

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1036/2025-T

Tema: IRS de 2024 - Ganhos obtidos com a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis que tenham estado afetos à atividade empresarial e profissional do sujeito passivo - n.º 16 do artigo 10.º do CIRS.

SUMÁRIO

A norma do n.º 16 do artigo 10.º do CIRS, enquanto norma especial de incidência real do imposto, implica a sua aplicação ao regime de determinação do rendimento da categoria B e bem assim o regime de liquidação e taxas aplicáveis.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof.^a Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dr. Augusto Vieira e Dra. Adelaide Moura (Adjuntos) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral coletivo, acordam no seguinte:

1. RELATÓRIO

A..., NIF ..., nacional do Reino Unido, residente em, Reino Unido, representado fiscalmente em Portugal por B..., Lda., NIF ..., com sede em ..., ..., ..., ...-..., Almancil, tendo sido notificado da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) respeitante ao ano de 2024 no valor de € 274.298,01, com data de 25/06/2025 nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 3.º, do artigo 10.º e dos artigos 15.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), apresentou pedido de pronúncia arbitral, pedindo a anulação da *“liquidação na sua parte ora impugnada, com a consequente condenação da AT no respetivo reembolso acrescido de juros indemnizatórios”*.

É demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante identificada por “AT” ou “Requerida”.

O pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 28/11/2025, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à AT em 02/12/2025.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, 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, o Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 22/10/2025, as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 10/02/2026.

Por Despacho Arbitral de 10/02/2026, nos termos do previsto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, foi notificada a AT para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, e para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo (“PA”).

A Requerida apresentou, em 16/03/2026 a sua Resposta tendo remetido o PA.

Por despacho de 18/03/2026 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e convidadas as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas, em prazo simultâneo de 20 dias.

Em 21/04/2025 ambas as partes apresentaram alegações mantendo o que já haviam referido em sede de articulados.

2. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo e foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) e o Tribunal é competente.

O processo não enferma de nulidades.

3. MATÉRIA DE FACTO

3.1. Factos Provados

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

- A. O Requerente é, e era em 2024, residente no Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte – conforme artigo 1º do PPA e artigo 5º da Resposta.
- B. Em **13 de agosto de 2019**, A... e mulher C..., ambos naturais de Londres, Reino Unido, de nacionalidade britânica, *casados sob o regime inglês da separação de bens, semelhante ao regime português da separação de bens*, residentes em ..., Reino Unido, NF ... e ..., respectivamente, compraram pelo preço de um milhão setenta e dois e quinhentos euros (1 072.500,00 Euros) o prédio urbano, edifício para habitação, de três pisos e logradouro com piscina, sito em ..., denominado "LOTE ...", freguesia de..., concelho de Loulé, inscrito na respectiva matriz sob o artigo ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob o número ..., da referida freguesia, com o valor patrimonial tributável correspondente de € 625.921,75, contraindo um empréstimo de 750 000,00 Euros junto do BCP SA, com garantia de hipoteca abrangente em favor do banco mutuante – conforme artigo 3º do PPA e Documento nº 3 em anexo ao PPA;
- C. Em **20 de agosto de 2021** o Requerente iniciou actividade e afetou o prédio atrás referido à actividade de “alojamento mobilado para turistas” (CAE 0555201), que iniciou em nome individual e sob o regime simplificado de determinação do rendimento tributável – conforme artigo 3º da Resposta da AT, artigo 4º do PPA e Documento nº 4 em anexo ao PPA;
- D. A... e mulher B..., em **08 de janeiro de 2024**, venderam pelo valor de dois milhões, trezentos e oitenta e cinco mil euros (2 385 000,0 Euros), o prédio urbano denominado Lote n.º ..., sito no n.º ... da Rua ..., ..., Ancão, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Loulé, sob o artigo ..., e descrito no registo predial de Lagoa sob o n.º...– conforme artigo 2º do PPA e Documento nº 2 junto com o PPA;
- E. Em **09 de janeiro de 2024**, o Requerente comunicou à AT a cessação da referida atividade com efeitos à data do termo do período de tributação de 2023 (31-12-2023) –

