

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 81/2026-T

Tema: IRS – tributação de mais-valias imobiliárias; sujeitos passivos não residentes em território português.

SUMÁRIO:

- I.** Relativamente aos não residentes em território português, o IRS incide apenas sobre os rendimentos auferidos em território português (cf. artigo 15.º, n.º 2, do Código do IRS).
- II.** Os rendimentos auferidos em território português por sujeitos passivos não residentes, a título de mais-valias previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, são obrigatoriamente englobados para efeitos da sua tributação em IRS (cf. artigo 22.º, n.º 3, alínea a), do Código do IRS), sendo tidos em consideração, para efeitos de determinação da taxa a aplicar de acordo com a tabela prevista no artigo 68.º, n.º 1, do CIRS, todos os rendimentos auferidos, incluindo os obtidos fora do território português, nas mesmas condições aplicáveis ao residentes (cf. artigo 22.º, n.º 10, do Código do IRS).
- III.** A taxa do imposto, bem como a taxa adicional de solidariedade são, subsequentemente, aplicáveis aos rendimentos obtidos em território português sujeitos a englobamento obrigatório.
- IV.** Alternativamente ao método previsto no n.º 2 do artigo 68.º do Código do IRS, a liquidação do IRS pode ser efetuada com recurso à designada “tabela prática”, utilizada pela AT, que opera mediante a aplicação ao rendimento de apenas uma taxa (na sequência da inclusão deste num único escalão, e não em dois), sendo, seguidamente, deduzido o valor correspondente a uma “parcela a abater”.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 23 de janeiro de 2026, A..., NIF ..., cidadão britânico, residente em ..., Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte (doravante, designado *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a pronúncia deste Tribunal relativamente:

(i) À ilegalidade e consequente anulação parcial do ato de liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2023, no montante a pagar de € 155.696,37;

(ii) À ilegalidade e consequente anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024... que teve por objeto o ato de liquidação de IRS n.º 2024... .

O Requerente juntou 8(oito) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, designada *Requerida* ou *AT*).

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e notificado à AT em 28 de janeiro de 2026.

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 12 de março de 2026, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 31 de março de 2026.

4. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou Resposta e procedeu à junção aos autos do respetivo processo administrativo (doravante, abreviadamente designado *PA*).

5. No dia 6 de maio de 2026, foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, a fixar prazo para as partes, querendo, apresentarem alegações escritas, de facto e de direito, e a indicar o dia 30 de setembro de 2026 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

6. Ambas as partes apresentaram as alegações escritas que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

II. SANEAMENTO

7. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído (cf. artigo 5.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

II.I. DA (IN)COMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL

8. A autorização legislativa constante do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, relativa à arbitragem em matéria tributária, configura a arbitragem tributária como um meio alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo consagrado no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

No uso dessa autorização, foi aprovado o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que disciplina a arbitragem em matéria tributária, sendo que, de acordo com o seu preâmbulo, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD foi fixada nos seguintes termos: encontram-se abrangidos pela *“competência dos tribunais arbitrais, a apreciação da declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, da autoliquidação, de retenção na fonte e os de pagamentos por conta, a declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de atos de determinação da matéria colectável*

e de atos de fixação de valores patrimoniais, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida”.

O âmbito material da arbitragem tributária está definido nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT nos seguintes termos:

“Artigo 2º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável.

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 pagamentos por conta;

b) A declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável quando não dê origem a liquidação de quaisquer tributos, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais”.

Esta competência dos tribunais arbitrais é, porém, limitada pelos termos em que a AT veio a expressar a sua vontade de se vincular a esta jurisdição, consubstanciada na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, portaria de vinculação esta que já decorria do disposto no n.º 1 do artigo 4.º do RJAT:

“Artigo 4º

Vinculação e funcionamento

1. A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”.

Destarte, o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 enuncia as pretensões que se encontram expressamente excluídas no âmbito da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais tributários:

“Artigo 2.º

Objecto da vinculação

Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:

a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;

c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e

d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.

e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.”

Nestes termos e conforme salienta Jorge Lopes de Sousa¹, a competência dos tribunais arbitrais tributários não abrange “a apreciação de litígios gerados em processos de execução fiscal ou em processos contraordenacionais tributários” e “mesmo relativamente à impugnação de atos praticados no âmbito de procedimentos tributários, a competência destes tribunais arbitrais restringe-se à atividade conexcionada com atos de liquidação de tributos ficando fora da sua competência a apreciação da legalidade da atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais quando dependentes de reconhecimento da Administração Tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação a que se refere a alínea p) do n.º 1 do artigo 97º do CPPT, bem como dos atos de agravamento à coleta, de apreensão e de adoção de providências cautelares pela Administração Tributária, a que se reportam o mesmo artigo 97.º, n.º 1, na sua alínea e) e os artigos 143.º e 144.º do mesmo Código. Também o reconhecimento de direitos ou interesses legítimos em matéria tributária, fora dos casos em que possa estar subjacente à declaração de legalidade de atos ou apreciação das questões indicadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, está fora da competência dos tribunais arbitrais”.

¹ Jorge Lopes de Sousa, “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, in Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira (Coord.), *Guia da Arbitragem Tributária, Revisto e Atualizado*, 2.ª edição, Coimbra: Almedina, 2017, pp. 73-250 (85-86).

9. Isto posto, compulsado o pedido de pronúncia arbitral constatamos que o Requerente, a final, peticiona, além do mais, o seguinte:

“d) Ordene a extinção total do processo de execução fiscal n.º ...2024..., na medida em que o mesmo tenha por título a liquidação de IRS ora anulada, com o consequente cancelamento de todas as penhoras que recaem sobre os bens do Requerente.”

Notificadas para o efeito, ambas as partes vieram pronunciar-se nos termos que aqui se dão por inteiramente reproduzidos relativamente à competência material do Tribunal Arbitral para apreciar este concreto pedido.

Cumpra apreciar e decidir.

Atento o anteriormente aduzido e sem necessidade de acrescidas considerações, é manifesto que este pedido deduzido pelo Requerente não se enquadra no leque legal de competências deste Tribunal Arbitral.

