

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 990/2025-T

Tema: IRS – Benefício Fiscal de pessoas com deficiência – Redução de Incapacidade

Sumário:

- I. O artigo 4º-A, aditado ao Decreto-Lei nº 202/96, de 23 de outubro, estabeleceu, com carácter interpretativo, que sempre que do processo de revisão ou reavaliação de incapacidade resulte a atribuição de grau de incapacidade inferior ao anteriormente atribuído, e, conseqüentemente, a perda de direitos ou de benefícios já reconhecidos, mantém-se em vigor o resultado da avaliação anterior, mais favorável ao avaliado, desde que seja relativo à mesma patologia clínica que determinou a atribuição da incapacidade e que de tal não resulte prejuízo para o avaliado.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. **A...**, titular do número de identificação fiscal ... (doravante, a “**Requerente**”), veio nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1 e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “**RJAT**”), em conjugação com o artigo 99.º, alínea a) e o artigo 102.º, n.º 1, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, “**CPPT**”), requerer a constituição do tribunal arbitral, com a intervenção de árbitro singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a “**Requerida**” ou “**AT**”), tendo em vista a declaração de ilegalidade do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante, “**IRS**”) com o n.º

1.

2025 ... (e respetiva demonstração de acerto de contas com o n.º 2024 ...), do qual resultou um montante a pagar de € 2.917,23, e, bem assim, a condenação da Requerida no reembolso do montante indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

2. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a) e 6.º, n.º 1, do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitra a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
3. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 27 de janeiro de 2026, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
4. Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta em 03 de março de 2026, tendo igualmente remetido o processo administrativo.
5. Em 5 de março de 2026 o Tribunal arbitral proferiu despacho a solicitar à Requerente a clarificação do objeto do pedido e, no mesmo prazo, querendo, exercer contraditório em matéria de exceções.
6. A Requerente respondeu em 18 de março de 2026, clarificando que o objeto do pedido é a liquidação n.º 2025..., referente ao IRS do ano de 2024.
7. Em 19 de março de 2026 o Tribunal arbitral proferiu despacho a dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a notificar as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas, direito que tanto a Requerente como a Requerida optaram por não exercer.

II. SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS PARTES

8. Para fundamentar a sua posição, a Requerente invocou, em suma, o seguinte:
 - Em 17.06.2010 obteve atestado médico de incapacidade multiuso que lhe conferiu uma incapacidade permanente global de 67% (67,44%), pela Tabela Nacional de Incapacidades (doravante, “TNI”) aprovada pelo Decreto-Lei n.º 352/2007, suscetível de variação futura e com reavaliação prevista para 2015;
 - Em 19.06.2015, na sequência da reavaliação, foi-lhe atribuído, a título definitivo, um grau de incapacidade permanente global de 50,80% (51%), pela mesma TNI e para a

mesma patologia clínica (Traumatismos raquidianos sem fratura), tendo o próprio atestado de 2015 feito referência expressa ao grau anterior de 67%, nos termos do artigo 4.º, n.º 7, do Decreto-Lei n.º 202/96;

- Decorrendo a redução do grau de incapacidade da mesma patologia clínica, deve manter-se o grau mais favorável de 67% para efeitos de acesso aos benefícios fiscais previstos para pessoas com deficiência, por força do princípio da avaliação mais favorável;

- A Lei n.º 80/2021 veio consagrar como norma interpretativa o artigo 4.º-A do Decreto-Lei n.º 202/96, que estabelece o princípio da avaliação mais favorável ao avaliado, que, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, do Código Civil, se integra na lei interpretada, retroagindo os seus efeitos;

- A liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2024, é ilegal por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, por a AT não ter aplicado o princípio da avaliação mais favorável, consagrado nos n.ºs 7, 8 e 9 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de outubro, na redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 291/2009, de 12 de outubro, e reforçada pelo artigo 4.º-A do mesmo diploma, aditado pela Lei n.º 80/2021, de 29 de novembro, com natureza de norma interpretativa.

9. Por sua vez, a Requerida respondeu nos seguintes termos:

A. Por exceção:

- Parcial falta de objeto do pedido de pronúncia arbitral, na parte em que a Requerente pretenderia a anulação das liquidações de IRS de 2021, 2022 e 2023, uma vez que estas não foram identificadas nem juntas ao processo, e o procedimento administrativo apenas teve por objeto o IRS de 2024;

- Incompetência material do tribunal arbitral, sustentando que o *thema decidendum* se prende com a cessação de um benefício fiscal que qualifica como não automático, motivo pelo qual o objeto da ação seria um ato administrativo de reconhecimento de benefícios fiscais para o qual os tribunais arbitrais tributários não são competentes, nos termos do artigo 2.º do RJAT, impondo-se como meio adequado a ação administrativa.

