

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 252/2025-T

Tema: IRS – Regime dos residentes não habituais – Artigo 16.º, n.ºs 8 e 10, do CIRS – Artigo 72.º, n.º 10, do CIRS – Prova da não residência fiscal – Livre admissibilidade dos meios de prova.

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitra Sofia Quental, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral singular, constituído em 27 de Maio de 2025, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A...**, com o número de identificação fiscal..., residente na ..., n.º ..., ..., ...-... ..., Bombarral, (doravante “Requerente”), apresentou, nos termos do disposto no número 1 do artigo 2.º, da alínea c) do número 1 do artigo 97.º e da alínea a) do artigo 99.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), e ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e na alínea a) do n.º,1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), Pedido de Constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária contra a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante abreviadamente identificada por “Autoridade Requerida” ou simplesmente por “AT”), com vista à anulação do acto de liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2020, no montante de € 3.667,50.
2. O Requerente peticiona: a) a anulação da liquidação de IRS de 2020 e respectivos documentos de cobrança, b) a devolução das quantias pagas no montante de € 3.667,50, acrescidas de juros indemnizatórios, e c) a declaração de ilegalidade dos juros compensatórios liquidados.

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, feito em 17 de Março de 2025, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 18 de Março de 2025, tendo ambas as partes sido notificadas no mesmo dia.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de Árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º do RJAT, a ora signatária foi designada pelo Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo a nomeação sido aceite no prazo e nos demais termos legalmente previstos.
5. Em 08 de Maio de 2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do Árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído em 27 de Maio de 2025.
7. A Autoridade Requerida apresentou resposta na qual suscitou as excepções de incompetência material do CAAD, de impropriedade do meio processual e requereu a suspensão da instância, tendo ainda deduzido defesa por impugnação, concluindo pela improcedência do pedido.

I – A) Fundamentação do pedido

8. O pedido de pronúncia arbitral apresentado pelo Requerente fundamenta-se, em síntese, no seguinte:
 - (a) Que a liquidação de IRS relativa a 2020 é ilegal por não ter considerado a sua qualidade de Residente Não Habitual, uma vez que, no seu entendimento, reunia os pressupostos materiais previstos no artigo 16.º, n.º 8, do CIRS, por ter residido no estrangeiro entre 2010 e 2018 e por se ter tornado residente fiscal em Portugal apenas em 2019.
 - (b) Sustenta que a AT errou ao desconsiderar a aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais aos rendimentos por si declarados em 2020.

- (c) Segundo o Requerente, encontravam-se preenchidos os pressupostos legais para beneficiar daquele regime, uma vez que se tornou residente fiscal em Portugal em 2019 e não foi residente fiscal em território português em qualquer dos cinco anos anteriores, isto é, entre 2014 e 2018.
- (d) Para esse efeito, o Requerente alega que, desde Dezembro de 2010 e até 2017, residiu no Brasil, onde dispunha de visto de residência permanente, habitação permanente e actividade profissional, tendo exercido funções de administração e direcção em sociedades brasileiras.
- (e) Mais refere que, em 2018, se deslocou para Angola, por motivos profissionais, onde exerceu funções de director numa sociedade com sede em Luanda, regressando a Portugal apenas em 2019, após o termo dessa actividade.
- (f) O Requerente defende ainda que a Autoridade Tributária não podia assentar a sua decisão apenas nos registos internos de morada fiscal em Portugal, devendo ter valorado os meios de prova apresentados quanto à sua residência efectiva no estrangeiro.
- (g) Invoca, a este propósito, os princípios da verdade material, do inquisitório e da boa-fé, bem como a prevalência das convenções internacionais para evitar a dupla tributação, em especial no que respeita à determinação da residência fiscal em situações de potencial dupla residência.
- (h) No que respeita ao regime dos residentes não habituais, o Requerente entende que o direito à tributação ao abrigo desse regime se reporta ao ano em que passou a ser residente fiscal em Portugal, ou seja, 2019, sendo irrelevante que, por lapso do contabilista, o pedido de inscrição tenha indicado 2020 como ano de início.
- (i) Assim, considera que os seus rendimentos de trabalho dependente e independente auferidos em 2020, relacionados com actividade de elevado valor acrescentado, deveriam ter beneficiado da taxa especial de 20%.
- (j) Em consequência, pede que seja anulada a liquidação de IRS impugnada, com restituição do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios, por entender que a liquidação resultou de erro imputável aos serviços. O Requerente pede ainda a condenação da AT no pagamento dos juros indevidamente pagos, em virtude do

alegado atraso na entrega da declaração Modelo 3 de IRS, que afirma não lhe ser imputável.

I – B) Posição da Requerida

9. Na sua Resposta a Autoridade Requerida, pugna pela manutenção na ordem jurídica do acto tributário em crise, com base nos seguintes fundamentos:
- (a) Defende, em primeiro lugar, que o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar o pedido, por entender que a pretensão do Requerente pressupõe o reconhecimento do estatuto de Residente Não Habitual, matéria que constitui um acto administrativo autónomo e que deve ser discutida em acção administrativa própria, e não em sede de impugnação arbitral da liquidação de IRS.
 - (b) A AT invoca ainda a impropriedade do meio processual, sustentando que o pedido formulado não visa apenas a anulação da liquidação, mas, na substância, a aplicação do regime dos residentes não habituais, pelo que requer a absolvição da instância.
 - (c) Subsidiariamente, a AT entende que o Requerente não demonstrou preencher os pressupostos do regime, em particular a não residência fiscal em Portugal nos cinco anos anteriores.
 - (d) Para a AT, os elementos apresentados não comprovam de forma suficiente a residência fiscal no Brasil, nem afastam os dados constantes do cadastro fiscal português, do qual resulta a manutenção de domicílio fiscal em Portugal em vários dos anos relevantes.
 - (e) Mais refere que o indeferimento do pedido de inscrição como Residente Não Habitual está a ser discutido em acção administrativa pendente no Tribunal Tributário de Lisboa, pelo que, caso não sejam julgadas procedentes as excepções, deverá a instância arbitral ser suspensa até decisão desse processo.
 - (f) Conclui, assim, que a liquidação impugnada não padece de ilegalidade, devendo manter-se na ordem jurídica, sem lugar à restituição do imposto pago nem ao pagamento de juros indemnizatórios.