Consequentemente, declara-se este Tribunal Arbitral materialmente incompetente para apreciar e decidir o aludido pedido, o que consubstancia uma exceção dilatória de conhecimento oficioso que obsta ao conhecimento desse pedido e conduz à absolvição da instância da Requerida quanto ao mesmo (cf. artigo 16.º do CPPT e artigos 96.º, alínea a), 97.º, n.º 1, 99.º, n.º 1, 576.º, n.ºs 1 e 2, 577.º, alínea a), e 578.º do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

10. Quanto aos demais pedidos deduzidos pelo Requerente, sob as alíneas a), b) e c), é este Tribunal Arbitral materialmente competente para os apreciar e decidir (cf. artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

*

11. Não existem quaisquer outras exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

12. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

a) No ano de 2023, o Requerente era não residente em território português e tinha por seu representante fiscal B..., NIF ..., sendo que, em 31.12.2023, tinha domicílio fiscal em ..., Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, como consta da informação disponível no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC). [cf. PA]

b) De acordo com a declaração Modelo 11 (Atos e Contratos sujeitos a imposto sobre o rendimento e sobre o património), prevista no artigo 123.º do Código do IRS (CIRS), o notário C... comunicou à AT que o Requerente adquiriu, em 04.11.2005, o prédio urbano inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ...da freguesia de ..., concelho de Loulé, pelo preço de € 125.000,00. [cf. PA]

c) De acordo com a declaração Modelo 11 (Atos e Contratos sujeitos a imposto sobre o rendimento e sobre o património), prevista no artigo 123.º do CIRS, a notária ... comunicou à AT que o Requerente alienou, em 28.09.2023, o prédio urbano inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ... (proveniente do anterior artigo ...) da freguesia de ..., concelho de Loulé, pelo preço de € 850.000,00. [cf. PA]

d) Em 25.06.2024, o Requerente apresentou a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2023, com o n.º ..., acompanhada de um Anexo G (Mais-valias e outros incrementos patrimoniais) no qual declarou o seguinte [cf. documento n.º 3 anexo ao PPA]:

4 ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS [art.º 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS]										
Titular		Realização				Aquisição				Despesas e encargos
		Ano	Mês	Dia	Valor	Ano	Mês	Dia	Valor	
4001	A	2023	9	28	850.000,00	2005	11	4	125.000,00	79.286,41
SOMA					850.000,00				125.000,00	79.286,41
IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS BENS										Quota-parte %
Campos		Freguesia (código)		Tipo	Artigo		Fração / Secção			
4001				U						100,00

17	INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES									
Se assinalou o Q8B.C04 do rosto (Não Residente) e preencheu o Q4 ou o Q7, indique o total dos rendimentos obtidos no estrangeiro [art.º 22.º, al. a) do n.º 3 e n.º 10, do CIRS]										1 709.269,89

e) Na sequência da apresentação dessa declaração de rendimentos, a AT emitiu e notificou ao Requerente a liquidação de IRS n.º 2024 ..., referente ao ano de 2023, junta como documento n.º 1 ao PPA e que aqui se dá por inteiramente reproduzida, da qual resultou o montante a pagar de € 155.696,37.

f) O Requerente procedeu ao pagamento voluntário da quantia de € 149.918,58, tendo ficado o remanescente de imposto devido, no montante de € 5.777,79, em cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal (PEF) n.º ...2024..., instaurado no Serviço de Finanças de Silves. [cf. documentos n.ºs 4 e 5 anexos ao PPA]

g) No âmbito desse PEF, foi efetuada a penhora de saldos bancários titulados pelo Requerente, no montante de € 6.201,77, posteriormente compensado. [cf. documentos n.ºs 6 e 7 anexos ao PPA]

h) Em 16.09.2024, o Requerente apresentou reclamação graciosa para apreciação da legalidade da liquidação de IRS n.º 2024..., autuada sob o processo n.º ...2024..., no Serviço de Finanças de Silves, nos termos e com os fundamentos constantes do respetivo requerimento inicial e que aqui se dão por inteiramente reproduzidos. [cf. documento n.º 8 anexo ao PPA e PA]

i) A referida reclamação graciosa foi indeferida por despacho proferido em 03.12.2025 pelo Diretor da Direção de Finanças de Faro, nos termos e com os fundamentos constantes do documento n.º 2 anexo ao PPA e que aqui se dão por inteiramente reproduzidos, importando extrair o seguinte segmento [cf., ainda, PA]:

“TV - APRECIACÃO e PARECER

(...)

Da conjugação do artigo 9.º e a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, constituem incrementos patrimoniais, as mais-valias, que não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem dos ganhos obtidos pela alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Sendo que, a mais-valia sujeita a IRS é constituída pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição e, as despesas e encargos, considerados nos termos do artigo 51.º do CIRS.

Como entre a data de aquisição (04-11-2005) e a data da alienação (28-09-2023) decorreu mais de 24 meses, aplica-se o coeficiente de desvalorização da moeda de 1,31 ao valor de aquisição, coeficiente definido pela Portaria n.º 340/2023 de 08 de novembro, nos termos do n.º 1 do artigo 50.º do CIRS, para apuramento da mais valia tributável.

Assim, e em função dos dados referidos anteriormente, apura-se a mais valia tributável, no ano de 2023, no montante de 303.481,79 €, correspondendo a $[(850.000,00 \text{ €} - (125.000,00 \text{ €} \times 1,31 + 79.286,41 \text{ €})) \times 50\%$.

Por outro lado, no apuramento do imposto a pagar, tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português, nos termos do n.º 2 do artigo 15.º do CIRS e consideram-se obtidos em território português, os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão, conforme alínea b) do n.º 1 do artigo 18.º do CIRS.

De acordo com o n.º 1 do artigo 22.º do CIRS, “O rendimento coletável em IRS é o 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.”.

E, com a Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro (Orçamento de Estado 2023), foi aditado o n.º 10 ao referido artigo 22.º do CIRS que dispõe: “Sempre que a lei imponha o englobamento de rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes em território português são tidos em consideração, para efeitos de determinação da taxa a aplicar de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, todos os rendimentos auferidos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.”.

Assim, conforme prevê o n.º 10 do artigo 22.º do CIRS, aos rendimentos obtidos em território nacional são acrescidos os obtidos fora do território português, obtendo-se o total de rendimentos para determinação de taxa, no montante de 1.012.751,68 € (303.481,79 € + 709.269,89 €), conforme se discrimina:

Tipo de Rendimentos	Montante (€)	%
Mais-valia imobiliária	303.481,79	29,96606
Obtidos fora do território	709.269,89	70,03394
Total	1.012.751,68	100,00000

Nos termos do artigo 68.º-A do CIRS e sem prejuízo do disposto no artigo 68.º do mesmo código, ao quantitativo do rendimento coletável superior a 80.000,00 € incidem as taxas adicionais de solidariedade, previstas no n.º 1 do próprio artigo 68.º-A e, o quantitativo da parte do rendimento coletável que exceda 80.000,00 €, se superior a 250.000,00 €, é dividido em duas partes: uma, igual a 170.000,00 €, à qual se aplica a taxa de 2,5%; outra, igual ao rendimento coletável que exceda 250.000,00 €, à qual se aplica a taxa de 5%.

