

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 706/2024-T

Tema: IRS – Residentes Não Habituais - Inscrição

SUMÁRIO:

No domínio do regime dos residentes não habituais a inscrição a que se refere o n.º 10 do artigo 16º do Código do IRS assume natureza meramente declarativa e não constitutiva do direito a ser tributado nos termos de tal regime.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Luís Ricardo Farinha Sequeira (relator), designado pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 12.08.2024, decide no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., portadora do cartão de cidadão n.º..., de 29.06.2031 e do número de identificação fiscal português..., residente na ..., n.º ..., ..., ...-... Porto, Portugal, cujo serviço periférico local é o serviço de finanças do Porto – ... (adiante designada por “Requerente”), veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante “RJAT”), apresentando o respetivo Pedido de Pronúncia Arbitral (“PPA”) tendo em vista a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa n.º ...2023... e bem assim a declaração de ilegalidade do subjacente ato tributário de liquidação de Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Singulares (“IRS”) de 2022, com o n.º 2023..., no

1.

valor de € 11.592,59, com fundamento em violação de lei e bem assim na condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante também designada por “AT” ou “Requerida”) no pagamento de juros indemnizatórios.

A Requerente entende em síntese, sem prejuízo de aqui se dar por reproduzido o teor do seu PPA, que a Requerida não poderia ter deixado de aplicar aos rendimentos daquela o regime do disposto na al. a) do n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS, enquanto normativo aplicável aos contribuintes denominados “residentes não habituais” (“RNH”), porquanto a Requerente reúne todos os requisitos para que fosse tributada ao abrigo do referido regime dos RNH, sendo que a falta de inscrição enquanto residente não habitual não prejudica a aplicação de tal regime.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Em 03.06.2024, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

Em 27.06.2024, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação do Árbitro, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 12.08.2025.

A AT apresentou Resposta (a qual se dá aqui por integralmente reproduzida) em que defendeu, por impugnação, a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e ainda por exceção, pugnano pela procedência de exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido arbitral formulado e pela impropriedade do meio processual arbitral impugnatório, sustentada no seguinte:

A Requerente visa a aplicação do estatuto do RNH, de cuja decisão de indeferimento quanto à sua inscrição enquanto RNH se impunha que tivesse reagido tempestivamente, apresentando a competente ação administrativa especial, porquanto a decisão de indeferimento constitui um ato administrativo em matéria tributária que não comporta a apreciação da legalidade do ato de

liquidação, pelo que não tendo deduzido a versada ação administrativa especial, permitiu a consolidação da decisão de indeferimento do estatuto de RNH.

Concluindo assim pela incompetência material deste Tribunal Arbitral, e que determina a absolvição da instância no que ao pedido concerne, nos termos do estabelecido na alínea a) do n.º 4 do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

E bem assim pugna a Requerida pela impropriedade do meio processual deduzido pela Requerente, porquanto existir erro na forma de processo sempre que a forma processual escolhida não corresponda à natureza do processo, sendo que a verificação do erro se afere em função do pedido deduzido em juízo, ou pretensão, in casu, a aplicação do estatuto de residente não habitual.

Concluindo assim pela impropriedade do meio consubstancia uma exceção dilatória inominada, de utilização indevida de uma forma de processo desadequada à pretensão deduzida nos autos, que determina a absolvição da Requerida da instância, nos termos do estatuído no n.º 2 do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

A Requerida defendeu-se também por impugnação, sustentando que foi à Requerente dada a possibilidade de, querendo, exercer o direito de audição sobre o projeto de indeferimento da inscrição enquanto RNH, o qual, não tendo sido exercido, levou à sua conversão em definitivo.

A Requerida não podia suprir a correção do ano do pedido para 2021, considerando que o prazo legal para os pedidos de inscrição com efeitos ao ano de 2021 deveriam ser submetidos até 31/03/2022, conforme dispunha o n.º 10 do artigo 16.º do CIRS vigente à data do pedido, e a Requerente só o apresentou em 10/06/2022.

Resulta, pois, claro que a Requerente não poderia ser inscrita como residente não habitual com efeitos ao ano de 2022, nem ao ano de 2021.

A inscrição como residente não habitual tem de ser solicitada por via eletrónica, posteriormente à inscrição como residente fiscal ou, em momento ulterior, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte aquele em que se tornou residente em Portugal, conforme estabelece o n.º 10 art.º 16.º do CIRS.

Ou seja, o artigo 16.º do CIRS consagra um procedimento de reconhecimento da verificação, em concreto, da existência de dois dos pressupostos legais necessários para que possa existir a aplicação de algum benefício fiscal no âmbito deste regime, nomeadamente, que a pessoa singular se tornou fiscalmente residente em território português, e, que a pessoa em causa não foi residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

Sendo a inscrição como RNH um requisito prévio necessário à concessão do estatuto/benefício de RNH, e não tendo o mesmo sido concedido/reconhecido, não se verifica qualquer ilegalidade que sustente o peticionado, assim igualmente im procedendo o subjacente pedido de condenação ao pagamento de juros indemnizatórios.

A Requerida procedeu à junção do processo administrativo (“PA”) em 30.09.2024.

Em 15 de outubro de 2024, veio a Requerente a responder às exceções deduzidas pela Requerida, pugnando pela improcedência das mesmas, assente na conclusão segundo a qual o pedido versa sobre a ilegalidade do ato de liquidação, pelo que não pode deixar o Tribunal Arbitral deixar de se considerar materialmente competente para do mesmo pedido conhecer nos termos da al. a) do artigo 2º do RJAT.

Em idêntico sentido, propugna a Requerente que não se verifica qualquer impropriedade do meio processual utilizado, uma vez que o pedido da Requerente não redundava no reconhecimento do estatuto de residente não habitual, mas sim no escrutínio das ilegalidades imputáveis ao ato tributário supra identificado, concluindo pela improcedência de tal exceção.

Por despacho de 29.01.2025, este Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e bem assim a formulação de alegações, deixando consignada que a prolação da presente decisão deveria ter lugar até ao final do prazo estabelecido no n.º 1 do artigo 21º do RJAT, instando ainda a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral devida.

II. SANEAMENTO:

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Não há nulidades.

Quanto às exceções erigidas pela Requerida – incompetência material e impropriedade do meio processual arbitral, as mesmas serão dirimidas infra, na análise de direito.