- conforme artigo 4º do PPA e Documento nº 4 em anexo ao PPA e quanto à data da comunicação à AT nos termos do nº 7 do artigo 110º do CPPT por falta de impugnação especificada;
- F. Em 16 de junho de 2025**, o Requerente submeteu a declaração Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2024, à qual foi atribuído o n.º ... 2024 - ...- ..., constando o Anexo G da referida declaração rendimentos decorrentes da alienação de 50% do imóvel urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da freguesia ..., tendo o sujeito passivo indicado que o mesmo foi adquirido em 13-08-2019 pelo montante de €536.250,00 e alienado em 08-01-2024 pelo montante de €1.192.500,00, bem como que o referido imóvel foi transferido para o seu património particular em 2023-12-31 – conforme artigos 4º e 6º da Resposta da AT, teor do PA junto com a resposta; e artigos 6º a 8º do PPA e Documento nº 6 em anexo ao PPA;
- G. Em 25 de junho de 2025** a Requerida emitiu a liquidação de IRS n.º 2025..., relativa ao ano de 2024, que apurou o montante a pagar de imposto de € 274.298,01 – conforme artigo 7º da Resposta da AT e Documento nº 1 em anexo ao PPA;
- H.** A Requerida fixou o rendimento global em € 552.116,25, correspondentes a 95% da diferença entre valor de realização e o valor de aquisição, este atualizado pelo coeficiente de desvalorização da moeda de 1,14, e liquidou imposto à taxa efetiva de 49,68% - conforme artigos 9º e 10º do PPA e documento nº 1 em anexo ao PPA;
- I. Em 3 de setembro de 2025** o Requerente procedeu ao pagamento total e efetivo da liquidação de IRS impugnada, no valor de € 274.298,01 - **conforme vinheta de cobrança postal aposta sobre o lado esquerdo do Documento nº 1 em anexo ao PPA**
- J. Em 28 de novembro de 2025** o Requerente entregou no CAAD o presente PPA – conforme registo no SGP do CAAD.

3.2. Factos não provados

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

3.3. Fundamentação da decisão 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, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do Código do Processo Civil, doravante “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 (cfr. artigo 596.º, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal Arbitral baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

É pacífico na doutrina e jurisprudência que: *“Nos casos em que os elementos probatórios tenham um valor objectivo (como sucede, na maior parte dos casos, com a prova documental) a revelação das razões por que se decidiu dar como provados determinados factos poderá ser atingida com a mera indicação dos respectivos meios de prova, sem prejuízo da necessidade de fazer uma apreciação crítica, quando for questionável o valor probatório de algum ou alguns documentos ou existirem documentos que apontam em sentidos contraditórios”* (cf. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e comentado*, II volume, Áreas Editora, 6.ª edição, 2011, p. 321 e, entre outros, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 05/03/2020, proferido no processo n.º 19/17.2BCLSB).

4. SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS PARTES

4.1. - Do Requerente

O Requerente, nos artigos 12º a 22º do PPA, expressa porque entende que a liquidação padece de ilegalidade, por violação da norma do nº 16 do artigo 10º do CIRS, a saber:

Quanto à ilegalidade da liquidação

“A liquidação de IRS ora impugnada fez incidir o imposto sobre 95% do ganho realizado pelo impugnante na alienação onerosa do seu imóvel, observando assim a regra de determinação do rendimento tributável prevista na parte final da alínea d) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS.

Porém, absteve-se de aplicar a taxa de 25% – não observando, assim, a regra prevista no n.º 6 do artigo 72.º do CIRS.

Em vez disso, a liquidação de IRS ora impugnada contemplou uma taxa efetiva de tributação de 49,68% – ou seja, o dobro da taxa de IRS legalmente aplicável a todos os rendimentos empresariais e profissionais obtidos em território português por não residentes.

Com efeito, quando não sejam sujeitos a retenção na fonte, todos os rendimentos empresariais e profissionais obtidos em território português por não residentes são tributados à taxa de 25% – al. b) do n.º 6 do artigo 72.º conjugada com a al. a) do n.º 4 do artigo 71.º.

