

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 584/2018-T

**Tema: IRS - Residente não habitual. Rendimentos de trabalho dependente.
Sobretaxa extraordinária.**

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

- a) **A...**, NF..., residente na Rua..., n.º..., ..., ..., ...-... Braga, a seguir designado por Requerente, veio em 22 de Novembro de 2018, deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), tendo em vista obter pronúncia quanto “*à declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) relativa ao período de tributação de 2017, constante da demonstração de liquidação n.º 2018..., de 13 de agosto de 2018, na parte ... que respeita à sobretaxa extraordinária ...*”.
- b) O Requerente pede ao Tribunal que seja (1) “*declarada a ilegalidade e anulada a liquidação de IRS relativa ao ano de 2017 na parte em que diz respeito à liquidação da sobretaxa extraordinária no montante total de € 9.731,47*” (2) “*condenada a Fazenda Pública na restituição da prestação tributária indevidamente paga a título de sobretaxa extraordinária de IRS do ano de 2017 no montante de € 9.731,47, acrescida de juros indemnizatórios, à taxa legal anual de 4%, nos termos previstos nos artigos 43.º e 100.º da LGT e do artigo 61.º, n.º 5, do CPPT, ex vi artigo 24.º, n.º 5, do RJAT*”.
- c) É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, adiante designada por Requerida ou AT.

- d) O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular (TAS) foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 23-11-2018.
- e) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 14.01.2019, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- f) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 04 de Fevereiro de 2019, regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- g) A fundamentar o pedido invoca o Requerente, quanto ao “*quadro legal relevante*” aplicável ao caso submetido a pronúncia, que a “*medida excepcional e urgente ... que ... consistia na criação de uma sobretaxa de imposto a ser aplicada “apenas à parte do rendimento coletável que excede o valor anual da retribuição mínima mensal garantida por sujeito passivo”*” surgiu como transitória, para vigorar apenas em 2011, nos termos do nº 3 do artigo 2º da Lei 40/2011, de 7 de Setembro, e foi consagrada no nº 1 do artigo 72-A do Código do IRS;
- h) No entanto “*a vigência da sobretaxa extraordinária de IRS superou – e muito – o ano de 2011, ao contrário do que era inicialmente projetado*”, tendo sido mantida nos anos seguintes e até à aprovação da Lei 159-D/2015, de 30 de Dezembro (extinção da sobretaxa do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares) que entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação “*e produziu efeitos a 1 de Janeiro de 2016*”, ficando estabelecido “*no artigo 2.º, n.º 1, ... que “a sobretaxa ... deixa[ria] de incidir sobre os rendimentos auferidos a partir de 1 de janeiro de 2017”*”
- i) Só que quanto aos “*rendimentos obtidos em 2017, o legislador, em sentido inverso ao que havia afirmado e refletido no texto do artigo 2.º, n.º 1, da Lei n.º 159-D/2015, prorrogou a vigência da sobretaxa*”, tendo decidido “*... eliminar a sobretaxa apenas para os rendimentos coletáveis inseridos nos dois primeiros escalões da tabela do artigo 68.º, n.º 1, do CIRS (conforme artigo 194.º, n.º 1, da Lei n.º 42/2016)*”;

- j) E em paralelo o legislador consagrou “... *um regime de extinção gradual da retenção na fonte da sobretaxa de acordo com o qual (i) ao 1.º e ao 2.º escalões não seriam aplicáveis, (ii) ao 3.º escalão seriam aplicáveis sobre os rendimentos auferidos até 30 de junho de 2017 e (iii) aos últimos dois escalões seriam aplicáveis sobre os rendimentos auferidos até 30 de novembro de 2017 (conforme artigo 194.º, n.º 2, da Lei n.º 42/2016)*”, observando-se, quanto à liquidação da sobretaxa, a tabela do no n.º 3 do artigo 194º da Lei 42/2016.
- k) “*O artigo 194.º, n.º 4, da Lei n.º 42/2016 determinou, ainda, que seria “aplicável à sobretaxa prevista no presente artigo o disposto no artigo 3.º da Lei n.º 159-D/2015 de 30 de dezembro”, “nomeadamente, que a sobretaxa incidiria “sobre a parte do rendimento coletável de IRS que resulte do englobamento nos termos do artigo 22.º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, acrescido dos rendimentos sujeitos às taxas especiais constantes dos n.ºs 3, 6, 11 e 12 do artigo 72.º do mesmo Código, auferido por sujeitos passivos residentes em território português, que exceda, por sujeito passivo, o valor anual da retribuição mínima mensal garantida” (conforme artigo 3.º, n.º 1, da Lei n.º 159-D/2015)*”.
- l) E conclui que “*em linha com o que sucedia desde a sua introdução, em 2017 a sobretaxa extraordinária incide sobre o rendimento coletável, acrescido, se e quando existisse, de alguns dos rendimentos sujeitos às taxas especiais do artigo 72.º do CIRS – e.g. rendimentos líquidos da categoria A auferidos por residentes não habituais em atividades de elevado valor acrescentado*”.
- m) E explicita que “... *para haver lugar à liquidação da sobretaxa extraordinária em 2017 – tal como nos anos anteriores – era imprescindível que existisse **rendimento coletável** na aceção do artigo 22.º, n.º 1, do CIRS, isto é, o rendimento “**que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias**, auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos previstos nas secções seguintes”*”, “... ***rendimento coletável** que, no entanto, o Requerente inequivocamente não teve, ou foi igual a zero, no ano de 2017, o que resulta de forma clara da própria demonstração de liquidação de IRS quando, na linha n.º 6, indica que o rendimento coletável é zero (conforme documento n.º 1 junto), uma vez que os únicos rendimentos que obteve neste*

