

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 969/2025-T

Tema: IRS. Dupla tributação internacional. Deveres declarativos.

SUMÁRIO

I Não pode admitir-se que um mesmo documento oficial estrangeiro, devidamente autenticado, que documenta uma liquidação discriminando os valores da riqueza tributada e do imposto que sobre ela incidiu, sirva como meio probatório daquela riqueza, mas não como meio probatório daquele imposto.

II Os métodos de eliminação da dupla tributação jurídica internacional não devem assentar na presunção de que não houve tributação no Estado da fonte, porque tal presunção é incompatível com tal eliminação.

III Não pode exigir-se, a um trabalhador dependente que cumpriu os seus deveres declarativos, que se substitua à sua entidade patronal no cumprimento dos deveres declarativos que sobre esta impendem, nomeadamente no âmbito da substituição tributária / retenção na fonte.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. A..., contribuinte n.º ... (doravante “Requerente”), apresentou, no dia 10 de Novembro de 2025, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos artigos 2.º, 1, a), e 10.º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1.º e 2.º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

2. O Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade do indeferimento tácito ou presumido da reclamação graciosa por ele apresentada, em 15 de Abril de 2024, nos termos dos arts. 140.º do CIRS e 70.º e 102.º do CPPT, e autuada com o n.º ...2025..., contra a liquidação oficiosa de IRS n.º 2024..., relativa ao exercício de 2023, que originou um valor a pagar de €124.114,27, tendo por objecto mediato a anulação, nos termos do art. 163.º do CPA, da referida liquidação, peticionando a restituição do imposto indevidamente retido, com todas as consequências legais.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11.º, 1, b) e c), e 8.º do RJAT, e arts. 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
6. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 20 de Janeiro de 2026.
7. Por Despacho de 26 de Janeiro de 2026, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17.º do RJAT, apresentar resposta.
8. Depois de uma prorrogação de prazo que lhe foi concedida por Despacho de 2 de Março de 2026, a AT apresentou a sua Resposta em 2 de Abril de 2026, e juntou o processo administrativo.
9. Por Despacho de 21 de Abril de 2026, foi dispensada a realização da reunião prevista no art. 18.º do RJAT, e convidadas as partes a apresentar alegações escritas.
10. O Requerente apresentou alegações em 4 de Maio de 2026, e a Requerida em 11 de Maio de 2026.
11. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objecto do processo.
12. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.
13. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.
14. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.

15. O processo não enferma de nulidades.

II. Matéria de Facto

II. A. Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. O Requerente é Engenheiro, na especialidade de Computadores, Complexos, Sistemas e Redes, com habilitação reconhecida em Portugal.
2. O Requerente é, desde início de 2023, residente em Portugal, como trabalhador na B..., Unipessoal Lda., na qualidade de “Vice-President, Quality Assurance”, exercendo funções de programador de software – contrato com início a 4 de Janeiro de 2023 (Doc. n.º 4).
3. Beneficia desde Março de 2023, e pelo período de 2023 a 2032, do estatuto de “Residente Não-Habitual”.
4. Anteriormente, trabalhara na “C...”, na República da Arménia (doc. n.º 22, junto com as alegações do Requerente).
5. Em 2023, o Requerente auferiu, em território português, rendimentos do trabalho dependente no montante total de € 480.979,95 (com retenções na fonte no montante de € 99.830,00, e contribuições para a Segurança Social no montante de € 52.907,76); e, na Arménia, foram colocados à sua disposição rendimentos da mesma natureza, no montante total de € 32.927,12 (com imposto pago de € 6.811,04).
6. No último recibo de vencimentos de 2023 (31/12/2023), constam os seguintes valores acumulados (doc. n.º 23, junto com as alegações do Requerente):

Nome		N.º Mecn.	N.º Benef.	N.º Contrib.
A...				
Período	Data Fecho	Vencimento	Venc. / Hora	N.º Dias Úteis
dezembro	31/12/2023	13 241,14	76,39	21.00
Seguro		Departamento		Categoria
seguros 16216				

Retenção IRS	
IRS Retido	Total Remun.
99 830,00	480 979,95

7. E os mesmos valores constam da declaração que foi fornecida, em 1/1/2024, pela B..., Unipessoal Lda. ao Requerente (Doc. n.º 13):

Ano dos rendimentos: 2023
NIF do Funcionário:
NIF da Empresa:

RENDIMENTOS DEVIDOS	Anos Anteriores	Ano da Declaração	Total
Total de Rendimentos Sujeitos	0,00	480 979,95	<u>480 979,95 EUR</u>
..categoria A - A - Trabalho Dependente.....	0,00	480 979,95	480 979,95 EUR
Sujeitos a Retenção na Fonte			480 979,95 EUR
Dispensados de Retenção na Fonte (ex: Rem, Espécie)			0,00 EUR
.....			1 102,40 EUR
IMPOSTO RETIDO			
Total do Imposto Retido			<u>99 830,00 EUR</u>
categoria A - A - Trabalho Dependente			99 830,00 EUR
Imposto sobre rendimentos		99 830,00 EUR	
DEDUÇÕES			
Contribuições para Regimes de Proteção Social			<u>52 907,76 EUR</u>
Obrigatórias			52 907,76 EUR
Regime Geral		52 907,76 EUR	

