assim o Tribunal não entenda, seja absolvida de todos os pedidos, alegando, em síntese o seguinte:
44. Começa por alegar que deverão considerar-se impugnados os factos alegados pelo Requerente que se encontrem em oposição com a presente defesa, considerada no seu

- conjunto, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 574.º do Código do Processo Civil - CPC, ex vi alíneas a) e e) do n.º 1 do art.º 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - RJAT.
45. Entendendo que, em momento algum, o Requerente prova o que cauciona ao longo do seu pedido de pronúncia arbitral, quando o princípio do ónus da prova consubstancia-se no princípio de que quem alega um determinado facto constitutivo de um direito, tem a necessidade de prová-lo. (cf. art.º 342.º do Código Civil – CC e n.º 1 do art.º 74.º da LGT).
46. - De seguida, a Requerida defende-se por excepção, o que fez nos seguintes termos:
47. O ppa do Requerente não pretende sindicar a legalidade de um acto tributário praticado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, mas no fundo, pretende sindicar uma qualquer Responsabilidade civil extracontratual do Estado pelo exercício da função político-legislativa (cfr. art.º 15.º da Lei 67/2007), totalmente inexistente conforme entende.
48. O ppa do Requerente pretende sindicar a responsabilidade política do Reino da Suécia pela sua decisão política de denunciar o ADT e tributar as pensões por si pagas. Em concreto, o ppa pretende sindicar os actos tributários de retenção na fonte efectuados pela autoridade tributária do Reino da Suécia sobre as pensões do Requerente.
49. Pelo que, na opinião da Requerida, este centro de arbitragem é totalmente incompetente em matéria de competência material e territorial, para sindicar:
- A responsabilidade civil extracontratual do Estado Português, inexistente adiante-se, pelo exercício da função político-legislativa, em desconformidade com a Constituição, o direito internacional, o direito comunitário ou acto legislativo de valor reforçado;
 - A actuação do Reino da Suécia, em matéria de opção política;
 - A actuação da autoridade tributária do Reino da Suécia, num tribunal da ordem interna portuguesa;
 - A actuação Reino da Suécia, sem ser chamada ao processo e se dar qualquer tipo de contraditório.
50. Invoca, assim, a excepção de incompetência absoluta deste Tribunal Arbitral por se tratar de um imposto liquidado, devido e cobrado no Reino da Suécia, cuja competência é exclusiva das jurisdições suecas.
51. E assim é, na medida em que estamos perante fiscalidade directa, i.e., imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares (cfr. n.º 1 do art.º 2.º a contrário, n.º 3 do art.º 5º e n.º 2 do art.º 114º do TFUE) e em face da inexistência de CDT entre Portugal e o Reino da Suécia.

-
52. Em suma, o Requerente pretende obter aqui a anulação de um acto tributário, anulação essa assente, porém, numa causa de pedir relacionada com imposto liquidado, devido e cobrado no Reino da Suécia, ao qual a República Portuguesa e o seu ordenamento jurídico são totalmente alheios.
53. Considerando, também, a Requerida ser parte ilegítima neste processo, porquanto:
- O objecto processual encontra-se delimitado pelo respectivo pedido e causa de pedir, nos termos delineados pelo Requerente no seu ppa.
 - Ora, nem o RJAT nem a Portaria 112-A/2011, de 22 de março, conferem ao dirigente máximo da Requerida o papel de representante de outra entidade que não a Autoridade Tributária e Aduaneira.
 - E sendo um tributo administrado pelo Reino da Suécia, naturalmente que apenas e só a autoridade tributária daquele país poderá aquilatar as questões suscitadas no ppa apresentado pelo Requerente.
54. A ilegitimidade passiva da Requerida consubstancia uma excepção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa.
55. Estando em causa um acto emanado pela autoridade tributária do Reino da Suécia, sempre deverá este centro de arbitragem absolver a Requerida da instância, atenta a excepção dilatória de ilegitimidade passiva, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art.º 278.º, n.ºs 1 e 2 do art.º e 576.º ambos do CPC, aplicáveis ex vi alínea e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT.
56. A Requerida invoca, ainda, a incompetência material deste Tribunal Arbitral, por erro na forma de processo e da falta de representação do Estado Português.
57. A competência dos tribunais arbitrais está circunscrita às matérias elencadas no artigo 2.º/1 do RJAT, a saber:
- «a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
 - b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.»
58. O ppa deduzido pelo Requerente, segundo a Requerida, não tem por objeto a apreciação de nenhuma destas pretensões, porquanto, sob a aparência de um ppa, a pretensão do Requerente prende-se, na realidade, com o apuramento de uma responsabilidade

- extracontratual do Estado Português em resultado de uma alegada frustração de expectativas jurídicas criadas em torno do RNH..
59. Pelo que, o tribunal arbitral se mostra incompetente para apreciar tal matéria que, como se sabe, está reservada à jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais (cfr, alínea f) do n.º 1 do art.º 4.º do ETAF).
60. A incompetência material do Tribunal Arbitral consubstancia uma excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo e determina a absolvição da Requerida da instância, de acordo com o n.º 2 do art.º 576.º e alínea a) do art.º 577.º s artigos 576.º/2 e 577.º-a) do CPC, ex vi artigo 29.º/1-e) do RJAT.
61. Acrescendo que o meio acionado assume as vestes de um pretense ppa, que, também, não constitui o meio processual adequado para discutir uma responsabilidade extracontratual do Estado pelo exercício da função político-legislativa, que é a acção administrativa, cabendo, assim, a representação do Estado ao Ministério Público, e não à Requerida, pelo que deve ser notificado da pendência deste ppa.
62. Alega, ainda, a Requerida que o ppa deverá ser considerado inepto por falta de identificação da base legal que fundamenta o pedido.
63. Á cautela e por impugnação alega a Requerida que, invocando o princípio da protecção da confiança, defende o Requerente que «o Estado português devia ter encontrado uma solução interna para mitigar os impactos negativos decorrentes da cessação de vigência do ADT», cfr. § 111 do douto ppa em ordem à manutenção de um estatuto fiscal que lhes garantisse a dupla não tributação dos rendimentos de pensões com origem na Suécia.
64. Isto significa, no fundo, que a pretensão formulada reconduz-se à instituição de um mecanismo, absolutamente escorado em meros argumentos de *iure condendo*, que lhes possa assegurar uma compensação, a atribuir pelo Estado Português, correspondente ao imposto cobrado na Suécia, ao abrigo da legislação interna deste Estado
65. Ora, manifestamente está vedado aos tribunais e à AT o preenchimento de lacunas «resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República», como preconiza o n.º 4 do art.º 11.º da LGT, pelo que não pode proceder o pedido apresentado pelo Requerente.
66. Ainda sobre a alegada violação do princípio da confiança, cumpre qualificar como vazia de conteúdo e falta de adesão à realidade a acusação de que «(...) o facto de o legislador