período em território português diziam respeito ao trabalho dependente (categoria A) e derivavam do exercício de uma atividade qualificada como sendo de elevado valor acrescentado e, como tal, foram tributados à taxa especial de 20% (conforme artigo 72.º, n.º 6, do CIRS)”, pelo que “não tendo, pois, havido lugar a englobamento (conforme linha n.º 17 da demonstração de liquidação de IRS junta como documento n.º 1 e quadro 6A do Anexo L da declaração Modelo 3 de IRS junta como documento n.º 3), ... nos termos da tabela constante do artigo 194.º, n.º 3, da Lei n.º 42/2016, a taxa de sobretaxa a aplicar seria igualmente zero.”

- n) Insurge-se, assim, o Requerente contra a liquidação da colecta da sobretaxa “... de € 9.745,40 mediante a aplicação da taxa de 3,21% prevista na tabela do artigo 194.º, n.º 3, da Lei n.º 42/2016 para um rendimento coletável superior a € 80.640,00 a uma base tributável de € 303.594,80”, “base tributável que era constituída em exclusivo pelos rendimentos do trabalho dependente auferidos no exercício de uma atividade de elevado valor acrescentado e sujeitos à taxa especial de IRS de 20%, tendo sido deduzidos à coleta de sobretaxa de € 9.745,40 (i) o montante de € 13,93 correspondente a 2,5% do valor da retribuição mínima mensal garantida por cada dependente que não seja sujeito passivo de IRS e, bem assim, (ii) o montante de sobretaxa de € 7.605,00 pago antecipadamente por meio de retenção na fonte (conforme artigo 3.º, n.ºs 2 e 8, da Lei n.º 159-D/2015, ex vi artigo 194.º, n.º 4, da Lei n.º 42/2016), o que resultou na importância de € 2.126,47 espelhada na linha n.º 27 da demonstração de liquidação de IRS de 2017”.
- o) Dissertando o Requerente sobre a “inexistência de rendimento coletável e consequente ilegalidade da liquidação da sobretaxa extraordinária de IRS relativamente a 2017” refere que “... *in casu* a AT considerou como rendimento coletável para efeitos de cálculo da sobretaxa uma quantia (€ 303.594,80) que provém de rendimentos da categoria A sujeitos a uma taxa especial e não englobados”, o que se traduz num “... erro imputável aos serviços da AT que inquina a liquidação, porquanto tal importância não se reconduz à definição legal de rendimento coletável”.
- p) E refere o Requerente, pela razão de que “... a noção de rendimento coletável de IRS – base de incidência da sobretaxa – é indissociável da noção de englobamento, bem como

da aplicação das taxas gerais e progressivas de imposto (conforme coluna do lado esquerdo da tabela do artigo 68.º, n.º 1, do CIRS)”.