Ora, nos termos do disposto no n.º 16 do artigo 10.º do CIRS, “os ganhos obtidos com a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis que tenham estado afetos à atividade empresarial e profissional do sujeito passivo são tributados de acordo com as regras da categoria B, caso a alienação ocorra antes de decorridos três anos após a transferência para o património particular do sujeito passivo.”

Sucedede que a liquidação ora impugnada obedeceu às regras de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais tributáveis, mas deixou à margem a respetiva taxa.

Isto é, fixou o rendimento tributável de acordo com as regras da categoria B, mas tributou-o de acordo com as regras da categoria G!

Diz-nos porém o n.º 16 do artigo 10.º do Código do IRS que os ganhos “...são tributados de acordo com as regras da categoria B”, sem que entre estas se divise alguma que seria mesmo para aplicar de outras que se poderiam simplesmente desaplicar.

Pelo contrário, os ganhos de natureza imobiliária que preenchem a previsão legal do n.º 16 do artigo 10.º do Código do IRS são, no seu todo, e não apenas em parte, tributados de acordo com as regras da categoria B.

Entre as regras da categoria B que são assim aplicáveis aos referidos ganhos avultam, pelo menos, todas aquelas que regem os aspetos conexos com elementos essenciais da tributação, e que por isso se acham abrangidas por reserva de lei.

Todas, sem exceção, serão assim para aplicar em bloco, sob pena de violação do n.º 16 do artigo 10.º do CIRS”.

Quanto à inconstitucionalidade

Em resumo o Requerente considera nos artigos 79º e 80º do PPA: *“Mesmo que, por absurdo, se pudesse entender que nada há de errado em fixar o rendimento tributável de acordo com as regras da categoria B, e tributá-lo às taxas da categoria G, nem assim deixaria de ser ilegal a liquidação ora impugnada. Nesse caso, o ato de liquidação seria ilegal por se fundar numa norma inconstitucional por violação do princípio da igualdade, na dimensão da proibição do arbítrio, e por violação do princípio da proporcionalidade, enquanto proibição de excesso”.*

4.2. Da Requerida

Por sua vez a Requerida nos artigos 20º s 33º da Resposta expressa o seu ponto de vista no sentido da legalidade da liquidação, a saber:

Quanto à (i)legalidade da liquidação

“Nos termos do n.º 16 do artigo 10.º do CIRS: “Os ganhos obtidos com a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis que tenham estado afetos à atividade empresarial e profissional do sujeito passivo são tributados de acordo com as regras da categoria B, caso a alienação ocorra antes de decorridos três anos após a transferência para o património particular do sujeito passivo”.

Por sua vez, de acordo com o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º do mesmo diploma:

“2. Consideram-se ainda rendimentos desta categoria [rendimentos empresariais e profissionais]

c) As mais-valias apuradas no âmbito das atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, definidas nos termos do artigo 46.º do Código do IRC, designadamente as resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens, com exceção dos bens imóveis, afetos ao ativo da empresa e, bem assim, os outros ganhos ou perdas que, não se encontrando nessas condições, decorram das operações referidas no n.º 1 do artigo 10.º, quando imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais.”

“Do exposto resulta que os ganhos em causa são qualificados como obtidos no âmbito da categoria G, aplicando-se apenas as regras da categoria B para efeitos de determinação do rendimento tributável.

Com efeito, o sistema do IRS distingue claramente entre normas de incidência e determinação da matéria coletável e normas de liquidação e taxas, e, a remissão operada pelo n.º 16 do artigo 10.º do CIRS é apenas uma remissão limitada, aplicável às normas de incidência e ao regime de determinação do rendimento, e não uma remissão global e ilimitada, não se aplicando, conseqüentemente, às normas de liquidação e taxas”.

De facto, a Administração Fiscal aplicou às mais-valias as taxas gerais progressivas previstas no artigo 68.º do CIRS,

Ao passo que o Requerente sustenta a aplicação integral das regras da categoria B, incluindo a taxa especial de 25% prevista na alínea b) do n.º 6 do artigo 72.º.

Tal argumento não pode prosperar, uma vez que a taxa de 25% se aplica exclusivamente aos rendimentos empresariais e profissionais obtidos em território português por não residentes, quando imputáveis a estabelecimento estável, ou seja, a rendimentos correntes da categoria B quando autonomamente considerados.

