

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 444/2025-T

**Tema:** IRS de 2022 – Regime fiscal aplicável a ex-residentes (artigo 12.º-A do Código do IRS) – Indemnização por garantia indevidamente prestada.

## **SUMÁRIO:**

1. O artigo 12.º-A do CIRS prevê um benefício de carácter automático, pois os seus efeitos resultam direta e imediatamente da lei pela simples verificação dos respetivos pressupostos e condições.
2. Não pode ser considerado residente em Portugal quem transferiu, de facto, a sua residência para o estrangeiro, ainda que nos registos da administração fiscal continue a figurar como domiciliado em Portugal.
3. Inexiste norma legal, nomeadamente no Código do IRS, que limite os meios de prova de que o contribuinte se pode servir para comprovar a sua residência fiscal.
4. As regras do ónus da prova, no procedimento tributário, não têm o alcance de dispensar a Administração Tributária do cumprimento do dever de realizar diligências com vista à descoberta da verdade material, que não se encontram subordinadas à iniciativa do autor do pedido.
5. A garantia hipotecária não se enquadra no conceito de "garantia bancária ou equivalente" para efeitos do artigo 53.º da LGT, entendendo o Supremo Tribunal Administrativo ("STA") que o prejuízo gerado com aquela não é equivalente ao custo financeiro suportado com uma garantia bancária, não se encontrando, por conseguinte, abrangida pela mesma previsão de indemnização automática.

## DECISÃO ARBITRAL

### I. RELATÓRIO

A..., titular do número de identificação fiscal..., residente na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Mafra (doravante “Requerente”), notificada da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2025..., e posteriormente da liquidação adicional de IRS n.º 2025... (que juntam como documento n.º 1A), no valor total de € 56.608,79 (cinquenta a seis mil, seiscentos e oito euros e setenta e nove cêntimos), vem contra as mesmas apresentar Pedido de Pronúncia Arbitral (“PPA”) o que faz nos termos e para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, abreviadamente, “RJAT”). O presente pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) é apresentado contra as liquidações adicionais de IRS acima identificadas, respeitantes ao exercício de 2022, bem como contra as liquidações de juros compensatórios e as demonstrações de acerto de contas respetivas. É peticionada a anulação das liquidações em análise, o reembolso à Requerente dos valores já pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, e de uma compensação pelos custos com a garantia que viria a ser indevidamente prestada, segundo a Requerente.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, AT.**

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), em 05-05-2025.

A Requerente optou por não designar Árbitro.

Nos termos do disposto na alínea a), do n.º 2, do artigo 6.º e da alínea b), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, foi a árbitra designada pelo Ex.mo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD

para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 25-06-2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação da árbitra, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral singular, foi constituído em 15-07-2025.

Em 21-07-2025, foi proferido despacho arbitral ordenando a notificação do dirigente máximo do serviço da administração tributária para apresentar Resposta, nos termos e prazo do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, o que apresentou, em 29-09-2025, sem contudo juntar o Processo Administrativo (doravante PA), na mesma data.

Na Resposta, a AT suscitou exceções, que referiu como sendo de incompetência do Tribunal Arbitral, de impropriedade do meio processual, e de verificação de questão prejudicial e suspensão da Instância, defendendo a improcedência do PPA caso não fossem atendidas.

Em 06-10-2025, foi proferido novo despacho arbitral ordenando a notificação do dirigente máximo do serviço da administração tributária para apresentar o PA, nos termos e prazo do artigo 17.º, n.º 2 do RJAT.

A Requerente pronunciou-se sobre as matérias de exceção suscitadas na Resposta, pela Autoridade Tributária, em 09-10-2025.

Não tendo a AT habilitado o Tribunal Arbitral, até àquele momento, com o PA, e considerando o princípio da celeridade, consagrado no n.º 2 do artigo 29.º do RJAT, foram proferidos despachos arbitrais, respetivamente em 01-11-2025 e 16-11-2025, para notificação da AT ao abrigo do princípio da cooperação previsto na alínea f) do artigo 16.º do RJAT, no sentido de prestar a seguinte informação:

"(i) O artigo 136.º do Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante PPA), refere a existência de reclamação graciosa apresentada pela Requerente. Foi apresentada tempestivamente reclamação graciosa por parte da Requerente visando as liquidações adicionais de IRS do ano de 2022? Na afirmativa, deverá ser enviado despacho de apreciação da mesma.

(ii) À data do envio do PPA, em 02-05-2025, informa através deste a Requerente que, quanto à nota de liquidação emitida em janeiro de 2025, iria prestar garantia para suspensão do processo de execução fiscal. Por sua vez, a nota de demonstração de acerto de contas, de abril de 2025, indica como data limite de pagamento, 26-05-2025. A Requerente procedeu ao respetivo pagamento? Na afirmativa, em que data?

(iii) Não tendo procedido ao pagamento, foi-lhe instaurado processo de execução fiscal? Na afirmativa, deverá ser identificado o n.º do processo de execução, e indicado o valor da dívida exequenda.

(iv) Tendo sido prestada garantia para suspensão do processo de execução fiscal, deve ser indicada a respetiva data e valor.

3-Não obstaculizando a obtenção por parte da Requerente de uma decisão arbitral célere, uma vez mais conforme consagrado no n.º 2 do artigo 29.º do RJAT, nem comprometendo a descoberta da verdade material, pela ausência de resposta não obstante os despachos arbitrais solicitando o PA, acima identificados, a informação ora solicitada deverá ser prestada com a maior brevidade.

4-Dos resultados da presente diligência deve ser dado conhecimento à outra parte, nos termos do disposto no artigo 8.º, n.º 2 do CPC, aplicável ao processo arbitral *ex vi* artigo 29.º do RJAT". A coberto de correio eletrónico, de 18-11-2025, a AT veio requerer o alargamento do prazo anteriormente estipulado, por mais 15 dias, o que foi indeferido por despacho arbitral de 21-11-2025.

A 26-11-2025, a AT veio responder parcialmente às questões suscitadas pelo Tribunal Arbitral, informando que a liquidação contestada não foi objeto de reclamação graciosa. Em 13-12-2025, na ausência de resposta por parte da AT juntando PA ou a informação requerida, na íntegra, e faltando sensivelmente um mês para o término do prazo com vista à prolação de sentença arbitral, nos termos do artigo 21.º do RJAT, o Tribunal Arbitral proferiu despacho notificando a Requerente ao abrigo do princípio da cooperação previsto na alínea f) do artigo 16.º do RJAT, para prestar a informação requerida anteriormente à AT.

Em 15-12-2025, a AT complementa a sua informação inicial não esclarecendo, contudo, na totalidade, as questões colocadas inicialmente pelo Tribunal Arbitral.

Em 22-12-2025, é proferido despacho arbitral notificando de novo a AT para, no prazo de 10 dias, juntar o processo administrativo em falta, ordenando ao serviço periférico local a remessa, por via eletrónica, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Tendo sido prestada garantia para suspensão do processo de execução fiscal, mais se solicitou à AT que indicasse o tipo de garantia prestada (bancária, seguro caução ou outra), e bem assim, a respetiva data e valor.

Por último, notificaram-se igualmente as partes de que o prazo para prolação de decisão arbitral era prorrogado por dois meses, nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, dada a necessidade de análise do Processo Administrativo para apuramento rigoroso dos factos que, pese embora todas as diligências efetuadas pelo Tribunal Arbitral para aceder àquele, não fora remetido pela AT.

Em 13-01-2025, a AT apresentou requerimento voltando a completar parcialmente a informação anteriormente prestada.

A coberto de *email* da Requerente, de 18-01-2026, esta prestou a informação em falta à data nos autos.

Por despacho arbitral notificado às partes, em 19-01-2026, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas, relegando-se para final a apreciação das exceções invocadas.

## 1. Da Requerente

Os argumentos apresentados no PPA, sublinham o seguinte:

Vem recordar a Requerente, que os atos tributários, ou praticados em matéria tributária, que afetem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes carecem de fundamentação, conforme decorre do n.º 1 do artigo 205.º da CRP e do artigo 77.º da Lei Geral Tributária (LGT), considerando que no caso em apreço, e porque estamos perante um ato tributário, é o artigo 77.º da LGT que impera para aferir do cumprimento dos requisitos no que

tange à sua fundamentação. Segundo a Requerente “*O entendimento que se faz unanimemente do referido preceito – a nível jurisprudencial e doutrinário – é que um determinado acto só se considera devidamente fundamentado sempre que seja possível, através do mesmo, descobrir qual o percurso cognitivo utilizado pelo seu autor para atingir a decisão final, devendo a Autoridade Tributária pronunciar-se sobre os argumentos aduzidos pelos contribuintes nas peças processuais apresentadas. O que leva a que fosse importante que as liquidações de IRS viessem acompanhadas de alguma fundamentação, que permitisse à Requerente conhecer os seus fundamentos. E, como tal, não se encontra respeitado o dever de fundamentação a que se encontra vinculada a Autoridade Tributária. Conforme pode ler-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo 2 de 16.11.2016, Processo n.º 0954/16, no ponto II do Sumário: “Os actos tributários estão sujeitos a fundamentação (art. 268.º, n.º 3, da CRP e art. 77.º da LGT), a qual deve permitir aos seus destinatários ficar a conhecer os motivos por que a Administração os praticou (...)*

*No que respeita à análise deste preceito da LGT, DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SIILOVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA defendem: “No que concerne à fundamentação, a CRP garante aos administrados o direito a fundamentação expressa e acessível de todos administrativos (conceito em que se inserem os actos tributários, à face do preceituado no art. 120.º, nº 3). No nº 4 do art. 268.º garante-se aos interessados a impugnação contenciosa, com fundamento em ilegalidade, contra quaisquer actos administrativos, independentemente da sua forma, que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos. (...) Como o STA vem entendendo, a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, primacialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhe uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa.”.*

A Requente trás ainda à colação o nº 2 do artigo 153.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), nos termos do qual: “*Equivale à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.*”.