B. Por impugnação:

- A Requerente faz uma errada interpretação do artigo 4.º-A do Decreto-Lei n.º 202/96. O elemento histórico da interpretação demonstra que os n.ºs 7 e 8 do artigo 4.º visaram apenas salvaguardar as situações decorrentes da transição entre duas tabelas de incapacidades (a anterior ao Decreto-Lei n.º 352/2007 e a posterior);
- Sendo o IRS um imposto periódico e de formação sucessiva, os pressupostos para o desagravamento fiscal aplicável a pessoas com deficiência devem verificar-se em cada ano fiscal. O artigo 4.º-A apenas pretendeu afastar os efeitos da natureza periódica do IRS no ano da reavaliação (2019) e não nos anos subsequentes;
- A interpretação da Requerente é contrária aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da justiça, por conduzir a uma isenção de imposto perpétua, sem suporte factual atual.

III.SANEAMENTO

- 10.** O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar o pedido, conforme se demonstrará abaixo, que foi tempestivamente apresentado nos termos do previsto nos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e dos artigos 1.º, 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo arbitral não enferma de nulidades.

IV.MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 11.** Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:
- a) Em junho de 2010 foi emitido o Atestado Médico de Incapacidade Multiusos (cf. p. 2 do Doc. n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral), no qual foi reconhecido

- à Requerente um grau de incapacidade permanente global de 67% (“Grau de Incapacidade: 0,6744”);
- b)** A patologia clínica que determinou a atribuição do grau de incapacidade de 67% corresponde a “traumatismos raquidianos sem fratura” (cf. Doc. n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
 - c)** Em 19 de junho de 2015, na sequência da reavaliação, foi emitido novo Atestado Médico de Incapacidade Multiuso (cf. p. 1 do Doc. n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral) que reconheceu à Requerente, a título definitivo, uma incapacidade permanente global de 51% (Grau de Incapacidade: 0,508);
 - d)** A Requerente submeteu tempestivamente a declaração modelo 3 de IRS referente ao ano de 2024, na qual declarou todos os seus rendimentos e indicou ser portadora de deficiência graduada em 67% (cf. Doc. n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral), em conformidade com o Atestado Médico de Incapacidade Multiuso melhor identificado em a);
 - e)** A AT validou essa declaração e emitiu a correspondente liquidação de IRS de 2024, que a Requerente pagou (cf. processo administrativo junto pela AT);
 - f)** Em abril de 2025, a Requerente foi notificada, através do Ofício n.º ... de 23.04.2025, para apresentar declarações de substituição referentes aos anos de 2021, 2022, 2023 e 2024, retirando, para cada um dos anos de tributação, a incapacidade de 67%, uma vez que conforme Atestado Médico de Incapacidade Multiuso averbado no sistema de gestão de contribuintes, o período de incapacidade teve início a 01.10.2010 e término a 03.12.2019 (cf. processo administrativo junto pela AT).
 - g)** Em resposta ao referido Ofício, a Requerente apresentou Direito de Audição, juntando os dois Atestados Médicos de Incapacidade Multiuso e referindo que as declarações de IRS submetidas se encontravam certas (cf. processo administrativo junto pela AT);
 - h)** Em maio de 2025, a Requerente foi notificada, através do Ofício n.º..., no qual a AT refere que a audiência prévia apresentada “(...) não veio trazer novos elementos

ao processo, pelo que dispõe de 10 dias (...) para apresentar as referidas declarações de substituição referentes aos anos de 2021, 2022, 2023 e 2024” (cf. processo administrativo junto pela AT).

- i) Em resposta ao referido Ofício, a Requerente apresentou novo Direito de Audição, reiterando o que havia indicado (cf. processo administrativo junto pela AT);
- j) Em outubro de 2025 foi emitida a demonstração de liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2024, que apurou um valor a pagar de € 3.985,43, bem como a correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2025..., de 14.10.2025, que apurou um saldo a pagar de € 2.917,23 (cf. Doc. n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- k) A Requerente procedeu ao pagamento deste montante de € 2.917,23, em 29 de outubro de 2025 (cf. Doc. n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

A.2. Factos dados como não provados

- 12.** Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

- 13.** 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 selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* 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).
- 14.** 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 questão de Direito (*cf.* art. 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
- 15.** Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