Ora, in casu, os ganhos em causa não resultam do exercício corrente de qualquer atividade da categoria B, mas de um rendimento apenas qualificado como categoria B por ficção legal, para efeitos exclusivos de determinação do rendimento tributável, por força da remissão limitada, repita-se, prevista no n.º 16 do artigo 10.º do CIRS,

Pelo que, quanto à taxa, é de aplicar o regime geral de IRS, com tributação às taxas progressivas do artigo 68.º do CIRS.

Em suma, o n.º 16 do artigo 10.º do CIRS constitui uma norma especial de incidência, dispondo que, quando determinados imóveis tenham estado afetos à atividade empresarial ou profissional do sujeito passivo, os ganhos daí resultantes são tributados segundo as regras da categoria B.

A norma visa afastar a aplicação das regras da categoria G, evitando a sobreposição de regimes, e submete o apuramento do ganho às regras da categoria B, designadamente às previstas no artigo 31.º, funcionando como norma de qualificação e determinação do rendimento tributável.

...

Por todo o exposto, a interpretação defendida pelo Requerente, segundo a qual a remissão do n.º 16 do artigo 10.º do CIRS abrangeria também a taxa especial de 25%, carece de suporte legal, pelo que não pode ser acolhida”.

Quanto à inconstitucionalidade

Refere a AT nos artigos 44º a 48º da Resposta: “*A circunstância de o regime poder ser mais oneroso em determinadas situações não configura, por si só, violação do princípio da igualdade.*

No caso sub judice, a aplicação das taxas gerais progressivas previstas no artigo 68.º do CIRS aos rendimentos obtidos pelo Requerente decorre diretamente da lei, aplicando-se de forma geral e abstrata a todos os sujeitos passivos em situações objetivamente equivalentes. Também não se verifica violação do princípio da capacidade contributiva, uma vez que a mais-valia em causa foi efetivamente realizada, correspondendo o ganho a um acréscimo patrimonial do Requerente, configurando rendimento real e tributável.

Quanto ao alegado desrespeito pelo princípio da proporcionalidade, cumpre recordar que este só ocorre quando a tributação é manifestamente excessiva ou desadequada face à capacidade contributiva do contribuinte.

No caso que nos ocupa, a tributação incide sobre o ganho efetivamente obtido, sendo proporcional ao acréscimo económico verificado.

Assim, não procede a alegação de violação dos princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da proporcionalidade, porquanto, conforme jurisprudência reiterada do Tribunal Constitucional, o princípio da capacidade contributiva apenas impede

apenas a tributação de rendimentos inexistentes ou meramente ficcionados, exigindo-se que o imposto incida sobre rendimento real”.

5. MATÉRIA DE DIREITO

É notório que o que aqui está em causa é a interpretação e aplicação da norma contida no n.º 16 do artigo 10.º do CIRS que refere o seguinte:

“16 - Os ganhos obtidos com a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis que tenham estado afetos à atividade empresarial e profissional do sujeito passivo são tributados de acordo com as regras da categoria B, caso a alienação ocorra antes de decorridos três anos após a transferência para o património particular do sujeito passivo”.

Por outro lado, o artigo 3.º, n.º 2, alínea a), do Código do IRS refere que: “2 - *Consideram-se ainda rendimentos desta categoria:*

...

c) As mais-valias apuradas no âmbito das atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, definidas nos termos do artigo 46.º do Código do IRC, designadamente as resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens, com exceção dos bens imóveis, afetos ao ativo da empresa e, bem assim, os outros ganhos ou perdas que, não se encontrando nessas condições, decorram das operações referidas no n.º 1 do artigo 10.º, quando imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais”

Trata-se de normas, a primeira aditada e a segunda com a redacção alterada pela Lei do Orçamento do Estado (OE) para 2021 - Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro.

Como surgiu esta adição no CIRS

A sua origem remonta à Proposta de Lei n.º 61/XIV/2ª, de 13.11.2020 do Grupo Parlamentar do Partido Socialista, que veio a ser aprovada e que veio a integrar o artigo 364.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro (proposta disponível no site da AR na parte relativa às discussões sobre a aprovação do OE para 2021)

No entanto, na proposta em si mesma, não existe qualquer fundamentação sobre a razão da adição da norma aqui em causa, na redacção adoptada.