- q) E acrescenta: *“em matéria de sobretaxa extraordinária de IRS, a ligação entre rendimento coletável e englobamento decorre – e sempre foi assim – de forma expressa do texto da lei”. “Sucedem que o artigo 22.º, n.º 3, alínea b), do CIRS exclui do englobamento “os rendimentos referidos nos artigos 71.º e 72.º [sujeitos a taxas liberatórias e a taxas especiais, nesta ordem] auferidos por residentes em território português, sem prejuízo pela opção pelo englobamento neles previsto”, dentre os quais estão os “rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, 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%” (conforme artigo 72.º, n.º 6, do CIRS), os únicos que o Requerente obteve no ano de 2017, e que não foram englobados para efeitos de apuramento do IRS, tendo, ao invés, sido sujeitos a uma taxa especial de imposto de 20%”.*
- r) Significando *“... que, em relação a 2017, inexistia rendimento coletável para efeitos de aplicação das taxas de sobretaxa extraordinária de IRS previstas no n.º 3, do artigo 194.º, da Lei n.º 42/2016”.*
- s) Concluindo que *“... a liquidação da sobretaxa respeitante a 2017 enferma de erro quanto aos seus pressupostos de facto e de direito (conforme artigo 99.º, alínea a), do CPPT, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT)” e sem prescindir “defender o contrário afrontaria os cânones fundamentais de interpretação do direito (conforme artigo 9.º do Código Civil, por remissão do artigo 11.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (“LGT”)). Seria incompatível, ainda, com o princípio da legalidade tributária (cf. artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa e artigo 8.º, n.º 1, da LGT), em particular, na sua vertente material de tipicidade”.*
- t) Pelo que *“... a liquidação da sobretaxa extraordinária de IRS, no montante total de € 9.731,47, sobre os rendimentos da categoria A obtidos pelo Requerente em 2017 padece do vício de violação de lei, devendo, em consequência, ser anulada (conforme artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo)”.*

- u) Notificada a Requerida, respondeu em 11.03.2019, indicando que não juntava o PA, uma vez que o mesmo seria composto unicamente pela liquidação controvertida já junta pelo Requerente.
- v) Na Resposta, a Requerida propugna por uma leitura completamente diferente da lei.
- w) Começa por referir que o “... *Requerente foi considerado como residente não habitual, no ano de 2017, e, nos termos do art.º 16.º do Código do IRS, os residentes não habituais em Portugal, não deixam de ser residentes em Portugal, sendo que esse estatuto lhes permite, isso sim, ser tributados de maneira diferente dos residentes tout court (habituais), tal como se verifica no presente caso, em que o sujeito passivo é tributado nos termos da taxa especial prevista no n.º 6 do artigo 72.º do Código do IRS*”.
- x) Quanto à aplicação da sobretaxa para o ano de 2017, refere que constituiu “... *na opinião de vários Autores, um verdadeiro imposto, com um carácter distinto aos princípios essenciais do IRS, tendo sido criada com um escopo temporário*”, “... *visou a prossecução do interesse público, em face da situação económico-financeira que o País atravessava, exigindo um esforço de consolidação que exigiu a introdução de medidas fiscais inseridas num conjunto mais vasto de medidas de combate ao défice orçamental*”, tendo o legislador elegido “... *como princípio prioritário da sua política fiscal a equidade social por forma a garantir a justa repartição do esforço fiscal*”, “*pelo que, para que o esforço de consolidação orçamental fosse repartido por todos os contribuintes, a repartição do esforço entre o sector público e o sector privado foi, na óptica do legislador, alcançada por via dos impostos diretos, com particular incidência no IRS*”.
- y) Considera que “... *o regime legal no ano em questão encontrava-se regulado pela Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro lido em conjunto com o art.º 194.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, diplomas que determinavam o fim da sua aplicação, não o fazendo de forma imediata, mas sim faseada, uma vez que essa extinção consistia em diminuir a sua taxa a todos os rendimentos em geral, com exceção de determinado valor de rendimentos, existindo apenas a diferença da aplicação de três taxas diferentes de sobretaxa, de acordo com o valor dos rendimentos*”.

z) E no que concerne “ao **quantum** de rendimento, a única diferença que há entre o art.º 72.º A do CIRS e o art.º 194.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, lido em conjunto com a Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro, é que este último dividiu o rendimento a tributar em 3 intervalos (para lhes fazer corresponder outras tantas taxas), enquanto que no art.º 72.º A do CIRS havia apenas uma única taxa para o rendimento a tributar, no entanto, a forma de chegar ao rendimento, i.e, sobre que realidade de rendimento, vai a sobretaxa incidir, é exatamente a mesma; senão perscrute-se pedagogicamente o regime legal em vigor à data dos factos (negrito e sublinhado nossos):

“**Artigo 72.º-A do Código do IRS - 1 - Sobre a parte do rendimento coletável de IRS que resulte do englobamento nos termos do artigo 22.º acrescido dos rendimentos sujeitos às taxas especiais constantes dos n.ºs 3, 4, 6 e 10 do artigo 72.º, auferido por sujeitos passivos residentes em território português, (...), incide a sobretaxa extraordinária de 3,5 %.**»