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

V. DO DIREITO

A. Da exceção de parcial falta de objeto do pedido

17. A Requerida invocou a exceção de parcial falta de objeto do pedido de pronúncia arbitral, na parte em que a Requerente pretendia a anulação das liquidações de IRS de 2021, 2022 e 2023.
18. Sucede, porém, que a Requerente esclareceu, notificada para o efeito, em requerimento de 18 de março de 2026, que a referência aos “anos de 2021, 2022 e 2023” no pedido final da petição inicial constitui lapso manifesto, sendo o objeto da lide exclusivamente a liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2024, única liquidação identificada no pedido de pronúncia e no formulário de impulso processual.
19. Com efeito, toda a petição inicial versa exclusivamente sobre a liquidação referente ao IRS de 2024, identificando-se somente essa liquidação (e respetivo acerto de contas).
20. Não foram identificadas, por qualquer forma, liquidações respeitantes aos anos de 2021, 2022 e 2023, nem tais atos foram juntos aos autos, precisamente porque não relevavam para a apreciação do pedido – circunscrito à liquidação do ano de 2024.
21. Sendo evidente que o objeto do pedido de pronúncia arbitral nos presentes autos é apenas a liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2024, julga-se improcedente a exceção de falta de objeto parcial do pedido.

B. Da exceção de incompetência material do tribunal arbitral

22. A Requerida invocou a exceção de incompetência material do tribunal arbitral, sustentando que os benefícios fiscais para pessoas com deficiência constituem benefícios fiscais não

automáticos, dependentes de reconhecimento por ato administrativo, sendo a Ação Administrativa o meio processual adequado visto que, nos termos do artigo 2.º do RJAT, os tribunais arbitrais tributários não têm competência para sindicar a legalidade de atos de reconhecimento de benefícios fiscais.

23. O artigo 2.º do RJAT dispõe que:

“1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais; (...).”

24. Centrando-nos na citada alínea a), que ora releva, “(...) são suscetíveis de apreciação pelos tribunais arbitrais os actos de liquidação administrativa, seja ela simples, oficiosa ou adicional, os actos de autoliquidação, os actos de retenção na fonte, trate-se ela de retenção na fonte a título tendencialmente definitivo ou por conta do imposto devido a final, os actos de pagamento por conta, de pagamento especial por conta ou de pagamento adicional por conta” (cf. CARLA CASTELO TRINDADE, “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”, Almedina, 2016, p. 66).

25. No mesmo sentido, vide o exposto no “Guia da Arbitragem Tributária”: “(...) a competência destes tribunais arbitrais restringe-se à atividade conexas com atos de liquidação de tributos, ficando fora da sua competência a apreciação da legalidade de atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da Administração Tributária (...). É de notar, porém, que desde que as questões de legalidade, inclusivamente atinentes a benefícios fiscais, se repercutam num ato dos tipos indicados no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, não haverá obstáculo a que os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as apreciem, pois a competência é definida pelo tipo de ato impugnado e abrange todas as questões de legalidade que sejam relevantes declarar ou

não a sua ilegalidade” (cf. “Guia da Arbitragem Tributária – Revisto e Atualizado”, coord. NUNO DE VILLA-LOBOS e TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, Almedina, 2017, p. 88; sublinhado do Tribunal).

26. Ora, é inequívoco que o presente pedido arbitral tem como objeto a liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2024, sendo a pretensão da Requerente que o Tribunal Arbitral declare a sua ilegalidade. Esta pretensão compreende-se na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT. Portanto, o Tribunal Arbitral é competente, sendo improcedente a exceção invocada pela AT.
27. Ao que acresce que, nos termos do artigo 5.º, n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (doravante, "EBF"), consideram-se benefícios fiscais automáticos aqueles que “*resultam directa e imediatamente da lei*”, ao passo que os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento “*pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento*”.
28. Portanto, um benefício é automático quando é diretamente aplicável desde que estejam verificados os respetivos pressupostos materiais e formais. Pelo contrário, será dependente de reconhecimento, quando a própria lei faça depender a sua produção de efeitos de um ato administrativo posterior ou de um procedimento específico de reconhecimento.
29. Daqui resulta que a qualificação de um benefício fiscal como automático não depende da maior ou menor intervenção fiscalizadora da AT – *a posteriori* –, mas sim da estrutura legal do próprio benefício.
30. Neste sentido, a exigência de prova dos pressupostos legais não descaracteriza a natureza automática do benefício. A Administração Tributária pode, naturalmente, controlar, fiscalizar e exigir a demonstração dos respetivos requisitos, mas essa intervenção tem natureza verificativa ou fiscalizadora, não constitutiva do direito. Aliás, o próprio artigo 7.º do EBF sujeita os benefícios fiscais a fiscalização, o que confirma que a existência de controlo administrativo é compatível com a automaticidade do benefício.
31. Assim, a questão decisiva para qualificar um benefício fiscal como automático ou dependente de reconhecimento não é saber se o contribuinte tem de demonstrar documentalmente a sua situação, mas sim saber se a lei exige um ato administrativo

autónomo de concessão ou reconhecimento para que o benefício exista. Na ausência dessa exigência legal, o benefício deve ser tratado como automático.