Na ótica da Requerente e quanto à situação em apreço, os documentos recebidos são omissos quanto aos motivos que levaram à sua emissão – apenas se conseguindo compreender que a

primeira liquidação de IRS foi estornada e que foi substituída pela liquidação contra a qual a reclamação graciosa foi apresentada, não se entendendo, contudo, a razão pela qual tal sucedeu. E conclui “Assim, necessariamente se conclui que os actos tributários aqui em causa estão inquinados pelo vício de falta de fundamentação, previsto no artigo 77.º da LGT.”

*Resulta ainda do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24.04.2019, Processo n.º 0399/13.9BEAVR o seguinte: “O documento que corporiza o acto de liquidação impugnado, como refere a sentença recorrida e se constata pela respectiva análise, circunstância não questionada pela Representante da Fazenda Pública, para além da identificação formal do acto tributário, só indica o seguinte: quanto à dívida “natureza do rendimento: Capitais - outros rendimentos” (para além de “valores mobiliários” de entidades emitentes ou registadores, depositantes e outras, “juros de depósitos à ordem e a prazo”, do período 2011.12 e valor do “Imposto: € 30.019,77” referindo ainda “Fica V. Ex<sup>a</sup> notificado para, até à data limite indicada (6/2/2013), efectuar o pagamento da importância apurada proveniente da liquidação de retenções na fonte de IRS relativa ao ano indicado. (...)”). Nem consta da matéria de facto provada a versão apresentada pela recorrente na contestação de que este documento 1, junto com a p.i., não seja o acto de liquidação mas uma mera notificação do montante a pagar para efeitos de dar início aos prazos para reacção contra o acto de liquidação por parte do contribuinte. O vício formal de falta de fundamentação a ocorrer contende com a validade do acto tributário. A obrigação de fundamentar o acto de liquidação dando a conhecer aos respectivos destinatários, de forma expressa e acessível, os motivos - fundamentos factuais e as razões legais - por que se decide de determinado modo e não de outro mais não é que a concretização da obrigação geral de fundamentação dos actos administrativos, imposta pelos artigos 268.º n.º3 Constituição da República Portuguesa, Quando a decisão administrativa enuncia explicitamente as razões ou motivos que conduziram a entidade administrativa à prática do acto revela a ponderação do interesse público, e permite que o administrado percorra o processo mental que conduziu à decisão, para que, esclarecidamente, a ela adira ou contra ela possa reagir através dos meios legais ao seu dispor. Consensualmente definem a doutrina e a jurisprudência que a fundamentação do acto de liquidação deve ser suficiente - permite que um destinatário normal apreenda o itinerário cognoscitivo e valorativo da decisão tomada -, clara - permitir compreender, sem*

*ambiguidade o sentido e motivação da decisão -, congruente – por se apresentar como a conclusão lógica das razões apresentadas - e, contextual – quando se integra no texto do próprio acto ou para ele remete. No dizer de jurisprudência constante e uniforme dos tribunais, a fundamentação é um conceito relativo, que varia em função do tipo concreto de cada acto e das circunstâncias em que ele é praticado, cabendo ao tribunal, perante cada caso, ajuizar da sua suficiência mediante a utilização deste critério prático: indagar se um destinatário normal, perante o teor do acto e das suas circunstâncias, fica em condições de perceber o motivo pelo qual se decidiu num sentido e não noutra, de forma a conformar-se com o decidido ou a reagir-lhe pelos meios legais. Não está em causa apenas uma notificação deficiente, incompleta ou obscura do acto de liquidação que não sendo dele invalidante apenas contenderia com a sua eficácia. O que o Tribunal recorrido julgou provado como acto de liquidação é o que consta daquele doc. I junto com a petição inicial o que revela ser um acto de liquidação que não estabelece qualquer ligação nem ao relatório de inspecção nem a qualquer outra decisão ou procedimento de liquidação sendo, por isso, manifesta a falta de fundamentação do acto de liquidação que pouco mais informação contém que o montante a pagar. Fez, pois, a sentença recorrida uma correcta interpretação da lei, não enferma dos erros de direito que lhe vinham imputados, impondo-se a sua confirmação.”*

Discorre igualmente a Requerente que “*No entanto, e considerando que a primeira liquidação de IRS foi realizada nos mesmos termos que as liquidações relativas a anos anteriores, admite-se que o seu fundamento seja o facto de a Autoridade Tributária considerar que a Requerente foi residente em Portugal durante parte do tempo em que esta viveu em Espanha, nomeadamente porque: (i) O histórico de domicílios fiscais da Requerente assim o indica; (ii) A Requerente apresentou um pedido retroactivo de alteração de morada para não residente, pedido este que foi indeferido pelo Senhor Chede de Finanças de Mafra.*

Já a origem da segunda liquidação de IRS é totalmente desconhecida, segundo a Requerente: “*Note-se que, em processos diversos, foram apresentados documentos que demonstram à saciedade que a Requerente residiu em Espanha durante o tempo indicado. Ainda assim, por questões formais e claramente ao arreio do princípio da colaboração e do princípio da descoberta da verdade material, o Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Mafra proferiu despacho de indeferimento do pedido de alteração retroativa de morada, desconsiderando*

*todos os elementos de prova juntos aos autos. O que causou, e continua a causar, enormes transtornos à vida da Requerente, conforme se descreverá infra.*

*Nos vários processos decorrentes do facto de a Autoridade Tributária não reconhecer que a Requerente residiu em Espanha no período indicado, fazendo tábua rasa de toda a prova produzida, são apresentados argumentos como os que aqui se reproduzem: (i) A Requerente consta do cadastro como residente em Portugal entre 18.08.2018 e 25.11.2019; (ii) Foi apresentada uma declaração de rendimentos para o período de 2015 com residência fiscal no continente; (iii) A Requerente beneficiou de isenção de IMI até 2016, para a sua habitação própria e permanente, sita nos Olivais; (iv) Não foi apresentado um certificado de residência fiscal em Espanha nos termos da convenção para evitar a dupla tributação (“CDT”) assinada entre os dois países, incluindo a menção expressa do período durante o qual foi residente fiscal em Espanha.*

*Para melhor enquadramento da presente situação, indica-se desde já que, relacionados com este processo arbitral, existem (ou virão a existir) os seguintes processos:*

- a. Processo n.º 270/25.1BELRS, que corre termos no Tribunal Tributário de Lisboa, Unidade Orgânica 1. Trata-se de uma acção administrativa comum com vista à impugnação de acto administrativo (cfr. Petição Inicial, que se junta como Documento n.º 2). A acção foi apresentada contra a decisão de indeferimento do recurso hierárquico no qual se apreciou a residência fiscal da Requerente entre os anos de 2015 e 2019. Pretende-se que seja reconhecido o facto de a Requerente ter sido residente em Espanha entre Junho de 2015 e Junho de 2019.*
- b. Pedido de Pronúncia Arbitral contra a decisão de indeferimento do Pedido de Revisão apresentado contra a liquidação de IRS de 2020, a apresentar dentro do prazo legalmente previsto para o efeito, com vista à anulação da liquidação adicional do ano de 2020.*
- c. Pedido de Pronúncia Arbitral contra o indeferimento da reclamação graciosa contra a liquidação de IRS de 2021. Este Pedido já foi apresentado e visa o reconhecimento da ilegalidade da liquidação de IRS relativa ao ano de 2021.*

Acrescenta a Requerente que, o facto de a AT não ter considerado o período durante o qual a Requerente residiu em Espanha, não obstante toda a prova carreada aos autos, teve como consequência, para além do pagamento de valores de imposto muito superiores aos devidos, (i) o indeferimento do pedido de revisão apresentado contra a liquidação de IRS de 2020, (ii) o

indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação de IRS de 2021 e (iii) a necessidade de apresentar pedido de pronúncia arbitral contra as liquidações de IRS de 2022, acompanhado da prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal. E que, ainda que se considere que a Requerente foi residente em Portugal em 2015 e em 2019 – no que não se concede e apenas se admite por hipótese pois, nesses dois anos, a Requerente apenas foi parcialmente residente –, não podem restar dúvidas de que, nos anos 2016, 2017 e 2018 a Requerente não residiu em Portugal, pelo que cumpre os requisitos para beneficiar do regime dos ex-residentes. O que permitiria concluir que tem vindo a ser tributada em IRS nos termos do regime geral e não, como tem direito, ao abrigo das regras aplicáveis aos ex-residentes (Programa Regressar).

Descreve de seguida que, relativamente a cada um dos anos em que poderia ter acesso a este benefício, tenta submeter a sua declaração de IRS, esta gera divergências, os Serviços da AT entendem que a Requerente deve corrigir a sua declaração de IRS, a Requerente tenta fazê-lo nos termos que considera aplicáveis (ao abrigo do Programa Regressar), e é confrontada com uma liquidação adicional de IRS de valor muito superior ao devido.

A Requerente informa igualmente, que "*em termos de conta corrente com a AT, a situação é a seguinte:*

- *Declaração de 2019 – valor pago, a fim de evitar o transtorno de futuras penhoras;*
- *Declaração de 2020 – valor pago através da penhora de activos da Requerente;*
- *Declaração de 2021 – valor pago, a fim de evitar o transtorno de futuras penhoras;*
- *Declaração de 2022 – nota de liquidação emitida em Janeiro de 2025, a Requerente irá prestar garantia para suspensão do processo de execução fiscal."*

De acordo com a Requerente, esta tem sido confrontada com o pagamento de montantes de IRS superiores aos que considera serem devidos, com todo o transtorno que isso lhe causa, nomeadamente a necessidade de pagar ou vir a prestar garantia para poder suspender os processos de execução fiscal, enquanto se discute a legalidade do indeferimento do pedido de alteração retroativa de morada.