- português não ter assegurado as características essenciais do regime - i.e., não ter garantido o enquadramento fiscal prometido durante os 10 anos de duração do regime - é incompatível com o princípio da proteção da confiança, que resulta do artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”)).
67. Uma tal alegação não é sustentada em quaisquer actos administrativos ou legislativos que tenham redundado numa alteração de aspectos essenciais do regime susceptíveis da sua descaracterização e, concomitantemente, atentatórios do princípio da segurança e confiança dos beneficiários, como aliás é revelado pela constância das disposições que definem o RNH, designadamente do n.º 6 (anterior n.º 5) o art.º 81.º do CIRS.
68. A única alteração de relevo ao RNH com potenciais consequências na situação tributária futura do Requerente foi a que estabeleceu a passagem da isenção dos rendimentos de pensões, introduzida pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, nos seguintes termos «12 - Os residentes não habituais em território português são ainda tributados à taxa de 10 % relativamente aos rendimentos líquidos de pensões, incluindo os da categoria H e os previstos na alínea d) do n.º 1 e subalíneas 3) e 11) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º, quando, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português, 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».
69. Não obstante a mesma lei tenha revogado o n.º 6 do art.º 81.º do CIRS, foi salvaguardado numa disposição transitória (cfr., at.º 392.º da Lei n.º 2/2020) que não seria aplicada aos «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.»
70. Também não se vislumbra em que se funda a afirmação de que a regulamentação do RNH pretendeu criar a percepção, nos contribuintes médios de que «o resultado final, i.e., o único elemento que é perceptível pelo contribuinte médio, era a isenção total de IRS sobre o rendimento de pensões».

71. Bastando, para tanto, consultar o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que deu execução à autorização legislativa concedida ao Governo pelos artigos 106.º e 126.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que criou, além do Código Fiscal do Investimento (CFI) e o novo regime fiscal para o residente não habitual em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) para verificar que, de modo algum, é possível extrair uma tal ilação.
72. Em relação aos rendimentos provenientes de pensões, estes apenas ficarão isentos de tributação se forem efectivamente tributados no outro Estado Contratante, em conformidade com a CDT celebrado entre Portugal e esse Estado, ou se esses rendimentos não forem de considerar obtidos em território português de acordo com as regras previstas no CIRS.
73. Porém, com o objetivo de tornar o país “atractivo” do ponto de vista fiscal aos pensionistas estrangeiros, a interpretação que veio a ser perfilhada, desde 2012, foi no sentido de aplicação do método da isenção aos rendimentos de pensões auferidas por RNH, mesmo quando a norma da CDT celebrada entre Portugal e o país de origem das pensões atribuísse o direito exclusivo de tributação ao Estado de residência.
74. Este entendimento teve (e tem) como corolário que os pensionistas, como sucedeu com o Requerente, não fossem tributados nem no Estado de origem das pensões, nem no Estado da residência fiscal (Portugal), dado que a redacção do art.º 18.º do ADT entre Portugal e a Suécia retirava direitos de tributação ao Estado da fonte; originando uma situação de dupla não tributação.
75. No tocante a saber se a expectativa do Requerente de não ser tributado em Portugal relativamente aos seus rendimentos de pensões auferidos na Suécia, foi «totalmente gorada», na verdade, tal efeito não se verificou, pelo que não pode ser arguida a violação do princípio da protecção da confiança.
76. E a maior demonstração disso reside justamente no facto de nenhuma medida legislativa ou administrativa haver colocado em crise a garantia de aplicação do método da isenção durante o período (10 anos) de vigência do RNH, benefício que continuou a ser assegurado pela Lei n.º 2/2022.
77. Ao contrário do que defende o Requerente, o RNH reúne as características que o subsumem na definição de “benefício fiscal” dada pelo artigo 2.º, n.º 1, do EBF, pois integra um conjunto de medidas excepcionais que introduzem uma derrogação às regras gerais de tributação em

- IRS; que se traduz na concessão de vantagens fiscais; e que tem objectivo a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes, traduzidos na atração de pessoas não residentes, que possam ter contributos positivos para a economia nacional considerados superiores aos da tributação que impedem.
78. Ora, os benefícios fiscais, enquanto medidas excepcionais, são, por natureza, temporários, o que implica que seja definido um horizonte temporal limitado, em ordem a permitir a sua avaliação periódica à luz dos resultados alcançados e da ponderação da actualidade dos objectivos prosseguidos.
79. A prova de que não se trata de um benefício fiscal de natureza estrutural reside justamente no facto de o n.º 9 do art.º 16.º, do CIRS prescrever que: «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.»,
80. Por outro lado, a denúncia do ADT por parte do Reino da Suécia, em resultado da não ratificação por Portugal do Protocolo, com efeitos a partir de 01/01/2022, implicou que a aplicação do método da isenção passasse a depender da condição prevista na alínea b) do n.º 6 do art.º 81.º do CIRS, que atende à possibilidade de tributação das pensões pelo Estado da fonte (a Suécia), que, no caso, comprovadamente ocorre.
81. Fenecem, assim, in totum os argumentos arvorados pelo Requerente, devendo, por conseguinte, manter-se incólumes na ordem jurídica as liquidações aqui impugnadas.
82. A interpretação propugnada pelo Requerente sofre de desconformidade constitucional, porquanto configurando o RNH um benefício fiscal, esta circunstância enquadra a tese do Requerente, como violadora tanto da natureza do regime dos RNH, como do princípio da legalidade.
83. É uma asserção de suma importância, porquanto a dogmática centrada em torno dos benefícios fiscais, é indissociável do princípio da legalidade. que alteia os valores de certeza e segurança, conjugados com o princípio de justiça.
84. O que vale por dizer que qualquer interpretação que não a propugnada pela Requerida, colide frontalmente com o princípio da legalidade fiscal, da reserva legislativa da Assembleia da República em matéria de impostos, e do princípio da proibição de actos não legislativos de