Na liquidação de IRS n.º 2024 ..., referente ao ano de 2023, ora reclamada, aplicou-se as taxas gerais (TG) e taxa adicional de solidariedade (TAS), de acordo com os artigos 68.º e 68.º-A do CIRS, respetivamente, conforme se demonstra:

Taxas e Imposto	Valor
-----------------	-------

Total do Rendimento para determinação da taxa (1) 1.012.751,68 €

Coeficiente familiar (artigo 69.º do CIRS) (2) 1

Taxa geral (3) 48%

Parcela a abater (4) 8.932,68 €

Imposto da TG (5)=(1)×(2)×(3)-(4) 477.188,13 €

1.º Escalão da TAS (n.º 2 do artigo 68.º-A do CIRS) (6) 170.000,00 €

Taxa do 1.º Escalão (7) 2,5%

2.º Escalão da TAS (8) 762.751,68 €*

Taxa do 2.º Escalão (9) 5%

Imposto da TAS (10)=(6)×(7)+(8)×(9) 42.387,58 €

** 762.751,68 € = 1.012.751,68 € – 250.000,00 €*

Do imposto apurado anteriormente (taxas gerais e taxa adicional de solidariedade, de acordo com os artigos 68.º e 68.º-A do CIRS), aplica-se a percentagem do rendimento coletável (29,96606%), apurando-se o montante de 155.696,37 €, conforme se demonstra:

Taxa e Imposto Valor

Imposto da TG (1) 477.188,13 €

Imposto da TAS (2) 42.387,58 €

Total de Imposto (3)=(1)+(2) 519.575,71 €

% Rendimento (4) 29,96606%

Total de imposto (5)=(3)×(4) 155.696,37 €

Com a Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2012, embora mantida a tributação do rendimento coletável às correspondentes taxas gerais previstas no artigo 68.º do CIRS, verificou-se a introdução de uma taxa (de solidariedade) adicional.

Pese embora taxas distintas, constata-se em ambas a dependência da sua aplicação ao conceito de “rendimento coletável”, referido nos artigos 68.º e 68.º-A do CIRS, veja-se:

- no artigo 68.º CIRS: quer na tabela do n.º 1 na qual se identifica “Rendimento coletável (euros)” para definição do escalão de rendimento, bem como, no seu n.º 2 “O quantitativo do rendimento coletável (...);”*
- no artigo 68.º-A CIRS: “1- Sem prejuízo do disposto no artigo 68.º, ao quantitativo do rendimento coletável superior (...).”*

Mais depende do referido conceito o artigo 69.º do CIRS – Quociente familiar, importando por isso a aferição do conceito de rendimento coletável.

No que respeita ao conceito de “rendimento coletável”:

- Define o n.º 1 do artigo 22.º do CIRS que “O rendimento coletável em IRS é o 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.”;

- Identifica o n.º 4 do artigo 22.º do CIRS que “Ainda que não englobados para efeito da sua tributação, são sempre incluídos para efeito de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, os rendimentos isentos, quando a lei imponha o respetivo englobamento.”.

Ora tal determina que o procedimento adotado para aplicação das referidas taxas nos termos do artigo 68.º e do artigo 68.º-A do CIRS seja similar.

Assim, genericamente, para a sua aplicação têm-se em consideração:

- (i) os rendimentos englobados das várias categorias depois de feitas as deduções e os abatimentos previstos e,
- (ii) os rendimentos isentos para efeitos da determinação da taxa — sendo posteriormente apurada o imposto devido a final considerando a proporção dos rendimentos sujeitos e não isentos de tributação sobre o total dos rendimentos para determinação da taxa.

Com a Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, foi alterada a redação da alínea a) do n.º 3 do artigo 22.º do CIRS, prevendo-se desde então a obrigatoriedade de englobamento das mais-valias imobiliárias obtidas por Não Residentes e a sujeição do referido rendimento às taxas do artigo 68.º do mesmo diploma.

Com a referida Lei foi ainda aditado o n.º 10 do artigo 22.º do CIRS, com a seguinte redação:

“Sempre que a lei imponha o englobamento de rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes em território português são tidos em consideração, para efeitos de determinação da taxa a aplicar de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, todos os rendimentos auferidos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.”.

As referidas alterações traduzem um procedimento de harmonização da tributação das mais-valias imobiliárias auferidas pelos sujeitos passivos residentes e não residentes, explanado inclusivamente na parte final do n.º 10 do artigo 22.º do CIRS, veja-se “nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes”.

Deste modo, considerando:

- (i) a motivação subjacente ao aditamento do artigo 68.º-A e o procedimento de apuramento da taxa adicional de solidariedade similar ao artigo 68.º do CIRS até à entrada em vigor da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro e,

(ii) o procedimento de harmonização desejado pela Lei n.º 24-D/2022 de 30 de dezembro, apenas se pode concluir que o aditamento do n.º 10 do artigo 22.º do CIRS não deverá ser interpretado de forma isolada, mas antes no contexto do sistema jurídico, tendo em consideração a finalidade prosseguida pelo Legislador.

Face ao exposto, sou de parecer que a presente reclamação graciosa não deverá proceder, visto o apuramento da taxa adicional de solidariedade prevista no artigo 68.º-A do CIRS, no caso de mais valias imobiliárias obtidas por não residentes, no ano fiscal de 2023, deverá considerar o total dos rendimentos obtidos no estrangeiro – sendo posteriormente aferido o montante devido a final, a título de taxa adicional de solidariedade, considerando a proporção dos rendimentos sujeitos e não isentos de tributação obtidos em território nacional sobre o total dos rendimentos para determinação da taxa, entendendo-se assim, como correta a demonstração de liquidação reclamada.”

j) O Requerente foi notificado da decisão de indeferimento da aludida reclamação graciosa, através de carta registada com aviso de receção, datada de 03.12.2025, remetida pela Direção de Finanças de Faro. [cf. documento n.º 2 anexo ao PPA e PA]

k) Em 23.01.2026, o Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

13. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham por provados.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

14. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consubstanciadas em afirmações meramente conclusivas e, por isso, insuscetíveis de prova e cuja veracidade terá de ser aquilatada em face da concreta matéria de facto consolidada.

Conforme indicado em cada uma das alíneas do probatório, a convicção do Tribunal resultou da apreciação crítica e de uma adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade, do acervo probatório de natureza documental, incluindo o PA, que foi carreado para os autos.

III.2. DE DIREITO

§1. O *THEMA DECIDENDUM*

15. As questões jurídico-tributárias que estão no epicentro do dissídio entre as partes e que, por isso, o Tribunal é chamado a apreciar e decidir são as seguintes:

a) O ato de liquidação de IRS n.º 2024 ..., referente ao ano de 2023, padece de vício de falta de fundamentação?

b) Os atos tributários controvertidos (ato de liquidação de IRS n.º 2024 ... e ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024...) padecem de vício de violação de lei, designadamente do disposto nos artigos 15.º, 22.º, 43.º, 68.º e 68.º-A do Código do IRS, quanto à tributação, em sede de IRS, das mais-valias imobiliárias auferidas pelo Requerente, em Portugal, no ano de 2023, enquanto sujeito passivo não residente em território português?

O Tribunal é, ainda, chamado a pronunciar-se sobre a restituição ao Requerente do montante de imposto (IRS) indevidamente pago, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

16. Atento o disposto no artigo 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, *CPPT*) e uma vez que os vícios arguidos pelo Requerente são conducentes à anulação dos atos tributários controvertidos e que este estabeleceu entre eles uma relação de subsidiariedade – arguiu o vício de falta de fundamentação e, para o caso de não se entender que a *“liquidação em causa enferma”* de tal vício, arguiu o vício de violação de lei *“por erro nos respetivos pressupostos de direito”* –, o Tribunal principiará por apreciar o invocado vício de falta de fundamentação, após o que, caso se revele necessário, apreciará o invocado vício de violação de lei.