- 32.** No caso das pessoas com deficiência, o artigo 56.º-A do Código do IRS determina uma redução dos rendimentos brutos das categorias A, B e H e o artigo 87.º do Código do IRS prevê uma dedução à coleta. De acordo com o n.º 5 do referido artigo 87.º do Código do IRS, *“Considera-se pessoa com deficiência aquela que apresente grau de incapacidade permanente, devidamente comprovado mediante atestado médico de incapacidade multiuso emitido nos termos da legislação aplicável, igual ou superior a 60%”*. Ou seja, basta que o sujeito passivo tenha um atestado médico de incapacidade multiuso que reconheça um grau de incapacidade igual ou superior a 60% para que os benefícios fiscais possam operar de forma automática.
- 33.** A Autoridade Tributária não é chamada a praticar um ato constitutivo do direito àquele benefício. A sua intervenção limita-se, eventualmente, a uma fiscalização *a posteriori*, verificando se o sujeito passivo reúne os pressupostos legalmente definidos: isto é, se existe uma incapacidade permanente igual ou superior a 60% e se essa incapacidade se encontra comprovada por documento legalmente idóneo, emitido por entidade independente – uma Junta Médica de Saúde Pública.
- 34.** A apresentação do atestado médico de incapacidade multiuso, a pedido da AT, não corresponde, por isso, a um pedido de reconhecimento do benefício. Trata-se apenas do meio legal de prova da situação de deficiência, que é um dos pressupostos da dedução que opera automaticamente.
- 35.** Neste mesmo sentido tem-se pronunciado a jurisprudência tributária, designadamente no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 10.07.2002, proferido no processo n.º 6687/02: *“(…) os benefícios fiscais em causa não estão dependentes do reconhecimento da Administração, razão pela qual devem ser considerados como automáticos. A própria Administração, no ponto 7 da Circular n.º 28/90 da DGCI, que se reporta aos benefícios fiscais concedidos aos deficientes, reconhece que «Para a efectiva usufruição de qualquer dos citados benefícios fiscais, os sujeitos passivos deficientes não têm que requerer previamente a concessão, por serem automáticos»*.

Porque os referidos benefícios fiscais são automáticos, a AT não tem qualquer interferência na sua concessão e, conseqüentemente não pode recusar-se a levá-los em conta na liquidação com fundamento outro que a ausência ou invalidade do pertinente documento comprovativo, documento cuja exibição, como é óbvio, pode ser solicitada pelos serviços da AT no âmbito do controlo que deve ser efectuado a posteriori”¹.

36. Assim, a qualificação feita pela Administração Tributária como benefício “não automático” não encontra apoio no artigo 5.º do EBF. E, estando a ser sindicada a legalidade de um ato tributário de IRS (e não de um ato de reconhecimento de benefícios fiscais), é inequívoca a competência do tribunal arbitral nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, julgando-se improcedente a exceção de incompetência material.

C. Da ilegalidade do ato tributário por erro sobre os pressupostos de facto e de direito

37. A *questão decidenda* nos presentes autos é saber se a AT pode, para efeitos de liquidação de IRS do ano de 2024, desconsiderar o grau de incapacidade de 67% anteriormente atribuído à Requerente, substituindo-o pelo grau de 50,80% resultante da reavaliação posterior.

Vejamos,

38. Conforme decorre do Relatório “*Os Benefícios Fiscais em Portugal*”, elaborado pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, em 2019, os benefícios fiscais para pessoas com deficiência prosseguem um objetivo extrafiscal de proteção social, visando compensar “*indivíduos fragilizados e com menos capacidade de gerar rendimento ou que, fruto da fragilidade do próprio ou dos dependentes ou ascendentes, tenham um nível superior de despesas*”.

¹ Para além do citado Acórdão, identificam-se outros, tais como o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 26.02.2002, proferido no processo n.º 6097/01, e o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 13.09.2023, proferido no processo n.º 1212/13.2BELRA. Também os tribunais arbitrais constituídos nos processos n.º 16/2011-T e n.º 463/2017-T se consideraram competentes para apreciar a legalidade dos atos de liquidação de IRS em situações semelhantes.