“**Artigo 3.º da Lei n.º 159/D-2015 - Regime aplicável por remissão do n.º 4 do artigo 194.º da Lei 42/2016** «1 - As taxas previstas no artigo anterior incidem sobre a parte do rendimento coletável de IRS que resulte do englobamento nos termos do artigo 22.º do Código do IRS (...), acrescido dos rendimentos sujeitos às taxas especiais constantes dos n.ºs 3, 6, 11 e 12 do artigo 72.º do mesmo Código, auferido por sujeitos passivos residentes em território português (...))”.

aa) E conclui que “o comando do legislador, em ambas as situações, é claríssimo e sintomático: as taxas da sobretaxa aplicam-se ao rendimento coletável que resulte do englobamento E aos rendimentos sujeitos às taxas especiais constantes dos números 3, 6, 11 e 12 do artigo 72.º. Não cabendo desta fórmula qualquer margem para dúvida de interpretação jurídica, pois que o legislador foi preciso no seu comando, não tendo utilizado conceitos indeterminados nem linguagem que não seja de imediata percepção e inteligibilidade”.

bb) Resultando que “a interpretação do contribuinte não tem qualquer adesão à realidade normativa, uma vez que nos n.º 1 e 3 do art.º 194.º da Lei 42/2016, que remete para a Lei n.º 159/D-2015, o legislador refere que «é aplicável aos sujeitos passivos que auferiram em 2017 rendimentos» e «para os rendimentos auferidos em 2017, a sobretaxa

*aplicável observa o disposto na tabela seguinte (...)», referindo-se aos rendimentos, sem se preocupar em referir que rendimentos são esses, isto porque, resulta inelutável, que o n.º 1 do art.º 3.º da Lei n.º 159/D-2015, identifica-os da seguinte forma: «1 - As taxas previstas no artigo anterior **incidem sobre** a parte do rendimento coletável de IRS que resulte do englobamento nos termos do artigo 22.º do Código do IRS aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro, **acrescido** dos rendimentos sujeitos às taxas especiais constantes dos n.ºs 3, 6, 11 e 12 do artigo 72.º do mesmo Código, auferido por sujeitos passivos residentes em território português, que exceda, por sujeito passivo, o valor anual da retribuição mínima mensal garantida.»»*

cc) E conclui: “*Ora, se fosse o caso deste n.º 1 do art.º 3.º da Lei n.º 159/D-2015 não existir – mas existe – é que o intérprete poderia ter dificuldades em perceber a que “rendimentos” é que o legislador se quis referir no n.º 2 do artigo 2.º. Porém, não é o caso e o n.º 1 do art.º 3.º da Lei n.º 159/D-2015 é revelador e insuscetível de interpretação diversa. O legislador vem especificar naquele preceito que rendimentos são esses, portanto essa dificuldade interpretativa inexistente, e conforme já referido na Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, o legislador decidiu desonerar a generalidade dos rendimentos deste ónus/imposto tributário imposto pela sobretaxa, e, ao invés de dizer: aplica-se a taxa de 3.5% aos rendimentos onerados pela sobretaxa, veio dizer: aplicam-se 3 taxas variáveis de sobretaxa, correspondentes a outros intervalos de rendimentos onerados pela sobretaxa. Assim não é de aceitar a interpretação do contribuinte ao querer deixar de fora rendimentos sujeitos às taxas especiais constantes dos n.ºs 3, 6, 11 e 12 do artigo 72.º do mesmo Código (n.º 1 do artigo 3.º da Lei n.º 159/D-2015) quando é o legislador que expressamente os inclui, além, da parte do rendimento coletável de IRS que resulte do englobamento nos termos do artigo 22.º do Código do IRS.”*

dd) Sintetiza a conclusão a que chegou da seguinte forma: “*... neste caso, não há qualquer imperfeição na expressão do pensamento do legislador. Assim, tendo a sobretaxa sido calculada atendendo ao estipulado da conjugação do disposto na Lei n.º 159/D-2015, de 30 de dezembro e art.º 194.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, tendo sido aplicada a sobretaxa de 3,21 % aos rendimentos do contribuinte por auferir*

rendimentos superiores a € 80.640,00, não se verifica qualquer ilegalidade na liquidação contestada”.