§2. O VÍCIO DE FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO

§2.1. AS POSIÇÕES DAS PARTES

17. O Requerente alega essencialmente o seguinte:

“15.º

A nota de liquidação impugnada padece de vício de falta de fundamentação, em violação frontal dos deveres impostos pela Constituição da República Portuguesa (doravante “CRP”), pela lei ordinária e pelo direito administrativo comum, em especial pelo artigo 77.º da Lei Geral Tributária (doravante “LGT”) e pelos artigos

152.º e 153.º, ambos do Código de Procedimento Administrativo (doravante “CPA”), vício esse que determina, pelo menos, a anulabilidade do ato tributário.

(...)

19.º

Ora, no caso vertente, a nota liquidação em apreço limita-se, em substância, a enunciar um montante global de imposto alegadamente devido e a apresentar um quadro-resumo de valores, sem explicitar - como é devido - o percurso lógico e aritmético que conduz da factualidade dada como provada ao valor da matéria coletável e ao montante de imposto liquidado.

20.º

Em rigor, em vez de uma verdadeira fundamentação, a AT forneceu ao contribuinte - ora Requerente - um mero resultado numérico acompanhado de fórmulas padronizadas, o que não satisfaz o padrão constitucional e legal de fundamentação exigível.

21.º

Tal insuficiência de fundamentação impossibilita objetivamente o exercício esclarecido do direito de defesa por parte do contribuinte, que não consegue apreender a razão concreta pela qual lhe foi liquidado aquele montante, qual a factualidade subjacente, nem quais os critérios adotados pela AT e, por isso, não tem como aferir, com rigor, que aspetos específicos deve contrariar.

22.º

Acresce que, esta deficiência de fundamentação obstaculiza, igualmente, o controlo jurisdicional efetivo do ato, na medida em que o Tribunal não dispõe, a partir da própria nota de liquidação, dos elementos mínimos para escrutinar a sua conformidade com a Lei, ficando, assim, violados os princípios da transparência, da tutela jurisdicional efetiva e da boa administração.

(...)

24.º

Destarte, a fundamentação tem de ser efetuada em termos tais que possibilite ao contribuinte ter os elementos essenciais que lhe permitam reclamar ou recorrer do ato, o que, in casu, manifestamente não sucede, pois a nota de liquidação em apreço limita-se a apresentar valores num quadro-resumo, sem a demonstração das concretas normas jurídicas aplicadas nem das operações de apuramento realizadas.

25.º

Estamos, assim, perante uma situação em que o contribuinte não dispõe dos elementos mínimos que lhe permitam exercer utilmente os meios contenciosos ao seu dispor.

(...)

30.º

Em suma, a nota de liquidação em causa enferma de vício de falta de fundamentação, em violação do disposto no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, no artigo 77.º da LGT, e nos artigos 152.º e 153.º do CPA.

31.º

Nestes termos, deve este Digníssimo Tribunal Arbitral declarar a anulação do ato tributário impugnado, com a consequente extinção da obrigação tributária que nele se pretende consubstanciar.”

18. A Requerida, por seu turno, aduz nuclearmente o seguinte:

“14.º

A nota demonstrativa da liquidação do IRS, referente ao ano de 2023, suportou-se exclusivamente nas declarações apresentadas pelo R. na modelo 3 de IRS, refletindo o quadro legal aplicável à factualidade declarada.

15.º

E o R. conhece o itinerário cognoscitivo e valorativo do ato de liquidação visado nos autos, vindo a reagir contra a mesma, tanto em sede de reclamação graciosa, onde não manifestou desconhecimento da motivação da liquidação, como em sede arbitral.

16.º

O que denota o PPA, e também a RG, é que o R. discorda da quantificação de imposto apurada pela AT, mas não desconhece os seus fundamentos.

17.º

O próprio R. afirma, no art.º 43º do PPA, que discorda profundamente da metodologia seguida pela AT, por entender que a mesma desrespeita o regime aplicável aos não residentes e conduz à determinação de uma colecta superior à que resultaria da correta aplicação dos artigos 15.º, 22.º 43.º, 68.º e 68.º-A.

(...)

20.º

Não está, pois, verificado o vício da falta de fundamentação do ato de liquidação,”

Cumprе apreciar e decidir.

19. A fundamentação dos atos administrativos, genericamente considerados, constitui um imperativo constitucional expressamente vertido no artigo 268.º, n.º 3 da CRP, norma da qual

15.

emerge o direito dos administrados à fundamentação expressa e acessível dos atos administrativos que afetem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos e o correspondente dever de fundamentação por parte da Administração.

No plano do direito ordinário, o dever geral de fundamentação dos atos administrativos está consagrado nos artigos 152.º a 154.º do CPA e no artigo 77.º da LGT, cujo n.º 1 estatui que “[a] decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”; o subsequente n.º 2 determina que “[a] fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.”

A lei traça, assim, os requisitos de que deve revestir-se a fundamentação, de facto e de direito, que deve, pois, ser expressa e sucinta, clara, suficiente e congruente.

A jurisprudência pátria já se pronunciou profusamente sobre esta temática, sendo disso exemplo os seguintes arestos:

- Acórdão do STA, de 12.03.2014, proferido no processo n.º 01674/13:

“I - A Administração Tributária tem o dever de fundamentar os actos de liquidação impugnados de harmonia com o princípio plasmado no art. 268º da CRP e acolhido nos arts. 125º do CPA e 77º da LGT.

II - O acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o bonus pater familiae de que fala o art. 487º nº 2 do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.

III - Significa isto que a fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma muito sintética, não pode deixar de ser clara, congruente e encerrar os aspectos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto.”

- Acórdão do STA, de 12.01.2022, proferido no processo n.º 0887/20.0BELRS:

“Assim, a fundamentação deverá ser expressa, clara, congruente e suficiente e consistir numa declaração a constar do ato na qual se expõe: i) a justificação da prática do ato – descrição das circunstâncias de facto que

correspondem à previsão legal aplicada; e, ii) a motivação do conteúdo do ato — o que induziu o autor a conferir determinado conteúdo ao ato.

Ademais, a fundamentação do ato tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto, sendo a mesma suficiente quando um destinatário normal consegue perceber o caminho percorrido para se chegar à decisão e, faltando elementos, tal falta tem de se repercutir nessa compreensão do destinatário para que se verifique o vício de falta de fundamentação.”