8. O Requerente pagou na República da Arménia imposto sobre o rendimento pessoal, relativo 2023, no montante total de AMD 921.563,00, e pagara 21.867.133,00 Dram relativamente a 2022 (Doc. n.º 18)
9. Foram-lhe disponibilizados pela “C...”, em Janeiro de 2023, os vencimentos de Dezembro de 2022 e de Janeiro de 2023, sobre os quais foi retido imposto sobre o rendimento pessoal, respectivamente nos montantes de AMD 2.106.021,00 e de 921.563,00, o que perfaz um montante total de imposto de AMD 3.027.584,00 (Doc. n.º 17), correspondente, à taxa em vigor à data dos factos, ao montante em euros (€ 6.811,04) indicado pelo Requerente.
10. O Requerente procedeu, em 28 de Junho de 2024, à entrega da declaração de IRS – Modelo 3 (...), na qual reportou os rendimentos por si auferidos em 2023, tanto em Portugal (Anexo A do quadro 4.A) como na República da Arménia (Anexo J) (Doc. n.º 10):

4	RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE E/OU PENSÕES OBTIDOS EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS						
A	RENDIMENTOS / RETENÇÕES / CONTRIBUIÇÕES OBRIGATÓRIAS / QUOTIZAÇÕES SINDICAIS						
	NIF da entidade pagadora	Código dos Rendimentos	Titular	Rendimentos	Retenções na fonte	Contribuições	Retenção da sobretaxa
		401	A	480,979,95	99,830,00	52,907,76	0,00
	SOMA DE CONTROLO			480,979,95	99,830,00	52,907,76	0,00

4	RENDIMENTOS DE TRABALHO DEPENDENTE (CATEGORIA A)						
A	Código rendim.	País da fonte	Rendimento bruto	Contribuições regimes proteção social	Imposto pago no estrangeiro	Identificação das entidades devedoras de rendimentos com NIF português	
						NIF	Retenção na fonte
	401	A01	51	32,927,12	6,811,04		Retenção da sobretaxa
	SOMA		32,927,12	0,00	6,811,04		0,00

11. Foi, entretanto, instaurada pela AT uma divergência no âmbito da submissão dessa declaração de IRS, tendo sido alegado que:

“O total das retenções na fonte declaradas pelo NIF..., relativas a trabalho dependente, é superior à informação que possuímos (95.444,00 €), enviada pela(s) entidade(s)” (Doc. n.º 11).

12. Em 21 de Agosto de 2024, o Requerente invocou que a sua entidade patronal teria procedido incorrectamente à inclusão parcial dos rendimentos colocados à sua disposição na Declaração Modelo 30, tendo reenviado a sua declaração anual (Doc. n.º 12).

13. Em 1 de Outubro de 2024, o Requerente foi notificado pela AT de que, nessa Declaração Modelo 3:

*“constatou-se a existência da(s) seguinte(s) incorreção(ões):
Projeta-se eliminar a informação constante no anexo L por não ter sido comprovada a AEVA nem o nível de qualificações, nos termos da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, bem como o valor do imposto pago no estrangeiro constante do quadro 4-An do Anexo J, por não ter sido comprovado.
As contribuições para a SS-An A para o valor conhecido pela AT, conforme o Ofício de Análise (OA)”*

14. Solicitado a exercer o seu Direito de Audição Prévia, o Requerente submeteu, a 24 de Outubro de 2024, os seus esclarecimentos e documentação adicional (Docs. n.ºs 14, 15 e 16):

- a) Para comprovação do desempenho de uma actividade de elevado valor acrescentado, o contrato de trabalho, o diploma académico, a descrição funcional (*job description*) e a declaração anual de rendimentos;
 - b) Para comprovação do valor de imposto pago no estrangeiro, documentação emitida por C..., LLC e pelas Autoridades Tributárias da Arménia;
 - c) Para comprovação dos montantes reportados pelo requerente no Quadro 4.A do Anexo A da Declaração Modelo 3 de IRS como contribuições para a Segurança Social, novamente a declaração individual de rendimentos emitida pela sua entidade patronal.
15. Em 10 de Dezembro de 2024, o Requerente foi notificado do projecto de decisão de alteração da declaração Modelo 3 de IRS, com proposta de:
- “1- eliminar a informação inserida no anexo L por não ter sido comprovada a formação académica e em consequência os requisitos do exercício de AEVA;
2- eliminar a informação constante no anexo J relativa ao imposto pago no estrangeiro que incidiu no rendimento do trabalho por conta d’outrem – Cat. A , uma vez que os documentos apresentados não permitem confirmar os valores inseridos;
3- corrigir o anexo A para os valores constantes nas obrigações acessórias – DMR’s entregues pela entidade pagadora dos rendimentos relativas ao período em que o sp é residente em Portugal – abril a dezembro do ano de 2023: Rendimento do ano = €408 725, 66; Retenção de IRS =€81 550,00 e Contribuições =€44 862,74.”. (Doc. n.º 19)*
16. Na sequência, foi emitida oficiosamente a respectiva declaração Modelo 3 de IRS, bem como a correspondente nota de liquidação oficiosa (n.º 2024...) (Docs. n.ºs 1 e 20).
17. O Requerente pagou integralmente o imposto apurado (€ 124.114,27) (Doc. n.º 21).
18. Todavia, o Requerente continuou a não concordar com os termos em que tal liquidação referente ao rendimento do ano de 2023 foi efectuada, e da qual teria resultado apuramento de IRS em excesso, nomeadamente:
- i) na parte em que desconsiderava a tributação à taxa fixa de 20% sobre os rendimentos do trabalho dependente auferidos pelo Requerente no ano em causa de 2023, em virtude do desempenho de uma actividade de elevado valor acrescentado, ao abrigo do regime RNH, mais concretamente por referência ao Código 2512.0 - Programador de Software, constante da Portaria n.º 230/2019, de 23 de Julho, na redacção em vigor à data dos factos;

