

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 672/2024-T

Tema: IRS – Requisitos do regime de Residente Não Habitual (RNH)

Sumário

- I. O regime dos Residentes Não Habituais deve ser aplicado desde que se verifiquem os requisitos legais previstos no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, vigentes no ano de 2022.**
- II. O registo do sujeito passivo como "residente não habitual" tem um efeito meramente declarativo e não constitui um requisito substantivo para a aplicação desse regime em cada ano fiscal.**

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A..., titular do Número de Identificação Fiscal ..., residente na ..., ...-...Estoril, (doravante, o “Requerente”), veio nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1 e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “RJAT”), em conjugação com os artigos 99.º, alínea a) e 102.º, n.º 1, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, “CPPT”), requerer a constituição do tribunal arbitral, com a intervenção de árbitro singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a “Requerida” ou “AT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade do ato tributário de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante, “IRS”) correspondente à liquidação

1.

- n.º 2024..., relativo ao período de tributação de 2022, do qual resultou um montante total a pagar de € 7.251,15, e bem assim, a condenação da Requerida no reembolso do valor indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.
2. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a), e 6.º, n.º 1, do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 3. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD em 5 de agosto de 2024 conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
 4. Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta em 30 de setembro de 2024, na qual invocou as exceções de incompetência do material do Tribunal Arbitral e de inimpugnabilidade do ato de liquidação.
 5. Em 4 de outubro de 2024, o Tribunal Arbitral proferiu despacho através do qual notificou o Requerente para se pronunciar sobre as exceções suscitadas pela Requerida e proceder à indicação da matéria de facto sobre a qual recairia a inquirição das testemunhas arroladas.
 6. O Requerente pronunciou-se sobre as exceções e indicou a matéria de facto sujeita a inquirição testemunhal em 17 de outubro de 2024, tendo a Requerida optado por não se pronunciar.
 7. Em 18 de novembro de 2024, o Tribunal proferiu despacho no qual, ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal na condução do processo e da livre determinação das diligências de prova necessárias (*cf.* artigo 16.º, alíneas c) e e), do RJAT), dispensou a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a inquirição de testemunhas, concedendo às partes a possibilidade de apresentarem alegações escritas, direito que o Requerente exerceu em 9 de dezembro de 2024.

II. SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS PARTES

8. Para fundamentar a sua posição, o Requerente invocou, em suma que:
 - a) preenchia os requisitos para a obtenção do estatuto de Residente Não Habitual (“RNH”) no ano de 2022, por se ter tornado residente fiscal em Portugal nesse ano e não ter sido residente fiscal em Portugal em qualquer dos 5 anos anteriores;

b) o pedido de inscrição como RNH tem natureza declarativa e não constitui um requisito necessário à tributação na qualidade de RNH;

c) a liquidação de IRS do ano de 2022 padece de erro de direito imputável à AT.

9. Por sua vez, a Requerida respondeu nos seguintes termos:

a) apresentou defesa por exceção, alegando a incompetência do material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação ao Requerente do regime jurídico-tributário dos RNH e a inimpugnabilidade do ato de liquidação;

b) apresentou ainda defesa por impugnação, defendendo entendimento contrário ao requerente quanto à natureza do pedido de inscrição como RNH e aos efeitos materiais da respetiva tempestividade.

III. SANEAMENTO

10. O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído e o pedido foi tempestivamente apresentado nos termos do previsto nos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e dos artigos 1.º, 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo arbitral não enferma de nulidades.

IV. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

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

a) O Requerente foi residente fiscal na Irlanda entre 2017 e 2021;

b) O Requerente celebrou um contrato de arrendamento pelo período de 3 anos a começar no dia 1 de janeiro de 2022 através do qual arrendou o prédio urbano sito na Rua ..., ..., n.º ..., ..., ..., ..., inscrito na matriz urbana sob o artigo ...;

c) Em 11 de janeiro de 2022, o Requerente tornou-se residente fiscal em Portugal;

d) Em 26 de junho de 2023 o Requerente entregou a declaração de IRS relativa ao ano de 2022, incluindo o respetivo anexo L, aplicável aos beneficiários do estatuto de RNH;