- Acórdão do TCAS, de 24.04.2024, proferido no processo n.º 57/19.0BEALM:

“Como a jurisprudência tem vindo a afirmar, o regime jurídico da fundamentação dos atos administrativos, entre os quais os atos tributários se incluem (embora possuam uma identidade e autonomia substancial própria emergente da própria matéria sobre que versam, mas que ainda assim lhes mantém os traços característicos de natureza de ato administrativo) visa, entre outros objetivos que ora não importa considerar (referimo-nos às finalidades endógenas, que visam garantir de que os agentes ponderaram de forma cuidada toda a problemática envolvente, incluindo as próprias definições legais), o do perfeito esclarecimento dos administrados sobre o iter cognoscitivo e valorativo seguido pela Administração, dando-lhes a saber quais os motivos, as razões por que se pratica um ato, em ordem a permitir-lhes optar entre a aceitação da sua legalidade ou a reação graciosa ou contenciosa contra o mesmo.

Deste modo, para aferir do cumprimento do dever de fundamentação, é necessário usar-se um critério prático, que consiste em saber se um destinatário normal, face ao itinerário cognoscitivo e valorativo externado como fundamentação do ato em causa, fica em condições de conhecer o motivo por que se decidiu num certo sentido e não noutra qualquer, de modo a, em consciência, poder optar entre a aceitação do ato e a sua impugnação.

Cumpra ainda ter presente que a fundamentação é um conceito relativo, variando em função do tipo concreto do ato e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado, e que o grau de fundamentação exigível deverá estar diretamente relacionado com o grau de litigiosidade existente, isto é, com a divergência existente entre a posição da AT e a do contribuinte.

O vício da falta de fundamentação dos atos administrativos, como vem sendo acentuado pela doutrina e pela jurisprudência, é de natureza formal e não substancial, enfermado o ato de falta ou insuficiência de fundamentação quando não externa de modo claro, suficiente e congruente, as razões de facto e de direito que o determinaram e o seu sentido decisório.

É essa a fundamentação que reclamam os atos, independentemente da sua verdade, correção, da existência ou do acerto dos fundamentos elencados ou enunciados no mesmo, na medida em que, esta última dimensão contenderá já com a própria materialidade do ato, com a correção e validade dos pressupostos de facto e de direito em que o

mesmo se apoia para a definição jurídica que empreende, o que é distinto da obrigatoriedade do cumprimento dos requisitos formais obrigatórios a que os atos administrativos/tributários têm que obedecer.

Não se devendo, por isso, confundir a falta de fundamentação (vício formal) com fundamentação errada (vício material).”

- Acórdão do TCAS, de 18.12.2025, proferido no processo n.º 245/08.5BESNT:

“I - A Administração Tributária tem o dever de fundamentar os atos de liquidação impugnados de harmonia com o princípio plasmado no artigo 268º da CRP e acolhido nos artigos 125º do CPA e 77º da LGT.

II - Uma coisa é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a atuar como atuou, as razões em que fundou a sua atuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do ato; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do ato, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta atuação administrativa.”

20. Volvendo ao caso concreto, importa verificar se procede o alegado o vício de falta de fundamentação da liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2023.

Como resulta do probatório (cf. factos provados d) e e)), a aludida liquidação de IRS resultou da entrega da declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS por parte do Requerente, nada tendo a AT alterado quanto ao ali declarado.

Uma vez que a AT se limitou a emitir um ato de liquidação de IRS exclusivamente com base na declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS apresentada pelo próprio Requerente, ou seja, a AT tão somente procedeu às operações legalmente previstas de apuramento do imposto final a pagar ou a receber pelo Requerente, não pode este alegar não compreender os fundamentos da liquidação de IRS controvertida.

Ademais, *“o acto de liquidação (no caso, resultante da declaração dos contribuintes) corresponde a uma operação matemática, de aplicação da taxa a uma matéria colectável determinada nos termos da lei, com as deduções também previstas na lei, resultando num valor de imposto a pagar ou a receber. Trata-se de operações efectuadas de forma massificada e informatizada e cuja demonstração do cálculo final é notificado ao contribuinte – como no caso concreto. A AT não tem de explicar, em cada liquidação que faz, os cálculos matemáticos, nem as operações técnicas que efectuou para chegar ao resultado final da liquidação, já que tais cálculos e operações resultam da lei e, como se disse, são actos massificados em que apenas os seus aspectos essenciais são demonstrados aos contribuintes (na nota demonstrativa, a partir da matéria colectável, aprecem demonstrados os cálculos).*

Isto que se deixa dito, é ainda mais evidente no caso de a AT não ter alterado a declaração do contribuinte – como na situação dos autos –” (cf. acórdão do TCAS, de 26.06.2025, proferido no processo n.º 1283/15.7BELRS), pelo que não assiste razão ao Requerente na invocação do vício de falta de fundamentação do ato de liquidação de IRS controvertido.

Tanto mais que resulta evidenciado quer pelo teor da reclamação graciosa, quer pelo teor do pedido de pronúncia arbitral que o Requerente conhece os fundamentos, de facto e de Direito, subjacentes à liquidação de IRS controvertida, com os quais não concorda, como expressamente afirma no artigo 43.º do PPA: *“O Requerente discorda profundamente da metodologia seguida pela AT, por entender que a mesma desrespeita o regime aplicável aos não residentes e conduz à determinação de uma coleta superior à que resultaria da correta aplicação dos artigos 15.º, 22.º, 43.º, 68.º e 68.º-A, todos do CIRS, como melhor se demonstrará de forma detalhada infra.”*

Ora, *“uma coisa é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a atuar como atuou, as razões em que fundou a sua atuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do ato; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do ato, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta atuação administrativa.”* (cf. acórdão do TCAS, de 18.12.2025, proferido no processo n.º 245/08.5BESNT)

Destarte, sem necessidade de acrescidas considerações, é julgado improcedente o vício de falta de fundamentação do ato de liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2023.

§3. O VÍCIO DE VIOLAÇÃO DE LEI

§3.1. AS POSIÇÕES DAS PARTES

21. O Requerente alega nuclearmente o seguinte:

“49.º

Resulta, pois, do sistema que, em caso de mais-valias imobiliárias auferidas por não residente, o rendimento coletável corresponde a 50% do saldo positivo das mais-valias de fonte portuguesa (cfr. artigo 43.º, n.º 2, alínea b)); que a taxa é determinada nos termos do artigo 68.º, com base na totalidade dos rendimentos que seriam englobados se o sujeito fosse residente (cfr. artigo 22.º, n.º 10); e que a taxa adicional de solidariedade incide sobre o rendimento coletável, nos termos do artigo 68.º-A, mantendo-se, porém, a sujeição limitada quanto à matéria coletável portuguesa.

50.º

Em suma, os rendimentos estrangeiros apenas podem funcionar como parâmetro para determinação da taxa (“tax base for rate”), mas não podem ser incorporados na matéria coletável sobre a qual é calculada a coleta em Portugal, sob pena de violação frontal do artigo 15.º do CIRS.