E vem assinalar os elementos que têm servido de base às decisões que não reconhecem que a Requerente residiu em Espanha durante cerca de quatro anos:

"· A Requerente consta do cadastro como sendo residente em Portugal, de 18.08.2018 a 25.11.2019.

· Apresentou declaração de IRS (modelo 3) para o período de 2015, com rendimentos de categoria A, no valor de €35.043,90.

· Declaração de rendimentos ofícios (modelo 3), para o período de 2019, com rendimentos de categoria A (€39.149,62) constando como residente.

· Por consulta às obrigações acessórias (DMR), verifica-se a existência de rendimentos de categoria A obtidos em Portugal Continental, relativas aos períodos entre Janeiro e Junho de 2015 e Junho a Dezembro de 2019, não constando declarações para 2016, 2017 e 2018.

· A Requerente beneficiou de isenção de IMI entre 2009 e 2016 (habitação própria e permanente).

· Existem no sistema DMRs que comunicam retenções na fonte feitas a salários que a Requerente auferiu, como residente, em 2015 e em 2018;

· Admitindo-se que a Autora foi residente fiscal em Espanha entre 2015 e 2018, estaríamos perante uma situação de dupla tributação, o que justifica a apresentação do certificado;

· O certificado de residência apresentado não consubstancia um certificado de residência fiscal, para efeitos da Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Espanha".

Tal como fez em sede de Reclamação Graciosa, a Requerente passa a esclarecer, um a um, estes argumentos – que, recorde-se, fundamentam a decisão da AT de negar à Requerente o acesso ao Programa Regressar:

A Requerente consta do cadastro como sendo residente em Portugal, de 18.08.2018 a 25.11.2019.

Como já esclarecido, a Autora registou-se como residente fiscal em Espanha em Junho de 2015 e comunicou esta alteração às Autoridades Portuguesas, tendo regressado a Portugal, e formalizado a alteração, no início de Outubro de 2019.

Entre estas datas, a Autora residiu em Madrid. A este respeito, chama-se a atenção para o Documento n.º 8, que é uma Declaração emitida pelo IRN, da qual constam as várias moradas da Autora desde 2013.

Pode verificar-se no documento que, em 29.12.2015, a Autora solicitou a alteração da morada para Espanha e que, em 03.10.2019, foi apresentado um pedido de alteração da morada para Portugal.

A data de 25.11.2019 corresponde à data em que o pedido foi concluído, não a data em que foi apresentado, elemento que a AT não cuidou de verificar.

Atente-se no Documento n.º 9 (certificado que confirma o registo da Requerente como residente fiscal em Espanha, com opção por um regime especial de tributação que produzirá efeitos entre 2015 e 2020 – documento emitido em Julho de 2015) e no Documento n.º 10 (certificado emitido em 27.05.2022 pela Autoridade Fiscal espanhola, que indica que a Requerente foi residente fiscal em Espanha entre 2015 e 2018, com apresentação da declaração modelo 151, que é a declaração de rendimentos a preencher por quem beneficia do regime especial de tributação aplicável

a

alguns

expatriados <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/G615.shtml>).

Apresentou declaração de IRS (modelo 3) para o período de 2015, com rendimentos de categoria A, no valor de €35.043,90 (negrito nosso). Conforme resulta do contrato de trabalho, a Autora começou a trabalhar em Madrid em 18.06.2015. Antes dessa data, a Autora vivia e trabalhava em Portugal. Em 2015, o Código do IRS previa já a noção de residência parcial.

Nesse ano, repete-se, a Autora residiu em Portugal entre Janeiro e o início de Junho de 2015.

Ora, se a Autora residiu e trabalhou em Portugal durante cerca de seis meses, é evidente que não podia deixar de aqui entregar uma declaração de rendimentos respeitante à parte do ano em que aqui residira e obtivera rendimentos. Trata-se do mero cumprimento de uma obrigação fiscal, que não tem impacto na residência da Requerente, demonstrando apenas que, entre Janeiro e início de Junho de 2015, a Requerente trabalhou e residiu em Portugal.

Declaração de rendimentos oficiosa (modelo 3), para o período de 2019, com rendimentos de categoria A (€39.149,62) constando como residente (negrito nosso). Conforme já referido, a Autora regressou a Portugal em meados de 2019, pelo que, depois desta data, e estando a trabalhar em Portugal, é evidente que existem registo de rendimentos como residente e uma declaração IRS, pois a Requerente auferiu rendimentos enquanto residia em Portugal e é aqui que estes têm de ser tributados.

Por consulta às obrigações acessórias (DMR), verifica-se a existência de rendimentos de categoria A obtidos em Portugal Continental, relativas aos períodos entre Janeiro e Junho de 2015 e Junho a Dezembro de 2019, não constando declarações para 2016, 2017 e 2018.

*Este é um dos fundamentos mais incompreensíveis da decisão de indeferimento. Trata-se de informação oficial, da própria AT, que coincide com os factos alegados pela Autora. Não obstante, a AT insiste em considerar que a existência de rendimentos em 2015 e em 2019 indica que a Autora era residente em Portugal em 2018. A informação sobre as retenções na fonte realizadas em 2015 e em 2019 é absolutamente coerente com a realidade, com tudo o que vimos de expor e que a Autora sempre alegou: a Autora trabalhou em Portugal na primeira metade de 2015, transferiu a residência para Espanha e regressou a Portugal em meados de 2019, tendo recomeçado a trabalhar no país. Por esse motivo, é evidente que existem rendimentos do trabalho em Portugal em 2015 (antes da saída para Espanha) e em 2019 (depois do regresso a Portugal). Esta informação é, aliás, complementada com o Documento n.º 11, que se junta, e consiste num print screen da informação constante da Segurança Social Directa da Autora, do qual resulta claramente que esta tem registados 21 anos com salários e que:*

- Entre 2011 e 2014, estão registados 360 ou mais dias de salários (correspondentes a um ano civil);
- Em 2015, estão registados 197 dias de salários (cerca de meio ano);
- Entre 2016 e 2018, não existem registo de salários;
- Em 2019, estão registados 211 dias de salários (cerca de sete meses);
- De 2020 a 2024, estão registados 360 ou mais dias de salários (correspondentes a anos civis);
- Em 2025, estão registados tantos dias de salários como os que já decorreram, na medida em que o presente Recurso é apresentado em Julho de 2023.

*Estes registo são oficiais e devem poder demonstrar que a Requerente não realizou contribuições para a Segurança Social, nos anos em causa, precisamente por não residir nem trabalhar em Portugal nessa altura. Tendo sido disponibilizados elementos que comprovam o alegado, que a Requerente residiu em Portugal até Junho de 2015 e depois de Junho de 2019, e estando estes elementos disponíveis nos serviços competentes da Autoridade Tributária, não se comprehende que os mesmos não sejam considerados na tomada de decisão. Se a Autoridade*

*Tributária não tem registo de qualquer DMR em nome da Requerente, para o período entre Junho de 2015 e Junho de 2019, se os registos da Segurança Social coincidem em absoluto com os da AT e se foram disponibilizados inúmeros documentos da residência em Espanha durante aquele período, só uma apreciação “distraída” dos mesmos pode justificar a decisão tomada.*

*Por outro lado, a exigência de um certificado de residência fiscal emitido nos termos da Convenção Para Evitar a Dupla Tributação parece manifestamente excessiva, sobretudo tendo em conta todos os documentos juntos ao processo de reclamação graciosa, e tendo em conta que foi junto o certificado que se junta como Documento n.º 9.*

Ainda segundo a Requerente, esta beneficiou de isenção de IMI entre 2009 e 2016 (habitação própria e permanente). "O imóvel foi adquirido em 2008 e destinava-se à habitação própria e permanente da Autora. Sucedeu que, a Autora teve uma proposta de trabalho em Espanha e decidiu aceitá-la. Como é evidente, a chamada “vida real” não se desenrola de acordo com quaisquer benefícios fiscais obtidos. Nem a obtenção de quaisquer benefícios fiscais pode determinar a residência dos contribuintes em Portugal. É muito importante clarificar que a isenção de IMI não faz presumir, de alguma forma, que os seus beneficiários serão considerados residentes em Portugal durante o tempo em que a isenção se aplicar – sendo que tal presunção seria sempre ilidível através da junção de elementos comprovativos da residência efectiva. Quando a Autora adquiriu o imóvel, não era expectável que viesse a receber uma proposta de trabalho fora de Portugal. Mas a isenção de IMI não impede a Autora de tomar as decisões que entender nem sequer a qualifica como residente. A consequência de o imóvel não ser utilizado como habitação própria e permanente será, apenas, o reembolso à AT do IMI que deixou de ser pago – o que a Autora se disponibilizou para fazer, sem que a AT sobre tal se pronunciasse.