III. MATÉRIA DE FACTO

1. Factos provados

Consideram-se provados, com relevo para a presente decisão, os seguintes factos:

1. A Requerente é cidadã de nacionalidade brasileira e portuguesa.
2. A Requerente foi residente no Brasil desde 2016 até, pelo menos, ao ano de 2020, onde apresentou as respetivas declarações fiscais de rendimento e património anuais -vide teor de Doc. 5 do PPA
3. A Requerente passou a residir em Portugal, designadamente na ..., n.º ..., ...-... Porto, - no decurso do ano de 2021, onde arrendou um imóvel com finalidade exclusiva para a sua habitação, desde abril de 2021 até ao final de junho de 2022 – cfr. Doc. 3 do PPA.

4. Em 28.03.2022, a Requerente e seu cônjuge vieram a adquirir imóvel sito em ..., n.º ..., ..., ...-... Porto.
5. Nos cinco anos anteriores a 2021 a Requerente não foi residente em Portugal.
6. Relativamente aos rendimentos auferidos em 2022, veio a Requerente a apresentar declaração de rendimentos Modelo 3 e bem assim dois anexos (um por cada um dos sujeitos passivos) J e um anexo L (em nome da Requerente) - vide Doc. 6 do PPA.
7. A requerente declarou no anexo J a esta respeitante, rendimentos de capitais (categoria E) e rendimentos prediais (categoria F), como se colhe do teor dos campos 7-A e 8-A, respetivamente – cfr. Doc. 6 do PPA.
8. Os rendimentos de capitais declarados – com origem em Brasil - decorrem de dividendos no valor de € 14.361,12; juros de aplicações financeiras no valor de € 22.814,31 e juros sobre capitais próprios, no montante de € 4.104,70, em conformidade com o teor de Docs. 7 e 8 do PPA.
9. Em matéria de rendimentos prediais – categoria F - a Requerente declarou um valor de rendas auferidas por arrendamento de um imóvel sito em Rua..., n.º ...-..., em..., Brasil, no valor de € 5.947,33 – vide Doc. 10 do PPA.
10. A Requerente apresentou em 10.06.2022 requerimento de inscrição enquanto RNH solicitando tal enquadramento a partir do ano de 2022, inclusive – Doc. 11 do PPA.
11. Em 20.06.2022 veio a AT a remeter à Requerente projeto de indeferimento relativamente a tal pedido de inscrição enquanto RNH, nos termos do teor de Doc. 11 do PPA que ora se dá por reproduzido.
12. Não tendo a Requerente exercido o direito de audição face ao teor de tal projeto decisório, veio a decisão a converter-se em definitiva.
13. Na sequência da submissão da declaração de IRS referente aos rendimentos de 2022 a que supra se alude, veio a AT a emitir liquidação de IRS com o n.º 2023..., de 28.07.2023, na qual se apurou um imposto a pagar voluntariamente, até 06.09.2023, no montante de € 11.592,59, cfr. Doc. 1 do PPA.
14. A liquidação supra identificada veio a ser paga pela Requerente em 28.08.2023, vide Doc. 12 do PPA.

15. Inconformada com o apuramento fiscal da liquidação, veio a Requerente a deduzir, em 04.01.2024 Reclamação Graciosa (doravante também designada por “RG”)– Doc. 2 do PPA – na qual requeria a aplicação do regime dos RNH aos rendimentos por esta auferidos em 2022.

16. Não tendo a RG em causa vindo a merecer decisão por parte da AT, assumiu a Requerente como tacitamente indeferido tal meio administrativo interposto, tendo apresentado em 31.05.2024 o PPA que está na origem dos presentes autos.

2. Factos não provados

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a decisão da causa.

3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Não existe um dever de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes. O Tribunal Arbitral tem sim o dever de seleccionar a matéria de facto que releva para a decisão e decidir se a considera provada ou não provada, conforme resulta do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT.

No caso, o Tribunal formou a sua convicção com base na análise crítica dos documentos apresentados pelas partes, e que não foram impugnados e na cópia do processo administrativo, apresentado pela AT.

Assim, e tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, o que prevê o artigo 110.º do CPPT e a prova documental produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

IV. DO DIREITO:

1. Da incompetência material do Tribunal Arbitral e da impropriedade do meio impugnatório arbitral deduzido:

A competência material dos tribunais é de ordem pública¹ e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, pelo que se impõe a sua apreciação previamente à verificação dos demais pressupostos processuais, conforme resulta do cotejo dos artigos 16.º do CPPT e 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos – CPTA, *ex vi* alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT².

Em abono da exceção aduzida, a Requerida considera que o tribunal arbitral não é materialmente competente para apreciar a questão suscitada pela Requerente, uma vez que, a seu ver, a causa de pedir se baseia na condição de residente não habitual da Requerente, regime fiscal este que a Requerente não requereu em tempo (artigo 16º, n.º 12 do CIRS).

Invoca, em abono de tal exceção, a jurisprudência do Tribunal Constitucional decorrente do acórdão n.º 718/2017, de 15-11-2017, no qual se concluiu “*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;*”

¹ *I.e.*, deve ser aferida independentemente de ser suscitada pela Requerida. Note-se que no processo administrativo todas as exceções dilatórias são de conhecimento oficioso – v. artigo 89.º, n.º 2 do CPTA. Também o é a incompetência absoluta em razão da matéria no processo civil – v. artigos 97.º, n.º 1 e 578.º do CPC.

² Neste sentido, veja-se a Decisão arbitral proferida no âmbito do Proc. n.º 384/2018-T. De igual modo, o Código de Processo Civil (“CPC”) considera a incompetência absoluta, na qual se inscreve a incompetência em razão da matéria, como primeira causa de absolvição da instância – v. artigo 278.º, n.º 1, alínea a) do CPC.

Nesta senda, conclui a Requerida ser o Tribunal Arbitral materialmente incompetente para apreciar a matéria controvertida nos presentes autos a qual se funda na invocada ilegal desaplicação do regime previsto para os residentes não habituais, sendo certo que a impugnação de ato de indeferimento sobre benefícios fiscais assume natureza autónoma e logo, o meio de reação correto passaria pela Ação Administrativa Especial e não pelo presente meio de reação arbitral.