II. SANEADOR

10. O Tribunal Arbitral é competente e foi regularmente constituído à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.
11. As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (cf. artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
12. O processo não enferma de nulidades. As exceções invocadas pela Requerida serão apreciadas no âmbito da matéria de direito, logo após a fixação dos factos provados e não provados.

III. MATÉRIA DE FACTO

III – A) Factos provados

Com relevância para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- (a) O Requerente é nacional português.
- (b) Em 09 de Dezembro de 2010, o Requerente entrou no Brasil com visto permanente, tendo-lhe sido concedida a Cédula de Identidade de Estrangeiro, com o Registo Nacional de Estrangeiros (“RNE”) n.º..., com a classificação de "residência permanente".
- (c) Em 21 de Abril de 2011, o Requerente celebrou contrato de arrendamento de imóvel no Brasil, no Condomínio..., ..., n.º ..., ..., São Paulo.
- (d) A administração do Condomínio ... emitiu declaração atestando que o Requerente e sua esposa residiram em permanência naquele condomínio no período de 21 de Abril de 2011 a 06 de Setembro de 2017.
- (e) O Consulado Geral de Portugal em São Paulo emitiu declaração atestando que o Requerente viveu no Brasil entre os períodos de 2010 até 2017.
- (f) O Requerente foi admitido pela sociedade B... Ltda. em 2011, tendo exercido o cargo de Director Geral entre 2011 e 2013.

- (g) Em 29 de Novembro de 2013, o Requerente foi admitido pela sociedade C... Ltda. – ME, tendo exercido o cargo de Sócio Administrador entre 2013 e 2017.
- (h) O Requerente saiu do quadro societário da C... Ltda. – ME em 18 de Fevereiro de 2019.
- (i) Entre 2011 e 2018, o Requerente e sua esposa entregaram declarações de imposto de rendimentos no Brasil.
- (j) O Requerente não apresentou certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais brasileiras para qualquer dos anos em causa, tendo alegado que, por impossibilidade do sistema brasileiro, só é possível obter certificados de residência fiscal para os últimos 5 anos (entre 2023 e 2019).
- (k) O Requerente manteve, entre 2010 e 2017, morada registada em Portugal, designadamente: ..., ..., ..., ...-... Sintra (até 16/03/2015), e Av. ..., n.º ... – ..., ...-... Lisboa (de 16/03/2015 até 02/04/2018).
- (l) Entre 2015 e 2020, o Requerente promoveu várias alterações aos seus elementos no SGRC: em 2015, em 2017 (2 vezes), em 2018, em 2019 e em 2020, tendo indicado sempre como domicílio fiscal uma morada em Portugal, exceptuando em 2018, em que esteve domiciliado em Angola.
- (m) A representação fiscal apenas foi estabelecida entre 02/04/2018 e 30/04/2019, período em que o Requerente esteve em Angola. Nos restantes anos, não nomeou representante fiscal.
- (n) No ano de 2018, o Requerente celebrou contrato de trabalho com a empresa D... Lda., para exercer funções de Director em Luanda, Angola. O referido contrato identifica o Requerente como "residente em Portugal".
- (o) Em 4 de Abril de 2019, o Requerente e sua esposa adquiriram um imóvel em Portugal, sito na ..., n.ºs..., ..., Sintra, destinado à habitação própria e permanente. Na escritura de compra e venda, o Requerente declarou ser residente na Av..., n.º ..., ..., Lisboa.
- (p) Em 15/04/2019, o Requerente procedeu à alteração da sua morada no cartão de cidadão para a morada de Sintra.
- (q) Em Março de 2020, o Requerente solicitou a inscrição como Residente Não Habitual (pedido IRNH...), indicando como "ano de início" o ano de 2020, em vez de 2019. O pedido foi indeferido pela AT.

- (r) O Requerente apresentou recurso hierárquico do indeferimento do pedido de inscrição como RNH, o qual foi igualmente indeferido pela Subdirectora-Geral, com fundamento na residência em Portugal nos 5 anos que antecederam o pedido de inscrição.
- (s) O Requerente intentou acção administrativa perante o Tribunal Tributário de Lisboa, com o n.º 581/22.8BELRS, na qual se discute a legalidade do indeferimento do pedido de inscrição como RNH, encontrando-se a mesma pendente.
- (t) Em 24/06/2021, o Requerente submeteu a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2020, preenchendo, entre outros, o Anexo L (Residente Não Habitual).
- (u) Em 12/06/2023, foi aberto procedimento inspectivo interno relativo ao IRS do ano de 2020 (ordem de serviço OI2023...), no âmbito do qual foram propostas correcções aritméticas.
- (v) Na sequência do procedimento inspectivo, foi emitida a liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2020, no montante de €3.667,50 (€3.336,92 de imposto apurado + €330,58 de juros compensatórios).
- (w) O Requerente apresentou reclamação graciosa em 31/05/2024, a qual foi indeferida por despacho de 18/12/2024.
- (x) O Requerente procedeu ao pagamento do valor da liquidação.
- (y) Em 6 de Fevereiro de 2024, o Requerente solicitou a alteração de morada com efeitos retroactivos, para fazer constar morada no Brasil entre 01/01/2010 e 31/12/2017. O pedido foi indeferido em 21/03/2024, tendo o recurso hierárquico sido igualmente indeferido.
- (z) Em 17 de Março de 2025 foi apresentado o PPA.