- interpretação e integração das leis, expressamente consagrado no artigo 103.º, nºs 2 e 3 da CRP.
85. Relativamente ao requerido reenvio prejudicial para o TJUE.
 86. O reenvio prejudicial previsto no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia permite a uma jurisdição nacional interrogar o TJUE sobre a interpretação ou a validade de norma do direito europeu.
 87. É, portanto, um processo que está aberto aos juízes nacionais dos Estados-Membros, que podem recorrer ao TJUE sobre a interpretação ou a validade do direito europeu num processo em curso – é uma pergunta relativa à aplicação do direito europeu.
 88. É um reenvio de juiz para juiz, porém, sempre esse reenvio terá que ocorrer em face de uma norma concreta, e de uma dúvida interpretativa dessa norma, concreta e fundada.
 89. Embora não se alongando muito em argumentos, o Requerente defende a tese de que a violação do princípio da protecção da confiança – que já se demonstrou não ter ocorrido – seria violadora do direito europeu, pelo que não merece considerações adicionais.
 90. Mas, a par disso, é ainda formulada a tese de que a denúncia da CDT criou uma barreira adicional à circulação de capitais e pessoas da Suécia para Portugal, discriminatório, por não extensivo a outros Estados, e, como tal, violador do Direito da União Europeia, porém, as suas consequências no que concerne aos rendimentos de pensões ficaram limitadas à repartição da competência tributária dos rendimentos de pensões ao Estado da fonte e ao Estado de residência que Portugal não exerce (ou exerce à taxa de 10%) ao abrigo do benefício fiscal concedido aos RNH.
 91. Cumpre notar que a legitimidade para o Estado da fonte dos rendimentos de pensões pretender assegurar o direito de tributação dos rendimentos de pensões provenientes de um emprego anterior – cfr., esclarecem os Comentários ao art.º 18.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE – é justificada «pelo facto de uma dedução a título de cotizações de pensão de reforma constituir um diferimento do imposto sobre a parte dos rendimentos do trabalho com que é poupada para efeitos de reforma (...)».
 92. A Requerida não considera que a denúncia do ADT tenha, em si mesmo, criado qualquer obstáculo à deslocação de pensionistas da Suécia para Portugal, muito menos uma violação da livre circulação de pessoas, em primeiro lugar, porque o RNH é opcional e, em segundo

- lugar, porque enquanto for aplicado o método da isenção aos RNH estes não sofrem dupla tributação internacional.
93. E sendo aplicada a taxa de 10% (n.º 12 do art.º 72.º CIRS), conquanto que lhe seja aplicada uma tributação efectiva, assiste-lhe o direito ao crédito de imposto por dupla tributação internacional no artigo 81.º, do mesmo Código.
94. O instituto do reenvio prejudicial pressupõe a desconformidade de uma qualquer regra de direito interno (português), face ao ordenamento da UE.
95. Um alinhamento igualmente sancionado pelo Tribunal Constitucional no respectivo Acórdão n.º 198/2023, proferido no Processo n.º 1095/2020, de 18 de abril de 2023: - Justamente, sendo certo que o TJUE se alinha como a instância competente a aferir da compatibilidade do direito da UE, não é menos verdade que essa conferência, pressupõe a referência a preceitos do ordenamento interno (português).
96. Sendo que esse juízo proferido pelo TJUE, será, posteriormente, aplicado pelos Tribunais nacionais.
97. O Requerente propõe o reenvio prejudicial, de um Tribunal Português, de forma que o TJUE possa verificar a conciliabilidade com o direito da UE, de uma iniciativa do Reino da Suécia, que redunde na tributação de 25%, nesse Estado, das pensões por si auferidas, não estando em causa qualquer disposição de direito nacional.
98. Com efeito, não está em causa a desconformidade do regime do RNH, que mantém os seus parâmetros inalterados, no que respeita à respectiva aplicabilidade ao Requerente, por via das disposições transitórias consagradas na Lei n.º 2/2020, de 31 de março, antes e após a denúncia da CDT com a Suécia.
99. E, ainda menos, qualquer juízo de harmonização de preceitos do nosso ordenamento, com o direito da UE.
100. Em face do que fica o exposto, a Requerida refuta a proposta do Requerente de reenvio prejudicial ao TJUE, porquanto a denúncia da CDT por parte da Suécia não configura qualquer violação das liberdades fundamentais consagradas no TFUE e, mesmo que a haver uma restrição, seria justificada por razões imperiosas de interesse geral, como a preservação de receitas fiscais, o combate á evasão fiscal (evitar a dupla não tributação das pensões) e a uma repartição equilibrada dos poderes de tributação dos dois Estados.

101. Só se justifica o reenvio quando o julgador tenha dúvidas quanto ao sentido e alcance de alguma disposição do direito da União Europeia.
102. Ora, não obstante, tudo o que vem susodito, as perguntas feitas pelo Requerente não suscitam quaisquer dúvidas.
103. A primeira pergunta não oferece qualquer dúvida: A retenção apurada, liquidada cobrada na Suécia ao Requerentes aplica-se a todos os cidadãos Suecos que residem fora de Suécia e que mantêm um vínculo com aquele país (nacionalidade) – norma interna Sueca e discriminação inversa/interna aos seus próprios nacionais (65º nº 1 al. a) TFUE a contrario – jurisprudência TJUE Ac. Knoods, de 7.2.1979, proc. C-115/7813, §11.; 2 Tryfonidou, 2009a: 13.3; Barnard, 2013a: 234; Horspool & Humphreys, 2014: 385) – competência exclusiva da Suécia em matéria fiscal directa – pelo que não viola as disposições dos art.ºs 18.º, 45.º e 49.º do TFUE;
104. A Segunda pergunta também não: O RNH é um regime jurídico legal que permite benefícios fiscais a uma determinada categoria de contribuinte (art.º 2.º EBF); oferece certos direitos adquiridos aos seus beneficiários nos termos do n.º 4 do art.º 14 do EBF mas dentro do limites legais da lei portuguesa.
105. O Estado Português só pode “prometer” e continua a aplicar o RNH para o Requerente dentro do que lhe é permitido pela lei (princípio da legalidade fiscal: não há tributação em Portugal dos requerentes em sede de IRS).
106. Não existe nenhuma disposição legal ou contratual que obrigue o Estado Português a compensar o Requerente por factos alheios à sua vontade praticado por outro estado membro soberano e com competência exclusiva na matéria.
107. Não há, portanto, violação da norma prevista no n.º 3 do art.º 6.º do TFUE;
108. Destarte, dado carácter cristalino da questão jurídica, não se antevê a necessidade deste Tribunal proceder ao reenvio prejudicial dos presentes autos para o TJUE,
109. Quanto ao Parecer junto pela Requerente, o mesmo não constitui meio de prova, pelo que vai o mesmo desde já impugnado, nos termos do disposto nos arts. 426.º e 640.º do CPC (aplicável ex vi art.º 2.º, e), CPPT), conforme jurisprudência que cita.
110. Finalmente, reportando-se ao pedido de juros indemnizatórios, a Requerida alega que, não se verificando, nos presentes autos, erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, não deve ser reconhecido à Requerente qualquer direito a juros indemnizatórios.