Respondeu a Requerente a esta exceção, sustentando a impugnabilidade e propriedade do meio de defesa de que se socorreu *in casu*, sustentado no facto de estar a impugnar arbitralmente a liquidação de IRS, com base em vícios desta e não ter o meio de defesa deduzido por objeto qualquer decisão de indeferimento da sua inscrição como residente não habitual.

Conclui assim a Requerente que o PPA deduzido visa a declaração da ilegalidade do ato de liquidação de tributo, o que se insere na previsão normativa do n.º 1 do artigo 2º do RJAT, não podendo assim a exceção por incompetência material deixar de ser julgada improcedente.

Atentemos, antes de mais, no pedido formulado pela Requerente.

Do teor do PPA apresentado resulta, sem margem para quaisquer dúvidas interpretações, que o peticionado pela Requerente se reconduz à anulação da liquidação de IRS 2019 supra melhor identificada, com todas as consequências dessa anulação advenientes ao nível da indemnização pela prestação de garantia indevida.

O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), que concretizou a autorização legislativa e “instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no art.º 2.º do RJAT, expressamente consignou como competência dos tribunais arbitrais a pretensão relativa à “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*”.

Através da Portaria n.º 112-A/2011, de 20-04, ficaram vinculados os serviços da Direcção-Geral de Impostos e da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, sendo que a estes serviços corresponde, presentemente, a Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15-12, que aprova a estrutura orgânica desta Autoridade.

Na referida portaria estabelecem-se condições adicionais e limites de vinculação tendo em conta a especificidade das matérias e o valor em causa.

Os autores Sérgio Vasques e Carla Castelo Trindade, em Cadernos de Justiça Tributária n.º 00, Abril/Junho de 2013, no artigo *“O âmbito material da arbitragem tributária”*, referem que *“nos termos da alínea a) do n.º 1, os tribunais arbitrais têm competência para apreciar as pretensões que se prendam com a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta. O âmbito material da arbitragem tributária, recortado por esta alínea, corresponde ao previsto no artigo 97.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), estando-se perante questões que podem simultaneamente ser objecto de arbitragem e impugnação judicial. De facto, pode ler-se neste preceito do CPPT que o processo judicial tributário compreende “a impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta”*.

Destarte, a competência dos tribunais arbitrais prevista no RJAT é taxativa, razão pela qual é o mesmo competente para decidir questões relacionadas apenas com a ilegalidade dos atos acima enunciados.

Ora, a esta luz, não se vislumbra que o pedido formulado possa extravasar o âmbito da competência material do tribunal arbitral, na medida em que o pedido se reconduz à declaração

da ilegalidade de um ato tributário de liquidação e não ao reconhecimento de um qualquer benefício fiscal.

Se quanto ao pedido formulado, o mesmo se tem seguramente como enquadrado no âmbito da competência dos tribunais arbitrais a funcionar junto do CAAD, entende, ainda assim a Requerida que a causa de pedir subjacente a tal pedido implica a apreciação de vícios atinentes ao não reconhecimento de um benefício fiscal, *in casu*, do regime dos residentes não habituais, o que em sua perspetiva, apenas poderia suceder em sede de ação administrativa especial, não tendo esta instância arbitral competência em razão da matéria para apreciar tal vício.

Assim, importa apreciar a questão invocada pela Requerida quanto à alegada inimpugnabilidade nesta sede de vícios que se reconduzam ao não reconhecimento pela AT de tal benefício fiscal, entendendo a Requerida ser aplicável o decidido no acórdão do TC n.º 718/2017 e nessa senda não ser tal causa de pedir enquadrável no âmbito competência material deste tribunal arbitral.

Efetivamente, veio o Tribunal Constitucional através do acórdão n.º 718/2017, de 15-11-2017 a considerar como não inconstitucional a interpretação do artigo 54º 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.”*

Não obstante o sentido da não inconstitucionalidade resultante do aresto supra identificado, importa relevar que a decisão não recolheu unanimidade, tendo votado vencido o Juiz Conselheiro Gonçalo de Almeida Ribeiro, o qual conclui *“Se, pelo contrário, e como julgo mais correto, não chegasse a semelhante conclusão — aceitando como não manifestamente errada a qualificação do ato acolhida na decisão recorrida —, cabia-lhe visitar a questão decidida pelo Acórdão n.º 410/2015. Nessa hipótese, julgo que o Tribunal deveria ter reiterado essa jurisprudência, por me parecer que a convivência de um ónus normal de impugnação unitária*

com um ónus excepcional de impugnação autónoma, delimitada por um conceito de elevado grau de complexidade e imprecisão — «ato imediatamente lesivo de direitos» —, constitui um fator de insegurança jurídica que condiciona o exercício do direito à impugnação contenciosa das decisões tributárias, sem que se consigam discernir quaisquer razões constitucionalmente relevantes que o justifiquem. Como se afirmou naquele aresto: «ao impedir que a impugnação do ato de liquidação do imposto se funde em vícios próprios do ato de cessação do benefício fiscal, a interpretação que a decisão recorrida fez do artigo 54.º do CPPT desprotege gravemente os direitos do contribuinte, assim ofendendo princípio da tutela judicial efetiva e o princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP.»

Em suma, o Tribunal deveria ter julgado o recurso improcedente.”

Sobre similar matéria atinente à interpretação do artigo 54º do CPPT quanto à possibilidade de, em sede de impugnação de liquidação, apreciar vícios atinentes a atos interlocutórios ou autónomos entretanto já consolidados na ordem jurídica, se havia já pronunciado o Tribunal Constitucional em 2015 em sentido inverso, ou seja, propendendo para a possibilidade de apreciação de tais vício próprios do ato interlocutório ou autónomo, o que o faz através do acórdão 410/2015, de 29-09, no qual se acordou: “*Julgar inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário que, qualificando como um ónus e não como uma faculdade do contribuinte a impugnação judicial dos atos interlocutórios imediatamente lesivos dos seus direitos, impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles, por violação do princípio da tutela judicial efetiva e do princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa;*”

Ora, se esta questão relativa à interpretação da norma do artigo 54º do CPPT ao nível da sua conformidade constitucional poder não ser consensual, afigura-se que para a decisão da questão erigida nestes autos pela Requerida, a fundamentação para a sua dilucidação não contende sequer, no entender deste Tribunal Arbitral, com a norma nem com a qual se pronuncia a

decisão invocada pela Requerida (acórdão do TC n.º 718/2017) em suposto abono da exceção erigida, por inaplicabilidade ao caso dos autos, como se expenderá.