III – B) Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

III – C) Fundamentação da decisão da matéria de facto

A matéria de facto dada como provada por este Tribunal Arbitral assenta nas posições assumidas pelas Partes e na prova documental apresentada e produzida nos autos e não impugnada.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo Requerente e considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito [cf. n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cf. artigos 13.º do CPPT, artigo 99.º da LGT, 90.º do CPTA e artigos 5.º, n.º 2 e 411.º do CPC).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação aos factos alegados pelas Partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme artigo 16.º, alínea e) do RJAT e n.º 4 do artigo 607.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei [e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil (CC) e havendo documentos, a prova testemunhal (ou, subalternamente, as declarações de parte) cingir-se-á à interpretação do contexto desses documentos, não podendo incidir nos factos que esses documentos provam, conforme artigo 393.º do CC], é que não domina o princípio da livre apreciação da prova (cf. artigo 607.º, n.º 5 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

Em particular, no que respeita à demonstração da não residência do Requerente em território português nos cinco anos anteriores a 2019, o Tribunal valorou, de forma articulada, os seguintes meios de prova documental: (i) a cédula de identidade de estrangeiro, emitida em 09.12.2010, com a classificação de “residência permanente” no Brasil, documento que, nos termos do Decreto n.º 9.580/2018, de 22 de Novembro, releva como critério de aquisição de residência fiscal naquele Estado; (ii) os contratos de arrendamento de imóvel destinado a habitação, situado em São Paulo, referentes ao período compreendido entre 2011 e 2017; (iii) a declaração emitida pela administração do Condomínio..., da qual resulta que o Requerente e a sua esposa aí residiram, com carácter permanente, entre 21.04.2011 e 06.09.2017; (iv) a declaração do Consulado-Geral de Portugal em São Paulo, emitida por autoridade pública portuguesa, que atesta que o Requerente viveu no Brasil entre 2010 e 2017; (v) os contratos de trabalho celebrados com a B... Ltda., referentes ao período de 2011 a 2013, e com a C... Ltda., relativos ao período de 2013 a 2017, os quais evidenciam o exercício de actividade profissional no Brasil; (vi) a carteira de trabalho brasileira; (vii) as declarações de imposto sobre o rendimento apresentadas no Brasil entre 2011 e 2018, demonstrativas da sujeição do Requerente às correspondentes obrigações declarativas enquanto residente nesse país; e (viii) o contrato de trabalho celebrado com a D... Lda., para o exercício de funções em Luanda, Angola, em 2018, acompanhado da alteração do domicílio fiscal para Angola nesse mesmo ano.

A apreciação conjunta destes elementos permite ao Tribunal concluir pela existência de prova documental consistente, coerente e convergente quanto à residência efectiva do Requerente no estrangeiro durante o período relevante.

Por seu turno, os indícios invocados pela Requerida — designadamente a manutenção de morada portuguesa no cadastro fiscal, as alterações cadastrais efectuadas, a não nomeação de representante fiscal e a identificação do Requerente como “residente em Portugal” no contrato relativo ao exercício de funções em Angola — não se afiguram, por si só, bastantes para abalar ou infirmar a prova positiva produzida quanto à residência no estrangeiro, pelas razões que se desenvolverão *infra*, em sede de apreciação jurídica.

IV- DO DIREITO

IV-A) Quanto à matéria de excepção

(i) *Da incompetência material do Tribunal Arbitral*

A Requerida sustenta que o pedido formulado pelo Requerente se reconduz, na sua essência, ao reconhecimento do estatuto de Residente Não Habitual, matéria que, no seu entendimento, se encontra excluída do âmbito da competência material dos tribunais arbitrais, nos termos do artigo 2.º do RJAT.

Em apoio da sua posição, invoca, designadamente, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017, bem como as decisões arbitrais proferidas nos Processos n.ºs 796/2022-T, 906/2023-T e 651/2024-T.

Sem prejuízo do respeito devido por tal entendimento, não se acompanha a posição da Requerida.

Com efeito, resulta do pedido de pronúncia arbitral que o Requerente não peticiona, enquanto objecto autónomo e principal, o reconhecimento do estatuto de Residente Não Habitual. O pedido formulado dirige-se à declaração de ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2020, com fundamento em erro sobre os pressupostos de direito, por não ter sido aplicado ao Requerente o regime fiscal dos residentes não habituais.

O objecto imediato do presente processo é, pois, um acto de liquidação de IRS.

A apreciação da verificação dos pressupostos materiais do regime dos residentes não habituais surge apenas como questão instrumental ou incidental relativamente à decisão sobre a legalidade daquele acto tributário.

Ora, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, compete aos tribunais arbitrais apreciar a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, e estando em causa a legalidade de uma liquidação de IRS, encontra-se preenchido o âmbito material de competência do Tribunal Arbitral.

Não se trata, por conseguinte, de substituir a Administração Tributária na prática de um acto autónomo de inscrição ou reconhecimento do estatuto de Residente Não Habitual, mas antes de apreciar se, no momento da liquidação, a AT aplicou correctamente o regime jurídico tributário que se mostrava devido, em função dos pressupostos materiais legalmente previstos.

Neste sentido, a jurisprudência arbitral maioritária e consolidada tem entendido que a apreciação dos requisitos previstos no artigo 16.º, n.º 8, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante “CIRS”), quando convocada como fundamento de ilegalidade de uma liquidação, integra a competência dos tribunais arbitrais, por se tratar de questão prejudicial ou incidental da legalidade do acto tributário impugnado, e não de um pedido autónomo de reconhecimento de estatuto.

Assim se pronunciaram, entre outras, as decisões arbitrais proferidas nos Processos n.ºs 175/2025-T, 51/2025-T, 574/2023-T, 666/2024-T, 928/2024-T, e 1400/2024-T.