111. A Requerida conclui requerendo que:

a. Sejam julgadas procedentes as excepções invocadas;

Ou, não se entendendo assim:

b. Seja o pedido de reenvio prejudicial indeferido;

c. O pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado e por notoriamente inconstitucional na interpretação que propugna, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos

RESPOSTA DO REQUERENTE ÀS EXCEPÇÕES DEDUZIDAS PELA REQUERIDA

112. O Requerente veio pronunciar-se pela improcedência das excepções deduzidas pela Requerida, e pelo prosseguimento dos autos quanto à apreciação do mérito da causa, o que fez nos termos seguintes:

113. Segundo o Requerente, a Requerida invocou a incompetência absoluta do tribunal arbitral decorrente da incompetência internacional da jurisdição portuguesa e, também, a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, retirando como consequência directa de ambas as excepções a sua ilegitimidade passiva.

114. Ora, para o Requerente as excepções não têm cabimento, uma vez que a pretensão do Requerente traduz-se na anulação do acto de liquidação de IRS, relativo ao ano de 2022, por força da não atribuição de um crédito de imposto no montante associado à retenção na fonte paga na Suécia, estando, assim abrangida pelo art. 2º, nº1, alínea a) do RJAT.

115. Com efeito, a pretensão não se centra na ilegalidade do imposto liquidado, devido e cobrado no Reino da Suécia, mas na aplicação da lei portuguesa, dado que a circunstância de estar em causa uma matéria conexa com outro ordenamento jurídico, não afasta, por si só, a competência do tribunal arbitral para se pronunciar sobre o pedido dos autos, citando, para o efeito, jurisprudência do STA.

116. Reitera que o objecto do pedido de pronúncia arbitral é a anulação da citada liquidação de IRS, que corresponde a um imposto liquidado, devido e cobrado em Portugal.

117. Relativamente à segunda excepção deduzida pela Requerida, em que invoca a incompetência em razão da matéria deste tribunal arbitral, por o Requerente, sob a aparência do pedido de anulação de uma liquidação, pretender o apuramento de uma responsabilidade extracontratual do Estado Português, em resultado de uma alegada frustração de expectativas

jurídicas criadas em torno do RNH, matéria que está reservada à jurisdição dos Tribunais Administrativos e Fiscais, o Requerente responde que a sua pretensão é a anulação da liquidação em causa, que, como já referiu, está abrangida pelo âmbito de aplicação do art. 2.º, nº 1, alínea a) do RJAT.

118. Termina, reafirmando que as exceções de incompetência absoluta e incompetência material do Tribunal; e, por conseguinte, a alegada ilegitimidade passiva da Requerida, devem ser julgadas improcedentes, prosseguindo os autos quanto à apreciação do mérito da causa.

QUESTÕES A DECIDIR.

119. Face às posições assumidas pelas Partes conforme os argumentos apresentados, são as seguintes as questões que cabe apreciar e decidir:

120. Matéria de excepção – Saber se o tribunal arbitral é competente para conhecer a matéria dos autos e se a Requerida é parte legítima no processo.

121. No caso de se ser reconhecida a competência do tribunal e a legitimidade da Requerida, sendo, portanto, julgadas improcedentes as excepções deduzidas pela Requerida, se o tribunal entende ser necessário o reenvio prejudicial, e, se a liquidação de IRS em apreço é legal, ou padece de algum vício.

122. Caso o tribunal arbitral se pronuncie pela ilegalidade da liquidação e proceda à sua anulação se haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

II - Saneamento

123. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objecto do processo dirigido à anulação de actos de correcção liquidação de IRS (v. art.os 2.º e 5.º do RJAT), como se fundamentará no seguimento da apreciação da matéria de facto provada e não provada.

124. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no art. 10.º, do RJAT.

125. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. art.os 4.º e 10.º/2 do RJAT e art. 1.º da Portaria 112-A/2011, de 22.3).

126. Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.
127. Quanto à competência do tribunal analisemos as questões processuais suscitadas pela Requerida, isto é, a competência deste tribunal para apreciar a matéria objecto dos autos e a ilegitimidade passiva da Autoridade Tributária.
128. A pronúncia arbitral deve conhecer “em primeiro lugar das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, pela ordem imposta pela sua procedência lógica” (art. 608º, nº 1 do CPC, aplicável por força do art. 29º, nº1, alínea e) do RJAT).
129. A Requerida invoca a incompetência absoluta do tribunal arbitral e a consequente ilegitimidade passiva da Requerida, por considerar que se pretende syndicar, no pedido arbitral, os actos tributários de retenção na fonte efectuados pela autoridade tributária do Reino da Suécia sobre as suas pensões, a que o Estado Português é totalmente alheio, e ainda a incompetência do tribunal por erro na forma do processo e falta de representação do Estado Português, por entender que o pedido de anulação de acto tributário assenta numa causa de pedir relacionada com a responsabilidade civil extracontratual do Estado Português pelo exercício da função político-legislativa.
130. Para efeitos de saneamento do processo cumpre apreciar as excepções de:
- Incompetência absoluta do Tribunal Arbitral ;
 - Ilegitimidade processual da Requerida;
 - Ineptidão do pedido arbitral (por falta de objeto);
131. A apreciação dessas excepções será efectuada pela ordem supra identificada, a título prévio.
132. Estabelece o art. 13º do CPTA (aplicável por força do art. 29º, nº 1, alínea c) do RJAT), que a competência e o âmbito da jurisdição são de “ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria”, razão pela qual se impõe a apreciação em primeiro lugar das excepções deduzidas pela Requerida relativamente à (in)competência deste tribunal arbitral, que, no caso de serem verificadas, conduzem à absolvição da instância.
133. Por outro lado o artigo 7º do CPTA, Lei 15/2002, determina no quadro da promoção do acesso à justiça que: *“Para efectivação do direito de acesso à justiça, as normas processuais devem ser interpretadas no sentido de promover a emissão de pronúncias sobre o mérito das pretensões formuladas.”*
134. Privilegiando uma interpretação e aplicação das normas processuais no sentido favorecerem o acesso ao tribunal o “julgamento” do mérito da causa).