39. Também RUI DUARTE MORAIS explica que *“O art. 19º manda deduzir ao imposto apurado (à colecta) determinados valores, variáveis em função da composição do agregado familiar e de certas situações pessoais dos seus membros (deficiência, invalidez). Trata-se de excluir das consequências da tributação o rendimento lido por mínimo para assegurar aos sujeitos passivos e seus dependentes uma existência digna. De novo com Casalta Nabais: na medida em que estejam fixadas no domínio do direito dos auxílios sociais as necessidades mínimas a cobrir por parte do Estado, em termos de este dever satisfazer com tais prestações sociais tais necessidades dos cidadãos desprovidos de meios, deve excluir-se da incidência do imposto (ou impostos) sobre o rendimento o montante destinado à satisfação de tais necessidades. Isto é, o legislador deve deixar ao titular dos rendimentos aquela parte de rendimentos que o Estado está na disposição de lhe proporcionar através de meios públicos, em caso de carência de meios para a satisfação de necessidades existenciais. O mínimo existencial não pode, por força da própria Constituição que consagra um estado fiscal (e, conseqüentemente, um estado social supletivo), situar-se abaixo do válido para o direito das prestações sociais.”* (cf. RUI DUARTE MORAIS, “Sobre o IRS”, Almedina, 2006, p. 144).
40. Releva também destacar que de acordo com a Lei n.º 38/2004, de 18 de agosto, que define as bases gerais do regime jurídico da prevenção, habilitação, reabilitação e participação da pessoa com deficiência, determina, no seu artigo 36.º, compete ao Estado adotar medidas para assegurar o acesso de pessoas com deficiência a benefícios fiscais.
41. O Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de outubro, estabelece o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei. De acordo com o artigo 4.º do referido Decreto-Lei esta avaliação é efetuada de acordo com a TNI aprovada pelo Decreto-Lei n.º 352/2007, de 23 de outubro.
42. Os números 7 a 9 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de outubro, na redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 291/2009, consagram o princípio da avaliação mais favorável ao avaliado nos processos de revisão ou reavaliação da incapacidade. Isto significa que, sempre que, em resultado de revisão ou reavaliação, seja apurado um grau de incapacidade inferior ao anteriormente determinado, deve manter-se inalterado o grau

de incapacidade anteriormente fixado, sempre que este se revele mais favorável ao avaliado.

43. Este regime foi clarificado pelo artigo 4.º-A, aditado pela Lei n.º 80/2021, que sob a epígrafe “*Norma interpretativa*” dispõe expressamente no seu n.º 1 que “*À avaliação de incapacidade prevista no artigo anterior aplica-se o princípio da avaliação mais favorável ao avaliado, nos termos dos n.os 7 e 8 do artigo anterior*”. Clarificando o n.º 2 que “*Sempre que do processo de revisão ou reavaliação de incapacidade resulte a atribuição de grau de incapacidade inferior ao anteriormente atribuído, e conseqüentemente a perda de direitos ou de benefícios já reconhecidos, mantém-se em vigor o resultado da avaliação anterior, mais favorável ao avaliado, desde que seja relativo à mesma patologia clínica que determinou a atribuição da incapacidade e que de tal não resulte prejuízo para o avaliado*”.
44. Nos termos do artigo 13.º, n.º 1, do Código Civil, a lei interpretativa integra-se na lei interpretada, retroagindo os seus efeitos ao momento da entrada em vigor da norma interpretada. O artigo 4.º-A não veio, portanto, inovar, mas apenas clarificar o sentido que sempre deveria ter sido extraído dos números 7 e 8 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 202/96.
45. Efetivamente, é isto mesmo que resulta das exposições de motivos do Projeto de Lei n.º 871/XIV/2.^a (antecessor da Lei n.º 80/2021). A *ratio* do artigo 4.º-A é precisamente a de clarificar o objetivo inicial do legislador de que mantendo-se a mesma patologia, o sujeito passivo não pode ser prejudicado por uma avaliação posterior que reduza o grau de incapacidade reconhecido.
46. Neste contexto, a intenção do legislador foi consagrar um verdadeiro princípio de proteção da confiança e da estabilidade dos direitos do avaliado, impedindo que uma reavaliação posterior, menos favorável, determinasse a perda de benefícios – incluindo os benefícios fiscais – quando a situação clínica subjacente se mantém.
47. Sucede que, a Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, aditou um n.º 9 ao artigo 87.º do Código do IRS que prevê o seguinte:
- “9 - Aos sujeitos passivos que tenham beneficiado da dedução à coleta prevista no n.º 1 durante pelo menos cinco anos e que, em resultado de processo de revisão ou reavaliação*

de incapacidade, deixem de reunir os requisitos estabelecidos no n.º 5, desde que mantendo uma incapacidade igual ou superior a 20 %, é aplicável a seguinte dedução à coleta:

- a) 2 IAS no ano subsequente ao processo de revisão ou reavaliação de incapacidade que resulte na atribuição de grau de incapacidade inferior a 60 %;*
- b) 1,5 IAS no segundo ano subsequente ao processo de revisão ou reavaliação de incapacidade que resulte na atribuição de grau de incapacidade inferior a 60 %;*
- c) 1 IAS no terceiro ano subsequente ao processo de revisão ou reavaliação de incapacidade que resulte na atribuição de grau de incapacidade inferior a 60 %;*
- d) 0,5 IAS no quarto ano subsequente ao processo de revisão ou reavaliação de incapacidade que resulte na atribuição de grau de incapacidade inferior a 60 %”.*

- 48.** Na nota justificativa para o aditamento desta norma ao Código do IRS, constante da Proposta de Lei n.º 109/XV/2.^a, refere-se que “*O regime fiscal de IRS aplicável a sujeitos passivos com grau de incapacidade igual ou superior a 60% aplica-se até ao ano em que os sujeitos passivos vêem o seu grau de incapacidade reduzido, por via de renovação de atestado multiusos, para um nível inferior a esse limite. Este regime é manifestamente injusto para os sujeitos passivos que se encontram em posição de elevada vulnerabilidade e carência socioeconómica, na medida em que por verem reduzido o grau de incapacidade para um nível inferior a 60%, não beneficiem de um regime fiscal mais favorável e defensor da situação de fragilidade em que se encontram. Por esse motivo, propõe-se a criação de um regime de transição do valor da dedução à coleta aplicável aos titulares de rendimentos cujo grau de incapacidade se situou anteriormente em pelo menos 60%, mas que, em virtude da renovação de um atestado multiuso, viram esse nível reduzido até 20%. Esta proposta pretende corrigir a distorção do tudo ou nada atualmente aplicável, permitindo que aqueles titulares de rendimentos vejam reduzida a dedução à coleta de forma gradual e paulatina, durante um período de 4 anos”.*
- 49.** O artigo 236.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que contém a “Disposição transitória no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares” não faz qualquer menção

aos efeitos temporais do n.º 9 do artigo 87.º do Código do IRS. Assim, nos termos do artigo 320.º do mesmo diploma legal, aquela norma entrou em vigor em 1 de janeiro de 2024.

- 50.** Volvendo ao caso em análise, a Requerente obteve, em junho de 2010, um Atestado Médico de Incapacidade Multiuso que lhe conferiu uma incapacidade permanente global de 67%, pela TNI aprovada pelo Decreto-Lei n.º 352/2007, para a patologia traumatismos raquidianos sem fratura. Este grau era suscetível de variação futura, tendo sido prevista reavaliação para 2015.
- 51.** Na reavaliação de junho de 2015, foi-lhe atribuído, a título definitivo, o grau de incapacidade de 50,80%, pela mesma TNI e para a mesma patologia clínica. O próprio atestado de 2015 faz referência expressa ao grau anterior de 67%, nos termos do artigo 4.º, n.º 7, do Decreto-Lei n.º 202/96, reconhecendo assim a aplicabilidade do princípio da avaliação mais favorável.
- 52.** A AT sustenta, em sede de Resposta, que o elemento histórico da interpretação demonstra que os números 7 e 8 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 202/96 visaram apenas salvaguardar as situações decorrentes da transição entre duas tabelas de incapacidades distintas. Contudo, esta interpretação não pode ser acolhida porque o texto do artigo 4.º-A não estabelece qualquer limitação quanto à causa da redução do grau de incapacidade, aplicando-se quer a redução decorra da alteração de critérios técnicos (aplicação de diferentes tabelas) quer da regressão ou melhoria da patologia no domínio da mesma TNI. Ou seja, o único fundamento do ato tributário contestado é a interpretação segundo a qual o princípio da avaliação mais favorável não se aplica à Requerente porque no seu caso concreto não se verificou a transição entre duas tabelas de incapacidades distintas.
- 53.** A jurisprudência tributária tem resolvido este tema de forma pacífica, em sentido contrário à interpretação acolhida pela AT, designadamente no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 12.03.2025, no âmbito do processo n.º 0171/22.5BEVIS. De acordo com este aresto:
- «(...) tal salvaguarda, perante a diminuição do grau de incapacidade, mostra-se clara, quer no caso de alterações de critérios técnicos [resultante da aplicação de duas diferentes tabelas de incapacidades – Tabela Nacional de Incapacidades (TNI) aprovada*