- ee) Quanto ao pedido de condenação em juros indemnizatórios refere a Requerida que *“visando o processo arbitral, nos termos definidos pelo RJAT, um mero controle da legalidade da liquidação impugnada, não pode ... determinar que houve «erro imputável aos serviços», quando o facto tributário se baseia numa interpretação legalmente sustentada. Não sendo por tal devidos quaisquer juros indemnizatórios por não haver erro imputável aos serviços gerador de qualquer obrigação de indemnizar”.*
- ff) Por despacho de 12.03.2019 foi dispensada a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT. Através deste mesmo despacho foram as partes convidadas a apresentar alegações escritas.
- gg) As partes apresentaram formalmente alegações escritas, mas limitaram-se a remeter para o mérito do PPA e da Resposta, peças processuais que consideraram reproduzidas.
- hh) Por despacho de 28.03.2019 foi agendada, até ao dia 23 de Abril de 2019, a data para adopção da decisão final e convidado o Requerente a proceder ao pagamento da taxa de arbitragem subsequente.

II – SANEAMENTO

- a) As partes são legítimas, gozam de personalidade jurídica e de capacidade judiciária e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- b) *Tempestividade* - o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no CAAD, em 22 de Novembro de 2018. O Requerente impugna o acto de liquidação n.º 2018..., de 13 de Agosto de 2018, que recebeu via CTT, em 23 de Agosto de 2018, pelo que se considera que foi notificado em 27 de Agosto de 2018 (artigo 39º-1 do CPPT). Deste acto não resultou IRS a pagar, mas sim um menor valor de IRS a reembolsar.
- c) Assim, nos termos conjugados dos artigos 102º, nº 1, alínea b), do CPPT e 10º, nº 1, alínea a), do RJAT, o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.

- d) O procedimento arbitral não padece de nulidades.

Cumpre apreciar.

III - MÉRITO

III-1- MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se dada como provada a seguinte matéria de facto:

- a) O Requerente é um sujeito passivo de IRS, residente não habitual em território nacional e no ano de 2017 exerceu as funções de diretor de serviços da B...– Sociedade Unipessoal, Lda., NIPC..., com sede no ..., ..., ..., ...-... Braga – **conforme artigos 15º a 17º do PPA, documento nº 2 junto com o PPA e não impugnação especificada destes factos nos termos do artigo 110º - 7 do CPPT;**
- b) Consta do quadro 4A, campo 401 do Anexo L do Modelo 3 do IRS, apresentado pelo Requerente em 2018.04.17, que em 2017, auferiu rendimentos ilíquidos do trabalho dependente (anexo A), obtidos em território nacional, de 349 240,90 euros, com o código de actividade “802 – Quadros Superiores de Empresas – da Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro” – **conforme artigo 18º do PPA, documentos nº 3 e 4 em anexo ao PPA e não impugnação especificada destes factos nos termos do artigo 110º - 7 do CPPT;**
- c) Em 17 de Abril de 2018, o Requerente submeteu a sua declaração anual de rendimentos, Modelo 3 de IRS, relativa a 2017, a qual foi identificada pelo n.º..., constando o valor ilíquido dos rendimentos do trabalho dependente da categoria A atrás indicado e ainda o valor de 69 842,00 euros de retenção na fonte de IRS e 7 605,00 euros de retenção na

fonte de sobretaxa extraordinária – **conforme artigos 19º e 20º do PPA, documentos n.ºs 3 e 4 em anexo ao PPA;**

- d) Em 23 de Agosto de 2018 o Requerente recebeu a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) relativa ao período de tributação de 2017, constante da demonstração de liquidação n.º 2018..., de 13 de Agosto de 2018, onde consta o seguinte, quanto à liquidação da sobretaxa:

SOBRETAXA		
Base:	303.594,80	× 3,210 %
	=	9.745,40
Deduções:		13,93
Ret. Fonte:		7.605,00
Resultado:		2.126,47

- **conforme artigos 11º e 21º e documento n.º 1 em anexo ao PPA;**

- e) O Requerente foi tributado em 2017, a título de sobretaxa extraordinária de IRS, pelo valor de € 9.731,47, tributação que recaiu apenas sobre rendimentos do trabalho dependente, da categoria A, decorrentes de uma atividade de elevado valor acrescentado e sobre os quais foi aplicada a taxa especial de 20%, por retenção na fonte - **conforme artigos 22º e 23º do PPA e documentos n.ºs 1 e 3 em anexo ao PPA.**
- f) Em 22 de Novembro de 2018 o Requerente entregou no CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral (PPA) – **registo de entrada no SGP do CAAD do pedido de pronúncia arbitral.**

Factos não provados

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

Fundamentação da fixação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a

decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, 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 (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, indicando-se, por cada ponto levado à matéria de facto assente, os meios de prova que se consideraram relevantes, como fundamentação.

III-2- DO DIREITO

A questão que é objecto dos presentes autos, resulta apenas de leituras diferentes das normas do artigo 194º da Lei 42/2016, de 28 de Dezembro (Lei OE para 2017) e do artigo 3º da Lei 159-D/2015, de 30 de Dezembro.