135. O tribunal arbitral pode decidir sobre a sua própria competência, de acordo com o disposto no art. 18º, nº 1 da Lei da Arbitragem Voluntária (Lei nº 63/2011, de 14 de Dezembro), que, na ausência de regulação pelo RJAT, é aplicável por analogia.
136. Por seu turno, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD está delimitada, no caso, à apreciação das pretensões que constam do art. 2º, nº 1, do RJAT, que são: “A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenções na fonte e de pagamentos por conta”.
137. Analisado o processo, verifica-se que o objecto do pedido arbitral é constituído por um acto de liquidação de IRS, com o nº de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) 2023... emitido pela Administração Tributária Portuguesa, aqui Requerida, que constitui o documento n.º 2 junto ao pedido arbitral pelo que se reconhece a competência material do tribunal ao abrigo do RJAT e legislação subsidiariamente aplicável.
138. As partes são legítimas porquanto a Requerida é autora da liquidação impugnada e o Requerente seu destinatário (sujeito passivo).
139. Estando em causa um pedido de anulação de uma liquidação de IRS (e não um pedido de indemnização fundada em responsabilidade extracontratual do Estado), o processo de impugnação é o aplicável.
140. O requerimento inicial não sofre de inaptidão, porquanto, ao contrário do que sustenta a Requerida, são expressamente invocadas duas causas de pedir: a violação do princípio da confiança, constitucionalmente consagrado, e a violação de princípios do Direito da União, nomeadamente o princípio da liberdade de circulação.
141. Improcedem, pois, todas as exceções invocadas.
142. Tudo visto, cumpre proferir decisão.

III- Apreciação do mérito

MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

143. Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, o Tribunal dá como provados os seguintes factos:
144. O Requerente é um cidadão de nacionalidade sueca com residência em Portugal desde 2020.

145. Em 26 de Junho de 2023, o Requerente procedeu à submissão da declaração de rendimentos de IRS (Modelo 3) relativa ao ano fiscal de 2022, à qual foi atribuída o número de identificação ...-... -... e o código de validação... . (Cfr., Doc. 1).
146. Subsequentemente, o Requerente foi notificado da demonstração da liquidação de IRS com o n.º 2023... (Cfr., Doc. 2).
147. O Requerente reformou-se com 55 anos de idade, no ano de 2020. (admitido pelas partes).
148. A escolha de Portugal, de entre vários países potencialmente elegíveis, prendeu-se, sobretudo, com o regime fiscal oferecido a pensionistas (admitido pelas partes).
149. Nos termos da lei em vigor na altura, quer até da informação disponível em sites ligados ao Governo português e difundidas pela rede consular portuguesa, os reformados do setor privado residentes em Portugal que beneficiassem do RNH, seriam isentos de qualquer imposto sobre as suas pensões em determinadas condições. (Cfr., Doc. 3).
150. No plano puramente profissional o Requerente pediu a reforma antecipada.
151. Para além disso, e sendo esta possibilidade admitida à luz do ordenamento jurídico sueco, o Requerente pediu que o montante que lhe é devido a título de reforma lhe fosse pago no período de cinco anos (admitido pelas partes).
152. Adicionalmente, no plano profissional e empresarial, o Requerente alienou as três sociedades das quais era acionista e que se apresentaram, desde os anos 90, como a sua principal fonte de rendimento (admitido pelas partes).
153. O Requerente vendeu a casa de habitação própria e permanente na Suécia (admitido pelas partes).
154. Tendo-se tornado residente fiscal em Portugal no ano de 2020, o Requerente deslocou para Portugal o seu centro de interesses vitais.
155. De facto, o Requerente reside permanentemente, desde esse ano, na habitação que adquiriu, ainda no ano de 2019, em Albufeira.
156. Em 2018, a Suécia manifestou a sua intenção de alterar o ADT celebrado com Portugal, em especial, no que respeita à disposição aplicável à tributação das pensões privadas.
157. Após um ano de negociações, os dois países chegaram a um consenso sobre a redação de um novo Protocolo que alteraria o ADT e que foi assinado pelos antigos Ministros das Finanças Mário Centeno e Magdalena Andersson, em Bruxelas, à margem da reunião do ECOFIN, em 16

- de maio de 2019. Esta última tornou-se, posteriormente, primeira-ministra da Suécia entre novembro de 2021 e outubro de 2022 (Cfr., Doc. 4).
158. Contudo, o referido Protocolo não chegou a entrar em vigor, porque não foi ratificado pelo Parlamento português.
159. Na ausência de ratificação por Portugal, em junho de 2021, a Suécia denunciou o ADT. O Aviso n.º 2/2022, do Ministério dos Negócios Estrangeiros português, de 1 de janeiro de 2022, tornou público que, "por Nota Verbal datada de 16 de junho de 2021, o Ministério dos Negócios Estrangeiros da República Portuguesa recebeu notificação de denúncia pelo Reino da Suécia da Convenção entre a República Portuguesa e o Reino da Suécia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento" (Cfr., Doc. 5).
160. Nos termos do Aviso, a denúncia produziu efeitos a partir de 1 de janeiro de 2022.
161. A revogação do ADT teve um impacto imediato no enquadramento tributário aplicável ao Requerente, na medida em que anteriormente a sua pensão encontrava-se totalmente isenta de tributação, passando atualmente a ser tributada por retenção na fonte.
162. Assim, e tal como resulta do quadro 5 do anexo L da Modelo 3, o Requerente teve de suportar um montante de € 15.916,52 a título de retenção na fonte.
163. O Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral em 24-10-2023.

Factos dados como não provados

164. Não foram dados como não provados factos com relevo para a decisão da causa.

Fundamentação da matéria de facto provada

165. Os factos dados como provados estão baseados no processo administrativo, nos documentos indicados relativamente a cada um deles e nos elementos factuais carreados para o processo pelas partes, na medida em que a sua adesão à realidade não tenha sido questionada.

MATÉRIA DE DIREITO

166. Fixada a matéria de facto, procede-se de seguida à sua subsunção jurídica e à determinação do Direito a aplicar, tendo em conta as questões a decidir que foram enunciadas.

167. Em linhas gerais, o Requerente, de nacionalidade sueca, a residir em Portugal desde 2020, onde tem o seu domicílio fiscal, impugna o acto tributário de liquidação de IRS, com fundamento na denúncia por parte da Suécia da Convenção para Eliminar a Dupla Tributação Internacional (CDT) celebrada com Portugal, invocando a violação do direito europeu, designadamente dos arts. 45º e 66º do TFUE, bem como dos princípios constitucionais da protecção da confiança e da proporcionalidade.
168. Sobre esta causa de pedir e com idêntica fundamentação à do Requerente já se pronunciou o CAAD em diversos acórdãos nomeadamente no processo nº 756/2023-T, 759/2023-T e nº 760/2023-T, a cujas decisões o presente tribunal adere em pleno.
169. Assim, vejamos.
170. O artigo 81º nº 6 do Código do IRS, na sua redacção em vigor até Março 2020 dispunha o seguinte em matéria de eliminação da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre pensões:
- 6 - 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.*
171. A Lei nº 2/2020, de 31 de Março, lei do Orçamento de Estado para 2020 revogou este nº 6 do artigo 81º do Código do IRS.
172. Com a entrada em vigor da Lei nº 2/2020, de acordo com o novo n.º 12 do artigo 72.º do CIRS, as pensões auferidas por residentes não habituais deixam de beneficiar de isenção, passando a ser sujeitas a uma taxa especial de 10% (com opção pelo respetivo englobamento). Esta taxa aplica-se aos rendimentos de pensões quando não sejam de considerar obtidos em território português, na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução aos rendimentos do trabalho dependente.
173. Para estes efeitos, são tidos como rendimentos de pensões, os rendimentos da categoria H e, ainda, os valores recebidos:

- a. Em virtude de situação de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, independentemente da prestação de trabalho, antes da passagem à reforma (que pela pesquisa efetuada, poderá ser o caso em concreto);
- b. As importâncias despendidas pela entidade patronal com seguros e operações do ramo "Vida", contribuições para fundos de pensões, fundos de poupança-reforma ou quaisquer regimes complementares de segurança social, quando não tenham sido sujeitas a tributação em momento anterior e ocorra o respetivo recebimento em capital.
174. Por sua vez, os rendimentos que passam a estar sujeitos a esta tributação autónoma, deixam de contribuir para o aumento da taxa progressiva de IRS a incidir sobre outros rendimentos auferidos pelo sujeito passivo, que sejam sujeitos a tributação e de englobamento obrigatório.
175. Há lugar à atribuição de um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, quando haja imposto pago no estrangeiro (dedutível até ao limite da taxa especial, ou nos termos geralmente aplicáveis em caso de opção pelo englobamento).
176. Não obstante este novo regime de tributação das pensões dos RNH, a Lei nº 2/2020 introduziu um regime transitório de salvaguarda de direitos e/ou expectativas para RNH que já beneficiavam desde regime em 2020, nos seguintes termos:
- Artigo 329.º Disposição transitória no âmbito do IRS*
- 1-*
- 2 - 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.*
- 3 - Os 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 podem optar pela sua tributação de acordo com a redação introduzida pela presente lei aos artigos 22.º, 72.º e 81.º do Código do IRS, desde que não esteja já esgotado o período a que se referem os n.os 9 a 12 do artigo 16.º do Código do IRS.

4 - Os 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, podem igualmente optar pela sua tributação de acordo com a redação introduzida pela presente lei aos artigos 22.º, 72.º e 81.º do Código do IRS.

5 - A opção a que se referem os números anteriores deve ser exercida pelos sujeitos passivos na declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2020.

177. No caso concreto, esta disposição transitória de salvaguarda de direitos manteve intocado o regime de isenção de IRS em Portugal aplicável às pensões provenientes da Suécia, no ano de 2020 e anos seguintes.

Quanto ao princípio constitucional da protecção da confiança

178. O Requerente alega que procedeu à alteração da sua residência fiscal para Portugal, sobretudo em face da promessa (alimentada pelo Estado português) de que a sua pensão não seria tributada pelo período de 10 anos.

179. Assim, com base na promessa de uma isenção total de imposto e com a expectativa legítima de que o Regime do Residente não Habitual (doravante “RNH”) seria um regime estável, o Requerente fez planos e alterou substancialmente a sua vida.

180. Do ponto de vista constitucional, o facto de o legislador português não ter assegurado as características essenciais do regime - i.e., não ter garantido o enquadramento fiscal prometido durante os 10 anos de duração do regime - é incompatível com o princípio da protecção da confiança, que resulta do artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”).

181. Esta é a primeira causa de pedir invocada pelo Requerente, o vício maior de que, no seu entender, enferma a liquidação impugnada.

182. Para o Requerente este princípio da protecção da confiança assentaria em dois pilares: não tributação da pensão em causa por Portugal, enquanto estado da residência, e não tributação pela Suécia, enquanto estado da fonte, por força da CDT ao tempo em vigor.

183. O Requerente entende que o legislador fiscal ordinário está condicionado quando pretende anular incentivos e benefícios fiscais ou outras disposições que prevejam desagravamentos fiscais favoráveis aos contribuintes.
184. No caso em apreço, verificou-se simultaneamente uma alteração da lei fiscal e a cessação de um ADT que, conforme acima descrito, afetará o encargo fiscal a suportar pelos pensionistas residentes em Portugal ao abrigo de um regime que foi concebido para/e que deveria ter permanecido estável por um período de, pelo menos, 10 anos.
185. O próprio Requerente admite que, de acordo com o Tribunal Constitucional, mesmo as alterações ao quadro fiscal que não violem o princípio da retroatividade fiscal - na medida em que se projetem para o futuro, como sucedeu com as alterações descritas - podem, ainda assim, violar o princípio da proteção da confiança.
186. Desenvolve depois a análise à aprovação e enquadramento do regime fiscal dos Residentes Não Habituais para vir alegar que o regime dos RNH tem, ou pelo menos teve, uma natureza estrutural no quadro do ordenamento jurídico-tributário português, ao contrário de outros regimes criados por razões conjunturais, como por exemplo, o programa regressar ou o IRS jovem.
187. E que o legislador ordinário está vinculado a princípios de estabilidade e continuidade na protecção deste regime tributário dos RNH.
188. Ora, pelo que se entende, uma eventual violação do princípio da confiança não decorreria de uma qualquer ação ou omissão da Requerida aquando da emissão da liquidação impugnada ou anteriormente. Ou seja, não está em causa uma violação da confiança na atuação administrativa.
189. A violação do princípio da confiança parece ser imputada pelo Requerente ao legislador nacional.
190. Contudo, não se vislumbra que actuação positiva do legislador possa ter defraudado e comprometido os princípios da segurança jurídica e protecção da confiança uma vez que as alterações às normas do Regime dos RNH, que ocorreram em 2020, passaram a tributar as pensões recebidas do estrangeiro à taxa de 10% ao invés da aplicação do regime da isenção anteriormente previsto, mas não afetaram a situação do Requerente (e a de todos os que á data da entrada da lei nova se encontravam já abrangidos pelo regime) dado que o legislador,