51.º

In casu, é incontroverso que o Requerente é não residente; que no ano de 2023, apenas auferiu, em Portugal, mais-valias imobiliárias de fonte portuguesa; que o rendimento coletável correspondente a essas mais-valias é de €303.481,80, resultante da aplicação do artigo 43.º, n.º 2, alínea b), do CIRS; e que os restantes rendimentos, até perfazer o montante global de €1.012.751,68, são de fonte estrangeira (Reino Unido).

52.º

A AT, ora Requerida, apurou a taxa de 48% com base no rendimento global de €1.012.751,68, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 10, e do artigo 68.º, ambos do CIRS, e determinou uma coleta total de €155.696,37 (...).

53.º

Todavia, a correta aplicação do regime exigiria que a taxa de 48% incidisse apenas sobre o rendimento coletável de fonte portuguesa de €303.481,80, apurando-se uma coleta base de €145.671,26 ($€303.481,80 \times 48\%$).

54.º

Quanto à taxa adicional de solidariedade (artigo 68.º-A do CIRS), e em conformidade com o disposto na Lei, esta deveria incidir apenas sobre o rendimento coletável de fonte portuguesa que excede €80.000,00, nos seguintes termos:

- a) Parcela entre €80.000,00 e €250.000,00: $€170.000,00 \times 2,5\% = €4.250,00$;*
 - b) Parcela acima de €250.000,00: $(€303.481,80 - €250.000,00) \times 5\% = €2.674,09$,*
- Perfazendo €6.924,09.*

55.º

A coleta total correta seria, assim, de €143.662,67 ($€145.671,26 + €6.924,09 - €8.932,68$, correspondente à parcela a abater), enquanto a AT apurou €155.696,37, o que traduz um excesso de €12.033,70.

56.º

Em vez disso e em violação do disposto na Lei, a AT recorreu a um método de cálculo opaco, em que, embora a nota de liquidação apenas evidencie, como rendimento coletável, o valor das mais-valias de fonte portuguesa, a coleta é, na prática, calculada como se os rendimentos de fonte estrangeira integrassem a base de incidência, através de fatores de isenção e médias ponderadas entre rendimento total e rendimento isento.

57.º

Tal metodologia viola o disposto no artigo 15.º do CIRS, porquanto transforma os rendimentos estrangeiros - que apenas deveriam relevar para a fixação da taxa - em verdadeira matéria coletável, fazendo recair a tributação sobre um montante superior ao rendimento de fonte portuguesa.

58.º

Estamos, assim, perante um manifesto erro nos pressupostos de Direito, decorrente de incorreta interpretação e aplicação dos artigos 15.º, 22.º, 43.º, 68.º e 68.º-A, todos do CIRS, erro esse que inquina a liquidação em apreço de ilegalidade e impõe a sua anulação parcial, com as inerentes consequências restitutórias, designadamente, a devolução do montante de €12.033,70 indevidamente cobrado e respetivos juros indemnizatórios.”

22. A Requerida, por sua vez, alega essencialmente o seguinte:

“34.º

Para efeitos de tributação, a mais-valia apurada pelos serviços da administração tributária será reduzida em 50 por cento, conforme estabelece o n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS.

35.º

Logo, o apuramento do imposto inicia-se com o apuramento do valor do rendimento tributável, e posteriormente, é feito o englobamento obrigatório do rendimento apurado, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 22.º do CIRS, conjugado com o disposto no n.º 10 do mesmo preceito legal.

36.º

Por fim, são aplicadas as taxas gerais e a taxa adicional de solidariedade, previstas nos artigos 68.º e 68.º-A ambos do CIRS, aos rendimentos englobados auferidos em território nacional, considerando-se, apenas para determinação desta taxa, todos os rendimentos auferidos, incluindo os obtidos fora do território português, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes, conforme clarificado pelo Ofício Circular n.º 20255 de 2023-04-14 (...).

37.º

Debruçando-nos sobre o caso concreto, o método/fórmula de cálculo para o apuramento da coleta e a taxa adicional de solidariedade, para determinar do valor do imposto a pagar, nos termos conjugados pelos artigos 22.º n.º 10, 68.º e 68.º-A do CIRS, foi o seguinte:

38.º

O valor do rendimento tributável resulta da diferença entre o valor total de realização (850.000€) e de aquisição (125.000€), nos termos dos artigos 44.º e 46.º do CIRS, despesas e encargos nos termos do art.º 51º n.º

1 al b) do CIRS (79.286,41€) e coeficiente de correção de 1,31 (art.º 50.º do CIRS e Portaria n.º 340/2023 de 8/11), o que perfaz um saldo de mais valia total de 606.963,59€. O qual, aplicado o disposto no art.º 43.º n.º 2 al b) do CIRS (50%), perfaz um rendimento tributável global (mais valia) de 303.481,79€ [(850.000€ - (125.000,00€ × 1,31 + 79.286,41€)] × 50%.

39.º

Para a determinação da taxa, foi somado o montante de 303.481,79€ com o de 709.269,89€, respeitante aos rendimentos obtidos no estrangeiro, o que perfaz a quantia de 1.012.751,68€, à qual foi aplicada a taxa de 48% prevista no art.º 68º do CIRS, resultando no apuramento da importância de 486.120,81€.

40.º

Atendendo à progressividade do imposto é necessário apurar uma taxa média dada pelo rácio rendimentos isentos e rendimentos totais, devido à opção do R. pelo regime geral, ou seja, pelas taxas previstas no art.º 68.º do CIRS.

41.º

Assim, a coleta decorrente das taxas gerais e da taxa adicional foi ponderada pelo rácio (rendimentos isentos/rendimento totais) nos seguintes termos: (486.120,80€ subtraindo-se a parcela a abater de 8.932,68€, obtém-se o valor de 477.188,13€) × (709.269,89€/1.012.751,68€ = 0,7003393863), logo 477.188,13€ × 0,7003393863 = 334.193,64€.

42.º

A diferença entre esse valor de 477.188,13€ e o de 334.193,64€, perfaz o valor da coleta de 142.994,49€, o qual se adiciona a taxa da solidariedade de 12.701,89€, obtendo-se o valor do imposto a pagar de 155.696,37€.

43.º

Sendo que a taxa de solidariedade resulta do rácio ponderado de (170.000€ × 0,025) + ((1.012.751,68€ - 250.000€) × 0,05) × (303.481,79€/1.012.751,68€) = 12.701,49€ conforme previsto no art.º 68-Aº n.º 2 do CIRS.

44.º

Esclarece-se que, nos termos do artigo 68.º-A do CIRS e sem prejuízo do disposto no artigo 68.º do mesmo código, ao quantitativo do rendimento coletável superior a 80.000,00 € incidem as taxas adicionais de solidariedade, previstas no n.º 1 do próprio artigo 68.º-A e, o quantitativo da parte do rendimento coletável que exceda 80.000,00 €, se superior a 250.000,00 €, é dividido em duas partes: uma, igual a 170.000,00 €, à qual se aplica a taxa de 2,5%; outra, igual ao rendimento coletável que exceda 250.000,00 €, à qual se aplica a taxa de 5%.

(...)