- ii) bem como na parte em que desconsiderava a eliminação da dupla tributação jurídica internacional, através da aplicação do método da isenção, conforme previsto no art. 81.º, 4 do CIRS, no que respeita ao imposto suportado pelo Requerente na Arménia sobre rendimentos de trabalho aí auferidos; e
 - iii) na parte em que ignorava os valores anteriormente reportados no Quadro 4.A do Anexo A da Declaração Modelo 3 de IRS, devidamente entregue pelo Requerente.
19. Nesses termos, no dia 15 de Abril de 2024, o Requerente procedeu à entrega, junto da AT, da reclamação graciosa (autuada com o n.º ...2025...) através da qual contestou a legalidade da referida liquidação (Docs. n.ºs 2 e 3).
20. Não tendo o Requerente sido notificado da decisão final de indeferimento dessa reclamação graciosa até 18 de Agosto de 2025, momento em que passavam quatro meses do seu pedido (art. 57.º da LGT), presumiu-se nessa data o indeferimento tácito, para efeitos de impugnação (art. 106.º do CPPT).
21. Continuando o Requerente a discordar do entendimento sufragado pela AT, no dia 10 de Novembro de 2025 apresentou o pedido de pronúncia que deu origem ao presente processo.
22. Por Despacho de 22 de Março de 2026, foi parcialmente revogada a liquidação ora impugnada, especificamente no que respeita à tributação dos rendimentos de trabalho dependente, auferidos em Portugal, e inscritos no anexo A da declaração modelo 3, aceitando a AT que a actividade profissional desenvolvida em 2023 se enquadrava numa actividade de elevado valor acrescentado, ao abrigo do regime de RNH.
23. Tratando-se de uma revogação meramente parcial, mantiveram-se em vigor os actos de liquidação relativos a:
- i) Não-aplicação, aos rendimentos de trabalho dependente obtidos na Arménia, da eliminação da dupla tributação jurídica internacional, pelo método da isenção, prevista no art. 87º, 4 do CIRS
 - ii) Desconsideração, na declaração oficiosa, dos valores declarados pelo Requerente no quadro 4.A do Anexo A da modelo 3 de IRS.
24. Essa revogação parcial equivale a um indeferimento parcial expresso da reclamação graciosa, mantendo parte da liquidação impugnada – prosseguindo o processo arbitral, pois, quanto à parte não revogada.

II. B. Matéria não-provada

Com relevância para a questão a decidir, nada ficou por provar.

II. C. Fundamentação da matéria de facto

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos ou nos documentos juntos ao PPA e ao PA.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123.º, 2, do CPPT e arts. 596.º, 1 e 607.º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA e arts. 5.º, 2 e 411.º do CPC).
3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão 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 (cfr. art. 16.º, e) do RJAT, e art. 607.º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, 1, e) do RJAT).
4. 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 (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607.º, 5 do CPC, *ex vi* art. 29.º, 1, e) do RJAT).
5. Além do que precede, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de

facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

III. Sobre o Mérito da Causa

III. A. Posição do Requerente

1. Na sua petição inicial, o Requerente começa por desenvolver considerações sobre o regime fiscal aplicável aos residentes não-habituais (RNH), e sobre a sua aplicação ao caso concreto, entretanto tornadas irrelevantes pela superveniente revogação parcial da liquidação na parte referente a esse regime.
2. Já quanto à verificação, no caso, de uma situação de dupla tributação jurídica internacional quanto a rendimentos de fonte estrangeira recebidos pelo Requerente na sua qualidade de residente fiscal em Portugal, ele sustenta que efectivamente ela ocorre relativamente a rendimentos provenientes do exercício de actividade profissional na República da Arménia. E, reportando-se aos docs. n.ºs 1, 10, 17 e 18 juntos ao pedido de pronúncia, apresenta estes montantes, calculados na moeda local e no equivalente em euros:

Rendimentos de trabalho dependente (Categoria A) relativos à atividade prestada na Arménia			
Rendimentos de trabalho dependente provenientes dos recibos de vencimento emitidos pela entidade da Arménia (Dram Arménia – AMD)		Rendimentos de trabalho dependente provenientes dos recibos de vencimento emitidos pela entidade da Arménia (Euro – EUR) ¹	
Recibo de vencimento dezembro 2022	Recibo de vencimento janeiro 2023	Recibo de vencimento dezembro 2022	Recibo de vencimento janeiro 2023
10.028.670,00 AMD	4.607.816,00 AMD	22.561,10 EUR	10.366,02 EUR
14.636.486,00 AMD		32.927,12 EUR	

3. Quanto ao valor do imposto suportado na República da Arménia, depois reportado pelo Requerente no quadro 4.A do anexo J da sua Declaração de IRS, ele, reportando-se aos docs. n.ºs 17 e 18 juntos ao pedido de pronúncia, sustenta que os valores são os seguintes, calculados igualmente na moeda local e no equivalente em euros:

Imposto suportado sobre o rendimento de trabalho dependente (Categoria A) proveniente da atividade prestada na Arménia			
Imposto declarado nos recibos de vencimento emitidos pela entidade da Arménia (Dram Arménia – AMD)		Imposto declarado nos recibos de vencimento emitidos pela entidade da Arménia (Euro – EUR) ²	
Recibo de vencimento dezembro 2022 ³	Recibo de vencimento janeiro 2023	Recibo de vencimento dezembro 2022 ⁴	Recibo de vencimento janeiro 2023
2.106.021,00 AMD	921.563,00 AMD	4.737,83 EUR	2.073,20 EUR
3.027.584,00 AMD		6.811,04 EUR	

4. A dupla tributação teria conduzido a uma taxa de imposto desproporcional e confiscatória.
5. E sustenta que houve dupla tributação porque é o mesmo o período de tributação, o mesmo o sujeito passivo, é o mesmo o facto gerador de imposto, e os impostos são equiparáveis.
6. O Requerente reconhece que há rendimentos referentes a 2022, mas que só foram colocados à sua disposição, pela C..., LLC, em 2023, pelo que não deveriam ter sido excluídos do reporte no Anexo L da declaração Modelo 3 de IRS, da sua opção pela aplicação do método da isenção, ao abrigo do estatuto de residente não habitual, com vista à eliminação da dupla tributação internacional incidente sobre os rendimentos de fonte estrangeira.
7. Insiste que, dado o princípio da universalidade do rendimento (art. 15.º CIRS), e na ausência de um CDT, há que recorrer ao mecanismo unilateral de eliminação da dupla tributação internacional, previsto na lei interna do Estado de residência. E esse é o art. 81.º do CIRS, que, em 31 de Dezembro de 2023, tinha a seguinte redacção:

“1 - Os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro, incluindo os previstos no artigo 72.º, têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, dedutível até ao limite das taxas especiais aplicáveis e, nos casos de englobamento, até à concorrência da parte da coleta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos do n.º 6 do artigo 22.º, que corresponde à menor das seguintes importâncias:

a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;

b) Fração da coleta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas neste Código.

2 - Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efetuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.

3 - Sempre que não seja possível efetuar a dedução a que se refere o n.º 1, por insuficiência de coleta no período de tributação em que os rendimentos obtidos no estrangeiro foram incluídos no rendimento coletável, o remanescente pode ser deduzido à coleta dos cinco períodos de tributação seguintes, com o limite previsto na alínea b) do n.º 1 que corresponder aos rendimentos obtidos no estrangeiro incluídos no rendimento coletável e depois da dedução do próprio ano.

4 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria A aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer das condições previstas nas alíneas seguintes:

- a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou*
- b) Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.*

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*
- 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.*

6 - (Revogado)

a) (Revogado)

b) (Revogado)

7 - Os rendimentos isentos nos termos dos n.os 4 e 5 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, nos n.os 2 a 5 e no n.º 10 do artigo 72.º.

8 - Os titulares dos rendimentos isentos nos termos dos n.os 4 e 5 podem optar pela aplicação do método do crédito de imposto referido no n.º 1, sendo neste caso os rendimentos obrigatoriamente englobados para efeitos da sua tributação, com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1, nos n.os 2 a 5, 7 e 10 do artigo 72.º.

9 - Os rendimentos obtidos no estrangeiro relativamente aos quais, por força de convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, seja aplicado

o método da isenção com progressividade, são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos.

10 - Os titulares dos rendimentos obtidos no estrangeiro relativamente aos quais, por força de convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, seja aplicado o método do crédito de imposto no Estado da fonte não beneficiam do direito a crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional previsto nos n.os 1 e 8.”.

8. Nos termos do n.º 4, e alínea b), o Requerente, na sua condição de RNH, e na ausência de CDT entre Portugal e a República da Arménia, teria direito à aplicação do método da isenção. Negá-lo seria, segundo o Requerente, uma afronta aos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade, da igualdade, da segurança jurídica e da protecção da confiança, que defluem do princípio do Estado de direito democrático, todos consagrados na Constituição.
9. O Requerente reconhece que a sua relação laboral em Portugal se iniciou em 4 de Janeiro de 2023, *“pelo que, a totalidade dos rendimentos colocados à sua disposição nesse ano, pela sua entidade patronal, foram auferidos enquanto residente fiscal neste país”* (art. 87.º do PPA).
10. Foi nesse âmbito que elaborou a Declaração Modelo 3 de IRS, com valores que lhe foram comunicados pela sua entidade patronal:
 - Rendimentos: € 480.979,95
 - Retenções de imposto: € 99.830,00
 - Contribuições para a Segurança Social: € 52.907,76
11. Tendo sido mais tarde alegado pela AT que as Declarações Mensais de Remunerações (DMR) entregues pela entidade patronal não coincidem com estes montantes, o Requerente alega que não poderia reportar outros valores – porque não dispõe de outros valores. E que essa matéria o transcende, sendo do foro das relações directas da sua entidade patronal com a AT, cabendo à AT, em cumprimento do princípio do inquisitório consagrado no art. 58.º da LGT, promover junto da entidade patronal do Requerente as diligências necessárias à obtenção dos esclarecimentos pertinentes.