- cumprindo com a confiança inerente a regimes fiscais deste tipo, expressamente introduziu normas transitórias mantendo o regime legal anterior para os que dele já aproveitavam.
191. Como explicitou o Requerente na ppa., o Requerente entende que lhe deveria ter sido atribuído, em Portugal, um crédito integral de imposto no montante correspondente à retenção na fonte efectuada pela autoridade tributária da Suécia.
192. E é por tal não se ter verificado que, inconformado com esta situação, veio deduzir o presente pedido de pronúncia arbitral.
193. O que está em causa, na perspetiva do Requerente, parece ser uma omissão: Portugal não ter arcado com as consequências de a Suécia, por ter denunciado a CDT, ter deixado de reconhecer o direito exclusivo à tributação por Portugal (país de residência) e, em consequência, ter passado a tributar, por retenção na fonte, as pensões auferidas pelo Requerente. Se bem se entende estaria em causa uma omissão legislativa, por não ter sido consagrado, para estes casos, um método de “crédito integral de imposto”, ou seja, o direito à dedução do imposto pago no país da fonte independentemente da existência de coleta no país de residência (Portugal), com forma de “anular” a tributação que passou a existir no país da fonte.
194. O Requerente entende que o princípio da confiança obrigaria Portugal não só a continuar a isentar a pensão auferida pelo Requerente que, efectivamente continua, mas, também, a devolver-lhe o montante de imposto que pagou (passou a pagar) na Suécia.
195. É bom de ver que esta linha de argumentação não pode ser acolhida.
196. Efectivamente, o regime fiscal dos RNH é um regime interno português não especialmente previsto nas diferentes CDT’s celebradas por Portugal relativamente à tributação pelo outro país contratante (país da fonte) de pensões.
197. O regime de RHN, que é um regime previsto exclusivamente pelo direito interno português, não foi alterado de forma a introduzir qualquer alteração em Portugal, país da residência do Requerente.
198. A argumentação sustentada pelo Requerente de que a atratividade do regime dos RNH, no relativo a pensões oriundas do estrangeiro, resulta(va) de “dois pilares” – isenção de tributação em Portugal cumulada com isenção de tributação no país da fonte (quando tal esteja previsto na CDT aplicável, como era o caso da Suécia) - é exata.

199. Como também podemos antecipar que a obtenção dessa dupla vantagem terá sido decisiva ou, pelo menos, muito importante para a opção do Requerente de passar a residir em Portugal.
200. As questões relacionadas com a protecção de posições jurídicas subjectivas em matéria tributária têm sido tradicionalmente abordadas a partir de dois prismas analíticos fulcrais: por um lado a retroactividade, e por outro lado o Direito substantivo.
201. Admitindo o próprio Requerente que não está em causa nenhuma forma de aplicação retroactiva da lei, teremos que confirmar se a Requerida se conformou com o direito substantivo na liquidação de IRS aqui controvertida.
202. Estando em causa um regime de tributação vantajosa, qualificado ou não como um benefício fiscal, coloca-se a exigência de autovinculação da Administração Tributária ao que ela própria decidiu, evitando-se que “volte com a palavra atrás”.
203. E essa vinculação da AT é efectuada por referência à lei, especificamente ao Código do IRS, nomeadamente aos artigos 16º e artigo 81º nº 6 do Código do IRS.
204. Artigos da lei fiscal que o legislador ordinário não modificou.
205. Pelo que os efeitos favoráveis do regime fiscal dos RNH nunca foram revogados ou alterados na esfera jurídico patrimonial do Requerente.
206. O regime de tributação, em Portugal, das pensões recebidas da Suécia manteve-se intacto na esfera do Requerente
207. Coisa muito diferente é afirmar, como pretende o Requerente, que a dupla vantagem de não tributação das pensões pagas pela Suécia, quer no Estado da fonte quer no Estado da residência, foi assegurada (ou tem que ser assegurada) por Portugal.
208. Nos documentos informativos que o Requerente juntou ao processo não está demonstrado que Portugal, enquanto Estado da residência do Requerente, tenha assegurado um regime fiscal de tributação aprovado e aplicado por uma autoridade tributária estrangeira, neste caso a sueca.
209. Por outro lado, a formação das expectativas do Requerente quanto à não tributação de um rendimento pago pela Suécia, Estado da fonte, só se poderia formar relativamente à aplicação do princípio da legalidade e protecção da confiança pelo legislador ou autoridade tributária da Suécia, não podendo Portugal garantir posições jurídicas subjectivas constituídas perante uma esfera legislativa que não a portuguesa.

210. Um Estado não pode impor a outro Estado que se mantenha vinculado a um tratado internacional. Mais, no domínio do Direito Internacional, o direito a um Estado denunciar um tratado é, em geral, tido como sendo um direito irrenunciável.
211. Por sua vez, as CDT preveem regras de entrada em vigor, ratificação, bem como de denúncia das mesmas, tratando-se de regras comuns no plano dos tratados internacionais (veja-se, aliás, que o instituto da denúncia além de ser generalizado nas várias CDT, também se encontra plasmado noutros tratados e na própria Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, assinada em 23 de maio de 1969).
212. Cumpridos os formalismos previstos nos tratados e nas respetivas legislações internas, os Estados podem livremente fazer cessar os efeitos de uma CDT por efeito da denúncia, a qual, por princípio, deve ser exercida em bloco para a totalidade da CDT.
213. No caso da CDT celebrada entre Portugal e Suécia, aprovada através da Resolução da Assembleia da República n.º 20/2003, a denúncia estava prevista no artigo 30.º, tratando-se de uma prerrogativa de ambos os Estados e que, uma vez regularmente exercida, traduz-se num verdadeiro direito potestativo, que produz efeitos inelutavelmente na esfera do Estado contraparte, de forma imediata, e, de forma mediata, nos residentes de ambos os Estados que possam auferir rendimentos de um ou de outro Estado, nas situações de dupla tributação, a partir da data em que a denúncia produz os seus efeitos.
214. A denúncia da CDT tem como implicação que ambos os Estados passam a ter competência para tributar os rendimentos provenientes de pensões, na medida em que aquela CDT previa uma competência exclusiva de tributação a cargo do Estado português, nos termos do artigo 18.º, tratando-se de pensões de natureza privada.
215. Não obstante, no caso concreto do Requerente, o regime dos RNH mantém plenamente a sua produção de efeitos pelo período pré-determinado, não havendo lugar sequer a tributação na jurisdição portuguesa, fruto do regime que lhe é aplicável em função da data dos factos.
216. Note-se que em 16-05-2019, foi assinado um protocolo para alteração à Convenção entre a República Portuguesa e o Reino da Suécia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (documento n.º 4);
217. Á data, em resposta à Lusa, fonte oficial do Ministério das Finanças referiu que “ o protocolo devolve à Suécia o direito de tributar os reformados a partir de 01 de janeiro de 2020, mas também contempla um período transitório, até 01 de janeiro de 2023, que confere a Portugal

