

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 517/2025-T

**Tema:** IRS. Residente Não Habitual

## SUMÁRIO

1. A competência material do Tribunal Arbitral afere-se em função do pedido formulado e da causa de pedir, sendo o processo arbitral adequado à apreciação da legalidade de actos de liquidação de tributos, ainda que o sujeito passivo formule pedidos acessórios ou consequenciais que extravasem tal competência.
2. No âmbito do estatuto do Residente Não Habitual, estando afastada a aplicação do método da isenção previsto no artigo 81.º do CIRS, os rendimentos do trabalho dependente enquadráveis na categoria A, quando auferidos no exercício de actividades de elevado valor acrescentado, são tributados à taxa especial de 20%, nos termos do artigo 72.º, n.º 10 do mesmo Código, caso não estejam sujeitos a tributação no estrangeiro.
3. A declaração Modelo 3 de IRS apresentada pelo contribuinte beneficia da presunção de veracidade prevista no artigo 75.º da LGT, cabendo a quem pretende afastar o respectivo conteúdo o ónus de demonstrar, com prova suficiente, a divergência entre o declarado e a realidade material.
4. Não sendo produzida prova externa, objectiva e idónea bastante para demonstrar que parte dos montantes declarados como rendimentos de capitais não consubstancia rendimento tributável, designadamente na ausência de extractos bancários e de elementos financeiros independentes que permitam identificar a origem e a natureza dos valores em causa, deve manter-se a quantificação constante da declaração fiscal.
- 5 - O direito aos juros indemnizatórios, desde que verificados os respectivos pressupostos, deve ser reconhecido pela AT ao sujeito passivo, independentemente do pedido por ele formulado nesse sentido (cfr. art. 100.º da LGT e art. 61.º, n.º 2, do CPPT).

## DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro João Santos Pinto, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Singular**, constituído em 5 de Agosto de 2025, decide no seguinte:

### 1. RELATÓRIO

A..., NIF ..., (adiante designada por “Requerente”), residente na ..., ..., ...-... Alvor, requereu a constituição de Tribunal Arbitral e apresentou pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado por “RJAT”), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (adiante designada por “AT” ou “Requerida”).

A Requerente peticionou ao Tribunal Arbitral que declare a ilegalidade tendo em vista a anulação do acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) liquidação de IRS n.º 2023... relativa ao ano de 2023, no valor total de € 57.988,19.

A Requerente alegou, em síntese, que a liquidação de IRS impugnada enferma de erro na qualificação e quantificação dos rendimentos declarados relativos ao ano de 2022, porquanto a declaração Modelo 3 inicialmente submetida e a subsequente declaração de substituição conteriam incorreções imputáveis à empresa de contabilidade que a assistiu. Sustentou, em particular, que apenas auferiu, nesse ano, dividendos de fonte Gibraltar no montante de € 36.500,00, tendo sido indevidamente considerados como rendimentos de capitais valores superiores, bem como que os rendimentos do trabalho dependente auferidos no exercício do cargo de Diretora-Geral deveriam beneficiar do regime do residente não habitual, designadamente à taxa especial de 20%. Concluiu, assim, pela ilegalidade da liquidação emitida, pugnando pela sua anulação e pela emissão de nova liquidação em conformidade com o enquadramento jurídico que reputa correcto.

O requerimento de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado a 26/05/2025, tendo sido aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD na mesma data e seguido a sua normal tramitação.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do Tribunal Arbitral Singular, aqui signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 17/07/2025, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 05/08/2025. Nesse mesmo dia, foi a Requerida notificada para apresentar Resposta nos termos do artigo 17.º do RJAT.

Em 30/11/2025, a Requerida apresentou Resposta, defendendo-se por excepção e por impugnação, e juntando aos autos o processo administrativo no mesmo dia.