46.º

Temos, assim, que a liquidação de IRS, referente ao ano de 2023, com o n.º 2024..., fez a correta aplicação do direito aos factos e, por isso, não merece qualquer censura.”

Cumpra apreciar e decidir.

§3.2. ENQUADRAMENTO NORMATIVO

23. Neste conspecto, importa, desde logo, convocarmos as seguintes normas do Código do IRS, com a redação vigente à data dos factos:

“Artigo 9.º

Rendimentos da categoria G

1. Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias:

a) As mais-valias, tal como definidas no artigo seguinte;

(...)”

“Artigo 10.º

Mais-valias

1. Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis;

(...)

3. Os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos atos previstos no n.º 1, (...)

4. O ganho sujeito a IRS é constituído:

a) Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimentos de capitais, sendo caso disso, nas situações previstas nas alíneas a), b), c), i), j) e k) do n.º 1, sem prejuízo do disposto no n.º 19;

(...)”

“Artigo 15.º

Âmbito da sujeição

(...)

2. *Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.*

(...)"

“Artigo 22.º

Englobamento

(...)

3. *Não são englobados para efeitos da sua tributação:*

a) *Os rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes em território português, com exceção das mais-valias previstas nas alíneas a)n e d) do n.º 1 do artigo 10.º que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado e sem prejuízo do disposto nos n.ºs 13 e 14 do artigo 72.º;*

(...)

10. *Sempre que a lei imponha o englobamento de rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes em território português são tidos em consideração, para efeitos de determinação da taxa a aplicar de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, todos os rendimentos auferidos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.”*

“Artigo 43.º

Mais-valias

1. *O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes.*

2. *O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é:*

(...)

b) *Apenas considerado em 50% do seu valor, nos restantes casos.*

(...)"

“Artigo 44.º

Valor de realização

1. *Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização:*

(...)

f) Nos demais casos, o valor da respetiva contraprestação.

(...)”

“Artigo 46.º

Valor de aquisição a título oneroso de imóveis

1. No caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transações onerosas de imóveis (IMT).

(...)”

“Artigo 50.º

Correção monetária

1. O valor de aquisição ou equiparado de direitos reais sobre os bens referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, (...), é corrigido pela aplicação de coeficientes para o efeito aprovados por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, sempre que tenha decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação ou afetação.

2. A data de aquisição é a que constar do título aquisitivo, (...)”

“Artigo 51.º

Despesas e encargos

1. Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem:

a) Os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, bem como a indemnização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º;

(...)”

“Artigo 68.º

Taxas gerais

1. As taxas do imposto são as constantes da tabela seguinte:

Rendimento coletável (euros)	Taxas (percentagem)	
	Normal (A)	Média (B)
<i>Até 7 479</i>	<i>14,50</i>	<i>14,500</i>
<i>De mais de 7 479 até 11 284</i>	<i>21,00</i>	<i>16,692</i>
<i>De mais de 11 284 até 15 992</i>	<i>26,50</i>	<i>19,579</i>
<i>De mais de 15 992 até 20 700</i>	<i>28,50</i>	<i>21,608</i>
<i>De mais de 20 700 até 26 355</i>	<i>35,00</i>	<i>24,482</i>
<i>De mais de 26 355 até 38 632</i>	<i>37,00</i>	<i>28,460</i>
<i>De mais de 38 632 até 50 483</i>	<i>43,50</i>	<i>31,991</i>
<i>De mais de 50 483 até 78 834</i>	<i>45,00</i>	<i>36,669</i>
<i>Superior a 78 834</i>	<i>48,00</i>	-

2. O quantitativo do rendimento coletável, quando superior a 7479 €, é dividido em duas partes, nos seguintes termos: uma, igual ao limite do maior dos escalões que nele couber, à qual se aplica a taxa da coluna B correspondente a esse escalão; outra, igual ao excedente, a que se aplica a taxa da coluna A respeitante ao escalão imediatamente superior.”

“Artigo 68.º-A

Taxa adicional de solidariedade

1. Sem prejuízo do disposto no artigo 68.º, ao quantitativo do rendimento coletável superior a € 80 000 incidem as taxas adicionais de solidariedade constantes da tabela seguinte:

Rendimento coletável (euros)	Taxa (percentagem)
<i>De mais de 80 000 até 250 000</i>	<i>2,5</i>
<i>Superior a 250 000</i>	<i>5</i>

2. O quantitativo da parte do rendimento coletável que exceda € 80 000, quando superior a € 250 000, é dividido em duas partes: uma, igual a € 170 000, à qual se aplica a taxa de 2,5%; outra, igual ao rendimento coletável que exceda € 250 000, à qual se aplica a taxa de 5€.

(...)”

24. Importa, também, ter presente a seguinte norma da CDT celebrada entre Portugal e o Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, na redação em vigor à data dos factos:

“Artigo 13.º

Mais-valias

1. Os ganhos provenientes da alienação de bens imóveis, conforme são definidos no parágrafo 2) do artigo 6.º, podem ser tributados no Estado Contratante em que tais bens estiverem situados.”

25. Há que ter ainda em consideração a Portaria n.º 340/2023, de 8 de novembro, que prevê os coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar aos bens e direitos alienados durante o ano de 2023, cujo valor deva ser atualizado nos termos dos artigos 47.º do Código do IRC e 50.º do Código do IRS, para efeitos de determinação da matéria coletável dos referidos impostos, da qual decorre que deve ser aplicado o coeficiente de 1,31 na correção do valor de aquisição do aludido imóvel pelo Requerente (cf. facto provado b)).

26. Feito este enquadramento normativo, afigura-se pertinente para a matéria dos autos aludir também ao Ofício Circulado n.º 20255, de 14.04.2023, do qual se extrata o seguinte segmento:

“4. Resulta da conjugação destes normativos que os rendimentos auferidos em território nacional por sujeitos passivos não residentes, referentes a mais-valias que resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis ou da cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis, a partir de 01/01/2023, passam a estar sujeitos ao seguinte regime de tributação:

(i) apuramento do valor dos rendimentos qualificados como mais-valias, respeitante às transmissões previstas nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, de acordo com as disposições previstas no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS;

(ii) englobamento obrigatório do rendimento apurado, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 22.º do Código do IRS;

(iii) aplicação das taxas gerais do n.º 1 do artigo 68.º do Código do IRS aos rendimentos englobados auferidos em território nacional, considerando-se, apenas para determinação desta taxa, todos os rendimentos auferidos, incluindo os obtidos fora do território português, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes;”

27. Por último, atento o entorno fáctico do caso concreto, afigura-se igualmente pertinente salientar o seguinte aspeto referente à aplicação das taxas gerais do IRS:

“Alternativamente [ao método previsto no n.º 2 do artigo 68.º do Código do IRS], a liquidação do IRS pode ser efetuada com recurso à designada “tabela prática”, utilizada pela AT. A “tabela prática” opera mediante a aplicação ao rendimento de apenas uma taxa (na sequência da inclusão deste num único escalão, e não em dois). Contudo, de seguida é deduzido o valor correspondente a uma “parcela a abater”, que recria o efeito matemático resultante (no método previsto no n.º 2 do artigo 68.º do CIRS) da sujeição da primeira parte do rendimento a uma taxa inferior (a taxa da coluna B do primeiro escalão aplicado).”²