12. Insistir que o Requerente está onerado com essa indagação seria, segundo ele próprio, desproporcionado e injustificável – que faz notar a sua atitude colaborante na prestação de todos os esclarecimentos solicitados.
13. Daqui faz decorrer o Requerente a conclusão de que tem direito ao reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º da LGT, contados desde a data em que se formou a presunção de indeferimento tácito, ou seja, desde 18 de Agosto de 2025.
14. Isto porque sustenta ter ocorrido “erro imputável aos serviços” no indeferimento tácito da reclamação graciosa (invocando o acórdão do TCAN de 12 de Janeiro de 2023, Proc. n.º 02408/16.0BEPRT).
15. E conclui, peticionando não somente a aplicação do regime de RNH, mas ainda a eliminação da dupla tributação jurídica internacional através do método da isenção, o respeito pelos valores originalmente indicados no quadro 4.A do Anexo A da Declaração Modelo 3 de IRS, e finalmente o direito ao reembolso e aos juros indemnizatórios.
16. Em alegações, o Requerente, depois de referir-se à revogação parcial da liquidação impugnada, toma posição, de novo, sobre os três temas remanescentes: 1) a prova da tributação dos rendimentos de trabalho dependente auferidos na Arménia; 2) a divergência entre os valores submetidos pelo Requerente na sua Declaração de IRS e os valores constantes de DMR submetidos pela sua entidade patronal; 3) os juros indemnizatórios.
17. O Requerente reconhece o acto de revogação parcial, mas indica que subsiste interesse processual útil na apreciação dos pedidos remanescentes, quanto:
 - À eliminação da dupla tributação jurídica internacional, por aplicação do método da isenção;
 - Ao reconhecimento dos valores reportados no quadro 4.A do Anexo A da declaração Modelo 3 apresentada pelo Requerente;
 - Ao direito a juros indemnizatórios relativos aos segmentos em discussão.
18. Quanto à eliminação da dupla tributação jurídica internacional, por aplicação do método da isenção, o Requerente sustenta que, por conjugação dos arts. 81.º e 128.º do CIRS, não se exige a apresentação de um determinado meio específico de prova, bastando o recurso a

- documentos comprovativos da materialidade relevante¹. E lembra a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes, estabelecida no art. 75.º da LGT.
19. Em concreto, lembra que entregou um documento oficial emitido pela Autoridade Tributária da Arménia, devidamente traduzido e certificado nos termos legais, além da declaração da entidade pagadora dos rendimentos – o que entende ser comprovativo idóneo da verdade material espelhada na declaração de IRS.
 20. E assinala a incongruência da Requerida, quando ela não contesta os valores indicados no anexo J para efeitos de tributação em Portugal, mas já os contesta quando se trata de considerar o imposto pago na República da Arménia.
 21. Segundo o Requerente, os rendimentos pagos em Janeiro de 2023 pela anterior entidade patronal apenas poderiam corresponder a acertos relativos à anterior relação laboral, visto que a partir de 4 desse mês ele já se encontrava em funções em Portugal – e junta o comprovativo dessa relação laboral (o Doc. n.º 22).
 22. Insistindo que tais rendimentos foram efectivamente tributados na Arménia, e que isso foi comprovado documentalmente.
 23. Quanto ao reconhecimento dos valores reportados no quadro 4.A do Anexo A da declaração Modelo 3 apresentada pelo Requerente, este lembra que a DMR é uma obrigação declarativa acessória da entidade pagadora, que pode aliás ser objecto de correcção de erros e de substituição, pelo que não se aceita que se substitua à declaração anual de rendimentos emitida pela própria entidade patronal ao trabalhador, em cumprimento do art. 119.º do CIRS, com base na qual o Requerente submeteu a declaração Modelo 3.
 24. O Requerente estranha, por isso, que se queira alegadamente conferir mais valor documental à DMR do que a declaração anual emitida pela própria empregadora.
 25. Além disso, lembra que, a terem ocorrido, são falhas do substituto tributário, que não podem afectar materialmente o direito material do substituído².

¹ O Requerente convoca, em seu apoio, as decisões arbitrais nos Procs. n.ºs 552/2016-T e 279/2021-T.

² Em apoio deste ponto, o Requerente referencia o acórdão de 16 de Maio de 2024 do TCAS, Proc. n.º 1833/09.8BELRS.

26. Em complemento probatório, o Requerente juntou o recibo de vencimento de Dezembro de 2023, com indicação acumulada dos montantes anuais, o que no seu entender corrobora os montantes submetidos na declaração Modelo 3 (o Doc. n.º 23).
27. Quanto aos juros indemnizatórios, o Requerente mantém que a ilegalidade da liquidação de imposto impugnado é diretamente imputável à Requerida, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal, padecendo de uma errada apreciação dos factos juridicamente relevantes e consequente aplicação das normas jurídicas ao caso concreto. E que o mesmo se aplica ao segmento já revogado.