Em 20/01/2026, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral:

*1. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.*

*2. Veio a Autoridade Tributária e Aduaneira, em sede de exceção, suscitar a incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de substituição da liquidação impugnada por uma nova liquidação. Notifique-se a Requerente para, ao abrigo do princípio do contraditório, se pronunciar, querendo, no prazo de 5 (cinco) dias.*

3. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

4. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, até à data limite da prolação da decisão final.

5. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.

Em 29/01/2026 a Requerente procedeu à junção do comprovativo do pagamento da taxa de justiça subsequente (realizado em 26/01/2026).

## 2. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral Singular é competente e foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (cf. artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

## 3. MATÉRIA DE FACTO

### 3.1. FACTOS PROVADOS

Analizada a prova produzida no âmbito do presente Processo Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular considera provados, **com relevo para a presente Decisão Arbitral**, os seguintes factos:

**A)** A Requerente é detentora do estatuto do Residente Não Habitual, com início no ano de 2020 e termo previsto no ano de 2029. [Cf. Doc n.º 7 PPA].

- B)** A Requerente é directora-geral de uma sociedade sediada em Gibraltar. [cf. alegado no artigo 24.º do PPA, e não contestado pela Requerida – facto não controvertido]
- C)** Em 2023-07-31, a Requerente submeteu a declaração modelo 3 de IRS (declaração n.º ...-2022-....), referente aos rendimentos auferidos em 2022. [Cf PA]
- D)** A referida declaração era composta pelos anexos J e L, onde foram declarados os rendimentos no anexo J: i) € 158.977,00, a título de rendimentos do trabalho dependente, descritos com o código A01 (Remunerações privadas, excepto as mencionadas com o código A03, provenientes do trabalho prestado por conta de outrem) e provenientes de Gibraltar (país com o código 292) (cfr. quadro 4A) e ii) € 99.196,24, a título de rendimentos de capitais resultantes de lucros ou dividendos sem retenção em Portugal (código E11), proveniente de Gibraltar (292) (cfr. quadro 8). [cfr. fls. 13 e seguintes do PA]
- E)** No anexo L a Requerente declarou a opção pelo método da isenção para eliminar a dupla tributação internacional (cfr. quadro C2).
- F)** No referido anexo L, os campos 5A, e 6A, em que deve optar, relativamente aos rendimentos de categoria A inscritos no campo 5A, pela tributação autónoma ou pelo englobamento, não foram preenchidos.
- G)** Desta declaração resultou a liquidação n.º 2023..., onde foi apurado um montante de imposto a suportar pela requerente no valor de € 102.558,59.
- H)** Em 07/08/2023, a Requerente submeteu uma declaração modelo 3 de IRS de substituição - declaração n.º ...-2022-.... [cfr fls. 23 e seguintes do PA].
- I)** Nesta declaração, a Requerente retirou, no anexo J, os rendimentos provenientes do trabalho dependente que havia auferido no estrangeiro, mas manteve a declaração dos rendimentos de capitais, no valor de € 99.196,24, com origem em Gibraltar (cfr. quadro 8 do anexo J);
- J)** Mantendo, igualmente, no anexo L, a opção pelo método da isenção para eliminar a dupla tributação (cfr. quadro C2 do anexo L).2
- K)** Esta declaração ficou no estado “não liquidável”, tendo sido convolada em reclamação graciosa, ao abrigo do n.º 5 do artigo 59.º do CPPT [Cf PA - capítulo referente a “Factos” da informação que instruiu a proposta de indeferimento)

### 3.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com base nos elementos documentais disponibilizados nos autos e consensualmente aceites pelas partes, incluindo a cópia do processo administrativo instrutor junta pela AT, verifica-se que, com interesse para a decisão da causa, **não ficou provado** que com base nos elementos documentais disponibilizados nos autos e consensualmente aceites pelas partes, incluindo a cópia do processo administrativo instrutor junta pela Autoridade Tributária e Aduaneira, o montante de € 62.696,24, declarado pela Requerente na declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2022 como rendimentos da categoria E, não corresponda, no todo ou em parte, a rendimentos de capitais sujeitos a IRS, nem que tal montante consubstancie exclusivamente *meras transferências entre contas bancárias* da titularidade da Requerente, desprovidas de natureza de rendimento tributável.