- e) Na referida declaração Modelo 3 de IRS do ano de 2022 o Requerente declarou os seguintes rendimentos:
- € 46.997,28 provenientes de trabalho dependente prestado na Irlanda, relativamente ao qual suportou imposto na Irlanda no montante de € 11.438,91 e liquidou contribuições sociais irlandesas no montante de € 1.879,02;
 - € 20.521,00 provenientes de arrendamento de imóveis localizados na Irlanda;
- f) Em junho de 2023 o Requerente foi notificado pela AT da existência de erros na declaração Modelo 3 de IRS, em concreto, quanto à alegada errónea identificação como Residente Não Habitual;
- g) Tendo conhecimento que o pedido de inscrição como RNH não havia sido realizado, como era sua intenção, o Requerente realizou o referido pedido em 11 de setembro de 2023 no qual indicou como ano de início o ano de 2023 (apenas porque o sistema informático não permitiu que o ano de início fosse o ano de 2022) e foi notificado em 18 de setembro de 2023 do respetivo projeto de indeferimento com o seguinte fundamento: “Registado/a no cadastro da AT como residente em território português (n.º 8 do artigo 16.º do CIRS e alínea b) do ponto 1, da Circular n.º 9/2012, no(s) ano(s) 2022”;
- h) O Requerente exerceu o seu direito de audição;
- i) Em 15 de fevereiro de 2024 o Requerente solicitou à AT, através de um pedido no e-balcão, esclarecimentos quanto à falta da emissão da liquidação de IRS referente ao ano de 2022;
- j) Em 20 de fevereiro de 2024 a AT respondeu que a declaração Modelo 3 de IRS do ano de 2022 apresentada pelo Requerente estava errada e deveria ser novamente submetida sem o anexo L para que fosse emitida a respetiva liquidação de IRS;
- k) Em 26 de março de 2024 o Requerente seguiu as instruções da AT e procedeu à entrega da declaração Modelo 3 de substituição do ano de 2022 sem o anexo L;
- l) Em março de 2024 o Requerente foi notificado da liquidação de IRS n.º 2024 ... do ano de 2022, da qual resultou um total de imposto a pagar de € 7.251,15;
- m) Em 4 de abril de 2024 o Requerente procedeu ao pagamento do imposto;

- n) O rendimento do trabalho dependente de fonte irlandesa auferido pelo Requerente em 2022 foi objeto de tributação na Irlanda, tendo sido apurado o respetivo imposto sobre o rendimento.

A.2. Factos dados como não provados

Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

- 12.** Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
- 13.** Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (*cf.* art. 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
- 14.** Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.
- 15.** Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.
- 16.** Refira-se que, embora tenha sido devidamente notificada para junção do processo administrativo, a Requerida não procedeu à sua junção.
- 17.** De acordo com o disposto no artigo 17.º, n.º 2, do RJAT, “*A administração tributária remete ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”.
- 18.** Sucede que, conforme bem explica JORGE LOPES DE SOUSA “*Relativamente à ordem*

de envio do processo administrativo, prevista no n.º 5 deste art. 110.º do CPPT, não se prevendo um regime especial para o seu não acatamento, deverá aplicar-se subsidiariamente o regime previsto no art. 84.º, n.ºs 4, 5 e 6, do CPTA. Assim, na falta de envio do processo, sem justificação aceitável, o juiz pode determinar a aplicação de sanções pecuniárias compulsórias, nos termos do art. 169.º do CPTA, sem prejuízo do apuramento da responsabilidade civil, disciplinar e criminal a que haja lugar (art. 84.º, n.º 4, do CPTA). A falta de envio do processo administrativo não obsta ao prosseguimento do processo e determina que os factos alegados pelo impugnante se considerem provados, se aquela falta tiver tornado a prova impossível ou de considerável dificuldade (art. 84.º, n.º 5, do CPTA)” (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado, Volume II, Áreas Editora, 2011, p. 237).

- 19.** Todavia, nos presentes autos, atendendo à questão em dissídio e à documentação junta pelo Requerente, a falta de envio do processo administrativo não teve impacto na valoração dos factos dados como provados.

V. DO DIREITO

A. QUESTÃO PRÉVIA – Do pedido de desentranhamento dos documentos juntos pela Requerida como documentos n.º 3 e 4 da resposta

- 20.** Na resposta apresentada pela Requerida foram juntos:

- i) o documento n.º 3: Comunicação GPS da “DS REGISTO CONTRIBUINTE”, de 28.08.2024, da qual decorre que “*Conforme solicitado, junto se envia cópia do processo administrativo completo, referente pedido de inscrição como Residente Não Habitual (doravante designado RNH), com início ao ano de 2023, sob o n.º IRNH..., efetuado pelo contribuinte A..., NIF... . Informa-se ainda, que face ao teor constante da Petição Inicial apresentada pelo contribuinte, é de manter o projeto de decisão de indeferimento do pedido de inscrição como RNH em sede de alegações, vertida no despacho datado de 2023-09-12, proferido pelo Diretor de Serviços do Registo de Contribuintes (DSRC), relativo ao pedido*

de inscrição do sujeito passivo, como RNH, com efeitos a 2023”, tendo a Requerida acrescentado no artigo 42 da resposta que «(...) a referência “ao ano de 2023” se deve a mero lapso, sendo o ano correto o de 2022» (cfr. resposta da Requerida);

- ii) o documento n.º 4: ficheiro “INDEF RNH 2022 PI A... NIFpdf”, baseada na Informação da “DS REGISTO CONTRIBUINTE” com o “Assunto: PEDIDO DE INSCRIÇÃO COMO RNH” e no qual foi exarado o Despacho de indeferimento do pedido de 27.08.2024.