*Admitindo-se que a Autora foi residente fiscal em Espanha entre 2015 e 2018, estariamos perante uma situação de dupla tributação, o que justifica a apresentação do certificado. Não existe qualquer situação de dupla tributação em Portugal, já que a Requerente foi residente em Portugal entre Janeiro e Junho de 2015 e depois entre Julho e Dezembro de 2019 (residência fiscal parcial). O certificado de residência apresentado não consubstancia um certificado de residência fiscal, para efeitos da Convenção de Dupla Tributação celebrada*

*entre Portugal e Espanha. Este documento não é, nos termos da lei, o único que permite demonstrar a residência fiscal de uma pessoa, conforme resulta, aliás, da lei, já que o artigo 50.º do CPPT estabelece como segue: “No procedimento, o órgão instrutor utilizará todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correcto apuramento dos factos, podendo designadamente juntar actas e documentos, tomar declarações de qualquer natureza do contribuinte ou outras pessoas e promover a realização de perícias ou inspecções oculares. E resulta do disposto no 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.” Sendo que o n.º 1 do artigo 48.º da LGT estabelece que “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.”*

Ora, reitera a Requerente que "apresentou um certificado emitido pela Autoridade Tributária espanhola, datado de 01.07.2015, que indica que optou pela aplicação do Regime do Imposto sobre o Rendimento dos Não Residentes (régimen especial de tributación por el impuesto sobre la renta de no residentes) e que o mesmo será aplicável aos anos de 2015 a 2020 (cfr. Documento n.º 10).

Refere ainda que "(...) este régimen especial de tributación por el impuesto sobre la renta de no residentes é aplicável a pessoas que não tenham residido em Espanha nos últimos 10 anos e que se tornem residentes em Espanha em consequência de contrato de trabalho ou da aquisição da condição de administrador. Confrontada com a não aceitação deste documento para demonstrar que fora residente fiscal noutro país, a Requerente solicitou, por indicação da AT, a emissão de um certificado de residência fiscal que demonstrasse entre que datas fora residente fiscal em Espanha. O qual foi requerido pela Requerente e emitido, em 27 de Maio de 2022, nos termos que podem verificar-se através da leitura do Documento n.º 10."

Sublinha também que a expressão “não estamos em condições de deferir o pedido apresentado por A...”, que se encontra no referido certificado, significou para a AT que a Autoridade Fiscal espanhola não certificou a residência fiscal da Requerente naquele país. Considerando a Requerente que aquela expressão indica apenas que a Autoridade Fiscal Espanhola não pode emitir um certificado de residência com a data de entrada e de saída em Espanha, conforme

solicitado pela AT portuguesa, referindo-se claramente no parágrafo seguinte que “*A contribuinte foi residente fiscal em Espanha nos exercícios de 2015 a 2018, com apresentação do modelo 151 nos referidos anos*”. *O certificado confirma, assim, que a Requerente foi residente fiscal em Espanha entre 2015 e 2018 e que aí apresentou declarações de rendimentos. A Requerente ainda apresentou o já referido Documento n.º 9, que é um certificado de residência fiscal emitido pela Autoridade Fiscal espanhola em Maio de 2022.*”

E conclui “*Neste documento, pode ler-se que a Requerente foi residente fiscal em Espanha entre 2015 e 2018, com apresentação do modelo 151, correspondente à declaração de alterações situação de residente. Face ao exposto, não pode a Requerente conformar-se com a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, por entender que se trata de um acto tributário que padece do vício de violação de lei e não pode manter-se.*”

## 2. Da Requerida

Sintetizam-se os argumentos apresentados na Resposta pela Requerida:

Segundo a Requerida, é manifesto que a verdadeira pretensão do Requerente se prende com o reconhecimento do estatuto de ex Residente, sem o qual nunca a aqui peticionada anulação da liquidação em crise poderia proceder. Assim, a AT defende-se por exceção invocando a incompetência do CAAD para reconhecer o estatuto de não residente. “*Pois é consabido que só depois de ser reconhecido/concedido/aplicado tal estatuto é que a liquidação impugnada poderia ser anulada*” sublinha a AT. (...). Porém, nos termos da lei, o reconhecimento pretendido está excluído do âmbito da competência material deste Tribunal Arbitral, não podendo, assim, este conhecer e/ou pronunciar-se sobre o mesmo.”

A este propósito, a AT invoca Jorge Lopes de Sousa “(...) mesmo relativamente à impugnação de atos praticados no âmbito de procedimentos tributários, a competência destes tribunais arbitrais restringe-se à atividade conexionada com atos de liquidação de tributos, ficando de fora da sua competência a apreciação da legalidade de atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da Administração Tributária, bem como de outros atos administrativos

*relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, a que se refere a alínea p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT (...)".*

E conclui “(...)*nos termos do n.º 7 do artigo 16.º do Código do IRS, na redação em vigor à data do pedido, o direito a ser tributado como residente não habitual adquiria-se com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da AT; O que pressupõe a prática do ato administrativo correspondente e que é, necessariamente, estranho e independente do ato tributário de liquidação, tendo o Requerente sido notificado da possibilidade de reação desta decisão, através de ação administrativa nos termos do artigo 50º e artigo 58.º/1, al.b) do CPTA. Sendo, assim, o Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido de aplicação do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais aos rendimentos auferidos pelo Requerente que qualificam para o regime dos residentes não habituais arbitrais. Porquanto, como se disse e aqui se repete, se trata de questão tributária que não comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação invocado*”.

A incompetência material configura uma exceção dilatória, que a AT vem suscitar, e que determina a absolvição da instância no que a este pedido concerne, nos termos do estabelecido na alínea a) do n.º 4 do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Os mesmos argumentos que sustentam a incompetência absoluta do CAAD supra suscitada aplicam-se *mutatis mutandis* à impropriedade do meio processual, que igualmente se suscita, alega a Requerida.

Ou seja, defende a AT que o reconhecimento do regime jurídico de ex residente só pode ser peticionado junto do tribunal tributário por via da ação administrativa prevista e regulada no CPTA, pelo que “(...)*como se viu, é inquestionável que o P.P.A. apresentado pelos Requerentes não é o meio próprio para fazerem valer a sua pretensão, considerando no caso em concreto que não é a legalidade da liquidação que está em causa, mas sim, a contestação de um ato administrativo autónomo e prévio à liquidação, mais concretamente, a informação constante no cadastro, não sendo este o meio próprio para contestar essa informação.*”

Mais refere que, a Requerente se insurgiu contra este não reconhecimento do pretendido estatuto, apresentando uma ação administrativa com vista à impugnação de ato administrativo, a qual corresponde ao processo n.º 270/25.1BELRS, que corre termos no Tribunal Tributário

de Lisboa. Assim, considera a Requerida que, por um lado, este não é o meio próprio porque não é a legalidade da liquidação que está em causa, mas sim a contestação da informação constante no cadastro e, por outro lado, já foi apresentada ação administrativa contra o indeferimento do pedido de alteração de morada com efeitos retroativos, que está a correr termos no Tribunal Tributário de Lisboa que, caso venha a ser julgada procedente, irá, consequentemente, satisfazer a pretensão requerente, i.e., beneficiar do regime previsto para os ex-residentes.

Ora, existe erro na forma de processo sempre que a forma processual escolhida não corresponde à natureza do processo, sublinha a AT. A impropriedade do meio consubstancia uma exceção dilatória inominada, de utilização indevida de uma forma de processo desadequada à pretensão deduzida nos autos, que determina a absolvição da Requerida da instância, nos termos do estatuído no n.º 2 do artigo 89.º do CPTA, aplicável *ex vi* alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, conclui.

A propósito de verificação de questão prejudicial e suspensão da Instância, a AT vem dizer o seguinte: *"A ora Requerente intentou junto do Tribunal Tributário de Lisboa, Ação Administrativa, com vista à comprovação da sua não residência em território nacional nos anos de 2017, 2018 e 2019, para consequentemente, beneficiar do regime previsto no artigo 12.º - A do CIRS, no ano do regresso (2020) e 4 anos seguintes. Efetivamente o mesmo pedido, que aqui é apresentado, foi já formulado, quer mediata ou imediatamente, pela Requerente, representada pelo mesmo mandatário judicial, no processo n.º 270/25.IBELRS. (...). Ora, em face do que vem dito supra, é indubitável que, a apreciação da legalidade do despacho que indeferimento é prévio à análise das liquidações que dela são mero efeito e que se discutem no tribunal arbitral. E acrescenta:*

*Refere o n.º 1 do art.º 272.º do CPC que: "1- O tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta ou quando ocorrer outro motivo justificado." 37. Donde resulta que, a presente instância, depende do julgamento prévio do ato administrativo em matéria tributária que, não comportando a apreciação da legalidade do ato de liquidação, define o direito que se lhe aplica. 38. Pelo que, não cabendo na esfera de competência do CAAD a apreciação de atos administrativos em matéria tributária,*

*deve nos termos do n.º 2 do artigo 272.º CPC ex vi art. 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, determinar-se a suspensão da instância."*

Ainda que as exceções invocadas não procedam, considera a AT que os Requerentes não preenchem os pressupostos para que o regime jurídico dos residentes não habituais lhes possa ser aplicado como peticionado, pois ao contrário do que alegam, não estão preenchidos os pressupostos consagrados no artigo 12.º - A do CIRS, com os seguintes argumentos:

*"Conforme resulta do Sistema de Registo e Gestão de Contribuintes, verifica-se que a requerente apenas foi não residente em território nacional no período de 2018-08-08 (quando alterou a sua situação para não residente - Espanha) e 2019-11-25 (momento que alterou a sua situação para residente em Portugal). Ademais, conforme referido no procedimento de recurso hierárquico n.º ...2023..., que foi objeto de impugnação, verifica-se, nomeadamente, que: "[...] existem dúvidas suportadas não só pelos elementos constantes em cadastro, mas, igualmente, pela existência de declaração de rendimentos de IRS para o período de 2015, como residente e sem qualquer referência à residência parcial, como seria exigível, tendo em conta o alegado pela recorrente, e o benefício de isenção de IMI de habitação própria e permanente, até ao ano de 2016, [...]" (...).*

*"O certificado de residência apresentado, não consubstancia um certificado de residência fiscal, para efeitos de Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Espanha, sendo totalmente omissa quanto a esta [...]".*

Por sua vez, refere a AT que a Requerente alterou a sua residência para Portugal, em 25-11-2019, e obteve rendimentos em território nacional, pelo que nesse ano já foi considerada residente em Portugal.