Não discutem as partes que o Requerente seja considerado residente não habitual. Nem se coloca em causa que os rendimentos auferidos em Portugal são rendimentos enquadráveis como categoria A do IRS, obtidos em actividades de elevado valor acrescentado, sujeitos ao regime de tributação do nº 6 do artigo 72º do Código do IRS (taxa especial de 20%, com englobamento facultativo nos termos do nº 8 do artigo 72º e da alínea b) do nº 3 do artigo 22º, ambos do Código do IRS).

III-2-Quanto ao mérito

Vício de “violação de lei” na liquidação da sobretaxa de IRS em 2017

Verifica-se que o Requerente, na doura e estruturada leitura que faz das disposições legais aplicáveis, parece partir do princípio de que se trata da cobrança do próprio IRS (conforme v.g. os artigos 67º a 70º do PPA) e não de uma sobretaxa extraordinária, transitória, de aplicação contingente e claramente conjuntural, nitidamente configurando-se como um imposto novo, com vários elementos diferenciadores (face à estrutura do IRS) criado com a única finalidade de obter receita para a consolidação orçamental.

Tratar-se-á claramente de uma medida de política fiscal conjuntural, com vista à referida consolidação orçamental, que parece configurar-se que teve uma verdadeira natureza orçamental.

Vejamos então como esta sobretaxa foi sempre tratada a par da vigência das leis do orçamento do Estado.

A sobretaxa extraordinária de IRS, criada pela Lei 49/2011, de 07 de Setembro, aditou o artigo 72ºA do Código do IRS e aplicou-se ao rendimento colectável de IRS de 2011.

Esta sobretaxa foi mantida

- para os rendimentos de 2012, pela Lei 66-B/2012, de 31.12, (lei OE para 2013);
- para os rendimentos de 2013, pela Lei 83-C/2013, de 31.12 (lei OE para 2014);
- para os rendimentos de 2014, pela Lei 82-B/2014, de 31.12 (lei OE para 2015);
- para os rendimentos de 2015, pela Lei 159-D/2015, de 30.12 (lei de extinção da sobretaxa a partir de 1 de Janeiro de 2017);
- para os rendimentos de 2016, pela Lei 159-D/2015, de 30.12 (lei de extinção da sobretaxa a partir de 1 de Janeiro de 2017);
- para os rendimentos de 2017, pela Lei 42/2016, de 28 de Dezembro (lei OE para 2017).

A sobretaxa extraordinária foi inicialmente de 3,5%, aplicável aos rendimentos auferidos em 2011 e até 2015.

Quanto aos rendimentos auferidos em 2016 a sobretaxa aplicável, observou a seguinte tabela:

Rendimento coletável (euros)	Taxa (percentagem)
Até 7 070	0
De mais de 7 070 até 20 000	1
De mais de 20 000 até 40 000	1,75
De mais de 40 000 até 80 000	3
Superior a 80 000	3,5

E quanto aos rendimentos auferidos em 2017, observou a seguinte tabela:

Rendimento coletável (euros)	Taxas (percentagem)
De mais de 20261 até 40522	0,88 %
De mais de 40522 até 80640	2,75 %
Superior a 80640	3,21 %

A norma que definiu a incidência da sobretaxa, observou ainda a seguinte redacção, desde a sua criação, com a publicação da Lei 49/2011, de 07 de Setembro:

Artigo 72ºA do Código do IRS aplicável aos rendimentos auferidos em 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015	Nº 1 do artigo 3º da Lei 159-D/2015, de 30.12 aplicável aos rendimentos auferidos em 2016 e a parte dos rendimentos auferidos em 2017
Sobre a parte do <i>rendimento colectável de IRS que resulte do englobamento</i> nos termos do artigo 22.º, <i>acrescido dos rendimentos sujeitos às taxas especiais</i> constantes dos nºs 3, 4, 6 e 10 do artigo 72.º, auferido por sujeitos passivos residentes em território português, que exceda, por sujeito passivo, o valor anual da retribuição mínima mensal	As taxas previstas no artigo anterior <i>incidem</i> sobre a parte do <i>rendimento coletável de IRS que resulte do englobamento</i> nos termos do artigo 22.º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, <i>acrescido dos rendimentos sujeitos às taxas especiais</i> constantes dos nºs 3, 6, 11 e 12 do artigo 72.º do mesmo Código,

garantida, <i>incide</i> a sobretaxa extraordinária de 3,5 %.	auferido por sujeitos passivos residentes em território português, que exceda, por sujeito passivo, o valor anual da retribuição mínima mensal garantida.
---	---

Será difícil não se concluir, face ao confronto entre os dois textos, que a norma que define a incidência da sobretaxa extraordinária, tem coincidência literal, face à questão fulcral colocada no PPA, que é a da saber se *só no caso de existir rendimento colectável englobado* na acepção do artigo 22º nº 1 o Código do IRS, na declaração de rendimentos (englobamento por força de lei) é que pode considerar-se que deve incidir esta tributação extraordinária sobre o valor líquido, no caso, dos rendimentos líquidos da categoria A, auferidos no exercício de actividades de elevado valor acrescentado.