pelo Decreto-Lei n.º 341/93 e TNI, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 352/2007, de 23 de outubro, a que se reporta o n.º 9 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 202/96], quer quando, como é o caso que nos ocupa, se verifique uma regressão/melhoria da patologia que está na base do grau de incapacidade, apurado no domínio da mesma TNI, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 352/2007, de 23 de outubro (a que se reportam os n.ºs 7 e 8 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 202/96). A este propósito, (Por apelo ao artigo 9.º, n.º 1 do Código Civil, mormente ao elemento histórico da interpretação – “1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”).)insiste-se neste trecho da exposição de motivos do Projeto de Lei n.º 871/XIV/2.ª, suficientemente esclarecedor: “Propõe-se que, nos casos de incapacidade temporária, para além das situações de alteração do grau de incapacidade resultante da alteração de critérios da tabela de avaliação, vigore também o princípio da avaliação mais favorável quando a alteração do grau de incapacidade resulta da alteração da situação clínica”».

E que «(...) tal prevalência não está limitada – repete-se – contrariamente ao que aqui defende a Recorrente, aos casos em que a diminuição do grau de incapacidade resulta da alteração de critérios técnicos (resultantes da aplicação de diferentes tabelas); pelo contrário, tal diminuição pode, como tantas vezes sucede, resultar de uma alteração/melhoria do estado clínico do utente, da regressão da concreta patologia clínica já evidenciada na avaliação anterior. Isto mesmo, aliás, se coaduna com o disposto no n.º 3 do artigo 4.º do DL n.º 202/96, nos termos do qual “Quando o grau de incapacidade arbitrado for suscetível de variação futura, a JMAI deve indicar a data da nova avaliação, levando em consideração o previsto na tabela nacional de incapacidades ou na fundamentação clínica que lhe tenha sido presente”.

Por outro lado, tal prevalência também não está limitada, na hipótese de diminuição do grau de incapacidade, ao ano em que o utente veja a sua incapacidade revista para menos, como aventa a Recorrente na conclusão r) da alegação de recurso; com efeito, se essa fosse a vontade do legislador, faria sentido que esse limite temporal constasse da lei e não

consta (apesar das sucessivas alterações ao Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de outubro), sendo inequívoco que essa não foi a vontade do legislador que aprovou a Lei n.º 80/2021, de 29 de novembro de 2021».

- 54.** Também o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 02.04.2025, no âmbito do processo n.º 01284/23.1BELRA, se pronunciou no sentido de que “(...) *o legislador, ao estabelecer o regime previsto nos n.ºs 7 e 8 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de outubro, visou, além do mais, garantir a proteção das pessoas com incapacidade que, após serem submetidas a uma nova junta médica, acabaram por ver o seu grau de incapacidade alterado em consequência de variações efetivas no seu estado clínico, afastando a interpretação restritiva que vinha sendo feita pela Administração Tributária e vertida no referido Ofício-Circulado n.º 20.215, de 03/12/19. Como referimos, o artigo 4.º-A, aditado ao Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de outubro, que interpretou os n.ºs 7 e 8 do artigo 4.º deste diploma, na versão conferida pelo Decreto-Lei n.º 291/2009, de 12 de outubro, estabeleceu que sempre que do processo de revisão ou reavaliação de incapacidade resulte a atribuição de grau de incapacidade inferior ao anteriormente atribuído, e consequentemente a perda de direitos ou de benefícios já reconhecidos, mantém-se em vigor o resultado da avaliação anterior, mais favorável ao avaliado, desde que seja relativo à mesma patologia clínica que determinou a atribuição da incapacidade e que de tal não resulte prejuízo para o avaliado”.*
- 55.** Por esse motivo, o ato tributário de IRS contestado é ilegal, impondo-se a sua anulação, com as demais consequências legais.
- 56.** A própria AT, no recente Ofício Circulado n.º 20292, de 17.04.2026, da Direção de Serviços do IRS, procedeu à revisão da sua interpretação, revogando o anterior Ofício Circulado n.º 20244, de 29.08.2022, em cumprimento do disposto na alínea c) do n.º 4 do artigo 68.º-A da LGT, face à existência de mais de cinco decisões de tribunais superiores transitadas em julgado.
- 57.** Neste Ofício Circulado de 2026, a AT reconhece expressamente que, nos casos em que ambas as avaliações foram realizadas de acordo com a TNI aprovada pelo Decreto-Lei n.º 352/2007, deve considerar-se o grau de incapacidade inicialmente fixado em 60% ou mais,

mesmo que, na reavaliação seguinte, esse valor seja reduzido, em aplicação do princípio da avaliação mais favorável – aplicando, então, corretamente o disposto no artigo 4.º-A do Decreto-Lei n.º 202/96, na redação do Decreto-Lei n.º 80/2021².