Na verdade, a questão relativa à interpretação da norma relativa à inscrição dos contribuintes enquanto RNH's tem vindo a ser objeto de vasta jurisprudência, mormente de natureza arbitral, a qual vem sustentando, de forma praticamente unânime, que o procedimento de inscrição do contribuinte aos abrigo do regime de RNH, nos termos preceituados do n.º 10 do artigo 16º do CIRS reveste natureza meramente declarativa e não constitutiva do respetivo direito à aplicação de tal benefício fiscal.

De entre outros, podemos aqui deixar identificadas as decisões tiradas no âmbito do CAAD nos processos n.º 656/2023-T, n.º 57/2023-T, n.º 705/2022-T, n.º 550/2022-T, n.º 815/2021-T, n.º 782/2021-T, n.º 777/2020-T, n.º 319.º/2020-T e n.º 188/2020-T, as quais, pela sua consonância quanto ao essencial do sentido e fundamentação aduzida na solução de improcedência da exceção em causa – incompetência material – nos abstermos aqui de as citar, não obstante disponíveis e consultáveis no respetivo sítio do CAAD.

Da leitura do teor do pedido a formular pela Requerente no PPA que está na base destes autos, resulta peticionado o seguinte:

“TERMOS EM que se requer a V. Ex.^a se digne dar provimento ao presente pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral sobre o ato tributário melhor identificado no introito, declarando-se a sua ilegalidade e, em consequência, determinando-se a sua anulação, com a devolução do montante indevidamente pago acrescido dos respetivos juros indemnizatórios e demais consequências legais.”

Tendo presente que do introito a Requerente se refere à liquidação de IRS de 2022 já melhor identificada nos factos provados, dúvidas não subsistem que o que esta pretende ver anulado é, indubitavelmente, o ato tributário de liquidação supra identificado.

Ora, ante este pedido assim formulado, a apreciação e decisão do PPA não poderá deixar de se considerar subsumível ao disposto no n.º 1 do artigo 2º do RJAT, senão vejamos,

Constituindo a incompetência em razão da matéria deste Tribunal uma exceção dilatória de conhecimento oficioso e prioritário (cf. artigo 16.º, n.º 1, do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e c), do RJAT e artigos 13.º e 89.º, n.º 4, alínea a), do CPTA, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT), importa atender para efeitos da determinação da competência material do Tribunal, à articulação da causa de pedir e da pretensão jurídica formulada pelo autor na sua petição inicial.

Ora, como supra se deixou citado, o PPA *in casu* visa a declaração de ilegalidade e a consequente anulação, com as legais consequências, do ato tributário controvertido, invocando a Requerente, aduzindo como fundamento da pretensão anulatória a ilegalidade decorrente da desconsideração das regras de tributação atinentes ao regime dos RNH, isto é, por padecer os atos decisórios sub judice (liquidação e RG) de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, na medida em que não consideram a Requerente como residente não habitual, em clara violação do disposto nos artigos 16.º, n.ºs 8 e 9, e 81º, n.º 5, al. a) e b) do CIRS e ainda do artigo 12º do EBF.

Importa assim convocar o disposto no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, o qual regula a competência para a apreciação das seguintes pretensões, tal qual se encontram delimitadas nos termos dos artigos 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março:

- a) a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; e,*
- b) a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.*

Ora, peticionando a Requerente a anulação do ato tributário de liquidação de IRS, fundada em vício de violação de lei, conforme normativos já supra enunciados, afigura-se- a este Tribunal

Arbitral pacífico ser este materialmente competente para apreciar a pretensa ilegalidade invocada relativamente ao ato tributário e bem assim para conhecer do respetivo pedido anulatório a final formulado, tudo em conformidade com o preceituado no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Idêntica exceção foi erigida no âmbito do processo arbitral com o n.º 705/2022-T do CAAD³, nos termos do qual se decidiu nos termos infra explanados e que, por aqui secundados, não podemos deixar de parcialmente transcrever o essencial de tal entendimento:

“(...) apesar de solicitar a anulação da liquidação de IRS em crise, a causa de pedir centra-se na condição de residente não habitual, pelo que estaria em causa o pedido de reconhecimento dessa condição, que é suscetível, em termos contenciosos, perante o seu indeferimento, designadamente tácito, de reação mediante ação administrativa (art. 97.º, n.º 2 do CPPT), matérias e meio processuais que são alheios à competência dos tribunais arbitrais. Sucede que, se é certo que o Requerente questiona na sua PI a natureza da inscrição no registo dos contribuintes da condição de residente não habitual para efeitos da aplicação do competente regime, os termos da configuração do pedido de pronúncia arbitral, pelos quais se afere a competência, não correspondem ao que assim indica a Requerida, sendo claro que se impugna a liquidação de IRS em crise, à qual se imputa o vício de erro sobre os pressupostos por não aplicação das regras de tributação dos residentes não habituais que corresponderia à situação tributária do Requerente. Por outras palavras, o objeto do presente processo não é inscrição autónoma e específica no registo da condição de residente não habitual do Requerente (...), mas a legalidade da liquidação de IRS em atenção à regulação jurídica aplicável.

Por outro lado, não há que confundir a competência para a declaração de ilegalidade de ato de liquidação de imposto com a inviabilidade de isso se fazer com base em fundamentos que respeitem a atos destacáveis autonomamente impugnáveis, que envolvem a consequência, na falta da sua impugnação tempestiva, de se consolidarem como caso resolvido. O sujeito passivo pode impugnar uma liquidação de imposto perante Tribunal arbitral, o qual é competente para

³ Disponível em www.caad.org.pt

a sua apreciação (art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT); questão distinta é verificar se, no exercício dessa competência, o Tribunal arbitral está vinculado a não acolher, como fundamentos de anulação, vícios imputados em relação a antecedentes atos que, por não terem sido objeto oportunamente dos competentes meios de reação autónoma, se consolidaram em definitivo na ordem jurídica – trata-se, neste último caso, de questão que concerne à inimpugnabilidade da liquidação em atenção à verificação de caso decidido ou caso resolvido, não à competência do Tribunal.”

Em face de tudo o que se deixa exposto, não pode deixar de ser julgada improcedente a erigida exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral pela Requerida aduzida.