Logo, não se mostrando comprovada a não residência nos três anos anteriores ao ano do regresso (2020), não se encontram preenchidos os requisitos previstos no artigo 12.º-A do CIRS para beneficiar do regime dos ex-residentes.

Por último, considera a AT que não se verifica a situação que a lei configura como sendo um “erro imputável aos serviços”, na emissão das liquidações impugnadas, improcedendo, por infundado, o peticionado pagamento de juros indemnizatórios, devendo a presente ação arbitral ser julgada improcedente.

### 3. Resposta da Requerente à matéria de exceção

Quanto às exceções invocadas no processo pela AT, a Requerente vêm responder nestes termos: Relativamente à exceção invocada de incompetência do CAAD para reconhecer o estatuto de não residente, alega a Requerente que a AT labora em erro na sua argumentação e demonstra, além disso, alguma dificuldade em distinguir regimes diferentes, acrescentando que no artigo 39.º da Resposta, a Requerida faz referência ao facto de não poder ser aplicado o regime dos Residentes não Habituals, quando o que aqui está em causa é o regime dos ex-residentes (ao contrário do que sucede com o RNH, o regime do ex-residente não implica um qualquer acto de inscrição para dele poder beneficiar). Isto além de se referir a “Requerentes” quando, na verdade, os presentes autos dizem respeito a apenas uma Requerente. Alega ainda que “(...) *ao contrário do alegado no artigo 7.º da resposta, a Requerida não apresentou o presente Pedido de Pronúncia Arbitral para que “lhe seja reconhecido o estatuto de ex residente para efeitos de beneficiar do regime fiscal aplicável aos ex-residentes. A Requerente apresentou o Pedido de Pronúncia Arbitral para que o Tribunal Arbitral sindicasse a legalidade da liquidação de IRS aqui em causa, ou seja, para aferir se a referida liquidação foi emitida nos termos legais, in casu, respeitando o disposto no artigo 12.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”).*

*Tal como a Requerida reconhece, a jurisprudência citada na Resposta resulta de processos relacionados com o estatuto do Residente Não Habitual (“RNH”), e não a processos em que esteja em causa o Programa Regressar (ou regime dos Ex-Residentes).*

A este propósito sublinha as diferenças entre os dois regimes, assinalando que no Programa Regressar, não se prevê a necessidade de qualquer acção, por parte dos sujeitos passivos, para beneficiarem deste regime, bastando para tal que cumpram os requisitos objectivos legalmente previstos. O que refere resultar claro da redacção do artigo 12.º-A do Código do IRS.

*As decisões arbitrais proferidas no sentido de que o Tribunal Arbitral é incompetente para decidir sobre o reconhecimento do estatuto do RNH, bem como sobre o impacto desse reconhecimento na liquidação de IRS, assumem que (i) o direito a beneficiar do regime do RNH depende da apresentação de um pedido para o efeito e que (ii) a decisão desse pedido é um acto autónomo, cuja legalidade pode, e deve, ser apreciada por um tribunal administrativo*

*e fiscal. Nessa sequência, as referidas decisões determinam que o CAAD não é competente para se pronunciar sobre a legalidade da decisão de indeferimento do estatuto do RNH, matéria sobre a qual apenas os tribunais administrativos e fiscais têm competência, no âmbito de uma acção administrativa. Ora, as decisões referidas pela Requerida partem do pressuposto de que existiu um acto de indeferimento do pedido de inscrição no regime do RNH, como sucede no Processo n.º 796/2022-T4 (...).*

*Ora, para beneficiar do Programa Regressar, os sujeitos passivos não tinham, à data, nem têm, agora, de apresentar qualquer pedido, nem de aguardar uma decisão sobre o cumprimento, ou não, dos pressupostos de que depende a aplicação do regime. Não há lugar à apresentação de qualquer pedido de aplicação deste regime nem existe qualquer verificação prévia, por parte da AT, do cumprimento dos requisitos necessários para beneficiar do Programa Regressar, não existindo, portanto, qualquer acto decisório sobre um pedido apresentado pelos contribuintes, que possa ser sindicado de forma autónoma." E acrescenta "É certo que a Requerente contestou judicialmente o indeferimento do pedido de alteração retroactiva de morada. Todavia, fê-lo para que a sua situação cadastral reflecta a realidade material. Porque, na prática, o único acto administrativo/tributário contra o qual a Requerente podia reagir era, e é, a liquidação adicional de imposto. (...) Pelo que necessariamente se conclui que o CAAD tem competência para aferir da legalidade da liquidação adicional de IRS. Aliás, se considerarmos os pressupostos essenciais dos impostos, o sujeito activo (AT), o sujeito passivo (o contribuinte), o facto tributável (obtenção de rendimentos do trabalho), a base tributável (valor dos rendimentos) e a taxa (que pode ser X ou metade de X, consoante se aplique ou não o Programa Regressar), verificamos que o que aqui está em causa é a base tributável (se é constituída pelo rendimento global anual ou por metade deste) e/ou a taxa aplicável, ou seja, elementos essenciais do imposto e da sua liquidação, e não qualquer acto prévio ou preparatório. Pelo que necessariamente se conclui que o CAAD tem competência para aferir da legalidade da liquidação adicional de IRS. Aliás, se considerarmos os pressupostos essenciais dos impostos, o sujeito activo (AT), o sujeito passivo (o contribuinte), o facto tributável (obtenção de rendimentos do trabalho), a base tributável (valor dos rendimentos) e a taxa (que pode ser X ou metade de X, consoante se aplique ou não o Programa Regressar), verificamos que o que aqui está em causa é a base tributável (se é constituída pelo rendimento*

*global anual ou por metade deste) e/ou a taxa aplicável, ou seja, elementos essenciais do imposto e da sua liquidação, e não qualquer acto prévio ou preparatório.*

Quanto à impropriedade do meio processual, considera a Requerente que estando em causa a legalidade da liquidação adicional de imposto, no sentido da verificação do cumprimento dos pressupostos para que seja aplicável a redução para metade do rendimento tributável, o pedido de pronúncia arbitral é o meio adequado para a questionar, conforme resulta da lei. *"E não, como pretende a Requerida, a acção administrativa, que teria como objectivo o reconhecimento de um determinado estatuto à Requerente, pois tal estatuto não depende de reconhecimento. Tanto assim é que, até à presente data, o CAAD já apreciou diversas questões relacionadas com o regime dos Ex-Residentes sem que esta questão tenha sido, sequer, levantada pela Requerida. A título exemplificativo, referem-se os seguintes processos: Processo n.º 220/2024-T; Processo n.º 813/2024-T; Processo n.º 55/2025-T.*

*Em todos estes processos estava em causa a aplicação do regime dos Ex-Residentes, em todos eles foi proferida decisão e não só a AT não alegou a incompetência dos tribunais arbitrais para dirimir estes litígios como em nenhuma das decisões proferidas esse aspecto foi mencionado, tendo sempre sido proferidas decisões sobre o mérito das causas, pelo que não pode deixar de se concluir que o Pedido de Pronúncia arbitral é o meio próprio para aferir da legalidade das liquidações emitidas a contribuintes que aplicam as regras dos Ex-Residentes."*

Relativamente à invocada verificação de questão prejudicial suspensão da Instância, considera a Requerente que a ação judicial movida contra a AT, mais bem identificada no PPA, visa a correção do cadastro da Requerente para todos os efeitos legais, mas a presente instância não depende da decisão que vier a ser ali formulada. E, assim sendo, conclui, também não há fundamento para suspender a instância, a qual deve continuar, nos termos legais. Requer, pois, o prosseguimento dos autos até final e pugna pela ilegalidade da liquidação adicional de IRS aqui em causa.

### III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à luz do preceituado nos artigos 2.º n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT) e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

#### **IV. DAS EXCEÇÕES INVOCADAS PELA AT**

Quanto às alegadas incompetência do Tribunal Arbitral, impropriedade do meio processual, e verificação de questão prejudicial e suspensão da Instância, exceções deduzidas pela Requerida, aprecia-se cada uma de per si.

(i) Da alegada incompetência do CAAD em razão da matéria

Convocam-se previamente para análise o artigo 2.º, n.º 1, e o artigo 4.º n.º 1 do RJAT, e bem assim o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março.

Neste contexto legal, verifica-se que o objeto do presente processo, ao contrário do que alega a Requerida, não é a inscrição autónoma e específica no registo da condição de não residente da Requerente, mas a legalidade das liquidações de IRS acima identificadas. I. e, a pretensão da Requerente reconduz-se à apreciação da legalidade da liquidação adicional de IRS n.º 2025 ..., e posteriormente da liquidação adicional de IRS n.º 2025..., e não de qualquer ato de inscrição ou reconhecimento do estatuto de ex-residente para efeitos de beneficiar do regime fiscal aplicável aos ex-residentes, previsto no artigo 12.º-A do Código do IRS, imputando às liquidações adicionais de IRS acima identificadas, respeitantes ao exercício de 2022, bem como contra as liquidações de juros compensatórios e demonstrações de acerto de contas respetivas, vícios próprios, como vimos.

Terá, assim, que improceder a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral suscitada pela Requerida.

(ii) Da alegada impropriedade do meio processual

Neste ponto de análise, trazemos a jurisprudência do duto acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), de 22-03-2018, proferido no processo n.º 01263/16, que, embora referente à impugnação judicial, se afigura inteiramente aplicável ao processo arbitral tributário, e que subscrevemos:

«I - Porque o erro na forma do processo – excepção dilatória que, nos casos em que a petição inicial não possa ser aproveitada para a forma de processo adequada, determinará a anulação de todo o processo e a absolvição do réu da instância [cfr. arts. 193.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, alínea b), 576.º, n.º 2, e 577.º, alínea b), todos do CPC] – decorre do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, deve aferir-se pelo pedido e não pela causa de pedir.