- 21. O Requerente pediu o desentranhamento dos referidos documentos n.º 3 e 4 juntos pela Requerida na sua resposta, sustentando a sua irrelevância e que em nada contribuem para a boa decisão da causa (cfr. requerimento apresentado pelo Requerente em 17.10.2024).
- 22. Atendendo a que os documentos n.º 3 e 4 juntos pela Requerida respeitam à situação do Requerente objeto do presente processo arbitral, indefere-se o pedido de desentranhamento.
- 23. Todavia, no que concerne em concreto ao documento n.º 4, e como alegado pelo Requerente, resulta provado que o despacho de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual não foi notificado ao Requerente (cfr. documentos n.º 5 e 6 juntos pela Requerida), motivo pelo qual não foi tal documento relevado na matéria de facto.

B. Da exceção de incompetência do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação ao Requerente do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais

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

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

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

27. Neste contexto, improcede a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral.

C. Da exceção de inimpugnabilidade do ato tributário de IRS

28. A Requerida invocou, ainda, a exceção dilatória de inimpugnabilidade do ato tributário de IRS sustentando que *“O reconhecimento da condição de RNH, assenta num procedimento prévio e independente da liquidação objetada nos presentes autos”* (cfr. resposta da Requerida) e com base no decidido no Acórdão n.º 718/2017 do Tribunal Constitucional.

29. Naquele aresto analisou-se a questão de saber se o princípio da impugnação unitária consagrado no artigo 54.º do CPPT impõe um ónus de impugnação autónoma do ato de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual, e, se incumprindo-se tal ónus fica precludida a possibilidade de impugnação da liquidação de IRS com fundamento em vícios relacionados com o indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual.

30. O Tribunal Constitucional decidiu afirmativamente ambas as questões. Isto é, decidiu que o princípio da impugnação unitária impõe um ónus de impugnação autónoma do ato de indeferimento do pedido de inscrição como residente não habitual e que incumprindo-se tal ónus não é possível sindicar a liquidação de IRS com fundamento em vícios relacionados com o referido indeferimento. Neste sentido, concluiu aquele Douto Tribunal *“Não julgar inconstitucional a interpretação normativa retirada do artigo 54.º do CPPT, com o sentido de que a não impugnação judicial de atos de indeferimento de pedidos de reconhecimento do estatuto de residente não habitual impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles”*.

31. Para alcançar esta conclusão, o Tribunal Constitucional pronunciou-se do seguinte modo:

“No que ao procedimento tributário para reconhecimento do estatuto do residente não habitual diz concretamente respeito, não parece estar em causa um procedimento complexo no âmbito do qual se possa dizer que o ato de reconhecimento daquele estatuto constitui um mero ato preparatório do procedimento de liquidação do imposto, mas antes dois procedimentos tributários autónomos.

É essa a conclusão para que aponta o regime fiscal para o residente não habitual, instituído pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que aditou os n.ºs 6 a 9 ao artigo 16.º do Código do IRS.

De acordo com o regime que resultou desse aditamento, na versão anterior às modificações subsequentemente introduzidas pela Lei n.º 20/2012, de 14.05, e aplicável ao caso dos presentes autos, verificado o preenchimento dos requisitos estabelecidos no n.º 6 do artigo 16.º do Código do IRS e solicitada a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direção-Geral dos Impostos (cf. n.º 7), qualquer sujeito passivo pode obter o estatuto de residente não habitual, alcançando, por essa via, determinados benefícios fiscais, que àquele estatuto se encontram associados. Benefícios que se consubstanciam, desde logo, na tributação à taxa especial de 20%, a que alude o n.º 6 do artigo 72.º do Código do IRS, dos rendimentos das categorias A e B provenientes das atividades de elevado valor acrescentado, com caráter científico, artístico ou técnico, elencadas na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, bem como na aplicação aos rendimentos da categoria H do mecanismo de eliminação da dupla tributação jurídica internacional contemplado no n.º 5 do artigo 81.º do mesmo diploma legal.

No caso de o pedido ser deferido isto é, na hipótese de o sujeito passivo vir a ser considerado residente não habitual, o mesmo adquire o direito a ser tributado como tal no período de 10 anos consecutivos, desde que em cada um desses 10 anos seja considerado residente para efeitos de IRS (cf. artigo 16.º, n.ºs 7 e 8, do Código do IRS, na versão introduzida pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23.09, com correspondência nos n.ºs 7 e 9.º do referido artigo 16.º, na redação resultante da Lei n.º 20/2012, de 14.05, e atualmente em vigor).

Do ponto de vista da autonomia do procedimento para reconhecimento do estatuto de residente não habitual relativamente ao procedimento de liquidação do imposto, o significado do deferimento do pedido não é despiciendo: em caso de reconhecimento daquele estatuto, o contribuinte adquire, no âmbito daquele procedimento, o direito a ser tributado como residente não habitual no período de 10 anos consecutivos, o que, perante a anualidade do procedimento de liquidação do imposto sobre os rendimentos singulares, não deixa de ser revelador da autonomia existente entre um e outro.