Acresce que a inscrição como Residente Não Habitual tem sido qualificada pela jurisprudência como acto de natureza meramente declarativa, e não constitutiva do direito à aplicação do correspondente regime fiscal.

Tal entendimento foi expressamente sufragado pelo Supremo Tribunal Administrativo (doravante “STA”) no Acórdão de 29.05.2024, proferido no Processo n.º 0842/23.9BESNT, no qual se decidiu que *“não resulta das normas supra transcritas que a aplicação do regime fiscal — residente não habitual — dependa de ato de reconhecimento por parte da AT”,* pelo que *“o ato de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa”*.

Daqui decorre que o direito à aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais nasce da verificação dos respectivos pressupostos materiais, previstos no artigo 16.º, n.º 8, do CIRS, e não de um acto constitutivo da AT, por isso, quando o contribuinte impugna uma liquidação por não lhe ter sido aplicado tal regime, o Tribunal Arbitral pode apreciar se esses pressupostos se verificavam, na medida em que tal apreciação é necessária à decisão sobre a legalidade da liquidação.

Nestes termos, estando em causa a apreciação da legalidade de uma liquidação de IRS, e sendo a verificação dos pressupostos do regime dos residentes não habituais uma questão incidental relativamente a esse objecto principal, conclui-se pela competência material do Tribunal Arbitral.

Improcede, assim, a excepção de incompetência material suscitada pela Requerida.

(ii) Da impropriedade do meio processual

A Requerida invoca, ainda, que o reconhecimento do estatuto de Residente Não Habitual apenas poderia ser peticionado junto dos tribunais tributários por via de acção administrativa, pelo que o pedido de pronúncia arbitral constituiria meio processual impróprio.

Também nesta parte não lhe assiste razão.

Como já se explanou a propósito da excepção de incompetência material, o objecto do presente processo não é o reconhecimento autónomo do estatuto de Residente Não Habitual, nem a condenação da AT à prática de um acto de inscrição nesse regime.

O que está em causa é a legalidade de uma liquidação de IRS, cuja anulação é pedida com fundamento na não aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais, apesar de, segundo o Requerente, se encontrarem preenchidos os respectivos pressupostos materiais.

Assim, sendo o pedido dirigido contra um acto de liquidação de imposto, o meio processual adequado é o pedido de pronúncia arbitral, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do RJAT, e não a acção administrativa.

A circunstância de, para decidir sobre a legalidade da liquidação, o Tribunal ter de apreciar incidentalmente a verificação dos pressupostos do regime dos residentes não habituais não altera a natureza do meio processual utilizado. Tal apreciação é meramente instrumental relativamente ao pedido principal de anulação da liquidação.

Deste modo, não estando em causa um pedido autónomo de reconhecimento de estatuto jurídico-administrativo, mas antes a impugnação de um acto tributário de liquidação, conclui-se pela propriedade do meio processual utilizado.

Em consequência, julga-se improcedente a excepção de impropriedade do meio processual suscitada pela Requerida.

(iii) Do pedido de suspensão da instância

A Requerida requer a suspensão da instância, ao abrigo do artigo 15.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (doravante “CPTA”), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, por entender existir relação de prejudicialidade entre os presentes autos e a acção administrativa n.º 581/22.8BELRS, pendente no Tribunal Tributário de Lisboa, na qual se discute a legalidade do indeferimento do pedido de inscrição do Requerente como Residente Não Habitual.

A suspensão da instância por prejudicialidade pressupõe, nos termos do artigo 272.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, que a decisão da causa esteja dependente do julgamento de outra já proposta. Exige-se, pois, uma verdadeira relação de dependência lógica ou jurídica entre as duas acções, de modo que a decisão a proferir numa delas constitua pressuposto necessário da decisão a proferir na outra.

Ora, essa relação de dependência não se verifica no caso dos autos.

Com efeito, a acção administrativa n.º 581/22.8BELRS tem por objecto a apreciação da legalidade do acto de indeferimento do pedido de inscrição do Requerente como Residente Não Habitual. Já o presente processo arbitral tem por objecto a legalidade da liquidação de IRS referente ao ano de 2020, cuja anulação é pedida com fundamento na não aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais.

Trata-se, portanto, de objectos processuais distintos: numa acção discute-se a legalidade de um acto administrativo em matéria de inscrição cadastral ou estatutária; na presente arbitragem aprecia-se a legalidade de um acto tributário de liquidação.

A circunstância de, em ambos os processos, poder estar em causa a verificação dos pressupostos materiais do regime dos residentes não habituais não basta para afirmar uma relação de prejudicialidade. Tal matéria surge, no presente processo, como questão incidental ou instrumental da apreciação da legalidade da liquidação, não estando o Tribunal Arbitral impedido de a conhecer para esse efeito.

Neste sentido, têm decidido, entre outras, as decisões arbitrais proferidas nos Processos n.ºs 633/2025-T, 1054/2023-T, 718/2024-T e 17/2018-T, que não existe relação de prejudicialidade necessária entre a acção administrativa relativa à inscrição como Residente Não Habitual e o processo arbitral em que se discute a legalidade da liquidação de IRS.

Acresce que a suspensão da instância arbitral por tempo indeterminado não se harmonizaria com a natureza e finalidade da arbitragem tributária, marcada por exigências próprias de celeridade e concentração processual, como foi salientado nas referidas decisões arbitrais.

Assim, não se verificando uma relação de dependência necessária entre a presente acção arbitral e a acção administrativa invocada pela Requerida, indefere-se o pedido de suspensão da instância.

IV-B) Quanto ao *Thema Decidendum*

(i) *Da ilegalidade do acto tributário impugnado*

A questão central dos presentes autos consiste em saber se a liquidação de IRS de 2020 enferma de ilegalidade por ter desconsiderado a aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais ao Requerente.

Nos termos do n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, na redação aplicável, 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.