É inequívoco que o Requerente não teve qualquer “rendimento colectável”, expresso formalmente na nota de liquidação do IRS em 2017, porquanto o rendimento que auferiu está sujeito a uma taxa especial de 20%, por retenção na fonte, que no fundo tem efeito liberatório, na medida em que, só facultativamente, tal rendimento é susceptível de englobamento em sede de IRS.

O elemento literal da norma é sempre um elemento muito relevante, por ser delimitador da actividade interpretativa.

Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. A letra é um elemento irremovível da interpretação, ou um “limite da busca do espírito”.

“Uma interpretação que não se situe já no âmbito do sentido literal possível, já não é interpretação, mas modificação de sentido” (Larenz).

“(…) *há-de ser um sentido (uma motivação, um conjunto de objectivos) que caiba razoavelmente no sentido literal da declaração do legislador. Sob pena de, se isto não acontecer, se estar a criar uma nova norma, em vez de interpretar uma norma já existente*” (Hespanha).

Não parece a este TAS, que o texto da lei permita a leitura, muito bem estruturada, reconhece-se, que o Requerente faz do conjunto de disposições legais aplicáveis à liquidação do IRS, raciocinando sempre como se tratasse de liquidação de IRS em sentido próprio e não de uma sobretaxa extraordinária, com autonomia face ao procedimento de liquidação do IRS.

É que o texto da lei, quando definiu a incidência da sobretaxa, a anterior lei (o artigo 72ºA do Código do IRS) e lei aqui aplicável (nº 1 do artigo 3º da Lei 169-D/2015, de 30.12 e artigo 194º da Lei 42/2016, de 07 de Setembro), parece ser claro no seu elemento intransponível, que é o literal, quando diz que as “*taxas*” (na nova lei) *incidem* “sobre a parte do *rendimento colectável de IRS* que resulte do englobamento” “*acrescido dos rendimentos* sujeitos a *taxas especiais*”, como é o caso dos rendimentos a que se alude no nº 6 do artigo 72º do Código do IRS (auferido no exercício de actividades de elevado valor acrescentado).

Ou seja, configura-se não ser possível acolher o “pensamento legislativo” que o Requerente vislumbra na lei, uma vez que não parece ter um mínimo de correspondência verbal com o nº 1 do artigo 3º da Lei 159-D/2015, de 30.12 e com o artigo 194º da Lei 42/2016, de 07 de Setembro, uma vez que o intérprete tem que presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

Quando no nº 1 do artigo 3º da Lei 159-D/2015, de 30.12, se diz que as *taxas* incidem sobre o *rendimento colectável que resulte de englobamento* e depois se refere “*acrescido dos rendimentos sujeitos a taxas especiais*”, parece que o legislador, teve em conta que estes rendimentos, que “acrescem” ao rendimento colectável considerado para a liquidação do IRS, não eram sujeitos a englobamento obrigatório em sede de procedimento de liquidação do IRS,

daí ter escolhido esta formulação, criando uma regra própria para determinar a base tributável da sobretaxa extraordinária.

Ou seja, caso não exista rendimento colectável relevante para liquidação do IRS, englobado obrigatoriamente, como é o caso, parece ter sido clara a intenção do legislador de sujeitar a esta tributação extraordinária os rendimentos que indica, nomeadamente os auferidos pelo Requerente, mesmo que sujeitos a englobamento facultativo em termos de tributação em IRS em sentido próprio.

O que significa que o legislador, nomeadamente quanto à incidência e liquidação da sobretaxa extraordinária, afastou a possibilidade do englobamento facultativo, que vigora apenas para a liquidação do IRS.

Inexistindo rendimento colectável, para efeitos de determinação da colecta final de IRS, mas existindo rendimentos sujeitos a taxas especiais, indicados expressamente na lei, não parece subsistirem dúvidas de que sobre os mesmos deve incidir a sobretaxa.

Acrescente-se que a nota de liquidação de IRS, neste caso, não expressa a colecta do IRS que foi liquidada ao Requerente e que suportou, uma vez que corresponde ao montante cobrado na fonte pela sua entidade empregadora.