Do regime legal que acaba de expor-se parece, assim, extrair-se com segurança que o ato de deferimento/indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto do residente não habitual não integra, como ato preparatório, mesmo que destacável, o procedimento de liquidação do correspondente imposto isto é, o procedimento tributário comum; antes constitui um verdadeiro ato tributário autónomo, cuja ligação aos atos de liquidação de impostos não resulta de um pretense carácter preparatório relativamente a estes, mas do facto de constitu[ir] um ato pressuposto, de modo que a liquidação dos impostos objeto do benefício fiscal não pode fazer-se sem ter em conta o correspondente ato beneficiador positivo, negativo ou extintivo (cf. José Casalta Nabais, A impugnação unitária do ato tributário, in Cadernos de Justiça Tributária, n.º 11, Janeiro-Março, 2016, pp. 18 e 19, ainda que a propósito dos procedimentos de reconhecimento e extinção dos benefícios fiscais).

A relação entre os dois atos reside apenas na dependência que intercede entre o efeito produzido o desagravamento do imposto e a circunstância que lhe dá causa o reconhecimento administrativo daquele estatuto, não sendo tal conclusão, de resto, contrariada pelo disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 54.º da Lei Geral Tributária (doravante, «LGT»).

Com efeito, depois de estabelecer que [o] procedimento tributário compreende toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários, o n.º 1 do artigo 54.º da LGT elenca, ainda que de forma não taxativa, o conjunto dos atos por tal procedimento abrangidos, no mesmo incluindo, a par do reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais [alínea d)], um amplo conjunto de atos de natureza muito distinta, certos dos quais poderão integrar o mesmo procedimento em sentido estrito e outros claramente não é o

que sucede com os atos, ali igualmente elencados, referentes a procedimentos administrativo-tributários de 2º grau, que são naturalmente autónomos.

As variações que ocorrem ao nível da categorização dos atos administrativos, bem como da relação que entre eles intercede, resulta, aliás, da ampla margem de liberdade de conformação que ao legislador ordinário é reconhecida no âmbito da delineação destes procedimentos, o que pode antecipar-se desde já não pode deixar de incluir a definição da forma e do momento que devem ser observados na reação judicial que a cada um deles faça caber.

O artigo 54.º do CPPT preceito do qual o Tribunal a quo extraiu a preclusão da possibilidade de contestação da legalidade do ato de liquidação do imposto mediante a invocação de vícios atribuídos ao ato de indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual em Portugal consagra o chamado princípio da impugnação unitária.

Conforme referido já, ali se estabelece que, [s]alvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são suscetíveis de impugnação contenciosa os atos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.

Do artigo 54.º do CPPT decorre, assim, a regra segundo a qual a impugnação judicial deverá recair sobre a decisão final do procedimento tributário e não, de imediato, também sobre os chamados atos preparatórios ou interlocutórios; estes apenas são impugnáveis de modo indireto, mediante impugnação da correspondente decisão final.

*A justificação para a tal regra é simples: os atos preparatórios dos atos tributários, por via de regra, limitam os seus efeitos ao procedimento em que são praticados, repercutindo-os, todavia, para a frente na decisão final, sendo esta e apenas esta a que, por afetar diretamente a esfera dos destinatários do ato, pode lesar os direitos ou interesses legalmente protegidos destes (cf. José Casalta Nabais, *A impugnação*, cit., pp. 19 e 20).*

Excecionalmente, contudo, sob condição de os atos preparatórios ou interlocutórios daquelas decisões se afigurarem imediatamente lesivos ou visarem produzir efeitos jurídicos externos nas situações individuais e concretas caso em que estaremos perante

atos destacáveis (sejam atos destacáveis por natureza ou atos destacáveis por força da lei), a sua impugnação direta e autónoma encontra-se assegurada (cf. primeira parte do artigo 54.º do CPPT).

Ora, configurando o ato de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, como se viu, um ato administrativo autónomo, com efeitos próprios e que se estendem para além do ato de liquidação do imposto que imediatamente se lhe segue, nada parece haver de anómalo, do ponto de vista da ratio subjacente a um tal regime, que a sua impugnação autónoma constitua para o contribuinte um ónus e não uma mera faculdade; ou, numa formulação mais próxima da seguida pela recorrente nas suas alegações, na regra segundo a qual, se aquele ato não for judicialmente impugnado, no prazo legalmente fixado para o efeito, não mais o poderá ser, excluindo-se a possibilidade de impugnação do ato consequente como o de liquidação do tributo , com fundamento em vícios que atinjam aquele seu ato pressuposto” (sublinhado nosso).