III. B. Posição da Requerida

28. Na sua Resposta, depois de comunicar a ocorrência da revogação parcial da liquidação impugnada, na parte relativa ao estatuto de RNH, a Requerida assinala os três temas que subsistem, que consistem em determinar:
- se aos rendimentos de trabalho dependente, obtidos pelo Requerente na Arménia, pode ser aplicado o método da isenção em sede de eliminação da dupla tributação jurídica internacional, nos termos do art. 81.º, 4 do CIRS;
 - se os valores constantes do quadro 4.A do Anexo A do modelo 3 da declaração de IRS submetida pelo Requerente estão correctos, ou se, ao invés, devem ser considerados os valores presentes na liquidação oficiosa;
 - se há lugar a pagamentos de juros indemnizatórios.
29. Quanto aos rendimentos de trabalho dependente obtidos pelo Requerente na República da Arménia (Anexo J da Declaração), a Requerida lembra que aquele declarou rendimentos de € 32.927,12, com tributação na Arménia no montante de € 6.881,04, com a pretensão de beneficiar de isenção, nos termos do art. 81.º, 4 do CIRS.
30. A Requerida assinala que tal norma impõe ao contribuinte um ónus probatório agravado, traduzido na exigência da prova efectiva da tributação no estrangeiro – e que esse entendimento tem apoio jurisprudencial³.

³ Em corroboração da sua tese, a Requerida cita a decisões arbitrais nos Procs. n.ºs 609/2016-T e 832/2019-T.

31. E sustenta que não foi feita prova suficiente de que os referidos rendimentos tenham sido efectivamente tributados na Arménia. Desde logo, alega faltar prova da existência de trabalho dependente, do contrato de trabalho que serviu de base aos pagamentos; e alega também que não há prova de que qualquer tributação na República da Arménia tenha efectiva, e especificamente, incidido sobre tais rendimentos; e menos ainda, prova de que se trate de rendimentos de 2022 que só foram postos à disposição em 2023, como invoca o Requerente.
32. Concluindo que não houve prova efectiva da tributação de rendimentos no estrangeiro.
33. Quanto aos valores constantes do quadro 4.A do Anexo A do modelo 3 da declaração de IRS submetida pelo Requerente (Rendimento € 480 979,95, Retenção de IRS € 99.830,00 e Contribuições para a Segurança Social € 52.907,76), a Requerente reitera que as correcções assentaram na DMR submetida pela entidade patronal do Requerente; e que eventuais discrepâncias desses valores deveriam ser esclarecidas através dos recibos de vencimento, ou das putativas declarações de pagamento de retenções na fonte, e pelos documentos que atestem as contribuições para a segurança social – prova que o Requerente não apresentou.
34. Quanto a juros indemnizatórios, a Requerida admite-os quanto ao segmento que foi objecto de revogação, mas só a partir de 24 de Outubro de 2024, data em que foram apresentados os documentos que permitiram a adequada conclusão favorável à aplicação do estatuto de RNH; quanto à parte não revogada, a Requerida não vê qualquer censura, ou qualquer preenchimento dos pressupostos que legitimariam a atribuição de juros indemnizatórios.
35. Em alegações, a Requerida remete para os argumentos apresentados na Resposta, reiterando somente que o valor probatório das DMR's apresentadas junto da administração fiscal é superior ao de recibos de vencimento ou de declarações obtidos por um trabalhador junto da sua entidade patronal – pelo que eventuais discrepâncias face a DMR's submetidas devem ser do foro das relações bilaterais entre trabalhadores e empregadores.
36. Requerendo que seja reconhecida a inutilidade superveniente da lide relativamente ao segmento revogado, e que o pedido seja considerado improcedente quanto à restante liquidação, mantendo esta na ordem jurídica.

III. C. Fundamentação da decisão

Tendo havido revogação parcial da liquidação impugnada no pedido de pronúncia, nesse segmento ocorre inutilidade superveniente da lide (por satisfação da pretensão do Requerente, como se retira das suas alegações), e o *thema decidendum* nos presentes autos concentra-se exclusivamente em três pontos remanescente – já identificados pelas partes:

1. A aplicação do método da isenção, em sede de eliminação da dupla tributação jurídica internacional, nos termos do art. 81.º, 4 do CIRS, à tributação em Portugal dos rendimentos colocados à disposição do Requerente na República da Arménia, lá tributados e declarados em Portugal pelo Requerente em cumprimento do princípio do “*worldwide income*” do art. 15.º do CIRS.
2. A correcção dos valores constantes do quadro 4.A do Anexo A do modelo 3 da declaração de IRS submetida pelo Requerente.
3. O direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

O julgamento deste Tribunal é favorável à procedência do pedido do Requerente quanto aos três pontos.

Demos por provado que o Requerente pagou imposto sobre rendimentos de trabalho dependente prestado em Dezembro de 2022 e Janeiro de 2023 e postos à sua disposição, na República da Arménia.

O Requerente documentou adequadamente essa tributação, e não se pode razoavelmente pedir, a um contribuinte pessoa singular, que faça mais do que ele fez.

Lembremos a norma que se aplicava, o art. 81.º CIRS (“Eliminação da dupla tributação jurídica internacional”), na redacção em vigor em 31 de Dezembro de 2023⁴:

“1 - Os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro, incluindo os previstos no artigo 72.º, têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, dedutível até ao limite das taxas especiais aplicáveis e, nos casos de englobamento, até à concorrência da parte da coleta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos do n.º 6 do artigo 22.º, que corresponde à menor das seguintes importâncias:

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;*
- b) Fração da coleta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas neste Código.*

⁴ Redacção da Lei n.º 2/2020, de 31 de Março, diploma que continha também, quanto a este regime, uma norma transitória (art. 329.º) e uma norma interpretativa (art. 330.º). O artigo 81.º do CIRS viria a ser alterado, e os seus n.ºs 7 e 8 revogados, pela Lei n.º 82/2023, de 29 de Dezembro.