Acresce que, na página 27 da “nota explicativa” do Ministério das Finanças (disponível no site da AR na parte relativa às discussões sobre a aprovação do OE para 2021), relativa à proposta do OE para 2021, é possível encontrar um desígnio geral que esteve na origem das alterações ao IRS propostas: “*Combate ao planeamento fiscal em sede de IRS*” - *Propõe-se a alteração do Código do IRS no sentido de impedir o planeamento fiscal decorrente da realização operações com entidades relacionadas que têm em vista a diminuir artificialmente o imposto a pagar, em particular operações em que sejam geradas menos valias fiscais para redução do IRS*”.

A interpretação da lei

Será oportuno referir que 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).

Lei geral vs. lei especial

Uma vez que a AT considera, e do nosso ponto de vista bem, que a norma do n.º 16 do artigo 10.º do CIRS é uma norma especial, haverá que ter em conta o n.º 3 do artigo 7.º do Código Civil, segundo o qual “*Lex specialis derogat legi generali*”, ou seja, a lei especial

derroga a lei geral, sendo um princípio legal que estabelece que uma lei específica prevalece sobre uma lei geral quando há um conflito entre as duas.

O regime de bens do Requerente

A Exma. Senhora Notária que elaborou a escritura referida em D) dos factos provados referiu que os vendedores eram “*casados sob o regime inglês da separação de bens, semelhante ao regime português da separação de bens*”, não tendo este Tribunal, até pela falta de oposição da Requerida, razões para não considerar que não seja assim.

Assim é de aplicar o regime do artigo 1735.º e 1736.º do Código Civil (CC), considerando que relativamente aos bens móveis, a lei estabelece mesmo que, em caso de dúvida acerca da propriedade dos mesmos, se deve presumir que pertencem *em compropriedade* a ambos os cônjuges (artigo 1736.º, n.º 2 do CC).

Ou seja, a actuação procedimental e processual do Requerente em separado do cônjuge está em consonância com o respectivo regime de bens.

O caso concreto

Passando ao caso concreto, verifica-se que a AT louva-se na comparação entre as normas

- da c) do n.º 2 do artigo 3.º do CIRS; e
- do n.º 16 do artigo 10.º do CIRS;

e da sua leitura retira que esta última é lei especial, mas faz apenas “*uma remissão limitada, aplicável às normas de incidência e ao regime de determinação do rendimento, e não uma remissão global e ilimitada, não se aplicando, conseqüentemente, às normas de liquidação e taxas*”.

Ora, não consegue este Tribunal ver na norma do n.º 16 do artigo 10.º essa remissão limitada, pois que a letra da norma, que é o elemento irremovível, sendo especial, é inequívoca: “são tributados de acordo com as regras da categoria B. Caso a alienação ocorra antes de decorridos três anos após a transferência para o património particular do sujeito passivo”.

A única limitação ou condicionante que a lei dispõe é o facto da “alienação ter ocorrido, antes de decorridos três anos após a transferência para o património particular do sujeito passivo”, o que no caso se verifica.

Repare-se que não estamos perante normas inseridas em partes do Código do IRS que não sejam, o Capítulo I – Incidência, Secção I – Incidência Real, pelo que não se encontra no texto da lei qualquer elemento que exclua a aplicação das normas relativas à liquidação/taxa aplicável que a lei manda aplicar aos rendimentos da categoria B. Ambas são normas de incidência: uma é norma geral, a alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º do CIRS; e a outra, a do n.º 16 do artigo 10.º do CIRS, é norma especial.

A expressão “com exceção dos bens imóveis”, que consta na alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º do CIRS, indica o carácter especial da norma do n.º 16 do artigo 3.º do CIRS.

Consequentemente, não tendo este Tribunal razões para encontrar solução diversa para este dissídio, face ao que atrás se referiu, é de concluir que a liquidação, na parte impugnada, enferma de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade da liquidação que é objecto do presente processo, por vício que impede a sua renovação, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento do restantes vícios que lhe são imputados pelo Requerente.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos do impugnante, não é necessário conhecer do restante, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento da alegada inconstitucionalidade.