32. Na apreciação do princípio da tutela jurisdicional efetiva, o Tribunal Constitucional refere que:

“Tendo por certo que os atos administrativos relativos ao reconhecimento do estatuto de residente não habitual consubstanciam um ato meramente pressuposto dos atos de liquidação do imposto inscrevendo-se cada um deles no âmbito de um procedimento administrativo-tributário próprio e autónomo , o que importa determinar, do ponto de vista do direito de ação, é se ao contribuinte ora recorrido foi conferida efetiva possibilidade de reação contenciosa contra o ato que indeferiu o pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual em Portugal isto é, se, relativamente àquele ato, lhe foi assegurada uma tutela jurisdicional efetiva.

Considerados os meios através dos quais o ordenamento jurídico faculta ao destinatário a possibilidade de reagir judicialmente contra o ato de indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, a resposta é indubitavelmente afirmativa.

Uma vez que a decisão que incidiu sobre o pedido de reconhecimento consubstancia um ato administrativo com repercussões na esfera jurídica do interessado, a mesma é passível de impugnação contenciosa imediata, nos termos do disposto no artigo 95.º, n.º 1, da LGT.

Na ausência de uma regra específica, a impugnação judicial dos atos relativos ao reconhecimento do estatuto de residente não habitual encontra-se sujeita aos prazos previstos para a impugnação de atos administrativos em geral isto é, aqueles que constam do artigo 58.º do CPTA. Assim, se estiverem em causa atos nulos, a impugnação pode ter lugar a todo o tempo (cf. 1ª parte do n.º 1); se estiverem em causa atos anuláveis, a impugnação tem lugar no prazo de um ano, se promovida pelo Ministério Público, e de três meses, nos restantes casos (cf. alíneas a) e b) do n.º 1).

De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 58.º do CPTA, a impugnação poderá ser ainda excecionalmente admitida, para além do prazo geral de três meses imposto para os particulares, nos seguintes casos: nas situações em que ocorra justo impedimento, nos termos previstos na lei processual civil; no prazo de três meses, contado da data da cessação do erro, quando se demonstre, com respeito pelo contraditório, que, no caso concreto, a tempestiva apresentação da petição não era exigível a um cidadão normalmente diligente, em virtude de a conduta da Administração ter induzido o interessado em erro; ou quando, não tendo ainda decorrido um ano sobre a data da prática do ato ou da sua publicação, se obrigatória, o atraso deva ser considerado desculpável, atendendo à ambiguidade do quadro normativo aplicável ou às dificuldades que, no caso concreto, se colocavam quanto à identificação do ato impugnável, ou à sua qualificação como ato administrativo ou como norma (cf. alíneas a) a c) do n.º 3 do mesmo artigo) (neste sentido, cf. Jorge Lopes de Sousa, Código de, cit., p. 597; José Casalta Nabais, A impugnação, cit., p. 21).

Ora, tendo tido o contribuinte ora recorrido plena possibilidade de reagir contenciosamente, nos termos que ficaram expostos, contra o ato de indeferimento do pedido de reconhecimento do benefício fiscal que apresentou, não se vê como a exclusão da possibilidade de invocação dos vícios deste em momento ulterior isto é, no âmbito da impugnação da legalidade do ato de liquidação do imposto possa violar o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva.

Do ponto de vista da tutela jurisdicional efetiva, tal conclusão só poderia ser diferente se estivéssemos perante uma situação em que, por força do regime globalmente aplicável, o contribuinte não tivesse tido oportunidade processual de reagir

contenciosamente contra o ato administrativo-tributário através do qual é definido o estatuto a considerar para efeitos de liquidação do imposto. Como sucederia, por exemplo, em caso de desconsideração, no âmbito da liquidação do imposto, de uma situação de deficiência fiscalmente relevante, atempadamente comunicada à Autoridade Tributária e Aduaneira: se, por alguma razão, aquela situação não fosse tida em conta pela Administração para efeitos de deduções em sede de IRS, tal facto apenas poderia ser invocado no âmbito da impugnação da própria liquidação do imposto, não sendo consequentemente legítima, à luz do direito a uma tutela jurisdicional efetiva, a exclusão dessa possibilidade.

Não é essa, conforme se viu, a situação em causa nos presentes autos.

Nestes, trata-se tão-só da impossibilidade de o contribuinte que não impugne diretamente o ato de indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto fiscal pretendido o poder vir a fazer ainda a posteriori, em sede de impugnação do ato de liquidação do respetivo imposto, apesar de expirado o prazo legal para a invocação do vício relativo ao primeiro ato. Ou, dito de outro modo, apenas de (mais) uma concretização do princípio, comum a tantas outras soluções processuais, segundo o qual a não impugnação de um determinado ato dentro do prazo para o efeito fixado implica a respetiva consolidação na ordem jurídica, com consequente preclusão da faculdade de invocação dos vícios que lhe correspondam no âmbito da impugnação de um ato ulterior.

Contendo-se tal efeito dentro dos limites a cuja imposição se encontra indissociavelmente ligada a função inerentemente disciplinadora de qualquer ordenamento jurídico-processual, não se vê que ocorra qualquer violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva, constante do artigo 20.º da Constituição” (sublinhado e destacado nosso).