- o direito de tributar sozinho estes contribuintes, desde que acabe com o regime de isenção atualmente em vigor no âmbito do RNH.”
218. "Desde que o protocolo seja aplicado em ambas as jurisdições e entre em vigor até 01 de janeiro de 2020, a Suécia tem o direito de tributar os pensionistas a partir dessa data", afirma a mesma fonte oficial. Porém, se Portugal passar aplicar IRS "às pensões suecas atualmente não tributadas", terá o direito de ser o único a tributá-las até 01 de janeiro de 2023.
219. O Requerente tornou-se residente fiscal em Portugal em 2020.
220. Porém, como refere na própria ppa., (artigo 34º) a Suécia anunciou a intenção de alterar o ADT celebrado com Portugal, em especial no que diz respeito à tributação das pensões privadas, em 2018. E, após um ano de negociações, portanto em 2019, ambos os Estados aprovaram novo Protocolo que iria ter necessariamente impacto na situação que vigorava até então, de zero tributação sobre os rendimentos de RNH residentes em Portugal decorrentes de recebimento de pensões privadas da Suécia.
221. Acontece que, na ausência de ratificação por Portugal, em Junho de 2021, a Suécia denunciou a Convenção para Evitar a Dupla Tributação referida (CDT) e passou a tributar as pensões pagas aos residentes em Portugal, por retenção na fonte.
222. Mantendo o legislador português a aplicação do método de isenção para as pensões recebidas por RNH do estrangeiro nas condições do artigo 81º do Código do IRS e podendo estas ser englobadas e ser aplicado o método do crédito de imposto por opção do titular.
223. Em resumo, não existem ou não estão provadas quaisquer atuações do legislador nacional que possam ser tidas como violadoras do princípio da confiança.
224. Não se identificam expectativas dignas de proteção jurídica que possam ter sido defraudadas por qualquer actuação do legislador nacional.
225. Por estas razões há que concluir que não se pode colocar uma qualquer questão de inconstitucionalidade (ou ilegalidade)por violação do princípio da confiança, nas circunstâncias em que é feita na presente ação, tem necessariamente que improceder.

Quanto à violação do Direito da União Europeia

226. A Suécia tomou a decisão de denunciar a CDT celebrada com Portugal e o Direito da União
227. Afirma o Requerente, nomeadamente, que: a decisão da Suécia constitui uma potencial limitação das liberdades fundamentais nas quais assenta o mercado interno: a livre circulação

de mercadorias, capitais, serviços e pessoas, previstas nos artigos 45.º a 66.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (doravante “TFUE”); que existe uma potencial violação do princípio da não-discriminação, tendo em conta que apenas o ADT celebrado com Portugal foi denunciado por força da regra de alocação de poderes tributários relativamente a pensões privadas, apesar de existirem outros ADT que estabelecem a mesma regra de alocação; que a decisão da Suécia de pôr termo ao Acordo para Eliminar a Dupla Tributação celebrado com Portugal (doravante o “ADT” ou “Acordo”) viola o Direito da União Europeia, uma vez que se trata de uma medida nacional que afeta diferentes liberdades fundamentais sem se basear em razões gerais de interesse público.

228. Tal como conclui o tribunal do CAAD nos processos citados nomeadamente processo nº 756/2023-T e processo nº 759/2023-T, Independentemente da bondade da argumentação acima resumida, considera o tribunal que a legalidade ou ilegalidade da denúncia pela Suécia da CDT celebrada com Portugal em nada se projeta (ou poderia projetar) na legalidade ou ilegalidade da liquidação cuja anulação é peticionada neste processo.
229. A mudança na tributação do Requerente decorre exclusivamente do seu tratamento fiscal na Suécia e não em Portugal.
230. O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa apreciar a legalidade ou ilegalidade de actos de liquidação, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].
231. A responsabilidade do Estado por violação da Constituição ou do direito da União Europeia a que alude o Requerente, designadamente a decorrente de actos de natureza legislativa ou sua omissão (inclusivamente, a não inclusão no CIRS de uma norma que permitisse atribuir o crédito que o Requerente pretende) tem meios próprios para ser efectivada, não sendo meio adequado o processo arbitral, em face da sua vocação restrita à apreciação a legalidade de actos dos tipos indicados no artigo 2.º do RJAT.
232. Sendo a questão da eventual violação de normas de Direito da União pela Suécia totalmente irrelevante para a decisão da causa ora em apreço, resulta liminarmente prejudicada a questão de um eventual reenvio prejudicial para o TJUE, o qual é, assim, indeferido.

233. Como decorre do artigo 10.º, n.º 2, alínea c), do RJAT, o pedido de constituição de tribunal arbitral é feito mediante requerimento do qual deve constar a identificação do pedido de pronúncia arbitral, constituindo fundamentos deste pedido os previstos no artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). E o dito artigo 99.º, sob a epígrafe “Fundamentos da impugnação”, estatui que constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente: a) errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários; b) incompetência; c) ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida; d) preterição de outras formalidades legais.
234. O pedido arbitral, para efeito da apreciação da legalidade do acto tributário de liquidação em IRS apenas pode ter como fundamento a violação de normas e princípios jurídicos do ordenamento jurídico interno, aqui se incluindo as normas de direito convencional internacional que vinculem o Estado Português, e, por isso, vigorem na ordem interna, o que conforme explicitado na decisão do mérito da causa não ocorre no presente caso.
235. O duto parecer junto ao processo pelo Requerente não constitui meio de prova.
236. Por outro lado, o mesmo parecer aponta diferentes formas de reacção dos contribuintes RNH que tenham sido afectados pela denúncia de uma CDT com impacto na sua esfera patrimonial sendo que a argumentação e fundamentação a favor da interposição de um pedido de pronúncia arbitral no CCAD não contraria a análise e conclusões do presente tribunal.
237. Face ao exposto, improcedem todos os pedidos formulados pelo Requerente.
238. Nestas circunstâncias, o Tribunal pronuncia-se pela legalidade da actuação da Requerida e pela conseqüente improcedência dos pedidos arbitrais.

Juros indemnizatórios

239. Sendo de julgar improcedente o pedido arbitral, mostram-se ser também improcedentes os pedidos acessórios de condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

IV – Decisão

Termos em que decide este tribunal arbitral julgar integralmente improcedente o pedido arbitral apresentado e, em consequência:

- i. Julgar improcedentes as excepções deduzidas pela Requerida;

- ii. Julgar improcedente o pedido de anulação da liquidação impugnada;
- iii. Não admitir o pedido de reenvio prejudicial;
- iv. Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios;
- v. Absolver a Requerida dos pedidos;
- vi. Condenar o Requerente nas custas do processo,

V - Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em 15.916,52 euros, nos termos do artigo 97º-A, nº 1, a), do Código de Procedimentos e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 29º do RJAT e do nº 2 do artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI - Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 918,00 euros, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelo Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12º, nº 2, e 22º, nº 4, ambos do RJAT, e artigo 4º, nº 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de Janeiro de 2025

O Árbitro

Ana Teixeira de Sousa

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto
no art. 131.º/5 CPC, aplicável por remissão do art. 29.º/1 e) RJAT.
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.**