Os documentos apresentados pela Requerente, de fonte interna ou auto-declarativa, não foram suficientes para demonstrar, com o grau de certeza exigível, a natureza não tributável dos montantes em causa, por outro lado, não foram juntos quaisquer outros documentos, nomeadamente extractos bancários completos, relativos às contas de origem e de destino, ou outros elementos financeiros externos, objectivos e independentes, que permitissem identificar de forma inequívoca a proveniência, o percurso e a causa económica dos valores creditados nas contas da Requerente.

Do mesmo modo, não ficou provado que o montante global de € 99.196,24 declarado como rendimentos de capitais na declaração Modelo 3 de IRS relativa a 2022 contenha erros materiais ou de qualificação susceptíveis de afastar a presunção de veracidade prevista no artigo 75.º, n.º 1 da LGT, nem que a Requerente tenha produzido prova bastante para ilidir tal presunção ou para cumprir o ónus de prova que sobre si recaía quanto à alegada inexistência, total ou parcial, de rendimentos tributáveis enquadráveis na categoria E.

### 3.3. FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o princípio da livre apreciação.

A factualidade julgada não provada ficou a dever esse juízo negativo, quanto à sua ocorrência, à absoluta falta de prova sobre ela.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental, bem como o processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos *supra* elencados.

#### **4. MATÉRIA DE DIREITO**

##### **4.1 DA EXCEPÇÃO DE INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL**

No Pedido de Pronúncia Arbitral, a Requerente concluiu nos seguintes termos:

*“Nestes termos, atento o exposto e atendendo às razões anteriormente invocadas, deve ser proferida decisão arbitral que determine:*

*i. A anulação do acto de liquidação adicional de IRS n.º 2023... por errónea qualificação dos rendimentos, bem como*

*ii. A substituição da liquidação por uma nova onde se considerem correctamente os rendimentos e respectiva tributação considerando o estatuto RNH da Requerente, ou seja, a emissão de uma liquidação com um imposto final de € 44.570,40.”*

Com base nesta formulação, a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou a excepção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral, sustentando que o pedido formulado pela Requerente, na parte em que pretende a substituição da liquidação impugnada por uma nova liquidação, com apuramento concreto do imposto que entende devido, extravasa o âmbito da competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária.

A Requerente foi notificada para, ao abrigo do princípio do contraditório, se pronunciar sobre a excepção invocada, nada tendo dito.

Cumpre apreciar.

Como ensina Alberto dos Reis,

*“E como o fim para que, em cada caso concreto, se faz uso do processo se conhece através da petição inicial, pois que nesta é que o autor formula o seu pedido e o pedido enunciado pelo autor é que designa o fim a que o processo se destina, chega-se à conclusão seguinte: a questão da propriedade ou impropriedade do processo especial é uma questão, pura e simples, de ajustamento do pedido da acção à finalidade para a qual a lei criou o respectivo processo especial.”*

*(Código de Processo Civil Anotado, volume II, págs. 288-289).*

Deste entendimento decorre que a competência material do Tribunal se afere em função do pedido formulado pelo Autor e dos fundamentos que invoca, isto é, da causa de pedir, sendo à luz desses elementos que deve ser apreciada a adequação do meio processual utilizado.

Este critério tem sido afirmado de forma constante pela jurisprudência arbitral, designadamente no processo n.º 262/2018-T de 22/10/2018, CAAD, onde se decidiu que “é à face do pedido ou conjunto de pedidos que formulou o autor que se afere a adequação das formas de processo especiais, designadamente o processo arbitral.”

No caso vertente, o pedido formulado pela Requerente inclui, para além do pedido de anulação do acto de liquidação, a referência expressa à substituição da liquidação por uma nova, com apuramento concreto do imposto que entende devido. Tal formulação permite interpretar que a Requerente possa estar a pretender que o Tribunal Arbitral se encarregue directamente da prática de um novo acto de liquidação, ainda que essa intenção não resulte de forma expressa e inequívoca do articulado inicial.