33. Por último, quanto ao princípio da justiça, o Tribunal Constitucional pronuncia-se do seguinte modo:

“Em consonância com a exigência de contencioso pleno no plano tributário, consagrada no 9.º da LGT, o n.º 1 do respetivo artigo 95.º reconhece a qualquer interessado o direito de impugnar ou recorrer de qualquer ato lesivo dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, por potencialmente lesivos para esse efeito tomando, entre outros, os atos de

liquidação de tributos (cf. alínea a), do n.º 2) ou o indeferimento de pedidos de isenção ou de benefícios fiscais sempre que a sua concessão esteja dependente de procedimento autónomo (cf. alínea f) do n.º 2).

Ora, em face dos meios de reação facultados pelo ordenamento, as considerações que se deixaram feitas acerca da eventual violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva têm aqui inteira aplicação: na medida em que o particular ora recorrido dispôs de uma possibilidade efetiva de reagir contenciosamente contra o ato de indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, o comando cuja aplicação foi recusada não restringe intoleravelmente a garantia de defesa, perante os tribunais, dos seus direitos e interesses legítimos.

Uma última palavra se deixe para o princípio da justiça, enquanto diretiva dirigida ao intérprete/aplicador no sentido de, na resolução das questões que lhe são colocadas, privilegiar a justiça material em detrimento de soluções excessivamente formais.

Por força da imposição que decorre de outros princípios igualmente aplicáveis como seja o princípio da segurança jurídica ou o próprio princípio da separação de poderes , qualquer ponderação com o intuito de verificar se a justiça material deverá orientar uma dada solução terá de ser feita em concreto, à luz de todas as propriedades relevantes do caso, sem fazer tábua rasa das exigências que decorram do regime processual aplicável (neste sentido, cf. Joaquim Freitas da Rocha, Lições de, cit., p. 255).

A questão a que, também deste ponto de vista, importa responder não é, por isso, diferente daquela que acima ficou já enunciada: sob incidência da norma que constitui o objeto do presente recurso, de acordo com a qual a não impugnação judicial do ato de indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual impede a impugnação judicial da decisão final de liquidação do imposto com fundamento em vícios daquele, aos contribuintes é negada a faculdade de impugnar contenciosamente os atos da Administração Tributária e Aduaneira que possam violar os seus direitos ou interesses legalmente protegidos?

Tendo em conta as várias possibilidades impugnatórias de que o contribuinte poderia ter lançado mão no caso sub judice embora o não tenha feito, a resposta é, conforme se viu já, negativa.

Por isso, a solução recusada pelo Tribunal a quo, ainda que possa não ser, de entre as abstratamente configuráveis, aquela que maior nível de proteção assegura aos particulares, não é censurável à luz do princípio da justiça, consagrado no n.º 4 do artigo 268.º da Constituição” (sublinhado nosso).

- 34.** Todavia, como tem sido reconhecido pela jurisprudência arbitral, nomeadamente no processo n.º 146/2024-T, as normas jurídicas apreciadas pelo Acórdão do Tribunal Constitucional correspondem à redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro. Ora, em 2022 a redação vigente do n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS correspondia à redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto. Ou seja, as normas apreciadas pelo Tribunal Constitucional já não se encontram vigentes e não foram objeto de aplicação pelo Requerente. Assim, a decisão do Tribunal Constitucional não pode ser utilizada como parâmetro interpretativo das normas jurídicas em apreço.
- 35.** Ao que acresce que a situação *sub judice* tem uma particularidade que sempre afastaria a aplicação do entendimento perfilhado pelo Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 718/2017: o pedido de inscrição como residente não habitual relativo ao ano de 2022 não foi indeferido. Na verdade, o Requerente não conseguiu submeter o seu pedido de inscrição relativamente a esse ano, por essa opção não estar disponível à data do pedido. Deste modo, a decisão referente à inscrição como residente não habitual relativa ao ano de 2022 – o ano da liquidação controvertida nos presentes autos – não configura um ato lesivo passível de ser impugnado.
- 36.** Aliás, o referido Acórdão do Tribunal Constitucional exceciona da interpretação normativa objeto do seu controlo a situação de deficiência fiscalmente relevante, atempadamente comunicada à AT, justificando que nesse caso não se verifica o ónus de impugnação de tal decisão por ser impossível.
- 37.** A situação dos presentes autos seria uma situação equiparável a esta, uma vez que o Requerente não teve oportunidade processual de reagir contenciosamente contra o ato administrativo-tributário através do qual é definido o estatuto a considerar para efeitos de liquidação do imposto.
- 38.** Assim, atendendo à especificidade da sua situação, não impenderia sob o Requerente o ónus de impugnar a decisão referente ao pedido de inscrição como residente não habitual,

podendo, como fez, sindicatizar a liquidação de IRS de 2022 imputando-lhe a ilegalidade referente à não aplicação do regime dos residentes não habituais.