II - Quando o pedido formulado é de que seja anulada uma liquidação de imposto, não há como não considerar a impugnação judicial como meio processual próprio [cfr. art. 97.º, n.º 1, alínea a), do CPPT].

III - Questão diversa, mas que se situa no âmbito do mérito da causa e já não no âmbito das excepções dilatórias (que é onde se situa o erro na forma do processo), é a de saber se a procedência da impugnação judicial está condicionada pela prévia reacção contenciosa contra um acto antecedente.»

Ora, como vimos já, a Requerente não pretende ver reconhecido o seu estatuto de não residente através do presente processo arbitral, que tem como objeto a ilegalidade de uma liquidação de imposto, sendo forçoso concluir que a impugnação arbitral constituiu o meio processual próprio para esse fim.

Deste modo, improcede a exceção de erro na forma do processo invocada pela Requerida.

(iii) Da alegada verificação de questão prejudicial e suspensão da Instância

De uma banda, o Tribunal Arbitral tem competência para apreciar a legalidade da liquidação, incluindo a verificação dos pressupostos de aplicação do regime do artigo 12.º-A do Código do IRS. De outra banda, a eventual procedência da ação administrativa não determina automaticamente a ilegalidade da liquidação, nem a improcedência daquela ação impede a apreciação autónoma da legalidade da liquidação. Pelo que não se vislumbrando a existência de causa prejudicial, improcede a obrigação de suspensão da instância reclamada pela Requerida.

Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

## V. MATÉRIA DE FACTO

### V.1. Factos provados:

24.

- A. Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão:
- B. A Requerente é cidadã portuguesa, tendo residido em Portugal até meio do ano de 2015.
- C. Na sequência do recebimento de uma proposta de trabalho apresentada pela B..., S.A., que decidiu aceitar, a Requerente passou a viver em Madrid, Espanha, para onde alterou a sua residência fiscal.
- D. A Requerente assinou contrato de trabalho com a B..., S.A., com início em 18 de Junho de 2015, conforme cópia do contrato de trabalho e declaração da entidade patronal para efeitos fiscais, que se juntam como Documentos n.º 4 e n.º 5 e se dão por integralmente reproduzidos.
- E. Assim, em Junho de 2015 a Requerente começou a trabalhar em Madrid, onde se encontrava fisicamente, visitando Portugal esporadicamente. 50.º Em Dezembro de 2015, a Requerente solicitou junto do Instituto dos Registos e Notariados (“IRN”) a sua inscrição como residente na ..., ..., ..., Madrid, Espanha, passando a ser considerada não residente em Portugal (cfr. Documento n.º 6).
- F. A Requerente trabalhou e residiu em Espanha desde Junho de 2015 até meados de 2019 e, tendo terminado as suas funções laborais naquele país, regressou a Portugal, onde recomeçou a trabalhar.
- G. Depois de regressar a Portugal, a Requerente submeteu, perante o IRN, novo pedido de alteração de morada, passando a sua morada fiscal para a Rua ..., n.º..., ..., ...-... Mafra, Portugal (cfr. Documento n.º 7).
- H. Nos anos 2016, 2017 e 2018 a Requerente não residiu em Portugal.
- I. Confirma-se a existência de certificado emitido em 27-05-2022 pela Autoridade Fiscal espanhola, que indica que a Requerente foi residente fiscal em Espanha, entre 2015 e 2018, com apresentação da declaração modelo 151, declaração de rendimentos a preencher por quem beneficia do regime especial de tributação aplicável a alguns expatriados.
- J. A Requerente apresentou declaração de IRS (modelo 3) para o período de 2015, com rendimentos de categoria A, no valor de €35.043,90. Conforme resulta do contrato de trabalho, a Requerente começou a trabalhar em Madrid, em 18-06-2015. Antes dessa data, vivia e trabalhava em Portugal.

- K. Apresentou declaração de rendimentos oficiosa (modelo 3), para o período de 2019, com rendimentos de categoria A (€39.149,62) constando como residente.
- L. Por consulta às obrigações acessórias (DMR), verifica-se a existência de rendimentos de categoria A obtidos em Portugal, relativas aos períodos entre Janeiro e Junho de 2015 e Junho a Dezembro de 2019, não constando declarações para 2016, 2017 e 2018.
- M. Segundo informação constante da Segurança Social:
- Entre 2011 e 2014, estão registados 360 ou mais dias de salários (correspondentes a um ano civil);
  - Em 2015, estão registados 197 dias de salários (cerca de meio ano);
  - Entre 2016 e 2018, não existem registos de salários;
  - Em 2019, estão registados 211 dias de salários (cerca de sete meses);
  - De 2020 a 2024, estão registados 360 ou mais dias de salários (correspondentes a anos civis).
- N. A Requerente não terá pretendido, à época, alterar o domicílio fiscal para Portugal, tendo apenas indicado uma morada para correspondência.
- O. A Requerente apresentou a declaração de IRS respeitante ao ano de 2022 no dia 30-06-2023, tendo selecionado a aplicação do regime fiscal aplicável aos ex-residentes, previsto no artigo 12.º-A do Código do IRS.
- P. A Requerente foi notificada de que a declaração de IRS gerava erro central/anomalias e que, em virtude de a Requerente ter sido residente fiscal em Portugal nos últimos 3 anos (de acordo com a informação que surgia ao tentar entregar a declaração), não poderia beneficiar deste regime (cfr. documento n.º 3).
- Q. A Requerente não corrigiu a declaração de IRS apresentada.
- R. Quanto à liquidação adicional de IRS de 2022, aqui em causa, não foi apresentada reclamação graciosa.
- S. A Requerente não efetuou o pagamento das liquidações de IRS, incluindo dos juros compensatórios.
- T. Foram emitidas pela AT duas notas de cobrança.
- U. Uma primeira nota de cobrança NC 2025..., proveniente de Liquidação oficiosa, DC sem documento base, Liquidação n.º 2025... . A sobredita NC 2025 ... originou a

certidão de dívida n.º 2025..., no valor de **€ 54.615,59**, e o processo de execução fiscal n.º ...2025.... .

- V. Uma segunda nota de cobrança NC 2025..., proveniente de Liquidação de Substituição Oficiosa, Liquidação 2025....
- W. Em consequência da contribuinte NIF... – A... não ter procedido ao pagamento integral da nota de cobrança de IRS n.º 2025/..., cujo prazo terminou 2025-05-26, foi criado automaticamente um plano de pagamento em prestações, no dia 2025-06-12, conforme o disposto no DL 125/2021 de 30-12.
- X. Por sua vez, resulta provado que a NC 2025.... originou a certidão de dívida 2025..., no valor de **€ 1.993,20**, e o processo de execução fiscal n.º ...2025.... .
- Y. O plano n.º 2025..., respeitante à NC 2025..., encontra-se interrompido por falta de pagamento da primeira prestação, cuja data limite foi em 2025-07-31.
- Z. As duas certidões de dívida perfazem **€ 56.608,79** (cinquenta a seis mil, seiscentos e oito euros e setenta e nove centimos), encontrando-se os valores em dívida.
- AA. Foram interpostos à Requerente dois processos de execução fiscal.
- BB. O processo de execução fiscal n.º ...2025..., respeitante à liquidação de IRS n.º 2025 ... – foi requerida (e obtida) a suspensão da execução mediante prestação de garantia hipotecária, a qual foi aceite parcialmente pela AT. Não tendo por esta sido considerado o seu valor como suficiente, foi a Requerente notificada no sentido de apresentar o seu reforço. A Requerente não reforçou a garantia, tendo requerido em alternativa a dispensa de prestação de garantia quanto ao valor remanescente, que segundo a Requerente não terá sido respondido.
- CC. No processo n.º ...2025..., consta registado o evento “Suspensão – Apres. Garantia – Contencioso (169º/1 e 7 CPPT).
- DD. E o processo de execução fiscal n.º ...2025..., respeitante à liquidação adicional de IRS n.º 2025 ... – foi requerido o pagamento em prestações do valor aqui em causa, tendo sido solicitadas informações adicionais à Requerente.
- EE. Ambos na fase F005 “Mandado Penhora”
- FF. A Requerente tem vindo a incorrer em prejuízos diversos.

## **V. 2. Factos não provados:**

Não ficou demonstrado ter havido quaisquer pagamentos relativamente aos valores das duas certidões de dívida perfazendo € 56.608,79 (cinquenta e seis mil, seiscentos e oito euros e setenta e nove cêntimos).

Com relevo para a decisão da causa, não existem outros factos que não tenham ficado provados.

## **V. 3. Fundamentação da fixação da matéria de facto:**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Assim, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. o artigo 596.º, do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos aos autos com o PPA, e no PA - todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos - e, bem assim, no consenso das partes.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º n.º 7, do CPPT (aqui aplicável por força do disposto no artigo 29.º n.º 1, alínea a), do RJAT), a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

## **VI. DO DIREITO**

### **VI.1. A questão a decidir:**

Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados apresentados, a questão central a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral refere-se à eventual aplicação do regime previsto no artigo 12.º-A do CIRS – regime fiscal aplicável a ex residentes -, o qual exclui de tributação 50% dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do mesmo Código, observem os requisitos contidos naquela norma legal. Considera a Requerente que preenche os requisitos, nomeadamente a não residência em território nacional nos três anos anteriores à fixação de residência em Portugal, em 2019, pelo que deveria ser tributado ao abrigo daquele regime e, consequentemente, beneficiar da exclusão de tributação de 50% dos rendimentos auferidos, no ano de 2022 e nos quatro anos seguintes.