Em qualquer caso, importa sublinhar que os efeitos práticos pretendidos pela Requerente, nomeadamente a emissão de nova liquidação com diferente apuramento do imposto, resultariam sempre, em termos jurídicos, da eventual anulação do acto de liquidação, a qual, sendo declarada, imporia à AT a prática dos actos consequentes legalmente devidos.

Sucede, porém, que, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a competência dos tribunais arbitrais se limita à apreciação da legalidade de actos de liquidação de tributos, não lhes sendo atribuídos poderes para a prática de actos administrativos tributários em substituição da Administração Tributária, designadamente para a emissão de novas liquidações com conteúdo concretamente determinado.

Assim, e para salvaguarda de qualquer entendimento segundo o qual o pedido formulado pela Requerente possa ser interpretado como visando obter do Tribunal Arbitral que este directamente se encarregue da substituição da liquidação impugnada por outra com conteúdo

concreto previamente fixado, conclui-se que o Tribunal Arbitral não é materialmente competente para conhecer desse segmento do pedido.

Em consequência, a excepção de incompetência material é julgada parcialmente procedente, absolvendo-se a Autoridade Tributária da instância na parte relativa ao pedido de substituição da liquidação, prosseguindo os autos para apreciação do mérito quanto ao pedido de anulação do acto de liquidação de IRS impugnado.

#### **4.2 DA ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DE IRS IMPUGNADA**

Centremo-nos agora na questão principal objecto do presente pedido arbitral.

A Requerente impugna a liquidação adicional de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2022, sustentando, em síntese, que a mesma assenta numa errónea qualificação e quantificação dos rendimentos por si auferidos, em virtude de sucessivos erros cometidos no preenchimento da declaração Modelo 3 de IRS pela empresa de contabilidade que a assistia.

Defende ainda que a AT incorreu em erro ao considerar como rendimentos de capitais o montante global de € 99.196,24, quando apenas parte desse valor corresponderia a dividendos, e ao não aplicar o regime fiscal do residente não habitual aos rendimentos do trabalho dependente.

Conclui, assim, que o imposto devido deveria ascender apenas a € 44.570,40, pugnando pela anulação da liquidação impugnada e pela sua substituição por uma nova liquidação conforme tal enquadramento.

Por seu turno, no que respeita ao mérito, a AT sustenta que a liquidação impugnada é legal e correctamente fundada, quer quanto à qualificação dos rendimentos, quer quanto à sua quantificação.

Relativamente aos rendimentos do trabalho dependente, a AT afirma que:

A Requerente declarou, na declaração Modelo 3 inicial, rendimentos da categoria A, no valor de € 158.977,00, provenientes de Gibraltar, tendo posteriormente retirado tais rendimentos na declaração de substituição, mas vindo, em sede de reclamação graciosa e por via do e-balcão, confirmar expressamente a sua efectiva percepção. Acrescenta que, tratando-se de rendimentos auferidos no estrangeiro, os mesmos não podem beneficiar da taxa especial de 20% prevista no artigo 72.º, n.º 10 do Código do IRS, por esta se aplicar apenas a rendimentos auferidos em território português, não se verificando igualmente os pressupostos para aplicação do método da isenção previsto no artigo 81.º, n.º 4 do mesmo Código, quer por inexistir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada entre Portugal e Gibraltar, quer por não ter sido demonstrada qualquer tributação efectiva no Estado da fonte.

Quanto aos rendimentos de capitais, a AT sustenta ainda que foi a própria Requerente quem declarou, em ambas as declarações Modelo 3 apresentadas, o montante de € 99.196,24 como rendimentos de capitais, a título de dividendos, com origem em Gibraltar, tendo igualmente apresentado, no procedimento administrativo, documentos nos quais declara expressamente que aquele montante corresponde, na totalidade, a dividendos. Acrescenta que as alegações posteriores segundo as quais parte desse valor corresponderia a juros ou a meras transferências bancárias são contraditórias entre si e não se encontram devidamente comprovadas por prova documental idónea, não alterando, em qualquer caso, a forma de pagamento dos montantes a sua natureza jurídica enquanto rendimentos de capitais.