39. Em face do exposto, a formulação do presente pedido arbitral tal como exposta pelo Requerente versa sobre a impugnação de ato de liquidação de imposto, expressamente prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, como matéria de competência dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, ao que acresce que considerando, por um lado, as normas cuja apreciação o Requerente suscita são distintas das que foram apreciadas no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017 e que, por outro lado, o Requerente não obteve um ato lesivo quanto à sua pretensão de ser considerado residente não habitual no ano de 2022, passível de impugnação autónoma, decide-se pela improcedência da exceção de inimpugnabilidade do ato tributário de IRS.

D. Da errónea desconsideração do regime dos residentes não habituais

40. O Requerente principia por invocar a ilegalidade do ato tributário de IRS do ano de 2022 por lhe ter sido aplicado o regime de tributação dos residentes, em vez do regime de tributação dos residentes não habituais, quando se verificavam todos os seus requisitos de aplicação. Sobre este vício do ato de liquidação de IRS já se pronunciaram diversos Tribunais arbitrais, designadamente nos processos n.º 1041/2023-T, n.º 894/2023-T, n.º 881/2023-T, n.º 797/2023-T, n.º 648/2023-T e n.º 487/2023-T.
41. Por facilidade, replica-se a argumentação constante do processo n.º 648/2023-T, no qual foi decidido o seguinte:

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

Concretizando, em causa está apurar se aos rendimentos obtidos pelo Requerente nos anos de 2014 e 2015, seria aplicável o regime de tributação dos residentes não habituais. O regime fiscal do residente não habitual, em sede de IRS, foi introduzido no ordenamento jurídico português pelos artigos 23º a 25º do Decreto-Lei n.º 249/2009 de 23 de setembro, que aprovou o Código Fiscal do Investimento. Posteriormente, através da Lei n.º 20/2012,

de 14 de maio, foram revogados aqueles preceitos, passando este regime a constar dos artigos 16.º, 22.º, 72.º e 81.º do Código do IRS.

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

“8 - Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

9 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.

10 - O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.

11 - O direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 9 depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano.

12 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 9 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português.”

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

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

(...)

Nos termos do n.º 7 do artigo 16.º do CIRS que acima transcrevemos, “O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal

pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português”.

Mais referido o n.º 8 do referido normativo que “Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.”

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

- a) Que se torne fiscalmente residente em território português de acordo com qualquer dos critérios estabelecidos nos n.ºs 1 ou 2 do artigo 16.º do Código do IRS no ano relativamente ao qual pretende que tenha início a tributação como residente não habitual;*
- b) Que não tenha sido considerado residente em território português em qualquer dos 5 anos anteriores ao ano relativamente ao qual pretende que tenha início a tributação como residente não habitual.*

Resulta, portanto, que o benefício do regime dos residentes não habituais depende apenas do preenchimento dos requisitos do n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, e da inscrição como residente em território português, e não da inscrição como residente não habitual. A inscrição como residente não habitual prevista no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS trata-se de uma mera obrigação declarativa, não sendo, por isso, constitutiva do direito.

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

Não obstante, como por regra ocorre, a interpretação da lei fiscal não pode, nem deve, ficar-se pelo teor literal dos normativos imediatamente aplicáveis, devendo, antes, e mais não seja pela imposição da realização dos princípios da tributação da capacidade contributiva e da justiça material, decorrentes dos artigos 4.º, n.º 1, e 5.º, n.º 2, da LGT, identificar-se a finalidade material do regime a aplicar, através da compreensão da natureza das normas convocáveis, das finalidades por si visadas, e do contexto sistemático das mesmas.

Sob esta perspectiva, a norma do n.º 10 do artigo 16.º do CIRS, que disciplina a data limite até à qual os sujeitos passivos que reúnam os pressupostos materiais de que depende a tributação de acordo com o regime dos residentes não habituais podem requerer a inscrição como residente não habitual - até 31 de Março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente em território nacional -, deverá entender-se como uma norma essencialmente procedimental, de organização do sistema operacional de tributação, que visa assegurar sua efectividade e o seu normal funcionamento, sendo, especialmente e desde logo de notar que a norma em causa, não tem subjacentes quaisquer finalidades de evitar a fraude ou a evasão fiscal.

E, nem se diga, como faz a AT, que não tendo o Requerente respeitado o prazo previsto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS para requerer a sua inscrição como residente não habitual, não pode beneficiar desse regime em qualquer um dos dez anos a que teria direito se tivesse apresentado o pedido dentro do prazo. Tratando-se a obrigação de apresentar o pedido de inscrição como residente não habitual, de uma obrigação meramente declarativa e, portanto não constitutiva do direito a beneficiar daquele regime, o atraso na entrega de declarações constitui uma contraordenação tributária prevista e punida nos termos do artigo 116.º do RGIT, e não deverá ter como consequência, sem mais, o não enquadramento no regime do residente não habitual.

Do exposto resulta – em suma – que o pedido de inscrição como residente não habitual não tem efeito constitutivo, mas meramente, declarativo, tudo o que, como adiante se verá, será de relevar na solução jurídica a formular no caso concreto.

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

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

Sendo certo que o Requerente A... apresentou o primeiro pedido em 17.08.2020, pedido esse repetido em 14.11.2022 (dado o indeferimento do 1º pedido) e que a Requerente B...

entregou o seu pedido em 14.11.2022, o facto de estes pedidos não terem sido efectuados até à data em que mudaram a sua residência fiscal para Portugal (ou até 31 de Março do ano subsequente), comprovadamente no ano de 2018, não os deve impedir de beneficiar do regime dos RNH, tal qual resulta dos processos arbitrais anteriormente citados.

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

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

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

- 42.** Ora, na situação dos presentes autos é evidente a aplicação do regime dos residentes não habituais no ano da liquidação de IRS contestada – 2022 – dado que:
- i)** de acordo com o registo informático da AT, o Requerente é considerado como residente em território português desde 2022; e
 - ii)** de acordo com o certificado de residência fiscal emitido pelas Autoridades Fiscais da Irlanda o Requerente foi residente fiscal na Irlanda entre 2017 e 2021 (e não residente fiscal em Portugal).
- 43.** Sendo o ano de 2022 o ano em que o Requerente adquiriu residência em território português, é inequívoco que, à luz do disposto nos n.ºs 8 e 9 do artigo 16.º do CIRS, deve ser tributado como residente não habitual desde 2022.
- 44.** Em face do exposto, e uma vez que a inscrição como residente não habitual não tem efeitos constitutivos, verificando-se que o Requerente passou a ser residente em território português em 2022 e que nos 5 anos anteriores foi não residente nesse mesmo território,

deve aquele beneficiar do regime de tributação dos residentes não habituais no ano de 2022.

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

E. Das regras de tributação aplicáveis aos rendimentos obtidos pelo Requerente no ano de 2022

E.1. Dos rendimentos provenientes de trabalho dependente prestado na Irlanda

46. Nos termos do artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRS, vigente à data dos factos:

“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.” (sublinhado nosso).

47. A Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento prevê no seu artigo 15.º as regras aplicáveis às “profissões dependentes”, dispondo o seu n.º 1 que “(...) os salários, ordenados e remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for aí exercido as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado”.
48. Em conformidade com o estabelecido na Convenção para evitar a dupla tributação, decorre da prova produzida que o rendimento do trabalho dependente auferido pelo Requerente em 2022, no montante de € 46.997,28, foi tributado na Irlanda.
49. Assim, uma vez que os referidos rendimentos foram tributados no Estado da Fonte (Irlanda),

os mesmos são sujeitos ao método da isenção de acordo o artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRS. Não tendo tal método de isenção sido aplicado, a liquidação de IRS contestada é ilegal e deve ser anulada, julgando-se procedente esta parte do pedido.

E.2. Dos rendimentos provenientes do arrendamento de imóveis localizados na Irlanda

50. Nos termos do artigo 81.º, n.º 5, do Código do IRS, vigente à data dos factos:

“Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes:

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

51. A Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento prevê no seu artigo 6.º as regras aplicáveis aos “rendimentos dos bens imobiliários”, dispondo o seu n.º 1 que “(...) os rendimentos que um residente de um Estado Contratante aufera de bens imobiliários (...) situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro

Estado”.

52. Ora, decorre da prova produzida que os rendimentos prediais auferidos pelo Requerente em 2022, no montante de € 20.521,00, foram tributados na Irlanda.
53. Assim, uma vez que os referidos rendimentos poderiam ser – *rectius*, foram efetivamente – tributados no Estado da Fonte (Irlanda), os mesmos são sujeitos ao método da isenção de acordo o artigo 81.º, n.º 5, do Código do IRS. Não tendo tal método de isenção sido aplicado, a liquidação de IRS contestada é ilegal e deve ser anulada, julgando-se procedente esta parte do pedido.

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

54. Como consequência da anulação do ato tributário de IRS, o Requerente tem direito a ser reembolsado do montante indevidamente pago.
55. No que concerne ao pedido de juros indemnizatórios, importa ter presente o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT que prevê que “*É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”.
56. O regime substantivo dos juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

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

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

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;

b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;

c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.

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

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

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

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

VI. DA DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

1. Julgar improcedentes as exceções de incompetência material do Tribunal arbitral e de inimpugnabilidade do ato de liquidação de IRS contestado;
2. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRS n.º 2024..., relativo ao período de tributação entre 1 de janeiro de 2022 e 31 de dezembro de 2022, do qual resultou um montante total a pagar de € 7.251,15 e respetiva liquidação de juros compensatórios;

3. Julgar procedente o pedido de reembolso do montante de € 7.251,15 acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, nos termos acima referidos;
4. Condenar a Requerida nas custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 7.251,15 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de janeiro de 2025

O Árbitro,

João Taborda da Gama