6. RESTITUIÇÃO DAS IMPORTÂNCIAS INDEVIDAMENTE RETIDAS E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O Requerente pede ainda a condenação da AT no reembolso da importância impugnada (136 268,95 Euros) e no pagamento de juros indemnizatórios.

Provou-se em I) dos factos provados que o Requerente pagou o valor o valor global que lhe foi liquidado de € 274.298,01.

Nos termos da alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*.

Isto está, pois, em perfeita sintonia com o preceituado no artigo 100.º, da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Anulando-se como se vai anular parcialmente a liquidação impugnada, o Requerente tem direito à restituição do valor indevidamente pago acima referido.

Já no que diz respeito ao direito a juros indemnizatórios, o mesmo é regulado no artigo 43.º, da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

“Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

- 1. 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.*
- 2. Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*
- 3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:*
- 4. Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*
- 5. Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*
- 6. Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*

7. *Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.*
8. *A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.*
9. *No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas”.*

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

No caso em apreço, o ato tributário parcialmente posto em crise não foi da iniciativa do Requerente, pelo que não é possível deixar lhe imputar aos serviços da Requerida o erro que está na base do ato de liquidação de IRS.

Nesse sentido, sendo o erro que afeta a liquidação parcialmente impugnada exclusivamente imputável à AT, preconiza a jurisprudência dos nossos tribunais superiores que deve encontrar-se preenchido o pressuposto do “*erro imputável aos serviços*” que o artigo 43.º, n.º 1, da LGT, reclama para o nascimento da obrigação de juros indemnizatórios.

Como se refere no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 10/05/2017, no processo n.º 049/16, “*foi esta a solução sustentada pelo citado acórdão de 02-12-2015, do Pleno desta Seção, Proc. 01524. Como se escreveu no acórdão deste STA, de 30-05-2012, proc. 410: “Diz o n.º 1 do art. 43.º da LGT, ao abrigo da qual foi proferida a condenação ora recorrida: «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». Ou seja, quando um acto de*

liquidação de um tributo for declarado em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial viciado por erro imputável aos serviços e do qual tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, há direito a juros indemnizatórios, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT. Como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, «[a] utilização da expressão «erro» e não «vício» ou «ilegalidade» para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito. Com efeito, há vícios dos actos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão «erro» tem um âmbito mais restrito do que a expressão «vício». Por outro lado, é usual utilizar-se a expressão «vícios» quando se pretende aludir genericamente a todas as ilegalidades susceptíveis de conduzirem à anulação dos actos, como é o caso dos arts. 101.º (arguição subsidiária de vícios) e 124.º (ordem de conhecimento dos vícios na sentença) ambos do CPTT. Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão «erro» tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios» (Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 5 ao art. 61.º, pág. 531). O mesmo Autor explica as razões por que a LGT restringiu o direito a juros indemnizatórios aos casos de anulação por vício substancial e já não o reconheceu relativamente aos vícios de forma ou incompetência que determinem a anulação do acto: o reconhecimento de um vício destes últimos tipos «não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela Administração Tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou cobrar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu. Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência desse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito. Por isso, se pode justificar que, nestas situações, não havendo dúvidas em que a

exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele”.

Consequentemente, a Requerida deve pagar ao Requerente juros indemnizatórios sobre a quantia paga indevidamente, contados à taxa legal supletiva, desde a data do pagamento da quantia indevidamente liquidada até à data do efetivo reembolso.

7. DECISÃO

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pelo Requerente e, em consequência, anular parcialmente a liquidação de IRS n.º 2025..., relativa ao ano de 2024, que apurou o montante a pagar de imposto de € 274.298,00, na parte impugnada;
- b) Julgar procedente o pedido de reembolso do imposto indevidamente pago pelo Requerente no montante de 136 268,95 Euros e condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal supletiva, sobre a importância a reembolsar, desde a data de pagamento dessa quantia, até à data do efetivo reembolso;

8. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC, e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **136 268,95** indicado pelos Requerentes sem oposição da Requerida.

9. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3 060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de Maio de 2026.

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro – Presidente)

(Augusto Vieira – Adjunto e Relator)

(Adelaide Moura - Adjunta)