2 - Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efetuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.

3 - Sempre que não seja possível efetuar a dedução a que se refere o n.º 1, por insuficiência de coleta no período de tributação em que os rendimentos obtidos no estrangeiro foram incluídos no rendimento coletável, o remanescente pode ser deduzido à coleta dos cinco períodos de tributação seguintes, com o limite previsto na alínea b) do n.º 1 que corresponder aos rendimentos obtidos no estrangeiro incluídos no rendimento coletável e depois da dedução do próprio ano.

4 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria A aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer das condições previstas nas alíneas seguintes:

a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou

b) Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

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

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.

6 - (Revogado)

a) (Revogado)

b) (Revogado)

7 - Os rendimentos isentos nos termos dos n.os 4 e 5 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, nos n.os 2 a 5 e no n.º 10 do artigo 72.º.

8 - Os titulares dos rendimentos isentos nos termos dos n.os 4 e 5 podem optar pela aplicação do método do crédito de imposto referido no n.º 1, sendo neste caso os rendimentos obrigatoriamente englobados para efeitos da sua tributação, com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1, nos n.os 2 a 5, 7 e 10 do artigo 72.º.

9 - Os rendimentos obtidos no estrangeiro relativamente aos quais, por força de convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, seja aplicado o método da isenção com progressividade, são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos.

10 - Os titulares dos rendimentos obtidos no estrangeiro relativamente aos quais, por força de convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, seja aplicado o método do crédito de imposto no Estado da fonte não beneficiam do direito a crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional previsto nos n.os 1 e 8.” (sublinhado nosso)

O Requerente tem, quanto aos rendimentos colocados à sua disposição na República da Arménia em Janeiro de 2023, o direito à isenção de IRS nos termos do art. 81.º, 4, b) do CIRS, já que provou o pagamento, por retenção na fonte, do tributo devido nesse país com o qual Portugal não tem CDT – isto sem embargo, naturalmente, de a aplicação da isenção ter por resultado uma nova liquidação (por exemplo, se a taxa do imposto arménio for inferior à taxa de imposto portuguesa).

A Requerida não pode:

- a) Alegar que recaíam sobre o Requerente exigências reforçadas de prova, sugerindo que nesses casos há um “standard” mais exigente – quando do que se trata, na verdade, é apenas de reconhecer que, na redacção em vigor à data dos factos, a única “exigência” particular era a da prova de tributação efectiva dos rendimentos da categoria A, por contraste com a mera possibilidade de tributação dos rendimentos das categorias B, E, F e G – um contraste muito evidente no confronto entre os n.ºs 4 e 5 do art. 81.º do CIRS (“*Sejam tributados*” no n.º 4, contra “*Possam ser tributados*” no n.º 5).
- b) Aceitar o montante colocado à disposição do Requerente na República da Arménia para efeito de englobar o rendimento de 2023 tributado em Portugal, e, contraditoriamente, partir do princípio de que não houve tributação nenhuma na República da Arménia, a pretexto de dificuldades probatórias que alega terem existido relativamente a tal tributação.

Das duas uma: ou, alegando essas dificuldades probatórias, a Requerida desconsiderava, para cálculo do IRS de 2023, tanto o rendimento como a tributação ocorridos na República da Arménia; ou, aceitando como bom o montante do rendimento documentado, terá, à falta de contraprova, de aceitar que esse rendimento foi já tributado na República da Arménia, e o foi em montantes cuja fidedignidade é a mesma da documentação que permitiu aceitar os montantes do rendimento.

Tudo o que não seja isto é, pura e simplesmente, comportamento contraditório – além de poder considerar-se lesivo da presunção de veracidade e seus efeitos sobre a distribuição do ónus da prova, e até contrário ao princípio do inquisitório.

Na verdade, a Requerida não questiona (nem poderia) a aplicação do art. 81.º, 4, b) do CIRS, apenas considera que os documentos juntos para comprovar os valores retidos no Estado da fonte não são suficientes como meio de prova, por não revestirem a forma que, segundo as orientações genéricas dos serviços da AT portuguesa, é exigida para esse efeito – sendo disso que resulta a assinalada incongruência, porque o mesmo “*standard*” de prova deveria, então, aplicar-se ao próprio rendimento declarado, e não exclusivamente ao montante das retenções.

O Requerente apresentou documentos comprovativos dos montantes retidos, com documento autenticado pela autoridade do país de origem. Estaria obrigado a fazer algo mais? A resposta é obviamente negativa. O Requerente apresentou à AT portuguesa os documentos que tinha, e apenas os que podia apresentar, pois que não dependia dele, Requerente, apresentar quaisquer outros. O Requerente não podia fazer mais nada: não tinha poder, nem competência, para obrigar um Estado a emitir um documento na forma pretendida pelo outro Estado. Cumpriu o seu ónus da prova, ficou literalmente exonerado de prova adicional.

Lembrar-se-á ainda que a própria lei de imposto é mais dúctil e permissiva, em sede probatória, do que aquilo que os argumentos da Requerida, no presente processo, deixam subentender: bastando lembrar a admissão de “*outros elementos de prova*” no art. 128.º, n.º 4, do CIRS, uma solução inteiramente congruente com o privilégio conferido à verdade material nas relações jurídico-tributárias.