Assim, a aplicação do regime dos residentes não habituais depende da verificação cumulativa de dois pressupostos: (i) ter-se tornado fiscalmente residente em Portugal; e (ii) não ter sido residente em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores.

Não se questiona que o primeiro requisito se encontra preenchido: o Requerente tornou-se residente fiscal em Portugal em 2019, facto admitido por ambas as partes. A questão controvertida reside no segundo requisito: saber se o Requerente logrou provar que não foi residente em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores (2014 a 2018).

(ii) *Da liberdade dos meios de prova e da inexistência de prova legalmente vinculada*

É precisamente neste ponto que se situa o núcleo essencial da controvérsia a dirimir nos presentes autos.

A Autoridade Tributária fundamentou o indeferimento do pedido de inscrição do Requerente como Residente Não Habitual e, subsequentemente, a liquidação ora impugnada, referindo “*que só a prova inequívoca, feita preferencialmente por intermédio de documento oficial emitido pelas autoridades fiscais do Brasil, poderia abalar os atos da Requerida que culminaram na liquidação impugnada, e afastar a residência fiscal em Portugal resultante do registo cadastral.*”.

Sucedo, porém, que tal exigência probatória não encontra respaldo na lei.

Com efeito, dispõe o artigo 72.º da LGT que “o órgão instrutor pode utilizar para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento todos os meios de prova admitidos em direito”. No mesmo sentido, o artigo 115.º, n.º 1, do CPPT consagra, em matéria tributária, o princípio da admissibilidade dos meios gerais de prova.

Daqui resulta que, inexistindo norma legal que imponha um meio de prova específico para demonstração da não residência fiscal em Portugal nos cinco anos anteriores àquele em que o sujeito passivo pretende beneficiar do regime dos residentes não habituais, não pode a Administração Tributária restringir essa demonstração à apresentação de um documento específico emitido por autoridade fiscal estrangeira.

Esta conclusão é, aliás, coerente com a própria orientação administrativa constante da Circular n.º 9/2012, de 3 de Agosto da DSIRS. Nos termos do seu n.º 2, para efeitos do pedido de inscrição como Residente Não Habitual, exige-se que o sujeito passivo apresente declaração de que, em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que pretende que tenha início a tributação como Residente Não Habitual, não se verificaram os requisitos necessários para ser considerado residente em território português.

Por sua vez, o n.º 3 da mesma Circular prevê que, caso existam fundados indícios da falta de veracidade dos elementos constantes daquela declaração, possa a AT solicitar ao sujeito passivo elementos adicionais, “*nomeadamente documento que ateste a residência no estrangeiro, emitido por qualquer entidade oficial de outro Estado ou, ainda, outros documentos idóneos que evidenciem a existência de relações pessoais e económicas estreitas com um outro Estado no período relevante*”.

A utilização da expressão “*nomeadamente*” evidencia que a enumeração aí constante assume natureza meramente exemplificativa, e não taxativa. Acresce que a referência expressa a “*outros documentos idóneos*” confirma que a própria Administração Tributária admite a possibilidade de recurso a meios de prova diversos.

Também a jurisprudência arbitral tem vindo a afirmar, de forma reiterada, que a prova da residência ou da não residência fiscal não se encontra legalmente sujeita a qualquer meio probatório típico ou exclusivo.

Conforme decidido na decisão arbitral proferida no Processo n.º 36/2022-T, posição reforçada noutras decisões arbitrais e a qual se adere, *“inexiste qualquer norma legal, nomeadamente no Código do IRS, que condicione/limite os meios de prova de que o contribuinte se pode servir para comprovar a sua residência fiscal, designadamente exigindo a apresentação de um certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais de outro país”*.

Esta orientação foi expressamente seguida, entre outras, na decisão arbitral proferida no Processo n.º 63/2022-T, onde se concluiu que *“[p]ara prova da residência fiscal ou não residência fiscal, em Portugal, são admissíveis quaisquer meios legalmente admissíveis em direito”*.

No mesmo sentido, na decisão arbitral proferida no Processo n.º 774/2025-T, sumariou-se que *“[n]ão existe qualquer norma legal, nomeadamente no Código do IRS, que condicione/limite os meios de prova de que o contribuinte se pode servir para comprovar a sua residência fiscal, designadamente exigindo a apresentação de um certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais de outro país”*. Na mesma decisão, qualificou-se como *“argumento absolutamente formalista e carecido de respaldo legal”* a exigência de prova da residência fiscal no estrangeiro exclusivamente através de certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais de outro Estado.

Releva ainda a distinção, reiteradamente sublinhada pela jurisprudência, entre domicílio fiscal e residência fiscal.

A decisão arbitral proferida no Processo n.º 63/2022-T recorda, com apoio em jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul, que *“os conceitos de domicílio fiscal (...) e de residente fiscal para efeitos de IRS não são sinónimos”* e que o incumprimento do dever de comunicação da alteração de domicílio fiscal *“não se trata de formalidade ad substantiam, pelo que a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação”*.

Também nessa decisão se afirmou que *“aquele que efetivamente transferiu a sua residência para o estrangeiro não pode mais ser considerado residente em Portugal, mesmo que nos registos da administração fiscal continue a figurar como domiciliado em Portugal”*, justamente porque o domicílio fiscal se projecta essencialmente no plano procedimental e processual, ao passo que a residência fiscal integra a previsão de normas substantivas de incidência tributária.

Ora, no caso dos autos, a AT desconsiderou os meios de prova apresentados pelo Requerente com fundamento, em termos essenciais, na inexistência de certificado de residência fiscal, ou outro documento, emitido pelas autoridades fiscais brasileiras. Ao fazê-lo, a Requerida fez depender a demonstração da não residência fiscal em Portugal de um meio de prova específico que a lei não exige.