Por idênticas razões de argumentação – ilegalidade da desconsideração do regime de tributação em sede de IRS nos termos das regras do regime de RNH - erigiu igualmente a Requerida exceção dilatória atinente à impropriedade do meio processual – pedido de pronúncia arbitral – pela Requerente deduzido, na medida em que seria a ação administrativa especial o meio próprio e adequado para conhecer de tal reconhecimento.

Não disside este Tribunal Arbitral do entendimento da Requerida quanto ao facto de não ser esta efetivamente a instância própria para reconhecer o estatuto de RNH à Requerente, das dúvidas não subsistirem quanto ao escopo essencialmente anulatório do presente meio arbitral, sucedendo, no entanto que e como supra se deixou alinhado, a Requerente não formulou qualquer pedido tangente a tal reconhecimento, antes apenas e tão-somente à verificação da legalidade quanto à desaplicação dos normativos do Código do IRS atinente aos benefícios fiscais que decorrem do regime dos RNH.

Por aderência ao caso dos presentes autos e por se acompanhar o decidido no processo arbitral n.º 666/2024-T⁴, proferido sob a égide do CAAD, não se poderá deixar de acompanhar o entendimento aí vertido, segundo o qual: *“Ora, também quanto a esta alegação parece pacífico*

⁴ Disponível em www.caad.org.pt

que o meio processual adequado para o reconhecimento do estatuto do RNH não é o pedido de pronúncia arbitral.

No entanto, como se já se explanou acima, o que o Requerente pretende a anulação do acto de liquidação do IRS relativo ao exercício de 2022, bem como do acto de indeferimento da Reclamação Graciosa (Ofício n.º 2024...) que teve a referida liquidação como objecto, ambos com fundamento em ilegalidade.

Neste sentido, não está em causa conhecer qualquer decisão da AT, designadamente, de carácter administrativo, relacionada com o acto de indeferimento da sua inscrição como Residente Não Habitual.

Mas, A questão a analisar e decidir no presente processo é a de saber se o Requerente, a despeito de não ter, no prazo previsto na lei, requerido o seu registo como Residente Não Habitual, tem, ou não, direito a ser tributado ao abrigo desse regime no ano de 2022.”

Em face do que se deixa alinhado, não pode deixar igualmente de improceder a exceção dilatória tangente à impropriedade do meio processual pela Requerente erigido, nada obstando assim a que se conheça do mérito do pedido anulatório pela Requerente formulado.

Vistas e apreciadas que estão as exceções pela Requerida invocada e ante o não provimento de qualquer uma delas, cumprirá conhecer da questão de fundo pela Requerente invocada em ordem à conclusão formulada referente à ilegalidade do ato tributário de liquidação em apreço.

2. Da não aplicação do regime dos residentes não habituais:

A questão de fundo a analisar e decidir nos presentes autos passa por aferir se a Requerente, a despeito de não ter, no prazo previsto na lei, requerido o seu registo como residente não habitual, ao abrigo do n.º 10 do art.º 16 CIRS, ter ou não o direito a ser tributada ao abrigo do regime dos residentes não habituais no tocante ao ano de 2022 a que respeita a liquidação arbitralmente impugnada.

Como oportunamente se referiu a propósito da motivação da matéria de facto dada por provada, também o posicionamento das partes foi sopesado enquanto elemento relevante para a convicção deste tribunal arbitral, sendo que a Requerente não pode deixar de beneficiar, nos termos do n.º 1 do artigo 75º da LGT da presunção de veracidade no tocante ao teor da declaração de rendimentos por esta entregue e em que assenta o conteúdo do pedido de ilegalidade do ato tributário arbitralmente impugnado.

Nos termos deste último normativo *“Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.”*

Ora, tendo presente que o teor dos rendimentos declarados pela Requerente –constantes do Anexo J – foram objeto de validação pela própria AT, e portanto, necessariamente, o reputou igualmente por correto e verdadeiro, inexistem razões para colocar em crise todo o conteúdo de tal Anexo J constante, a saber: natureza, origem e valor de todos e de cada um dos rendimentos aí relevados.

Efetuada este enquadramento de base quanto à factualidade subjacente aos presentes autos, importa ater-nos no sustentado pela Requerente em abono da ilegalidade e anulação da liquidação ora posta em crise e a qual passa pela desconsideração por aquele ato tributário do regime de tributação dos residentes não habituais, sustentando que ao abrigo de tal regime fiscal não poderia deixar de se aplicar o método da isenção sobre os rendimentos de capitais (Categoria E) e prediais (Categoria F) obtidos no estrangeiro (Brasil) por esta declarados.

Contrapõe a Requerida, entendendo que tal não é legalmente possível, conforme por exceção se defendeu e cuja apreciação supra se deixou expendida, afigurando fundar-se na circunstância de a Requerente não ter procedido à inscrição enquanto residente não habitual no prazo legalmente cominado no n.º 10 do artigo 16º do CIRS e ter tal pedido intempestivo sido indeferido, sem que a Requerente tenha contra tal indeferimento reagido.

Atentemos, pelo exposto e antes de mais, no enquadramento legal de tal regime e desde logo, no preceituado no artigo 16º do CIRS em vigor à data dos factos (2022), nos termos do qual:

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

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

10 - O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. (Redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto)

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. (sublinhados nossos)

Do cotejo dos n.ºs 8 a 11 do artigo 16º do Código do IRS é possível apreender que os pressupostos para a aplicação deste regime são os seguintes:

- O sujeito passivo se torne fiscalmente residente em Portugal, em conformidade com qualquer dos critérios estabelecidos nos n.º 1 e 2 do artigo 16º do CIRS;
- O sujeito passivo não tenha sido considerado residente em território nacional em qualquer dos cinco anos anteriores ao ano em que se deva considerar residente nos termos do n.º 1 e 2 da referida norma;

Face ao exposto, indelével resulta concluir que o legislador fez depender, para efeitos da aplicação deste benefício fiscal, do registo do contribuinte enquanto residente em território

nacional, em obediência ao disposto no artigo 16º, n.º 8 do CIRS e não da inscrição como residente não habitual.

O teor da norma – n.º 11 do artigo 16º do CIRS – é, a este propósito, lapidar ao fazer depender para a aplicação de tal regime da circunstância factual de o sujeito passivo residente em território português e não da sua inscrição enquanto residente não habitual.