- 58.** Contrariamente ao invocado pela Requerida, esta interpretação das normas em apreço não é contrária aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da justiça.
- 59.** A jurisprudência do STA é, a este respeito, reiterada e consolidada³ tendo decidido expressamente que:
- (i) a salvaguarda do grau mais favorável opera quer na hipótese de alteração de critérios técnicos quer na de regressão da patologia;
 - (ii) a atribuição de grau inferior não interfere na manutenção dos benefícios fiscais já usufruídos, desde que a redução se refira à mesma patologia clínica; e
 - (iii) na hipótese de ser fixado em reavaliação grau de incapacidade inferior a 60%, deve ter-se em consideração o grau fixado no exame antecedente, se este tiver fixado grau igual ou superior a 60%.
- 60.** Portanto, e em resumo, um cidadão a quem hoje é reconhecido grau de incapacidade inferior a 60% sem anterior reconhecimento de grau igual ou superior, e outro cidadão que, tendo visto reconhecida incapacidade igual ou superior a 60%, vê posteriormente a patologia regredir para grau inferior, não estão em pé de igualdade, podendo merecer tratamento distinto sem violar o princípio da igualdade, da capacidade contributiva e da

² É de destacar que no mesmo Ofício, a AT reconhece que “(...) deve entender-se que o novo regime constante do n.º 9 do artigo 87.º do Código do IRS apenas pode aplicar-se a factos que ocorram após a sua entrada em vigor, ou seja, apenas pode aplicar-se a revisões/reavaliações ocorridas já na sua vigência, pelo que, até à ocorrência dessas revisões/reavaliações é aplicável princípio geral da avaliação mais favorável, vertida nos n.ºs 7 e 8 do artigo 4.º e no artigo 4.º-A, ambos os artigos do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de outubro, segundo o entendimento reiterado dos tribunais superiores (...)”.

³ Veja-se neste sentido os Acórdãos do STA de 2 de abril de 2025, proferido no processo n.º 01284/23.1BELRA e de 12 de março de 2025, proferido no processo n.º 171/22.5BEVIS; bem como o Acórdão do TCA Sul de 26 de setembro de 2024, proferido no processo n.º 436/23.9BELRA.

justiça. A diferença de tratamento é justificada pela opção legislativa legítima de proteger quem já beneficiava de determinado estatuto e vê a sua situação clínica evoluir.

61. Em face do exposto, deve o pedido ser julgado procedente, declarando-se a ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2025 ..., referente ao ano de 2024, com as demais consequências legais, designadamente, a sua anulação e o reembolso do imposto indevidamente pago.

VI. DO REEMBOLSO DO IMPOSTO INDEVIDAMENTE PAGO E DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

62. Como consequência da anulação do ato tributário de IRS de 2024, a Requerente tem direito a ser reembolsado da quantia indevidamente paga (€ 2.917,23).
63. A Requerente peticiona também o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT
64. Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, 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.
65. O artigo 24.º, n.º 5, do RJAT dispõe 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"*, o que inclui os juros indemnizatórios previstos no artigo 43.º da LGT.
66. No caso dos autos, a liquidação impugnada é ilegal por erro sobre os pressupostos de direito, imputável à AT — que desconsiderou o princípio da avaliação mais favorável, contrariando a lei e a jurisprudência consolidada do STA —, do qual resultou o pagamento pela Requerente de imposto em montante superior ao legalmente devido.
67. É de notar que o próprio Ofício Circulado n.º 20292, de 17 de abril de 2026, reconhece expressamente, no seu ponto 15, alínea b), que os contribuintes prejudicados pelo anterior entendimento da AT (errado) podem apresentar *"(...) pedido de revisão dos atos tributários de liquidação de IRS, previsto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT (...) no prazo de*

quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços".

- 68.** São, pois, devidos juros indemnizatórios, calculados à taxa legal, desde a data do pagamento indevido (29.10.2025) até à emissão da respetiva nota de crédito, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 24.º, n.º 5, do RJAT e do artigo 559.º do Código Civil, e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

VII. DA DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

1. julgar improcedentes a exceção de parcial falta de objeto do pedido bem como a exceção de incompetência material do tribunal arbitral;
2. julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2024, e da correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2025 ..., com as demais consequências legais;
3. julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios; e
4. condenar a Requerida nas custas do processo.

VIII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 2.917,23 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

IX. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do mencionado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de maio de 2026

A Árbitra,
Joana Trincão Marques