Nesta conformidade, não se subscreve a afirmação de que não existiu “rendimento colectável” em IRS, uma vez que esse valor correspondeu à base tributável sobre a qual incidiu a taxa especial “*ad valorem*” de 20%, cujo produto corresponde à colecta do IRS suportada, que foi de 69 842,00 euros, ou seja, a soma das retenções na fonte ocorridas durante o ano (alínea c) dos factos provados).

Como acima se referiu, esta sobretaxa, parece dever ser vista, essencialmente, com as suas regras próprias, desde logo como medida orçamental conjuntural, temporária e extraordinária,

ainda que, seja difícil perceber a sua existência por 7 anos consecutivos, numa vigência muito superior ao que se convencionou denominar ser um *médio prazo*.

A circunstância da sua longa vigência, enquanto medida de política fiscal de consolidação orçamental, em regra anual, parece não permitir que se considere como não sendo conjuntural, temporária e extraordinária.

Desde a sua criação, a sobretaxa extraordinária, tem várias regras próprias, diferentes do IRS ou para as quais são feitas remissões, como se retira dos já revogados artigos 72ºA e 99ºA, ambos do Código do IRS e do artigo 2º da Lei 49/2011, de 07 de Setembro.

O regime vigente em 2017, que constava da Lei 159-D/2015, de 30.12 (e do artigo 194º da Lei 42/2016, de 28.12) também parece apresentar a mesma autonomia, face ao Código do IRS, como se retira da leitura dos artigos 1º e 2º da Lei 159-D/2015, de 30.12 e do artigo 194º da Lei 42/2016, de 28.12.

Uma regra própria da sobretaxa é a que define a base tributável, a que se aplica a taxa “*ad valorem*”, no caso 3,21%, para quem auferiu em 2017 rendimentos da categoria A, superiores a 80 640,00 euros.

Assim, quando se expressa “rendimento colectável” na tabela do nº 3 do artigo 194º da Lei 42/2016, de 28.12, o legislador terá recorrido um termo jurídico-fiscal próprio do procedimento de liquidação do IRS, importando-o para as regras do procedimento de liquidação da sobretaxa extraordinária, apenas para determinar a base tributável a partir do qual passa a incidir a taxa “*ad valorem*”, no caso de 3,21%, para depois de obter a colecta da sobretaxa extraordinária.

Não encontramos, face ao descrito, a apontada desconformidade na liquidação impugnada, face às normas legais que a fundamentaram, nem vislumbramos, como acima se refere, que a leitura da lei propugnada pelo Requerente, tenha uma adesão mínima ao seu elemento literal, (sobretudo ao segmento final da norma que consta do nº 1 do artigo 3º da Lei 159-D/2015, de

30.12, que manda acrescer, - para se determinar a base de incidência da taxa “*ad valorem*” de 3,21%, - os rendimentos sujeitos às taxas especiais) daí que, tendo em conta a obrigação do TAS em julgar em respeito pelo princípio do “dever de obediência à lei” mesmo que considere o conteúdo do preceito legislativo “injusto ou imoral”, o pedido de pronúncia não tem possibilidade legal de obter acolhimento.

Como já se deixou escrito, a liquidação da sobretaxa extraordinária teve por base uma lei da Assembleia da República (artigo 194º da Lei 42/2016, de 28.12 e Lei 159-D/2015, de 30.12), de publicação prévia, pelo que também não conseguimos encontrar desconformidade, entre o conjunto de normas que a regulam, face à Constituição da República Portuguesa (CRP), mormente o desrespeito pelo princípio da legalidade tributária, na vertente da tipicidade, porquanto os seus elementos essenciais, nomeadamente a incidência, base tributável e taxa aplicável, estão devidamente expressos na lei.

A forma como a alegada desconformidade com a CRP é invocada, não gera no TAS a obrigação de referir mais do que atrás se referiu.

Não sendo possível acolher a leitura da lei propugnada pelo Requerente e improcedendo o PPA, fica prejudicada a apreciação do pedido de reembolso da importância paga e bem assim de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

IV. DECISÃO

Termos em que, com os fundamentos expostos, julga-se improcedente o pedido de pronúncia arbitral, absolvendo-se a AT do pedido.

V - VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 9 731,47 €, nos termos do artigo 97.º - A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força do disposto no artigo 29.º,

n.º 1, al. a) do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI – CUSTAS

Custas a suportar pelo Requerente, no montante de 918,00 €, conforme o artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 07 de Abril de 2019

Tribunal Arbitral Singular,

Augusto Vieira