Aqui chegados e tendo presente que a inscrição enquanto residente não habitual não poderá deixar de se ter como uma mera obrigação declarativa, obrigação essa que, quando eventualmente não cumprida no prazo definido no n.º 10 do artigo 16º do CIRS constituirá infração a esse mesmo comando legislativo.

Infração essa, suscetível de ser punida nos termos do artigo 116º do RGIT, mas ainda assim neutra quanto à suscetibilidade do sujeito passivo poder ou não beneficiar desse mesmo regime, porquanto, como supra exposto, os pressupostos dos quais a lei faz depender a aplicação do regime em causa não compreendem o atempado cumprimento de tal procedimento de inscrição enquanto residente não habitual.

Neste sentido, veja-se o decidido no processo arbitral no âmbito do processo n.º 188/2020-T, cujo entendimento acompanhamos, segundo o qual:

“...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”

Em idêntico sentido, veja-se a decisão coletiva proferida no processo arbitral tributário junto do CAAD, sob o n.º 777/2020-T, no qual se concluiu:

Para que o sujeito passivo possa “ser considerado residente não habitual”, a lei não exige o registo. Pelo contrário, o n.º 6 é perfeitamente expreso e inequívoco ao dizer 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.”

Ou seja, para que o sujeito passivo possa “ser considerado residente não habitual”, basta que se verifiquem dois requisitos, não sendo nenhum deles o registo como residente não habitual. São esses requisitos:

Ter-se o sujeito passivo tornado fiscalmente residente num determinado ano;

Não ter o sujeito passivo sido residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

Afigura-se assim evidente que a letra das disposições relevantes não permite a conclusão de que o registo como residente habitual é requisito para a aplicação do regime.”

Acresce ainda e com a relevância interpretativa decorrente do entendimento de um tribunal como o Supremo Tribunal Administrativo, o teor do acordado por aquele tribunal, no âmbito do processo n.º 0842/23.9BESNT, de 29.05.2024, nos termos do qual se tira o seguinte:

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

No entanto, não resulta das normas supra transcritas que a aplicação do regime fiscal - residente não habitual - dependa de acto de reconhecimento por parte da AT (art. 5º do EBF), pelo que o acto de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa nos termos propostos pela ora Recorrente.

Por outro lado, nos termos do artigo 12º do EBF, “O direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo”.

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

Como já ficou dito noutra sede, o regime fiscal do residente não habitual não prevê qualquer consequência para o não exercício atempado da inscrição como residente não habitual, mas não podemos deixar de salientar que o regime fiscal embora previsse um prazo de 10 anos, o mesmo inicialmente era renovável (nº 7 do artigo 16º do CIRS, na redacção inicial “7 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado

como tal pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direcção -Geral dos Impostos”) e não era um prazo contínuo, já que o direito podia ser gozado de forma interpolada caso o sujeito passivo deixasse de reunir os requisitos de residente em território nacional (n.º 12 do artigo 16.º do CIRS).

Nesta medida, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, os quais são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2018), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no n.º 10, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual.

Tal equivale a dizer que nada obsta à inscrição, em 2022, da ora Recorrente como residente não habitual, ainda que a sua inscrição como residente tenha sido feita em 2018, situação que implica a procedência do presente recurso, a revogação da decisão recorrida, com a consequente viabilização da pretensão da Recorrente no âmbito desta acção no sentido da anulação da decisão de indeferimento do pedido de inscrição.”

Em face do enquadramento do regime fiscal em apreço e das decisões a que supra nos reportamos e sobre as quais não antevemos qualquer razão para do sentido das mesmas dissentir, não é possível deixar de concluir que o pedido de inscrição como residente não habitual no respetivo prazo a que se alude no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS encerra efeito meramente declarativo e não constitutivo do direito a ser tributado em tal regime fiscal.

De onde, ante a factualidade dada por provada supra, designadamente ser a Requerente residente em território nacional desde o ano de 2021 e atendendo ao disposto no n.º 11 do artigo 16.º do CIRS, não pode deixar de se concluir que a adesão ao regime dos RNH terá de ser reportada ao ano inicial em que se verificou a residência – 2021 – ano a partir do qual se encontram verificados os pressupostos que legitimam que um contribuinte desse regime possa beneficiar, independentemente de em concreto dele ter ou não *ab initio* beneficiado.

Devendo a este propósito, realçar-se que ante o posicionamento assumido por Requerente e Requerida, as partes não dissentem quanto ao facto de a Requerente ter sido residente em Portugal desde, pelo menos, 2021.

Sendo certo que, aquando do pedido de inscrição eletrónica enquanto residente não habitual, a Requerente o ter solicitado a partir do ano de 2022 e não de 2021, invocando a Requerente tratar-se de um lapso, ao pretender que tais efeitos se reportassem a partir do ano de 2021, inclusive e não apenas desde 2022.

Ora, o n.º 9 do artigo 16º do CIRS comina expressamente que o direito a ser tributado pelo regime de RNH tem a duração de 10 anos consecutivos a partir do ano da sua inscrição como residente em território português, de onde não se poderá deixar de concluir, independentemente do teor do pedido eletrónico de registo para efeitos de RNH, que o eventual direito da Requerente a beneficiar de tal regime não poderá deixar de ter como termo inicial o ano em que passou a residente em território nacional, isto é, em 2021.

Independentemente da circunstância de, relativamente a esse ano ter ou não beneficiado em concreto de tal específico regime, sendo, de resto, entendimento pacífico que tal regime constitui um direito, ou se quisermos uma faculdade de o seu titular, querendo, durante os versados 10 consecutivos anos desde a sua residência, do mesmo poder beneficiar.

Pelo que, sendo seguro, por probatoriamente demonstrado, afirmar que a Requerente foi residente em território nacional desde 2021, inclusive, importará aferir, por referência ao disposto no n.º 8 do artigo 16º do CIRS, se a mesma o também foi nos 5 anos anteriores, isto é de 2016 a 2020.

E quanto a essa matéria os elementos probatórios vão inequivocamente no sentido de que a Requerente não foi residente em Portugal, mas sim no Brasil.