Tal actuação traduz-se na introdução, por via administrativa, de uma restrição probatória inaceitável e não prevista no ordenamento jurídico, em violação do princípio da livre admissibilidade dos meios de prova em procedimento e processo tributário, consagrado nos artigos 72.º da LGT e 115.º do CPPT.

Assim, cabia à AT apreciar criticamente a globalidade da prova apresentada pelo Requerente, ponderando se a mesma era, ou não, apta a demonstrar que, nos cinco anos anteriores a 2019, não se verificavam relativamente a este os critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º do CIRS. Não lhe cabia, porém, recusar tal prova apenas ou essencialmente por não revestir a forma de um documento oficial emitido pela autoridade fiscal brasileira.

Conclui-se, por conseguinte, que a fundamentação adoptada pela Requerida assenta numa exigência probatória sem suporte legal, não podendo, por essa via, prevalecer sobre a prova documental idónea produzida nos autos quanto à residência efectiva do Requerente no estrangeiro durante o período relevante.

(iii) Da idoneidade da prova apresentada pelo Requerente

Cumprе apreciar se a prova documental apresentada pelo Requerente é suficiente para demonstrar a sua não residência fiscal em Portugal nos anos de 2014 a 2018.

A resposta deve ser afirmativa.

Da análise da prova junta aos autos resulta, de forma consistente, que o Requerente manteve, durante o período relevante, relações pessoais, habitacionais, profissionais e fiscais estáveis fora de Portugal, primeiro no Brasil e, posteriormente, em Angola.

Desde logo, quanto ao Brasil, o Requerente juntou cédula de identidade de estrangeiro, com classificação de residência permanente, demonstrando que dispunha de autorização de residência permanente naquele Estado. A este elemento acrescem os contratos de arrendamento de imóvel destinado a habitação em São Paulo, relativos aos períodos entre 2011 a 2017, os quais evidenciam a disponibilidade de habitação permanente no Brasil.

No mesmo sentido, foi junta declaração emitida pela administração do Condomínio..., da qual resulta que o Requerente e a sua esposa residiram em permanência naquele condomínio entre 2011 e 2017. Este documento, conjugado com os contratos de arrendamento, permite concluir pela existência de uma residência efectiva e estável do Requerente no Brasil durante esse período.

Assume ainda particular relevância a declaração emitida pelo Consulado-Geral de Portugal em São Paulo, autoridade pública portuguesa, da qual consta que o Requerente viveu no Brasil entre 2010 e 2017. Tratando-se de documento emanado de autoridade oficial portuguesa, o seu valor probatório não pode ser afastado sem fundamentação concreta bastante.

A residência no Brasil é igualmente corroborada pela prova relativa à actividade profissional do Requerente. Foram juntos contratos de trabalho celebrados com entidades brasileiras, bem como a carteira de trabalho brasileira, documento oficial emitido pelo Ministério do Trabalho e Emprego do Brasil. Estes elementos demonstram que o Requerente exerceu actividade profissional efectiva no Brasil durante o período relevante.

Acresce que foram juntas declarações de imposto sobre o rendimento entregues no Brasil entre 2011 e 2017, as quais evidenciam a sujeição do Requerente às correspondentes obrigações declarativas fiscais naquele Estado, em coerência com a sua residência efectiva naquele país.

Relativamente ao ano de 2018, a prova apresentada permite concluir que, após a cessação da residência no Brasil, o Requerente passou a desenvolver a sua actividade profissional e a organizar a sua vida em Angola. Com efeito, foi junto contrato de trabalho celebrado com a D... Lda., para o exercício de funções de Director em Luanda, bem como documentação relativa à alteração do domicílio fiscal para Angola e à nomeação de representante fiscal em Portugal.

Assim, apreciada a prova documental no seu conjunto, e não de forma isolada ou fragmentária, verifica-se que os elementos juntos aos autos concorrem para a demonstração de uma mesma realidade factual: a residência efectiva do Requerente fora de Portugal durante os cinco anos anteriores a 2019.

Nestes termos, ponderados criticamente todos os elementos documentais apresentados, conclui-se que o Requerente residiu efectivamente no Brasil entre 2010 e 2017 e em Angola em 2018, não se tendo verificado, relativamente aos anos de 2014 a 2018, os pressupostos legais de residência fiscal em território português previstos no artigo 16.º do Código do IRS.

(iv) Dos indícios invocados pela AT

A Requerida invoca diversos indícios que, no seu entendimento, seriam susceptíveis de demonstrar a residência do Requerente em Portugal durante o período em causa. Todavia, apreciados tais elementos à luz da prova documental produzida nos autos, conclui o Tribunal que os mesmos não permitem afastar a prova positiva da residência efectiva do Requerente no estrangeiro.

Desde logo, no que respeita à manutenção de morada portuguesa no cadastro fiscal, importa reforçar que o conceito de residência fiscal não se confunde com o conceito de domicílio fiscal.

Como decidiu o Tribunal Central Administrativo Sul, no Processo n.º 2369/09.7BELRS, “os conceitos de domicílio fiscal (previsto no art. 19.º da LGT) e de residente fiscal para efeitos de IRS não são sinónimos”. No mesmo sentido, no Processo n.º 803/05.0BESNT, o mesmo Tribunal afirmou que “saber de alguém é ou não residente em Portugal não está dependente

do domicílio fiscal, por este não constituir, no plano internacional, qualquer presunção de residência”.