Considerando a ordem de conhecimento dos vícios estabelecida no artigo 124.º do CPPT, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, importa apreciar, em primeiro lugar, as ilegalidades substantivas, por erro nos pressupostos de facto e de direito, por conferirem a tutela mais estável e eficaz dos interesses em presença.

Subsequentemente, e na medida em que não fiquem prejudicados pela solução dada aos precedentes, o Tribunal apreciará os vícios formais respeitantes à assim denominada pela Requerente "inconstitucionalidade (...) das liquidações de IRS", bem como o alegado vício de falta de fundamentação.

Cumpre apreciar e decidir.

## **VI.2. Do preenchimento dos requisitos do regime fiscal aplicável a ex-residentes:**

Perante a factualidade dada como provada suscetível de integrar a causa de pedir, e as normas legais em vigor à data dos factos, procede-se ao conhecimento do mérito da causa.

Conforme se pode ler no Processo do CAAD n.º de 168/2021-T, de 2021-10-22, a respeito do artigo 12.º-A do CIRS "Trata-se de uma norma que, embora inserida no Código do IRS, consubstancia um benefício fiscal automático e temporário, enquanto medida de caráter excepcional instituída tendo em vista incentivar o regresso “daqueles que tiveram de sair do país em consequência da crise económica que afetou Portugal”, enquadrada no Programa Regressar (de acordo com as “Medidas Fiscais de Apoio às Famílias” incluídas no Relatório do Orçamento do Estado para 2019 – pág. 42), interesse público extrafiscal, cuja proteção o legislador

considerou superior ao da própria tributação que impede. Consagrando uma medida de caráter excepcional, também aquela norma do artigo 12.º-A, do Código do IRS, é, ela própria, excepcional, na medida em que contraria os efeitos decorrentes das normas de incidência, exonerando os respetivos beneficiários do pagamento de IRS sobre “50% dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais”, nas condições ali definidas". Regulam a factualidade subjacente atrás descrita os artigos do Código do IRS (doravante CIRS) que abaixo se indicam:

*Artigo 12.º-A1<sup>1</sup> Regime fiscal aplicável a ex-residentes*

*1 - São excluídos de tributação 50 % dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º em 2019, 2020, 2021, 2022 ou 2023: a) Não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores; b) Tenham sido residentes em território português antes de 31 de dezembro de 2015, no caso dos sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes em 2019 ou 2020, e antes de 31 de dezembro de 2017, 2018 e 2019, no caso dos sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes em 2021, 2022 ou 2023, respetivamente; c) Tenham a sua situação tributária regularizada. 2 - Não podem beneficiar do disposto no presente artigo os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual.*

Por sua vez, o artigo 280.º (Lei n.º 12/2022 - Diário da República n.º 122/2022, Série I de 2022-06-27) estabelece um conjunto de normas transitórias referentes à aplicação do presente artigo no que respeita aos rendimentos abrangidos, aos sujeitos passivos destinatários e à retenção na fonte dos rendimentos em causa.

E também o artigo 16.º sob a epígrafe “Residência”.

As condições gerais de acesso ao regime fiscal aplicável aos ex residentes, aplicáveis ao caso concreto, são pois as seguintes:

---

<sup>1</sup> Alterado pelo/a Artigo 278.º do/a Lei n.º 12/2022 - Diário da República n.º 122/2022, Série I de 2022-06-27, em vigor a partir de 2022-06-28

Aditado pelo/a Artigo 258.º do/a Lei n.º 71/2018 - Diário da República n.º 251/2018, Série I de 2018-12-31, em vigor a partir de 2019-01-01

- a) Tornar-se residente fiscal em Portugal em 2019, 2020, 2021, 2022 ou 2023 nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS. Para o que aqui nos interessa, ser considerado residente em território português, no ano de 2019;
- b) Não ter sido considerado residente em território português em qualquer dos três anos anteriores: tornando-se residente em Portugal, em 2019, como é o caso, não pode ter sido residente em 2016, 2017 e 2018;
- c) Ter sido residente em território português, antes de 31 de dezembro de 2015, para os sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes, em 2019, conforme acontece na situação em análise;
- d) Ter a situação tributária regularizada;
- e) Não ter solicitado a inscrição como residente não habitual.

No que toca às condições de acesso nomeadas na alínea a), do regime fiscal em análise, desde logo a aqui Requerente cumpre o requisito de residência em Portugal previsto no n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, em 2019. Em primeiro lugar, porque no ano referido permaneceu no nosso país mais do que 183 dias. Por seu turno, porque a sua residência em Portugal, a partir de meados de 2019, era a sua habitação própria e permanente. Por aplicação da lei interna portuguesa (artigo 16.º do CIRS), e do artigo 4.º, da CDT celebrada entre Portugal e Espanha, a Requerente reside, pois, para efeitos fiscais em Portugal, desde 2019. Sendo que, nos termos do n.º 8 do artigo 13.º do CIRS, a condição de residente, relevante para efeitos do IRS (e também, para efeitos do regime do artigo 12.º-A) "é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite".

Recorda-se ainda que relativamente à aplicação da medida excepcional prevista pelo artigo 12.º-A do Código do IRS, esta depende do preenchimento por parte do sujeito passivo do modelo 3 da declaração de rendimentos do ano seguinte ao ano de regresso a Portugal comunicando que beneficia do citado regime, não estando dependente de qualquer ato de reconhecimento por parte da AT. Concretamente, quanto ao regime fiscal dos ex residentes consagrado no artigo 12.º-A do CIRS, precisa-se que "os três anos anteriores" em que o sujeito passivo não pode ser residente em Portugal, conforme vem aí indicado, deve ser interpretado como respeitando a

anos civis<sup>2</sup>, condição de residente que nos termos do n.º 8 do artigo 13.º do CIRS, relevante para efeitos do IRS e, naturalmente também, para efeitos do regime do seu artigo 12.º-A, se deve verificar no último dia do ano a que o imposto respeita independentemente do dia exato em que no decurso desse ano obteve o estatuto de residente.

Faz-se notar, por último, que em todas as CDT se encontram previstos meios de troca entre as administrações tributárias de informações necessárias à sua aplicação, que se destinam precisamente a confirmar a verificação dos pressupostos da tributação ao abrigo das CDT, e que permitem à AT nacional apurar com facilidade e fiabilidade quais as residências dos titulares de rendimentos.

"Temos pois como assente que as regras do ónus da prova, no procedimento tributário, não têm o alcance de dispensar a Administração Tributária do cumprimento deste dever como vem sendo afirmado pela jurisprudência" (cfr. a decisão arbitral do CAAD, no âmbito do Processo n.º 769/2020- T que subscrevemos na íntegra).

Quanto aos restantes requisitos, atentemos de novo ao probatório:

Confirma-se a existência de certificado emitido em 27-05-2022 pela Autoridade Fiscal espanhola, que indica que a Requerente foi residente fiscal em Espanha, entre 2015 e 2018, com apresentação da declaração modelo 151, declaração de rendimentos a preencher por quem beneficia do regime especial de tributação aplicável a alguns expatriados. Vimos já que a configuração da declaração em análise não permite indicar datas exatas, apenas anos;

A Requerente presentou declaração de IRS (modelo 3) para o período de 2015, com rendimentos de categoria A, no valor de €35.043,90. Conforme resulta do contrato de trabalho, a Requerente começou a trabalhar em Madrid, em 18-06-2015. Antes dessa data, vivia e trabalhava em Portugal;

Apresentou declaração de rendimentos ofícios (modelo 3), para o período de 2019, com rendimentos de categoria A (€39.149,62) constando como residente;

Por consulta às obrigações acessórias (DMR), verifica-se a existência de rendimentos de categoria A obtidos em Portugal, relativas aos períodos entre Janeiro e Junho de 2015 e Junho a Dezembro de 2019, não constando declarações para 2016, 2017 e 2018.

---

<sup>2</sup> Se o legislador entendesse que o prazo deveria ser contado de modo diferente, teria estabelecido a contagem dos prazos em meses ou dias.

Segundo informação constante da Segurança Social:

- Entre 2011 e 2014, estão registados 360 ou mais dias de salários (correspondentes a um ano civil);
- Em 2015, estão registados 197 dias de salários (cerca de meio ano);
- Entre 2016 e 2018, não existem registo de salários;
- Em 2019, estão registados 211 dias de salários (cerca de sete meses);
- De 2020 a 2024, estão registados 360 ou mais dias de salários (correspondentes a anos civis);

A Requerente não terá pretendido, à época, alterar o domicílio fiscal para Portugal, tendo apenas indicado uma morada para correspondência.

Tudo visto, considera este Tribunal Arbitral encontrarem-se reunidos todos os pressupostos para acesso ao regime previsto no artigo 12.º-A do CIRS, devendo a Requerente beneficiar do regime fiscal para ex-residentes ali previsto, já a partir de 2019, ano durante o qual voltou a ser residente em Portugal, concluindo que tem vindo a ser tributada em IRS nos termos do regime geral e não, como tem direito, ao abrigo das regras aplicáveis aos ex-residentes (Programa Regressar).

Termos em que deve o pedido efetuado ser procedente por provado e declarada a ilegalidade e consequente anulação das liquidações contestadas de IRS respeitantes ao ano de 2022.

Foram, assim, conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal Arbitral, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras (cfr. artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

## **VII. DO PEDIDO DE INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA**

É expressamente peticionado no PPA, o seguinte: "Em consequência, deverão as liquidações de IRS ser anuladas (...), e que reconheça o direito à aplicação do regime do Ex-Residente. Finalmente, deverão ser reembolsados à Requerente os valores já pagos, acrescidos de juros indemnizatórios e de uma compensação pelos custos com a garantia que vier a ser indevidamente prestada".