Conclui, assim, que não se verifica qualquer erro na liquidação impugnada, devendo manter-se na ordem jurídica, com a consequente improcedência do pedido arbitral.

Atentas as posições assumidas pelas partes, a apreciação do mérito será efectuada de forma autónoma e sucessiva, procedendo-se, em primeiro lugar, à análise da tributação dos rendimentos da categoria A (salário) e, em segundo lugar, à análise da tributação dos rendimentos de capitais (dividendos).

### **i) Dos rendimentos da categoria A**

No que respeita aos rendimentos do trabalho dependente auferidos pela Requerente no ano de 2022, no montante global de € 158.977,00, resulta dos autos que os mesmos foram obtidos no exercício do cargo de Directora-Geral de uma sociedade sediada em Gibraltar, sendo incontrovertido que a Requerente detinha, à data, o estatuto de residente não habitual.

A qualificação dos rendimentos em causa como rendimentos da categoria A, para efeitos do Código do IRS, não é controvertida entre as partes, cingindo-se a divergência ao respectivo regime de tributação aplicável.

Desde logo, importa afastar a aplicação do método da isenção previsto no artigo 81.º do CIRS. Com efeito, a Requerente não invoca, nem resulta dos autos, que os rendimentos em causa preencham os pressupostos legais para aplicação do referido método, não estando demonstrada qualquer tributação efectiva no Estado da fonte, nem sendo essa, aliás, a solução jurídica por si defendida em sede arbitral.

Dispõe, a este respeito, o artigo 81.º, n.º 4 do Código do IRS, na redacção vigente à data dos factos, que *“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”*.

No caso vertente, não se encontra demonstrado que os rendimentos do trabalho dependente auferidos pela Requerente tenham sido objecto de tributação efectiva no Estado da fonte, nem existe convenção para eliminar a dupla tributação celebrada entre Portugal e Gibraltar, pelo que não se mostram preenchidos os pressupostos legais para aplicação do método da isenção. Nessa medida, a inaplicabilidade do referido método não constitui questão controvertida nos autos.

Importa, porém, apreciar a articulação sistemática entre o regime do método da isenção previsto no artigo 81.º do CIRS e o regime da taxa especial consagrado no artigo 72.º, n.º 10 do mesmo Código. Com efeito, o regime do residente não habitual assenta numa lógica dual e autónoma: por um lado, prevê a isenção de determinados rendimentos obtidos no estrangeiro, quando verificados os pressupostos específicos do artigo 81.º; por outro, estabelece, de forma independente, a aplicação de uma taxa especial aos rendimentos das categorias A e B auferidos em sede de AEVA - Actividades de Elevado Valor Aumentado.

Dispõe o artigo 72.º, n.º 10 do CIRS, na redacção vigente em 2022, que “os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em actividades de elevado valor aumentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20 %”.

No caso concreto, tais pressupostos mostram-se preenchidos, uma vez que a Requerente detinha o estatuto de residente não habitual, os rendimentos em causa se enquadram na categoria A e resultam do exercício de funções de direcção de topo, enquadráveis no conceito AEVA, não tendo tal enquadramento sido validamente posto em causa pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

A inaplicabilidade do método da isenção previsto no artigo 81.º do CIRS não pode, assim, ser reconduzida, sem base legal, a uma imposição de englobamento e sujeição às taxas gerais progressivas. Pelo contrário, estando afastada a isenção e verificados os pressupostos da norma especial do artigo 72.º, n.º 10 do CIRS, a consequência jurídica é a aplicação da taxa especial de 20%, e não a sujeição automática ao regime geral.

