

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 10/2025-T

Tema: IRS – Residente Não Habitual; Rendimentos da categoria E; Rendimentos obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação de taxa.

Sumário:

O artigo 81.º, n.º 7, do Código do IRS, na sua redação em vigor à data dos factos, deve ser interpretado no sentido de os rendimentos isentos nos termos do n.º 5 daquela disposição legal são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

A..., residente na Rua..., nº ..., ..., ...-... ..., contribuinte fiscal nº ... (“**Requerente**”), requereu, nos termos do disposto no artigo 268.º da Lei nº 82/2023, de 29 de dezembro de 2023, que aprovou a Lei do Orçamento do Estado para 2024 (“**LOE 2024**”), nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 6.º, n.º 2, alínea a) do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março, a remessa de processo tributário pendente para arbitragem.

O referido processo de impugnação judicial nº 54/19.6BEVIS foi submetido em 04-02-2019 pelo Requerente e encontra-se pendente no Tribunal Administrativo e Fiscal (“**TAF**”) de Viseu. Na petição inicial, o Requerente deduziu «*impugnação do despacho de deferimento parcial da reclamação graciosa nº ...2016...*, exarado pelo Exmo. Senhor Chefe de Divisão da Direção de

Finanças de Viseu, Dr..., datado de 29-10-2018 e que recaiu sobre o pedido de anulação do acto de liquidação de IRS dos anos de 2014 e 2015.»

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”).

A) Constituição do Tribunal Arbitral

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”).

Pelo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD foi comunicada a constituição do presente Tribunal Arbitral singular em 11-03-2025, nos termos da alínea c) do número 1, do artigo 11.º do RJAT.

B) História Processual

No pedido de remessa do processo tributário para arbitragem, o Requerente solicita, em síntese, a anulação da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2016... . Consequentemente, pede a anulação do ato de liquidação de IRS referente aos anos de 2014 e 2015 e a restituição do imposto pago no valor de 10.831,28 €, acrescido de juros indemnizatórios.

Como fundamento da sua pretensão, o Requerente alega, em suma, que, na sua qualidade de residente não habitual (“RNH”) em Portugal, os rendimentos de capitais (Categoria E) que auferiu de fontes estrangeiras (Alemanha, França, Espanha e EUA) nos anos de 2014 e 2015 estariam isentos de tributação em Portugal. Sustenta que, tendo esses rendimentos sido tributados nos países de origem, deveriam beneficiar do método de isenção previsto no artigo 81.º, n.º 5, do Código do IRS e nas convenções para eliminar a dupla tributação (“CDT”). O Requerente argumenta ainda que estes rendimentos, por estarem isentos, não estão sujeitos a englobamento obrigatório para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, ao contrário do que foi decidido pela AT. Conclui que a liquidação de IRS, bem

como a decisão sobre a reclamação graciosa que a manteve parcialmente, padecem de ilegalidade por erro nos pressupostos de direito.

O Requerente juntou 10 documentos, procuração forense, comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem e comprovativo do pedido de extinção do processo de impugnação judicial que se encontrava pendente.

Foi proferido despacho arbitral, tendo em vista a notificação do dirigente máximo do serviço da administração tributária para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

A Requerida apresentou a sua resposta, aderindo à contestação apresentada pela Fazenda Pública junto do TAF de Viseu no âmbito da Impugnação Judicial n.º 54/19.6BEVIS.

Em suma, a Requerida alega que, atento o quadro normativo vigente e aplicável às questões suscitadas, nos termos do disposto no n.º 7 do artigo 81.º do Código do IRS *in fine*, os rendimentos isentos nos termos do n.º 5 do suprarreferido artigo são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos.

Ademais, considera a Requerida que a situação em discussão nos presentes autos não se enquadra na exceção prevista no n.º 7 do artigo 81.º do Código do IRS, considerando que aquela norma apenas abarca as situações em que os rendimentos isentos tenham sido objeto de tributação à taxa especial prevista no artigo 72.º do Código do IRS.

Conclui a Requerida inexistir qualquer vício que inquene a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2016... e as liquidações de IRS referentes aos anos de 2014 e 2015, pelo que se devem estas manter-se na ordem jurídica. No que concerne aos juros indemnizatórios, a Requerida considera não poder proceder o pagamento dos juros indemnizatórios peticionados pelo Requerente.

A Requerida pede, assim, que o pedido de pronúncia arbitral seja julgado improcedente e sua absolvição dos pedidos.

II. Saneamento

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º e 5.º, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

III. Matéria de facto

A) Matéria de Facto Provada

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- i) Desde 2014, o Requerente é considerado RNH em território português;
- ii) Em 2014 e 2015 o Requerente obteve rendimentos (dividendos e juros) de fonte estrangeira, nomeadamente Alemanha, França, Espanha e EUA, decorrentes de ações e obrigações;
- iii) Aqueles rendimentos foram pagos através de instituições e foram sujeitos a retenção na fonte nos respetivos Estados da fonte do pagamento;
- iv) O Requerente declarou nas respetivas declarações de IRS daqueles anos os referidos rendimentos de fonte estrangeira, sobre o quais foi aplicada a taxa liberatória de 28%;

- v) O Requerente, por entender que aqueles rendimentos deveriam estar isentos em Portugal, nos termos do artigo 81.º, n.º 5, do Código do IRS, apresentou reclamação graciosa contra as respetivas liquidações de IRS;
- vi) A 19-07-2018, o Requerente foi notificado do despacho de deferimento integral da reclamação que apresentou, porquanto foi entendido, pelos Serviços da AT, que foi junta prova documental apta a comprovar que os rendimentos auferidos em sede de categoria E haviam sido já tributados pelos Estados da fonte;
- vii) No referido despacho a AT concluiu que *«deve o reclamante ser ressarcido no valor de € 2.409,81, referente às retenções pagas no ano de 2014 e no valor de € 8.421,47 referente às retenções pagas no ano de 2015, relativas a rendimentos da categoria E obtidos no estrangeiro»*;
- viii) Mais se acrescentando que deveriam *«ser adicionados os respetivos rendimentos, no valor de € 8.606,46 referentes a 2014 e € 30.076,67 referentes a 2015 nas correspondentes declarações de rendimentos modelo 3 de IRS, para efeitos de determinação da taxa, conforme o estabelecido no n.º 7 do artigo 81.º do CIRS, mais concretamente Anexo J»*;
- ix) Não obstante a aludida decisão, a Direção de Finanças de Viseu viria a revoga-la parcialmente, por via de despacho de deferimento parcial, exarado pelo Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Viseu de 29-10-2018, notificado ao Requerente a 14-11-2018, acolhendo o entendimento de que os rendimentos de categoria E auferidos pelo Requerente *«são de englobamento obrigatório para efeitos de determinação da taxa nos termos do n.º 7 do artigo 81.º do CIRS, devendo o sujeito passivo indicá-los na declaração modelo 3 de IRS»*;
- x) Acrescentava-se na mencionada decisão que, não obstante lhe ser reconhecido o direito ao ressarcimento do valor de € 2.409,81, referente às retenções pagas no

ano de 2014, e do valor de € 8.421,47 referente às retenções pagas no ano de 2015, com muita probabilidade, *«quando da elaboração dos DCU, as liquidações decorrentes de tal correção poderão implicar o aumento do imposto a pagar, podendo o sujeito passivo não ser ressarcido da totalidade dos montantes reclamados»;*

- xi) Ou seja, a AT entendeu que o Reclamante por força da obrigatoriedade de englobar os rendimentos de categoria E obtidos nas declarações dos anos de 2014 e 2015, conforme preceitua o artigo 81.º, n.º 7 do Código do IRS, receba um valor inferior àquele que por decisão de 19-07-2018 lhe foi reconhecido como crédito, no total de € 10.831.28;
- xii) Em 10-01-2019, o Reclamante apresentou recurso hierárquico da referida decisão de indeferimento parcial junto da Direção de Finanças de Viseu;
- xiii) Até à presente data, o Reclamante não foi notificado de qualquer decisão relativamente ao recurso hierárquico referido no ponto anterior.

B. Matéria de Facto Não Provada

Não existe factualidade relevante para a decisão da causa dada como não provada.

C. Motivação da Decisão da Matéria de Facto

Conforme resulta da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT, ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes.

Desta forma, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é determinada tendo em conta as

várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Nestes termos, tendo em conta as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos anteriormente elencados.

IV. Questão a decidir

A questão que cabe apreciar no âmbito do presente processo prende-se com a legalidade da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada pelo Reclamante e que versou sobre o pedido de anulação dos atos de liquidação de IRS, referentes aos anos de 2014 e 2015 e, muito concretamente, determinar se os rendimentos da categoria E de fonte estrangeira auferidos por um RNH estão excluídos do englobamento obrigatório para efeitos de determinação da taxa de IRS a aplicar aos restantes rendimentos auferidos e não isentos, nos termos e para efeitos do artigo 81.º, n.º 7, do Código do IRS, na sua redação em vigor à data dos factos.

V. Matéria de direito

A. Da posição das partes

Está em causa a tributação de rendimentos de capitais (juros e dividendos), em sede de IRS, no valor total de 10.831,28 €, que o Requerente auferiu no estrangeiro (Alemanha, França, Espanha e EUA) durante os anos de 2014 e 2015.

O Requerente alega ter sido sujeito a uma dupla tributação, uma vez que estes rendimentos, já haviam sido tributados nos Estados da fonte do pagamento e voltaram a ser alvo de retenção na fonte em Portugal à taxa de 28%, aquando do seu pagamento pelas instituições bancárias nacionais.

O Requerente argumenta que, ao abrigo do regime de RNH e das CDT, tais rendimentos deveriam estar isentos de IRS em Portugal.

Sustenta o Requerente que os aludidos rendimentos de capitais, por serem obtidos no estrangeiro, não estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo em Portugal, enquadrando-se assim numa das exceções previstas na lei que dispensam o englobamento obrigatório para determinação da taxa.

Consequentemente, o Requerente solicita ao Tribunal Arbitral a anulação da decisão da AT de indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada e, bem assim, a anulação dos atos de liquidação de IRS de 2014 e 2015 e a restituição integral do montante de 10.831,28 €, acrescido de juros indemnizatórios.

Por seu turno, a Requerida defende a legalidade dos atos de liquidação de IRS do Requerente, argumentando que os rendimentos de capitais obtidos no estrangeiro, embora isentos de imposto, estão sujeitos a englobamento obrigatório para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos. A sua posição assenta fundamentalmente no artigo 81.º, n.º 7 do Código do IRS, que estabelece esta regra de englobamento para os rendimentos isentos ao abrigo do regime dos RNH.

A Requerida refuta a interpretação do Requerente de que o seu caso se enquadraria numa das exceções a essa regra. Sustenta que a exceção invocada, relativa a rendimentos não sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, conforme o artigo 72.º do Código do IRS, é inaplicável, pois destina-se apenas a situações em que os rendimentos são efetivamente sujeitos a uma taxa especial em Portugal, o que não ocorreu neste caso, dado que os rendimentos em causa beneficiaram do método da isenção.

Adicionalmente, a Requerida argumenta que a interpretação do Requerente é contrária ao espírito da lei, pois poderia criar uma situação de "dupla não tributação", em que os

rendimentos não seriam tributados efetivamente na fonte nem seriam considerados para o cálculo da taxa em Portugal.

Assim, a Requerida conclui que a sua atuação foi correta, não havendo qualquer ilegalidade que justifique a anulação da liquidação, e solicita que a impugnação seja julgada totalmente improcedente.

Neste contexto, cabe apreciar e decidir se os rendimentos da categoria E de fonte estrangeira auferidos por um RNH estão excluídos do englobamento obrigatório para efeitos de determinação da taxa de IRS a aplicar aos restantes rendimentos auferidos e não isentos, nos termos e para efeitos do artigo 81.º, n.º 7, do Código do IRS, na sua redação em vigor à data dos factos.

B. Da legalidade dos atos sub judice

Nos termos do artigo 81.º, n.º 5, do Código do IRS, na sua redação em vigor à data relevante dos factos: *«[a]os 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]

Por seu turno, o n.º 7, do referido normativo, na sua redação em vigor à data relevante dos factos, determinava que «[o]s rendimentos isentos nos termos dos n.ºs 4, 5 e 6 são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1 e no n.º 6 do artigo 72.º».
[sublinhado nosso]

O artigo 72.º, n.º 1, alínea d), do Código do IRS, na sua redação em vigor à data relevante dos factos, previa a tributação à taxa de 28% «[o]s rendimentos de capitais, tal como são definidos no artigo 5.º, quando não sujeitos a retenção na fonte, nos termos do artigo anterior».
[sublinhado nosso]

Assim sendo, importa aferir os casos em que os rendimentos de capitais não se encontram sujeitos a retenção na fonte. Para o efeito, há que recorrer ao artigo 71.º, n.º 1, do Código do IRS que fixa na sua alínea a) estarem sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28% «[o]s rendimentos de capitais obtidos em território português, por residentes ou não residentes, pagos por ou através de entidades que aqui tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento e que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada».

Ora, na situação dos autos verifica-se que a CDT prevê e o Requerente provou que foi tributado no Estado da fonte. Isto significa que os rendimentos da categoria E em causa e nos termos previstos no artigo 81.º, n.º 5, alínea a) do Código do IRS apenas podem ser considerados aqui

isentos (Estado da residência), porquanto podem ser tributados no outro Estado contratante (Estado da fonte do pagamento).

Isto significa que os referidos rendimentos podem ser tributados no Estado da fonte (e foram de facto aí tributados) ao abrigo da CDT. Contudo, estes rendimentos não foram sujeitos em Portugal a tributação à taxa especial.

Assim, acolhe-se o entendimento da Requerida no sentido de não poder o Requerente beneficiar da não tributação à taxa especial e ao mesmo tempo beneficiar do não englobamento obrigatório para efeitos de determinação de taxa a aplicar aos restantes rendimentos.

Nesse contexto, o artigo 81.º, n.º 7, do Código do IRS, na sua redação em vigor à data dos factos, deve ser interpretado no sentido de os rendimentos isentos nos termos do n.º 5 são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos.

Em conformidade, considerando que os rendimentos da categoria E auferidos pelo Requerente não foram sujeitos a tributação à taxa especial, mas isentos nos termos do artigo 81.º, n.º 5, do Código do IRS, devem os mesmos ser obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos.

Pelo exposto, julga-se improcedente a ilegalidade imputada pelo Requerente aos atos impugnados, impondo-se a sua manutenção na ordem jurídica.

C. Dos juros indemnizatórios

O Requerente pede, ainda, a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, com fundamento em erro imputável aos serviços, nos termos do artigo 43.º da LGT.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, na parte aqui aplicável, *«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»*.

No caso em apreço, concluiu-se, nos termos acima expostos, que, quer a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2016..., quer os atos de liquidação de IRS referente aos anos de 2014 e 2015 não padecem do vício de violação de lei que lhe são imputados no pedido de pronúncia arbitral apresentado pelo Requerente, não havendo lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

Consequentemente, não tem o Requerente direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT.

VI. Decisão

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, decide o presente Tribunal Arbitral julgar totalmente improcedente os pedidos formulados pelo Requerente, mantendo-se na ordem jurídica a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2016...apresentada pelo Requerente e, bem assim, os atos de liquidação de IRS referente aos anos de 2014 e 2015.

VII. Valor do processo

Fixa-se ao processo o valor de **€ 10.831,28**, em conformidade com o disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VIII. Custas arbitrais

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante de custas arbitrais em **€ 918,00**, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo do Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 31 de outubro de 2025

O Tribunal Arbitral,

Sérgio Santos Pereira