Quanto à correcção dos valores constantes do quadro 4.A do Anexo A do modelo 3 da declaração de IRS submetida pelo Requerente, ficou plenamente provado que o Requerente submeteu as informações de que dispunha, nos únicos termos que lhe seriam exigíveis – e que a simples alegação de divergências com DMR da sua entidade patronal não pode bastar para perturbar aquilo que foi para o Requerente, como o é para o universo dos contribuintes pessoas singulares, o “*standard*” exigível de diligência declarativa, e que é o de, obtido o documento comprovativo nos termos do art. 119.º, 1, b) do CIRS, submeter a declaração de rendimentos em estrita observância dos valores constantes desse documento comprovativo.

A haver divergências de valores, nesta sede eles respeitam às relações directas do substituto tributário – a entidade patronal que procedeu à retenção do imposto – com a AT. Não tendo o Requerente, como trabalhador e substituído tributário, qualquer hipótese de controlar

ou interferir em eventuais, e alegadas, incorrecções da DMR, as quais, evidentemente, não transparecem no documento comprovativo emitido nos termos do art. 119.º, 1, b) do CIRS.

Mais ainda, o Requerente adicionou prova que nem sequer lhe era exigível, juntando um recibo de vencimento (de Dezembro de 2023) que coincide precisamente com os valores do referido documento comprovativo – respondendo à sugestão probatória formulada pela Requerida na sua resposta.

Cabendo lembrar-se aqui a presunção de veracidade estabelecida no art. 75.º da LGT, a onerar a Requerida com a prova daquilo que alegou, isto é, com a contraprova daquilo que o Requerente documentou.

O presente Tribunal não descortina, pois, qualquer deficiência probatória, nomeadamente documental, que pudesse enfraquecer, ou contradizer, a procedência integral do pedido do Requerente.

III. D. O direito aos juros indemnizatórios

Dispõe o art. 24.º, b) do RJAT que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos 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 da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, de acordo com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto no art. 29.º, 1, a) 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 ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

É hoje consensual que os tribunais arbitrais abarcam nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, até porque o processo arbitral foi desenhado como um meio processual alternativo ao processo de

impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária. Por sua vez, o processo de impugnação admite a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, como resulta do teor do art. 43.º, 1 da LGT, em que se dispõe que *“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”*, e do art. 61.º, 4 do CPPT, que estabelece que *“se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea”*.

Igualmente o art. 24.º, 5 do RJAT, ao estabelecer que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, deve ser interpretado e aplicado como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, a AT aplicou incorrectamente as normas jurídicas nacionais em vigor. Uma vez verificado o erro, e ordenada judicialmente a sua anulação, é manifesto que o Requerente tem direito a que lhe sejam pagos os juros vencidos sobre esses valores.

Nos termos dos artigos 61.º do CPPT e 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando, anulados os actos por vício de violação de lei, se apure que a culpa do erro subjacente à anulação do acto é imputável aos serviços da Administração Tributária, ou, em bom rigor, não é imputável ao contribuinte.

Estamos assim, como vimos, perante uma actuação por parte da AT que se traduz num “erro imputável aos serviços”, para efeitos da aplicação art. 43.º da LGT – e isto tanto quanto à parte revogada pela Requerida, como à parte subsistente, que acabámos de julgar de modo integralmente favorável ao Requerente.

No caso em apreço, nos termos gerais do art. 61.º, 5 do CPPT, os juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto (documentado pelo Doc. n.º 21)⁵, sendo calculados nos termos dos artigos 43.º, 1 e 4 da LGT, 559.º do Código Civil, e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, à taxa legal supletiva, e contados até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos.

⁵ Tratando-se de um mesmo erro, não tem cabimento a pretensão da Requerida, de consideração separada de prazos iniciais de contagem de juros indemnizatórios para o segmento revogado e para o segmento não-revogado.

III. E. Questões prejudicadas

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria, por isso, inútil – art. 608.º do CPC, *ex vi* art. 29.º, 1, e) do RJAT.

IV. Decisão

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Declarar parcialmente extinta a instância arbitral por inutilidade superveniente da lide, nos termos do art. 277.º, e) do CPC, *ex vi* art. 29.º, 1, e) do RJAT, na parte relativa ao estatuto de RNH do Requerente, e seus efeitos sobre as liquidações impugnadas.
- b) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral não concretamente afectado pela extinção por inutilidade superveniente da lide, com todas as legais consequências, declarando a ilegalidade dos actos tributários ora sindicados, por erro nos pressupostos de direito, e declarando a ilegalidade do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada contra tais actos tributários;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira à restituição do imposto pago em excesso, correspondente às liquidações sindicadas;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos;
- e) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo, nos termos dos arts. 527.º, 1 e 2 e 536.º, 4 do CPC, *ex vi* art. 29.º, 1, e) do RJAT, em parte a título de extinção por inutilidade superveniente da lide, em parte por procedência do remanescente do pedido.

V. Valor do processo

A extinção parcial da instância por inutilidade superveniente, e a procedência integral do pedido na parte subsistente do litígio, não têm qualquer impacto no valor do processo, o qual é fixado em € 131.204,19 (cento e trinta e um mil, duzentos e quatro euros e dezanove cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art.º 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. Custas

Custas no montante de € 3.060,00 (três mil e sessenta euros) a cargo da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 30 de Junho de 2026.

Os Árbitros

Fernando Araújo

Ana Rita do Livramento Chacim

Fernando Miranda Ferreira