§3.3. O CASO CONCRETO: SUBSUNÇÃO NORMATIVA

28. Como acima foi já referido, o Requerente considera que:

- “56.º (...) em violação do disposto na Lei, a AT recorreu a um método de cálculo opaco, em que, embora a nota de liquidação apenas evidencie, como rendimento coletável, o valor das mais-valias de fonte portuguesa, a coleta é, na prática, calculada como se os rendimentos de fonte estrangeira integrassem a base de incidência, através de fatores de isenção e médias ponderadas entre rendimento total e rendimento isento”;

“57.º Tal metodologia viola o disposto no artigo 15.º do CIRS, porquanto transforma os rendimentos estrangeiros - que apenas deveriam relevar para a fixação da taxa - em verdadeira matéria coletável, fazendo recair a tributação sobre um montante superior ao rendimento de fonte portuguesa”;

“58.º Estamos, assim, perante um manifesto erro nos pressupostos de Direito, decorrente de incorreta interpretação e aplicação dos artigos 15.º, 22.º, 43.º, 68.º e 68.º-A, todos do CIRS”.

Vejamos se lhe assiste razão.

29. O método de cálculo utilizado pela AT para a liquidação do IRS, referente ao ano de 2023, do Requerente desdobra-se em três operações matemáticas.

A primeira operação matemática “passa por, tratando residentes e não residentes da mesma forma, calcular o IRS a pagar, usando a tabela de taxas progressivas do artigo 68.º do CIRS, tomando como referência os rendimentos mundiais do sujeito passivo, isto é, a soma dos rendimentos líquidos obtidos em território português e dos rendimentos obtidos fora do território português, mormente no Estado da residência. Aqui, a AT serviu-se da

² Paula Rosado Pereira, *Manual de IRS*, Coimbra: Almedina, 2018, p. 264.

“tabela prática”, ao invés de realizar as operações a que alude o n.º 2 do artigo 68.º do CIRS. Na tabela prática, não é possível cindir a determinação da taxa de imposto do cálculo da coleta propriamente dita, uma vez que, atenta a progressividade por escalões inerente ao nosso modelo de tributação do rendimento, se torna necessário, depois de apurada a taxa, realizar o posterior abatimento de uma parcela em euros.” (cf. decisão arbitral proferida no processo n.º 725/2025-T)

Assim (cf. factos provados b), c) e d)):

- $€ 303.481,79 [(€ 850.000,00 - (€ 125.000,00 \times 1,31 + € 79.286,41)) \times 50\%] + € 709.269,89 = € 1.012.751,69$
- $€ 1.012.751,69 \times 48\% = € 486.120,81$
- $€ 486.120,81 - € 8.932,68 = € 477.188,13$

A segunda operação matemática visa *“dar execução ao disposto nos artigos 22.º, n.º 10 e 15.º n.º 2 do CIRS, ou seja, assegurar que o poder tributário do Estado português é exercido apenas sobre os rendimentos auferidos pelo não residente em território nacional.”* (cf. decisão arbitral proferida no processo n.º 725/2025-T)

Assim:

- $€ 709.269,89 / € 1.012.751,69 = 70,03393793398656\%$
- $€ 477.188,13 \times 70,03393793398656\% = € 334.193,65$
- $€ 477.188,13 - € 334.193,65 = € 142.994,48$ (valor da coleta parcial)

A terceira operação matemática tem como propósito dar execução ao disposto no artigo 68.º-A, n.ºs 1 e 2, do Código do IRS, visando, pois, apurar a taxa adicional de solidariedade devida pelo Requerente, sempre com observância do disposto no artigo 15.º, n.º 2, do Código do IRS, *“ou seja, assegurar que o poder tributário do Estado português é exercido apenas sobre os rendimentos auferidos pelo não residente em território nacional.”* (cf. decisão arbitral proferida no processo n.º 725/2025-T)

Assim:

- $€ 170.000,00 \times 2,5\% = € 4.250,00$
- $(€ 1.012.751,69 - € 250.000,00) \times 5\% = € 38.137,58$
- $€ 4.250,00 + € 38.137,58 = € 42.387,58$
- $€ 42.387,58 \times 70,03393793398656\% = € 29.685,69$
- $€ 42.387,58 - € 29.685,69 = € 12.701,89$ (valor da taxa adicional de solidariedade)

Destarte, a coleta total de IRS, referente ao ano de 2023, do Requerente, ascende ao montante de € 155.696,37 (€ 142.994,48 + € 12.701,89), o que corresponde ao valor apurado pela AT no ato de liquidação de IRS n.º 2024 ..., relativo ao ano de 2023 (cf. facto provado e)).

30. Nesta conformidade, os atos tributários controvertidos (ato de liquidação de IRS n.º 2024 ... e ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024...) não padecem de vício de violação de lei, designadamente do disposto nos artigos 15.º, 22.º, 43.º, 68.º e 68.º-A do Código do IRS, quanto à tributação, em sede de IRS, das mais-valias imobiliárias auferidas pelo Requerente, em Portugal, no ano de 2023, enquanto sujeito passivo não residente em território português, pelo que devem manter-se na ordem jurídica.

§4. A RESTITUIÇÃO DO MONTANTE DE IMPOSTO (IRS) INDEVIDAMENTE PAGO, ACRESCIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

31. Atenta a improcedência dos alegados vícios de falta de fundamentação e de violação de lei e a consequente manutenção na ordem jurídica dos atos tributários controvertidos, nos termos acima enunciados, não existe qualquer prestação tributária que tenha sido indevidamente suportada pelo Requerente (designadamente, o montante de € 12.033,70), a título de IRS referente ao ano de 2023, pelo que inexistente qualquer montante monetário a ser-lhe restituído e, por isso, também não se verifica o direito a quaisquer juros indemnizatórios (cf. artigo 43.º, n.º 1, da LGT, *a contrario*).

Nesta conformidade, estes pedidos são julgados improcedentes.

*

32. A finalizar, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou cuja apreciação seria inútil (cf. artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

a) Julgar verificada a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o pedido deduzido sob a alínea d), com a consequente absolvição da instância da Autoridade Tributária e Aduaneira quanto a esse mesmo pedido;

b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto aos pedidos deduzidos sob as alíneas a), b) e c) e, consequentemente, absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira desses mesmos pedidos;

c) Condenar o Requerente no pagamento das custas processuais.

V. VALOR DO PROCESSO

Atento o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **€ 12.033,70 (doze mil e trinta e três euros e setenta cêntimos)**.

VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **€ 918,00 (novecentos e dezoito euros)**, cujo pagamento fica a cargo do **Requerente**.

Notifique.

Lisboa, 30 de julho de 2026.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)