Também a doutrina tem salientado esta distinção. Como refere Rui Duarte Morais, *“aquele que efetivamente transferiu a sua residência para o estrangeiro não pode mais ser considerado residente em Portugal, mesmo que nos registos da administração fiscal continue a figurar como domiciliado em Portugal (mesmo que por omissão dele, sujeito passivo, em promover a necessária alteração)”.*

No mesmo sentido, a decisão arbitral proferida no Processo n.º 36/2022-T, citada com adesão no Processo n.º 396/2025-T, assinala que *“a ‘ineficácia’ da mudança de domicílio — repare-se que se diz ‘domicílio’ e não ‘residência’ — referida no artigo 19.º, n.º 4, da LGT não tem, por si só, o alcance de converter o contribuinte em residente para efeitos fiscais, se o mesmo fizer prova em sentido contrário”.*

Daqui resulta que a manutenção de morada portuguesa no cadastro fiscal, ainda que acompanhada de alterações cadastrais promovidas pelo Requerente, não constitui, por si só, presunção inilidível — nem sequer bastante — de residência fiscal em Portugal, nem tem força bastante para afastar a prova produzida quanto à residência efectiva no estrangeiro.

Quanto à não nomeação de representante fiscal, tal circunstância poderá, quando muito, traduzir o incumprimento de uma obrigação acessória prevista no artigo 19.º, n.º 6, da LGT.

Porém, esse eventual incumprimento não tem a capacidade de converter o sujeito passivo em residente fiscal em território português, nem permite transformar uma obrigação de natureza declarativa ou procedimental num critério substantivo de residência fiscal. A preterição dessa formalidade não constitui, pois, uma formalidade *ad substantiam*, nem prejudica a apreciação da residência fiscal à luz dos critérios materiais previstos no artigo 16.º do CIRS.

Também a menção “residente em Portugal” constante do contrato de trabalho celebrado com a D... Lda., relativo ao exercício de funções em Luanda, Angola, não assume o alcance que a Requerida lhe pretende atribuir. Trata-se de uma referência inserida num documento contratual,

destinada à identificação do trabalhador e da respectiva morada para efeitos da relação contratual, não constituindo declaração de residência fiscal, nem documento dotado de especial força probatória quanto a essa matéria. Tal menção isolada não pode prevalecer sobre o conjunto da prova documental que evidencia a deslocação do centro de vida profissional do Requerente para Angola no ano de 2018.

Por fim, quanto ao facto de as declarações fiscais brasileiras não apresentarem, a partir do exercício de 2014, rendimentos tributáveis, também este elemento não é, por si só, apto a afastar a residência fiscal no Brasil. A residência fiscal não depende necessariamente da obtenção de rendimentos tributáveis em determinado montante, mas da verificação dos critérios legais aplicáveis e da integração pessoal, profissional e fiscal do sujeito passivo no Estado em causa.

O que releva, para efeitos da presente apreciação, é que o Requerente continuou a apresentar declarações fiscais no Brasil, cumprindo obrigações declarativas perante as autoridades fiscais brasileiras enquanto residente naquele país.

Assim, apreciados todos os indícios invocados pela Requerida, conclui o Tribunal que os mesmos não têm aptidão bastante para afastar a prova apresentada pelo Requerente quanto à sua residência efectiva no estrangeiro nos anos de 2014 a 2018.

(v) Da violação dos princípios do inquisitório e da verdade material

A actuação da AT deve ser apreciada também à luz dos princípios do inquisitório e da verdade material, consagrados, designadamente, no artigo 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, e nos artigos 55.º, 58.º, 59.º e 72.º da LGT.

Nos termos do artigo 58.º da LGT, a Administração Tributária deve, no procedimento, “realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido”.

Daqui resulta que o procedimento tributário não se encontra estruturado segundo uma lógica puramente dispositiva. Pelo contrário, impõe-se à Administração uma actuação activa na

instrução do procedimento, orientada para o apuramento da realidade material subjacente à situação tributária em causa.

A lei privilegia, assim, a descoberta da verdade material e a tutela plena e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, admitindo, para esse efeito, a utilização dos meios gerais de prova legalmente admissíveis. A Administração Tributária, no exercício da sua actividade instrutória, apenas pode restringir este princípio quando disponha de norma legal que expressamente a habilite a fazê-lo.

Neste sentido, decidiu o STA, no Acórdão de 02.03.2004, proferido no Processo n.º 0180/03, que a Administração, estando vinculada ao princípio da legalidade e à descoberta da verdade material, só pode restringir a admissibilidade dos meios de prova se existir norma de igual ou superior valor hierárquico que o permita.

Ora, no caso dos autos, não existe norma legal que habilitasse a AT a fixar, por via administrativa, um requisito probatório específico para demonstração da residência fiscal do Requerente no estrangeiro, designadamente a exigência de apresentação de documento oficial emitido pelas autoridades fiscais brasileiras.

Pelo contrário, sendo admissíveis os meios gerais de prova em direito tributário, incumbia à AT apreciar criticamente a documentação apresentada pelo Requerente e, caso subsistissem dúvidas fundadas quanto à sua residência fiscal no Brasil ou em Angola, promover as diligências instrutórias adequadas ao respectivo esclarecimento.

Acresce que, existindo Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebradas entre Portugal e o Brasil e entre Portugal e Angola, a AT dispunha de um meio próprio e qualificado para obter informação junto das autoridades fiscais daqueles Estados: o mecanismo de troca de informações previsto no artigo 26.º das respectivas Convenções.

Como se afirmou na decisão arbitral proferida no Processo n.º 485/2023-T, *“a fórmula usualmente utilizada nas CDT relativamente à ‘troca de informações’ aponta no sentido da imperatividade da obtenção das informações necessárias ou previsivelmente relevantes para*

as aplicar, estando a atuação da Administração Tributária subordinada ao princípio do inquisitório”.

Na mesma decisão arbitral, escreveu-se ainda que “*a Administração Tributária não tem só a possibilidade, mas sim o dever de efetuar as diligências tendentes a obter as informações permitidas pelas CDT, o que amplamente se justifica por se tratar de um meio de prova especialmente qualificado, equiparado às próprias informações da Administração Tributária portuguesa (artigo 76.º, n.ºs 1 e 4, da LGT)*”.