Esta interpretação resulta, aliás, confirmada pela própria arquitectura da declaração Modelo 3 de IRS, que, no Anexo J, prevê expressamente a declaração de rendimentos de elevado valor aumentado obtidos no estrangeiro e, no quadro relativo às opções por regimes de tributação, distingue entre a tributação autónoma e o englobamento, evidenciando que a taxa especial

prevista no artigo 72.º, n.º 10 do CIRS é aplicável a rendimentos de elevado valor acrescentado de fonte estrangeira.

Nestes termos, conclui-se que os rendimentos do trabalho dependente auferidos pela Requerente no ano de 2022 devem ser tributados em IRS à taxa especial de 20%, nos termos do artigo 72.º, n.º 10 do Código do IRS, mostrando-se ilegal, nesta parte, a liquidação impugnada.

## **ii) Dos rendimentos de capitais**

No que respeita aos rendimentos de capitais, a divergência entre as partes não incide, primacialmente, sobre a qualificação abstracta de dividendos enquanto rendimentos da categoria E, mas sobre a quantificação do montante efectivamente auferido em 2022 e, correlativamente, sobre a suficiência da prova produzida para afastar o que foi declarado pela própria Requerente na declaração Modelo 3 de IRS.

Com efeito, consta do Processo Administrativo que, na declaração Modelo 3 inicialmente apresentada, a Requerente declarou, no Anexo J, rendimentos da categoria E, a título de lucros ou dividendos, no montante de € 99.196,24, com origem em Gibraltar, valor esse que voltou a constar na declaração de substituição, ainda que com alterações noutros anexos e rubricas. A Requerente veio posteriormente sustentar que apenas € 36.500,00 correspondem a dividendos, sendo o remanescente € 62.696,24 *uma mera transferência entre contas bancárias de sua titularidade*, não consubstanciando rendimento sujeito a IRS.

A AT sustenta, por seu turno, que deve prevalecer o valor declarado pela Requerente, porquanto esta não logrou produzir prova idónea bastante para afastar a quantificação constante da declaração Modelo 3, apontando ainda contradições nas alegações apresentadas ao longo do procedimento administrativo e arbitral, bem como a natureza eminentemente particular dos documentos juntos.

Analise-se:

Nos termos do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, presunção esta que opera como regra de partida no plano probatório. Tal presunção não transforma a declaração em verdade material irrefragável, mas implica que quem pretenda afastar o respectivo conteúdo assuma o ónus de demonstrar, com prova suficiente, a divergência entre o declarado e o efectivamente ocorrido.

Por sua vez, nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Aplicando este regime ao caso concreto, tendo a AT liquidado com base no facto tributário tal como foi auto-qualificado e auto-quantificado pela própria Requerente na declaração Modelo 3, cabia a esta demonstrar que parte do montante declarado como rendimentos de capitais não constitui rendimento tributável ou não tem a natureza que lhe foi atribuída.

A Requerente juntou aos autos, designadamente, comprovativos de pagamento de dividendos emitidos pela sociedade de Gibraltar, evidenciando pagamentos agregados de € 36.500,00, bem como uma declaração por si subscrita onde procede à discriminação entre dividendos, salários e transferências bancárias, e comunicações efectuadas no âmbito do e-balcão. Tais elementos permitem concluir, com suficiente segurança, que ocorreram pagamentos de dividendos naquele montante, mas não permitem, por si só, demonstrar que o remanescente de € 62.696,24 não corresponde a rendimentos de capitais ou a outro tipo de rendimento sujeito a IRS.

Com efeito, os documentos apresentados não demonstram a origem concreta daquele montante remanescente, nem permitem concluir que se trate de mera mobilização de capitais próprios previamente detidos pela Requerente. Acresce que a declaração por si subscrita constitui um documento particular, de fonte interna, com valor meramente indiciário, não sendo suficiente para ilidir a presunção de veracidade associada à declaração Modelo 3, nem para cumprir o ónus de prova que sobre si impedia.