Destarte, no que toca ao ano de 2022, encontram-se reunidos os pressupostos legais, constantes do artigo 16.º, n.º 8 e 9, do Código do IRS, para que a Requerente pudesse ser considerada como RNH e tributada de acordo com o n.º 9 daquele mesmo preceito legal (atento o regime transitório previsto no artigo 236.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de Dezembro)

Independentemente da data em que a Requerente solicitou a sua inscrição como RNH e sobre qual o ano inicial da produção de efeitos pretendidos para tal regime, dúvidas não subsistem que em 10.06.2022 a Requerente requereu a sua inscrição junto da AT, mau grado o indeferimento a que o mesmo veio a ser votado, pelo que, nos termos do 8 do artigo 16º do CIRS a Requerente reunia os pressupostos legais para ser considerada como RNH e beneficiar, consequentemente, do respetivo regime nos termos do subsequente n.º 9.

Significando assim do cortejo dos normativos vindos de enunciar e do entendimento jurisprudencial quanto ao efeito meramente declarativo da inscrição enquanto RNH, que o período de 10 anos em causa durante o qual o regime será válido não poderá deixar de ter como termo inicial o ano de 2021, inclusive, independentemente de a Requerente ter ou não desse regime, em concreto nesse ano inicial, beneficiado.

De onde, a desconsideração pela AT do direito a beneficiar do referido regime pelo facto de não ter apresentado o pedido de inscrição no prazo indicado no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS face ao primeiro ano de residência, ser destituído de base legal que sustente tal posicionamento.

Vistos os pressupostos dos quais o legislador faz depender a aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais e o efeito que o pedido de inscrição enquanto RNH reveste no ordenamento jurídico, importa aferir se no caso da Requerente, a mesma reúne os pressupostos para a aplicação de tal regime de residente não habituais relativamente aos rendimentos do ano de 2022.

Como resulta da matéria de facto dada por provada, a Requerente passou a ser residente para efeitos fiscais em Portugal a partir de 2021, inclusive, sendo que igualmente se provou que a

mesma não se encontrou inscrita como (residente fiscal) em Portugal nos cinco anos imediatamente anteriores a 2021.

Em face da matéria de facto provada e do respetivo direito aplicável supra explanado, inexorável se torna concluir no sentido de a Requerente cumprir os necessários requisitos previstos nos n.ºs 8, 9 e 11, os quais são os únicos requisitos exigidos pela lei para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime dos residentes não habituais.

Passando à análise dos rendimentos em causa e do respetivo teor da declaração de rendimentos apresentada pela Requerente e a liquidação subsequente efetuada pela Requerida é possível extrair pela inexistência de qualquer dissensão quanto aos valores, origem e natureza dos rendimentos aí inscritos.

Assim, resulta que a Requerente, relativamente ao ano de 2022, auferiu rendimentos obtidos no Brasil, resultantes de rendimentos prediais (categoria F) e rendimentos de capitais (categoria E), desdobrando-se estes últimos em dividendos e juros.

O artigo 81.º, n.º 5, do CIRS, sobre a «eliminação da dupla tributação jurídica internacional», estabelecia, no que para estes autos releva:

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

a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou...”(sublinhados nossos).

a) Rendimentos Prediais:

A Requerente declarou rendimentos prediais com origem em Brasil, no montante de € 5.947,33, em conformidade com o teor do campo F01 do quadro 7 A do Anexo J.

Considerando o teor de tal declaração, importa atentar no teor da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federativa do Brasil para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Brasília em 16 de Maio de 2000, aprovada, para ratificação, pela Resolução da Assembleia da República n.º 33/2001, de 1 de Março (doravante «CDT»), a qual dispõe no seu artigo 6º o seguinte:

Artigo 6.º

Rendimentos dos bens imobiliários

1 — Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante aufera de bens imobiliários (incluídos os rendimentos das explorações agrícolas ou florestais) situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2 — A expressão «bens imobiliários» terá o significado que lhe for atribuído pelo direito do Estado Contratante em que tais bens estiverem situados. A expressão compreende sempre os acessórios, o gado e o equipamento das explorações agrícolas e florestais, os direitos a que se apliquem as disposições do direito privado relativas à propriedade, o usufruto de bens imóveis e os direitos a retribuições variáveis ou fixas pela exploração ou pela concessão da exploração de jazidas minerais, fontes e outros recursos naturais. Os navios e aeronaves não são considerados bens imobiliários.

3 — O disposto no n.º 1 aplica-se aos rendimentos derivados da utilização directa, do arrendamento ou de qualquer outra forma de utilização dos bens imobiliários.

4 — O disposto nos n.os 1 e 3 aplica-se igualmente aos rendimentos provenientes dos bens imobiliários de uma empresa.

5 — As disposições anteriores aplicam-se igualmente aos rendimentos derivados dos bens mobiliários ou de serviços conexos com os bens imobiliários que, de acordo com o direito fiscal do Estado Contratante em que tais bens estiverem situados ou os serviços sejam prestados, sejam assimilados aos rendimentos derivados dos bens imobiliários.

No que aos rendimentos prediais originados em bens imobiliários situados no Brasil estabelece o n.º 1 da norma vinda de citar o direito destes serem tributados naquele Estado contratante.

Face a este direito do Estado Brasileiro, convencionalmente atribuído, de poder tributar os rendimentos prediais e a atento o preceituado na al. a) do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS estão reunidos os requisitos previstos para aplicação do método de isenção para eliminação da dupla tributação jurídica internacional.

b) Rendimentos de dividendos:

A Requerente declarou rendimentos e capitais com origem em Brasil, no montante de € 14.361,12, em conformidade com o teor do campo E11 do quadro 8 A do Anexo J.

Ora, considerada esta realidade factual sobre a qual as partes não dissentem, No que aos rendimentos de dividendos importa atentar no que estabelece a CDT no seu artigo 10.º:

1 — Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2 — Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efectivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá:

- a) 10 % do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efectivo for uma sociedade que detenha, directamente, pelo menos 25 % do capital da sociedade que paga os dividendos, durante um período ininterrupto de dois anos antes do pagamento dos dividendos;
- b) 15 % do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

Em face da alínea a) do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS, a eliminação da dupla tributação jurídica internacional faz-se através do método da isenção quando os residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria E e os rendimentos possam ser tributados no outro Estado contratante (Brasil), em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado.