E acrescentou-se, com particular pertinência para o caso dos autos, que “*mesmo quando a lei estabelece que o ónus da prova recai sobre o contribuinte, a Administração Tributária não está dispensada de ‘realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido’ (artigo 58.º da LGT)*”.

No caso em apreço, perante a prova documental apresentada pelo Requerente e existindo, no entender da AT, dúvidas quanto à sua residência fiscal no Brasil e em Angola, impunha-se à Administração que ponderasse o recurso ao mecanismo convencional de troca de informações, em vez de recusar a prova produzida com fundamento essencial na inexistência de certificado de residência fiscal emitido por autoridade fiscal estrangeira.

A AT dispunha, pois, de instrumentos legais e convencionais adequados para confirmar, esclarecer ou contrariar os elementos apresentados pelo Requerente. Não tendo lançado mão desses mecanismos, limitando-se a desconsiderar a prova documental junta aos autos por não corresponder ao meio probatório que entendeu exigível, a Requerida restringiu indevidamente a admissibilidade dos meios de prova e não promoveu as diligências necessárias ao apuramento da verdade material.

Tal omissão assume particular relevância na medida em que a troca de informações prevista nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação constitui um meio especialmente adequado à confirmação de situações de residência fiscal internacional, permitindo à Administração Tributária obter informação directamente junto das autoridades fiscais dos Estados envolvidos.

Assim, ao rejeitar a prova apresentada pelo Requerente com fundamento na ausência de um certificado de residência fiscal ou outro documento oficial emitido por entidade estrangeira, que a lei não exige, sem recorrer aos mecanismos instrutórios ao seu dispor para dissipar eventuais dúvidas, a AT violou os princípios do inquisitório e da verdade material, consagrados nos artigos 58.º e 72.º da LGT, bem como os deveres de colaboração e boa administração que devem nortear a sua actuação procedimental.

(vi) Da natureza declarativa da inscrição como RNH

Conforme tem vindo a ser afirmado pela jurisprudência arbitral e confirmado pelo STA, a inscrição como Residente Não Habitual reveste natureza meramente declarativa, não constituindo pressuposto constitutivo do direito à aplicação do respectivo regime fiscal.

Com efeito, no Acórdão de 29.05.2024, proferido no Processo n.º 0842/23.9BESNT, o STA decidiu que *“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. 5.º do EBF), pelo que o ato de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa”*.

O mesmo acórdão acrescenta, com referência ao artigo 12.º do EBF, que *“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”*.

Daqui resulta que o direito à tributação de acordo com o regime dos residentes não habituais nasce com a verificação dos respectivos pressupostos materiais, previstos no artigo 16.º, n.º 8, do CIRS, e não com a prática de um acto constitutivo de reconhecimento pela Administração Tributária.

Assim, tendo o Requerente demonstrado que, no ano em que se tornou residente fiscal em Portugal, não havia sido considerado residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores, encontram-se preenchidos os pressupostos materiais de acesso ao regime.

Consequentemente, assiste-lhe o direito a ser tributado como Residente Não Habitual, uma vez que os requisitos substantivos legalmente exigidos se mostram verificados.

(vii) Da liquidação de IRS de 2020

Face ao exposto, conclui-se que a liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2020, padece de ilegalidade, por erro sobre os pressupostos de direito, na medida em que não aplicou ao Requerente o regime fiscal dos residentes não habituais.

Com efeito, estando verificados os pressupostos materiais de acesso a esse regime, a liquidação deveria ter reflectido a tributação especial aplicável aos residentes não habituais.

Em consequência, a não aplicação daquele regime determina a ilegalidade da liquidação impugnada, impondo-se a sua anulação na parte correspondente.

V- DO PEDIDO DE REEMBOLSO DAS QUANTIAS PAGAS E JUROS

V-A) Quanto aos juros compensatórios

Sendo ilegal a liquidação de IRS que constitui o acto tributário principal, são igualmente ilegais os juros compensatórios liquidados, no montante de €330,58.

Com efeito, os juros compensatórios pressupõem a existência de retardamento da liquidação imputável ao sujeito passivo, do qual tenha resultado prejuízo para o Estado. Ora, anulada a liquidação que lhes serve de fundamento, deixa de subsistir o pressuposto material da respectiva exigibilidade.

Assim, a ilegalidade da liquidação de IRS determina, por consequência, a ilegalidade dos juros compensatórios dela dependentes, impondo-se igualmente a sua anulação.

V-B) Quanto aos juros indemnizatórios

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se apure, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços do qual tenha resultado o pagamento de tributo em montante superior ao legalmente devido.

No caso dos autos, concluiu-se que a liquidação impugnada padece de ilegalidade por erro imputável à AT, que afastou indevidamente a aplicação do regime fiscal dos residentes não habituais ao Requerente. Tendo este procedido ao pagamento integral do montante liquidado, verifica-se que suportou uma prestação tributária superior à legalmente exigível.

Encontram-se, por isso, preenchidos os pressupostos previstos no artigo 43.º, n.º 1, da LGT, sendo devidos juros indemnizatórios sobre o montante indevidamente pago, contados desde a data do pagamento até à data do processamento da respectiva nota de crédito, à taxa legal aplicável.

VI. DECISÃO

Em face do exposto, decide o Tribunal Arbitral:

- (a) Julgar improcedentes as exceções de incompetência material do Tribunal Arbitral e de impropriedade do meio processual suscitadas pela Requerida;
- (b) Indeferir o pedido de suspensão da instância formulado pela Requerida;
- (c) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, anular a liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2020, no montante de €3.667,50, bem como a liquidação dos respectivos juros compensatórios;
- (d) Condenar a Requerida à restituição ao Requerente do montante indevidamente pago;
- (e) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante indevidamente pago.

VII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.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 €3.667,50.

VIII. CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 22 de Maio de 2026

A Árbitra,

Sofia Quental