Por outro lado, resulta dos autos que a qualificação do montante remanescente variou ao longo do procedimento, tendo sido inicialmente referido como juros provenientes do Reino Unido e posteriormente como transferências entre contas próprias, o que fragiliza a consistência da

versão factual apresentada e a credibilidade probatória da tese defendida. A ausência de extractos bancários completos, de prova da titularidade das contas de origem e de destino, bem como de uma reconciliação financeira que permitisse identificar inequivocamente a natureza das transferências invocadas, impede que se dê por demonstrado que o montante em causa não constitui rendimento tributável.

Nestes termos, não tendo a Requerente logrado ilidir a presunção de veracidade das declarações por si apresentadas nem cumprido o ónus de prova que sobre si recaía, deve manter-se, para efeitos de liquidação, a quantificação dos rendimentos de capitais constante da declaração Modelo 3 do IRS, no montante de € 99.196,24.

Consequentemente, improcede a pretensão da Requerente quanto à redução do montante tributável na categoria E, devendo manter-se, nesta parte, o entendimento e a actuação da AT.

#### **4.3 RESTITUIÇÃO DA QUANTIA INDEVIDAMENTE PAGA E JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão, da qual não caiba recurso ou impugnação, vincula a Administração Tributária 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 acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “declaração de ilegalidade” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, sem referência expressa a decisões de natureza condenatória, deve entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários. Tal interpretação é a que melhor se harmoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, na qual se proclama,

como primeira directriz, que o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Com efeito, o processo de impugnação judicial, embora essencialmente dirigido à anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como resulta do disposto no artigo 43.º, n.º 1, da LGT, segundo o qual 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, bem como do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT, que estabelece que, sendo judicial a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea.

Por seu turno, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dispor que é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário, deve ser interpretado como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no âmbito do processo arbitral tributário.

Na sequência da anulação parcial do acto impugnado, a Requerente tem direito a ser reembolsada do imposto indevidamente pago, o que constitui efeito directo da própria anulação parcial, por força do disposto no artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e no artigo 100.º da Lei Geral Tributária.

Quanto ao direito a juros indemnizatórios, dispõe o artigo 43.º, n.º 3, alínea d), da Lei Geral Tributária que são também devidos juros indemnizatórios em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respectiva devolução. Tal regime é aplicável ao processo arbitral tributário, por força do disposto no artigo 24.º, n.º 5, do RJAT.

No caso dos autos, tendo a Requerente procedido ao pagamento do imposto liquidado e vindo a ser julgada parcialmente procedente a presente pronúncia arbitral, com anulação parcial da

liquidação de IRS impugnada por erro de enquadramento jurídico imputável aos serviços, assiste-lhe o direito a ser ressarcida do montante indevidamente pago, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, ainda que tal pedido não tenha sido formulado. Na mesma senda veja-se o Acórdão do STA de 09/12/2021, Proc n.º 01098/16.5BELRS ao estatuir que “*I - O direito aos juros indemnizatórios, desde que verificados os respectivos pressupostos, deve ser reconhecido pela AT ao sujeito passivo, independentemente do pedido por ele formulado nesse sentido (cfr. art. 100.º da LGT e art. 61.º, n.º 2, do CPPT).*”

Conclui-se, assim, que, transitada em julgado a presente decisão arbitral, a Requerente tem direito ao reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais.

## 5. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) julgar procedente a exceção de incompetência material;
- b) julgar parcialmente procedente, nos termos expostos, o pedido objecto da presente pronúncia arbitral e, em consequência, anular parcialmente a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2023... (relativa ao ano de 2023), na parte em que não procedeu à tributação dos rendimentos da categoria A, no montante de € 158.977,00, à taxa especial de 20%, prevista no artigo 72.º, n.º 10 do CIRS, com as legais consequências
- c) condenar a Requerida na restituição do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data do respectivo pagamento até integral reembolso;

## 6. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € 57.988,19, indicado pela Requerente, e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos

Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

## 7. CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em € 2.142, a cargo da Requerente e da AT nas percentagens de 37,83% e 62,17%, respectivamente., de acordo com o artigo 22.º, n.º 4, e 13.º, n.º 1, ambos do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2026

O Árbitro,

(João Santos Pinto)