Com efeito, a Requerente anuncia a necessidade de apresentar PPA contra as liquidações de IRS de 2022, acompanhado da prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal.

Vejamos previamente o enquadramento legal aplicável.

"O artigo 171.º do CPPT, estabelece que "a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda". Conforme jurisprudência do CAAD (vd., a título de exemplo, decisão do Processo 39/2018- T do CAAD), parece inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação e sua imputabilidade. O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a "legalidade da dívida exequenda", pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida. O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

*Artigo 53.º Garantia em caso de prestação indevida*

*1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.*

*2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.*

*3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.*

*4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou”.*

A referência à “liquidação” na expressão “houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo” deve ser entendida em sentido lato, como reportando-se ao procedimento de liquidação, constituído pelo conjunto de actos tendentes à definição de uma obrigação de pagamento do montante de um tributo por um determinado sujeito passivo, abrangendo não só a liquidação *stricto sensu* (constituída pelo acto em que se determina a coleta, efetuando as operações aritméticas de cálculo do tributo a pagar), mas também a fase de lançamento (em que se determinam os sujeitos passivos e a matéria coletável ou tributável e a taxa a utilizar no caso de serem potencialmente aplicáveis mais que uma). É com esse sentido lato que a expressão “liquidação” é utilizada, por exemplo, nos artigos 54.º, n.º 1, alínea b), da LGT e 10.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, em que não se indicam competências da Administração Tributária especificamente referentes ao lançamento dos tributos. E, insere-se ainda no procedimento de liquidação a respetiva notificação ao destinatário, pois, antes da notificação, as operações realizadas são meros atos internos, livremente revogáveis, que não definem a posição da Administração Tributária em relação ao contribuinte. Aliás, na maior parte dos casos, os erros dos atos de liquidação não resultam do próprio ato que concretiza as operações aritméticas de determinação do tributo a pagar, mas de outros atos do procedimento que lhe estão subjacentes pelo que não se compreenderia uma interpretação do termo “liquidação” utilizado no n.º 2 do artigo 53.º com o sentido restrito, pois não há razões para distinguir, para efeitos de indemnização pelos prejuízos sofridos com a prestação de garantia, entre as lesões provocadas por actos não renováveis em que os vícios se reportam ao próprio acto de liquidação e as que derivam de vícios de outros actos do respectivo procedimento de liquidação. Para além disso, o sentido lato referido é a interpretação que melhor se compagina com a expressão “liquidação”, a qual é adequada a referenciar todo o procedimento de liquidação - sendo antes utilizada para referenciar o sentido estrito, por mais precisa, a expressão “ato de liquidação”.

A isto acresce que o artigo 53.º da LGT visa facilitar aos lesados por uma atuação ilegal da Administração Tributária a reparação a que constitucionalmente têm direito (artigo 22.º da CRP) e o princípio da igualdade impõe que esse direito seja reconhecido a todos os contribuintes que suportaram despesas com prestação de garantias, por ter sido praticado um

acto de liquidação que enferme de uma ilegalidade tal que inviabiliza a sua renovação. Assim, tendo de presumir-se que o legislador consagrou a solução mais acertada e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), é de concluir que aquela expressão “erro imputável aos serviços na liquidação do tributo”, abrange todas as ilegalidades que afectem a validade da liquidação” (cfr. decisão arbitral proferida no âmbito do processo do CAAD n.º: 846/2021-T, que secundamos).

Em tese, o Requerente teria direito a ser indemnizada, pois o erro que afeta a validade das liquidações é imputável à AT, caso tivesse prestado garantia para suspender o processo de execução fiscal instaurado com base nessa liquidação inválida.

Face à factualidade dada como provada, no caso concreto, cumpre, assim, apreciar o pedido de condenação da AT a indemnizar o Requerente pela prestação indevida de garantia, nos termos do artigo 53.º da LGT.

Nos termos do artigo 53.º da LGT, o direito a tal indemnização pelos prejuízos sofridos implica a prévia instauração de um processo de execução fiscal, bem como a inerente prestação de garantia na sequência da instauração desse mesmo processo. No caso dos autos, conforme resulta da matéria de facto provada, a liquidação oficiosa respeitante ao ano de 2022 não foi paga pela Requerente, tendo sido, em consequência, instaurados processos de execução fiscal e tendo a contribuinte, com vista sua suspensão, prestado garantia.

De acordo com o probatório, e mais concretamente com referência a 2022, foram interpostas duas execuções fiscais:

- a. O processo de execução fiscal n.º ...2025..., respeitante à liquidação de IRS n.º 2025 ... – foi requerida (e obtida) a suspensão da execução mediante prestação de garantia hipotecária (sublinhado nosso), a qual foi aceite parcialmente pela AT. Não tendo por esta sido considerado o seu valor como suficiente, foi a Requerente notificada no sentido de apresentar o seu reforço. A Requerente não reforçou a garantia, tendo requerido em alternativa a dispensa de prestação de garantia quanto ao valor remanescente, que segundo a Requerente não terá sido respondido;
- b. O processo de execução fiscal n.º ...2025..., respeitante à liquidação adicional de IRS n.º 2025 ... – foi requerido o pagamento em prestações do valor aqui em causa, tendo sido solicitadas informações adicionais à Requerente

Verificando-se, por outro lado, ter havido erro imputável aos serviços, o que determinou o pagamento pela Requerente de tributo superior ao devido, e em consequência, a anulação da liquidação oficiosa respeitante ao exercício de 2022, a Requerente teria direito a ser indemnizada pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal instaurado para cobrança das liquidações oficiais em causa, não fora o facto de a norma aplicável exigir que a garantia prestada seja de natureza bancária ou equivalente. Como referido *supra*, no âmbito do Processo de execução fiscal n.º ...2025..., foi prestada uma garantia hipotecária. A hipoteca é uma garantia real, enquanto a "garantia bancária ou equivalente" (como o seguro-caução) visa proteger o devedor de custos financeiros diretos associados à garantia, sendo que o prejuízo da hipoteca (como a privação do uso do imóvel ou o custo de constituição) não se enquadra nos mesmos moldes, segundo jurisprudência.

Atente-se a este respeito ao que nos diz o duto Acórdão do STA 0469/14.6BELRS 033/18, de 10-10-2018 "I - No caso concreto dos autos, em que a garantia prestada para suspender a execução, foi uma hipoteca, esta garantia real não pode ser entendida como uma garantia equivalente à garantia bancária para efeitos dos art.ºs 53.º nº 1 da LGT e 171º do CPPT.

II - Com efeito, esta hipoteca voluntária, em princípio só terá custos emolumentares, de constituição e registo. Assim, não pode dizer-se que estejamos perante uma garantia equivalente à garantia bancária.

III - É no entanto certo que o recorrido pode ter outros danos para além dos prejuízos decorrentes do pagamento de emolumentos. Assim é de admitir a possibilidade de o pedido indemnizatório ser efectuado em processo autónomo onde se possam averiguar com mais acuidade os danos que o interessado possa ter sofrido (este deve especificar os concretos prejuízos) à semelhança do que estipula o artº 53º nº 3 da LGT para a garantia bancária e seguro caução."

A garantia hipotecária não se enquadra, assim, no conceito de "garantia bancária ou equivalente" para efeitos do artigo 53.º da LGT, entendendo o STA que o prejuízo gerado com aquela não é equivalente ao custo financeiro de uma garantia bancária, não sendo abrangido pela mesma previsão de indemnização automática.

Nestes termos, manifestamente improcede o pedido de condenação da AT a pagar à Requerente uma indemnização por despesas suportadas com a prestação de garantia hipotecária indevida.

## **VIII. PEDIDO DE REEMBOLSO DAS QUANTIAS PAGAS E JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

É expressamente peticionado no PPA que a Requerente deve ser reembolsada dos valores pagos em excesso, acrescidos de juros indemnizatórios.

Vejamos.

Tratam os autos de um erro claro dos serviços traduzido na ilegalidade das liquidações contestadas, conforme ficou exposto.

De acordo com o artigo 24.º, n.º 5 do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que nos remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, dos referidos diplomas, onde se prevê o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende da existência de quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a juros indemnizatórios.

Ora, não resultou provado, que a Requerente tivesse procedido ao pagamento das liquidações de IRS, incluindo dos juros compensatórios, pelo que não há lugar a reembolso, e como tal fundamento factual para se decidir pelo direito ao pagamento de juros indemnizatórios, no caso, improcedendo também neste ponto o PPA.

## **IX. DECISÃO**

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral, o seguinte:

- a) Julgar improcedentes as exceções invocadas pela Requerida;
- b) Julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral, e anular os atos tributários impugnados;

- c) A liquidação de juros compensatórios têm como pressuposto as respetivas liquidações adicionais de IRS (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enfermam dos mesmos vícios que afetam estas, justificando-se também a sua anulação;
- d) Julgar improcedentes os pedidos de condenação da AT a indemnizar a Requerente pela prestação indevida de garantia, e o pagamento de juros indemnizatórios;
- e) Condenar a Requerida nas custas judiciais.

## X. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º e 306.º, do Código do Processo Civil (CPC) e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1 alíneas a) e e), do RJAT, e 3.º, n.ºs 2 e 3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixar ao processo o valor de € **56.608,79** (cinquenta a seis mil, seiscentos e oito euros e setenta e nove centimos), atendendo ao valor económico aferido pelo montante da liquidação de imposto impugnada;

## XI. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigos 2.º e 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas, em € **2.142,00** (dois mil cento e quarenta e dois euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 25 de janeiro de 2026

A Árbitra

Alexandra Iglésias

Texto elaborado em computador. A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.