Os rendimentos de dividendos eram suscetíveis de ser tributados no Brasil, à face do n.º 2 artigo 10.º da CDT, pelo que estão reunidos os requisitos previstos para aplicação do método de isenção para eliminação da dupla tributação jurídica internacional, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 85.º do CIRS, relativamente aos dividendos recebidos pela Requerente.

c) Rendimentos de Juros:

Já no que concerne aos rendimentos provenientes de juros pagos por entidade brasileira, em conformidade com o declarado pela Requerente no campo 802 do quadro 8 A do Anexo J – juros sem retenção em Portugal - releva em matéria de estipulação convencional o preceituado no artigo 11º da CDT entre Portugal e o Brasil:

Artigo 11.º
Juros

1 — Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2 — No entanto, esses juros podem ser igualmente tributados, no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efectivo dos juros for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá 15 % do montante bruto dos juros.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

3 — Não obstante as disposições dos n.os 1 e 2, os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos ao Governo do outro Estado Contratante, a uma sua subdivisão política ou administrativa ou autarquia local ou a qualquer instituição (inclusive financeira) de propriedade exclusiva daquele Governo ou subdivisão política ou administrativa ou autarquia local são isentos de imposto no primeiro Estado.

4 — A limitação estabelecida no n.o 2 não se aplica aos juros provenientes de um Estado Contratante atribuídos ou pagos a um estabelecimento estável de um residente do outro Estado Contratante situado em terceiro Estado.

5 — O termo «juros», usado neste artigo, significa os rendimentos da dívida pública, de obrigações com ou sem garantia hipotecária e com direito ou não a participar nos lucros e de outros créditos de qualquer natureza, bem como quaisquer outros rendimentos assimilados aos rendimentos de importâncias emprestadas pela legislação fiscal do Estado de que provêm os rendimentos.

6 — O disposto nos n.os 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efectivo dos juros, residente de um Estado Contratante, exercer actividade no outro Estado Contratante de que provêm os juros, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e o crédito relativamente ao qual os juros são pagos estiver efectivamente ligado a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo

7 — Os juros consideram-se provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos juros, seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento estável em relação com os quais haja sido contraída a obrigação pela qual os juros são pagos e esse estabelecimento estável suporte o pagamento desses juros, tais juros são considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento estável estiver situado.

8 — Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efectivo ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante dos juros pagos, tendo em conta o crédito pelo qual são pagos, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efectivo na ausência de tais relações, as disposições deste artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção.

Considerando o facto de se estarem perante juros pagos por entidades com origem no Brasil a residente em Portugal (Requerente), os rendimentos de juros eram suscetíveis de ser tributados no Brasil, à face do n.º 2 artigo 11.º da CDT, pelo que também quanto a estes rendimentos em concreto estão reunidos os requisitos previstos para aplicação do método de isenção para eliminação da dupla tributação jurídica internacional, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS.

Em suma e do que se vem supra assentando, inquestionável se torna concluir que o ato de liquidação que não conferiu à Requerente a tributação dos seus rendimentos de categoria E e F com origem em Brasil, tal qual constam do anexo J da Requerente, através do regime dos residentes habituais, é ilegal por erro nos pressupostos de facto e de direito, erro este que objetivamente afeta a legalidade da quantificação espelhada em tal ato tributário de liquidação, pelo que não pode deixar a liquidação em causa de ser parcialmente anulada na exata medida da quantificação resultante da ilegal desconsideração das regras do regime do RNH para efeitos de cálculo do imposto sobre os rendimentos de categoria E e F em apreço.

Em face do que fica supra decidido, não poderá deixar a AT de proceder à anulação parcial da liquidação, na parte em que ilegalmente desconsiderou a aplicação das regras relativas aos residentes não habituais aos rendimentos em apreço.

3. Da restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios

O Tribunal arbitral é, ainda, chamado a pronunciar-se sobre a restituição à Requerente do imposto indevidamente pago, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

O artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação

que existiria se o ato tributário objeto mediato da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “declaração de ilegalidade” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do estatuído no artigo 43.º, n.º 1, da LGT e no artigo 61.º, n.º 4, do CPPT.

E só na esteira do entendimento que se vem propugnando se justifica a estatuição do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao determinar que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, o que não pode deixar de ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no âmbito do processo arbitral.

Estando o direito a juros indemnizatórios dependente do direito à restituição de quantias pagas indevidamente, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito à restituição dessas quantias.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”, determinando o n.º 5 do artigo 61.º do CPPT que os “*juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito*”, em que são incluídos.

No caso concreto, afigura-se que a ilegalidade e a consequente anulação parcial do ato tributário de liquidação e da respetiva decisão silente da reclamação que sobre aquele recaiu, nos termos acima enunciados, é imputável à AT por ter incorrido em vício de violação de lei, gerador de anulabilidade.

Ante a factualidade e a respetiva fundamentação e sentido quanto à questão de fundo encerrado pelo PPA deduzido, não poderá deixar de proceder o pedido de restituição à Requerente do montante por esta indevidamente suportado a título do ato tributário de liquidação de IRS, objeto mediato destes autos - referente ao ano de 2022, cuja concreta quantificação é tarefa que se encontra arremetida à AT e bem assim o direito da Requerente a juros indemnizatórios, por verificação de erro imputável aos serviços fundado na ilegal desconsideração no cálculo do imposto, quanto à Requerente, das regras atinentes ao regime do RNH no âmbito do ato tributário de liquidação; juros indemnizatórios esses que deverão ser contados da data do pagamento indevido – 28.08.2023 – até à data da emissão da nota de crédito,

V. DECISÃO

De harmonia com o acima exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a. **Julgar improcedentes as exceções dilatórias de incompetência material e de inimpugnabilidade erigidas pela Requerida;**
- b. **Julgar parcialmente procedente o pedido de anulação da liquidação de IRS de 2022 objeto mediato destes autos, anulando-a parcialmente, por erro nos pressupostos de facto e de direito, por ilegal desconsideração das regras de tributação dos RNH, previstas no Código do IRS e ainda, anular a decisão silente de indeferimento da RG pela Requerente deduzida;**
- c. **Condenar a Requerida à restituição do valor do imposto indevidamente pago e igualmente ao pagamento por esta de juros indemnizatórios à Requerente, desde a data do pagamento indevido do ato tributário até à data da emissão da nota de crédito**
- d. **Condenar a Requerida nas custas do processo, em face do decaimento;**

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **11.592,59**, atribuído pela Requerente, sem contestação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **918,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, totalmente a cargo da Requerida.

Lisboa, 11 de fevereiro de 2025

O Árbitro,

Luís Sequeira

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT].