

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 424/2025-T

Tema: Inutilidade superveniente da lide; residente não habitual; ónus da prova do exercício de atividades de elevado valor acrescentado

SUMÁRIO:

- I.** Nos casos em que se verifica a revogação parcial do ato tributário controvertido por parte da entidade requerida, haverá lugar à extinção parcial da instância, por inutilidade superveniente da lide, devendo, no entanto, os autos prosseguir quanto à parte do ato subsistente no ordenamento jurídico, exceto se de outra forma declarado pelos requerentes.
- II.** O ónus da prova do exercício de atividades de elevado valor acrescentado, quando o respetivo exercício é invocado, pela primeira vez, no quadro de uma reclamação graciosa, impende sobre os contribuintes.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro David Oliveira Silva Nunes Fernandes, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 14-07-2025, decidiu o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., cidadã francesa titular do número de identificação fiscal ... e **B...**, cidadão francês, titular do número de identificação fiscal..., ambos residentes na Rua ... n.º ..., ...-... Lisboa (doravante, os «Requerentes»), apresentaram pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do

1.

Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), doravante «RJAT», contra a formação de presunção de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação de IRS n.º 2024...., referente ao ano de 2023, da qual resultou um montante de imposto a pagar de EUR 42.568,29 (quarenta e dois mil quinhentos e sessenta e oito euros e vinte e nove cêntimos). Essencialmente, os Requerentes pugnam pela aplicação aos seus rendimentos do regime de tributação do residente não habitual, na redação em vigor à data, peticionando a anulação do tributário identificado, acrescido da condenação da Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por «AT» ou simplesmente «Requerida»).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 02-05-2025.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral o ora signatário, o qual comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 24-06-2025 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 14-07-2025.

Por despacho exarado no dia 14-07-2025, foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, querendo, solicitar produção de prova adicional. Mais foi a Requerida notificada, por intermédio do mesmo despacho, para juntar aos autos cópia integral do processo administrativo.

A 08-08-2025, e antes mesmo de apresentar a sua resposta, a Requerida juntou aos autos despacho de revogação parcial do ato tributário controvertido.

A 01-09-2025 os Requerentes juntaram aos autos, para além da notificação da revogação parcial do ato pela Requerida, o requerimento de resposta que lhe dirigiu.

A 06-09-2025 foi exarado despacho por este tribunal, tomando conhecimento da documentação junta aos autos pelas partes e dando conta de que se aguardaria pela apresentação da resposta pela Requerida, ou pelo decurso do respetivo prazo, para prosseguir a tramitação dos autos.

A 29-09-2025 a Requerida apresentou a sua resposta, pugnando pela improcedência do que fora peticionado pelos Requerentes, relativamente à parte do ato controvertido não revogado.

A 09-10-2025 os Requerentes apresentaram requerimento, pronunciando-se em particular sobre a revogação parcial do ato controvertido, tendo sido considerado exercido o respetivo contraditório e juntando elementos probatórios.

A 28-10-2025 foi exarado despacho, no sentido de convidar a Requerida, querendo, a exercer o contraditório acerca dos elementos probatórios juntos aos autos pelos Requerentes, no âmbito do requerimento apresentado a 09-10-2025.

A 03-11-2025 a Requerida apresentou requerimento, pronunciando-se sobre aqueles elementos probatórios.

A 05-12-2025 foi exarado despacho por intermédio do qual se dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações finais. Mais foram as partes notificadas de que a decisão final seria proferida até ao dia 9 de janeiro de 2026, devendo os Requerentes, até essa data, proceder à junção aos autos do comprovativo de depósito da taxa arbitral subsequente.

II. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e na alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º, ambos do RJAT, e é competente.

A ação é tempestiva, tendo sido deduzida dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT.

O processo não enferma de nulidades.

III. TRAMITAÇÃO PROCESSUAL RELEVANTE

Sem prejuízo de tudo quanto se verteu já no relatório supra, impõe-se detalhar desenvolvimentos processuais relevantes, ocorridos já depois de constituído o presente tribunal arbitral.

No dia 4 de agosto de 2025, foi proferido despacho pela Ex.ma Senhora Subdiretora Geral para a Área da Gestão Tributária-IR, por meio do qual foi o ato tributário controvertido parcialmente revogado.

No essencial, a Requerida considerou, no âmbito daquele despacho, que o regime do residente não habitual deveria ser aplicado aos Requerentes com referência ao ano de 2023, tal como fora por estes peticionado no quadro da reclamação graciosa e do pedido de pronúncia arbitral. Contudo, compulsando aquele despacho, constata-se que a Requerida entendeu que tal regime não deveria ser aplicado aos rendimentos auferidos em sede de categoria A (por falta de demonstração do imposto pago no estrangeiro), em sede de categoria B (por falta de demonstração das subjacentes atividades de elevado valor acrescentado) e em sede categoria G (quanto aos rendimentos de fonte nacional por inexistência de regime especial de tributação aplicável e, quanto aos obtidos no estrangeiro, na medida em que os acordos aplicáveis para evitar a dupla tributação conferem competência exclusiva ao país da residência e, especificamente no que ao México concerne, por falta de demonstração da detenção durante o período de 12 meses que antecede a alienação de uma participação, direta ou indireta, representativa de, pelo menos, 25% do capital).

Desta forma, a pretensão dos Requerentes foi apenas acomodada pela Requerida no que se refere aos rendimentos declarados em sede da categoria E, auferidos no estrangeiro.

Embora a pretensão dos Requerentes houvesse sido parcialmente alcançada, extrai-se dos requerimentos por estes apresentados a 1 de setembro de 2025 e a 9 de outubro de 2025 que não se conformam com a subsistência da parte não revogada do ato tributário controvertido, exclusivamente no que concerne aos rendimentos da categoria B, mantendo, assim, interesse na lide. Tal conclusão deriva, por um lado, da documentação junta com o requerimento datado de 1 de setembro de 2025 (em particular da tabela indicativa dos rendimentos que, no entender

dos Requerentes, deveriam estar abrangidos pelo regime do residente não habitual) e, por outro, da circunstância de todas as alegações e elementos de prova posteriores se cingirem à temática conexa com a qualificação das atividades subjacentes aos rendimentos auferidos como atividades de elevado valor acrescentado. Por pertinente, aliás, dir-se-á que os Requerentes alegaram o seguinte, junto da Requerida, no seguimento da notificação da revogação parcial do ato tributário controvertido o seguinte, tendo informado este Tribunal dessa alegação por requerimento de 1 de setembro de 2025:

5.º

Nesta sequência, e demonstrado o desenvolvimento de atividades de valor acrescentado pelos **REQUERENTES**, junta-se como **Doc. 4** tabela resumo dos rendimentos relativos ao ano de 2023 a ser tributados de acordo com o regime do Residente Não Habitual.

O referido Doc. 4 corresponde à seguinte tabela:

Doc. N.º 4

B...	NIF	
A...	NIF	

INFORMAÇÃO REQUERIDA POR AT
PROCESSO CAAD 424/2025-T

DECLARAÇÃO MODELO 3 DE RENDIMENTOS ANO 2023

JUSTIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS DECLARADOS QUE BENEFICIAM DO REGIME RNH

CONTRIBUINTE E REGIME DE TRIBUTAÇÃO RNH	ANEXO	QUADRO LINHA	LINHA CODIGO REND	PAÍS DA FONTE	RENDIMENTO	NATUREZA	IMPOSTO PAGO NA ORIGEM	OBSERVAÇÕES	DOC Nº
B...									
CAT B - ELEVADO VALOR ACRESCENTADO TRIBUTAÇÃO AUTONOMA 20% MAT COLETÁVEL NULA	J	6 - 601	B04	442 LUXEMBURGO	3 000,00 €	CAT B	- €	2641.0 - autor escritor - Serviços literários	1
CAT B - ELEVADO VALOR ACRESCENTADO ISENTOS IRS	J	6 - 602	B06	250 FRANÇA	1 250,00 €	CAT B	62,50 €	2641.0 - autor escritor - Remuneração de autor de livro	2
CAT B - ELEVADO VALOR ACRESCENTADO ISENTOS IRS	J	6 - 603	B07	251 FRANÇA	1 250,00 €	CAT B	62,50 €	2641.0 - autor escritor - Remuneração de autor de livro	2
CAT E RENDIMENTOS FINANCEIROS PROVENIENTES ESTRANGEIRO: ISENTOS IRS	J	8		DIVERSOS PAISES	5 157,89 €	CAT E (E11)		RENDIMENTOS ISENTOS ARTº 81 Nº5	3
A...									
CAT B - ELEVADO VALOR ACRESCENTADO TRIBUTAÇÃO AUTONOMA 20%	J	6 - 601	B03	276 ALEMANHA	30 120,00 €	CAT B	- €	2651-4 outros artistas de artes visuais: desenhos	4
CAT E RENDIMENTOS FINANCEIROS PROVENIENTES ESTRANGEIRO: ISENTOS IRS	J	8		DIVERSOS PAISES	101 359,09 €	CAT E (E21 e E11)	7 448,36 €	RENDIMENTOS ISENTOS ARTº 81 Nº5 RESUMO	5
								RENDIMENTOS ISENTOS ARTº 81 Nº6 BANCO QUILVEST	6
								RENDIMENTOS ISENTOS ARTº 81 Nº5 BANCO E. ROTHSCHILD	7

Neste sentido, conclui-se que os Requerentes se conformaram com parte da decisão de indeferimento que lhes foi notificado, limitando a questão a conhecer nesta sede arbitral à qualificação dos rendimentos de categoria B por si auferidos como sendo de valor acrescentado. De facto, não só assim o evidencia a tabela supra e o respetivo requerimento de 1 de setembro de 2025, bem como a ausência de qualquer alegação ou elemento probatório atinente aos demais rendimentos declarados pelos Requerentes, nomeadamente no requerimento apresentado a 9 de outubro de 2025.

Salienta-se, como melhor se densificará infra, que o despacho de revogação parcial do ato tributário controvertido foi exarado já depois de decorrido o prazo de trinta dias previsto no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT.

IV. QUESTÕES A DECIDIR

- a) Se, em face da revogação parcial do ato tributário por parte da Requerida, há lugar à inutilidade superveniente da lide e em que termos;
- b) Se os rendimentos auferidos pelos Requerentes em 2023, em sede de categoria B, derivam, ou não, do exercício de atividades de elevado valor acrescentado, na aceção que resulta da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho.
- c) Se os Requerentes são, ou não, titulares do direito a juros indemnizatórios.
- d) A responsabilidade pelas custas processuais.

V. MATÉRIA DE FACTO

a. Factos provados

Consideram-se como provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- 1) Os Requerentes registaram-se como residentes fiscais em território nacional no ano de 2019 – cfr. posição assumida pelas partes nos respetivos articulados.
- 2) No dia 29 de junho de 2022, os Requerentes apresentaram pedidos de inscrição como residentes não habituais, os quais foram indeferidos pela Requerida – cfr. **doc. n.º 4** e **doc. n.º 5** juntos com o pedido de pronúncia arbitral.
- 3) No dia 12 de maio de 2024, os Requerentes submeterem Declaração Modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2023, à qual corresponde o código de validação n.º...– cfr. **doc. n.º 3** junto com o pedido de pronúncia arbitral.
- 4) No âmbito daquela declaração de rendimentos, os Requerentes preencheram o quadro 8A01, indicando serem residentes fiscais em território português – mais concretamente, no continente.
- 5) Os Requerentes não preencheram, então, o Anexo L da Declaração Modelo 3 – cfr. **doc. n.º 3** junto com o pedido de pronúncia arbitral, bem como o artigo 7.º do pedido de pronúncia arbitral.
- 6) Os Requerentes declararam naquela sede os seguintes rendimentos agregados, auferidos em 2023:
 - a) EUR 375,00, a título de rendimentos empresariais e profissionais, referentes a vendas de mercadorias, auferidos em território português pela Requerente A...;
 - b) EUR 135.221,48 (valor de realização), referente à alienação onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários, declarado no Anexo G, auferido por ambos os Requerentes;
 - c) EUR 4.155,44, a título de rendimentos de trabalho dependente auferidos no estrangeiro, declarados pelo Requerente B... no Anexo J, sem indicação de imposto pago no estrangeiro;

- d) EUR 5.500,00, a título de rendimentos empresariais e profissionais, referentes a serviços prestados, declarados no Anexo J, pelo Requerente B...;
 - e) EUR 6.157,89, a título de rendimentos de capitais auferidos no estrangeiro pelo Requerente B..., declarados no Anexo J;
 - f) EUR 97.489,90 (valor de realização), a título de alienação onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários, declarados pelo Requerente B... no Anexo J;
 - g) EUR 30.210,00, a título de rendimentos empresariais e profissionais, referentes a serviços prestados, declarados no Anexo J, pela Requerente A...;
 - h) EUR 101.359,09, a título de rendimentos de capitais auferidos no estrangeiro pela Requerente A..., declarados no Anexo J;
 - i) EUR 809.868,20 (valor de realização), a título de a título de alienação onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários, declarados pela Requerente A..., no Anexo J;
- 2) Os Requerentes foram notificados da liquidação de IRS n.º 2024..., por meio da qual se apurou um montante a pagar de EUR 42.568,29 (quarenta e dois mil quinhentos e sessenta e oito euros e vinte e nove cêntimos) – cfr. **doc. n.º 2** junto com o pedido de pronúncia arbitral.
- 3) Os Requerentes apresentaram reclamação graciosa contra o ato tributário controvertido, não tendo sido proferida decisão por parte da Requerida – cfr. **doc. n.º 1** junto com o pedido de pronúncia arbitral, bem como o processo administrativo instrutor, junto aos autos pela Requerida.

b. Factos não provados

Consideram-se como não provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- 4) Os rendimentos auferidos pela Requerente A... em 2023, em sede de categoria B e declarados na Declaração Modelo 3 com a referência ..., foram efetivamente auferidos no âmbito de atividades correspondentes à artistas visuais – desenho.
- 5) Os rendimentos auferidos pelo Requerente B... em 2023, em sede de categoria B e declarados na Declaração Modelo 3 com a referência ..., foram efetivamente auferidos no âmbito de atividades como autor e escritor.

c. Fundamentação quanto à matéria de facto

Na seleção da matéria de facto, foram tomados em consideração os elementos documentais carreados para os autos pelos Requerentes e pela Requerida, assim como a posição por ambos assumida nos respetivos articulados e requerimentos subsequentes.

Relativamente aos factos dados como provados, indicou-se supra a respetiva fundamentação, de forma discriminada.

Quanto ao rol de factos não provados, salienta-se que, no entender deste Tribunal, a documentação carreada para os autos pelos Requerentes não permitiu demonstrar que os rendimentos declarados na Declaração Modelo 3, com referência ao ano de 2023, em sede de categoria B foram efetivamente decorrentes do exercício de qualquer uma daquelas atividades. Desde logo, os recibos são emitidos pelos próprios Requerentes, sendo certo que as descrições são particularmente vagas. Num dos casos, o recibo constante dos autos emitido pela Requerente A... alude a “desenhos”, fazendo menção à C... GmbH – Recibo RPR ATSIRE01RPR/2, datado de 21 de abril de 2023. No outro caso, a fatura-recibo emitida pelo Requerente B..., alude à “*prestação de serviços literários, revisão de conteúdo de site de internet*” – Fatura-Recibo R ATSIRE01R/1, datada de 21 de fevereiro de 2023). De resto, a antedita fatura não compreende a totalidade dos valores declarados. Por outro lado, quanto à Requerente A..., os *links* facultados correspondem a sites da própria, não sendo possível estabelecer uma ligação entre os rendimentos auferidos e os serviços concretamente prestados.

Nem tão pouco foi, sequer, alegada (ou resulta da prova produzida) de forma concretizada, no espaço e no tempo, a exata natureza e enquadramento dos serviços subjacentes aos rendimentos concretamente declarados, sendo apenas feita alusão à atividade genericamente prosseguida pelos Requerentes.

VI. MATÉRIA DE DIREITO

a. Inutilidade superveniente da lide quanto à revogação parcial do ato tributário controvertido

Em face do despacho exarado pela Requerida, no sentido da revogação parcial do ato tributário controvertido, cumpre aferir se ocorre, ou não, e em que termos, inutilidade superveniente da lide, tendente à extinção da instância.

Nos termos do disposto no artigo 277.º, alínea e), do Código de Processo Civil, a instância extingue-se com a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, sendo esta norma aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT. Considera-se ocorrer impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, nomeadamente nos casos em que se encontra satisfação da pretensão aduzida pelo autor fora do esquema da providência pretendida, tendo a pretensão do mesmo sido atingida por outro meio. Acresce que a aferição da inutilidade superveniente da lide é de conhecimento oficioso, não carecendo de invocação pelas partes.

Como foi supra referido, o antedito despacho foi exarado já depois do termo do prazo de trinta dias previsto no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT. Por esse motivo, relevam com especial acuidade as normas vertidas no Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, c), do RJAT. Em particular, importa aludir ao disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo 64º do CPTA (aqui subsidiariamente aplicável), nos termos dos quais se prevê o seguinte:

“1 - Quando, na pendência do processo, o ato impugnado seja objeto de anulação administrativa acompanhada ou sucedida de nova regulação, pode o autor requerer que o processo prossiga contra o novo ato com fundamento na reincidência nas mesmas ilegalidades,

sendo aproveitada a prova produzida e dispondo o autor da faculdade de oferecer novos meios de prova”

(...)

“3 - O disposto no n.º 1 é aplicável a todos os casos em que o ato impugnado seja, total ou parcialmente, alterado ou substituído por outro com os mesmos efeitos, e ainda no caso de o ato anulatório já ter sido praticado no momento em que o processo foi intentado, sem que o autor disso tivesse ou devesse ter conhecimento”

No caso vertente, constata-se que os Requerentes pugnaram pela anulação integral do ato de liquidação de IRS controvertido, tendo logrado apenas obter uma revogação parcial desse mesmo ato por parte da Requerida. Por outro lado, pelo comportamento processual que adotaram depois de notificados da revogação parcial do ato tributário controvertido, torna-se inequívoco que subsiste ainda uma parte da liquidação com a qual não concordam.

Efetivamente, a Requerida, por intermédio daquele despacho, admitiu a tributação dos rendimentos de categoria E auferidos pelos Requerentes ao abrigo do regime do residente não habitual, embora tendo denegado a aplicação desse mesmo regime aos rendimentos auferidos em sede de categoria A, B e G. Ora, é precisamente quanto à aplicação do regime do residente não habitual relativamente aos rendimentos de categoria B que os Requerentes manifestaram o interesse no prosseguimento dos autos, sendo certo que não se trata sequer de um novo pedido ou de uma nova causa de pedir. Pese embora não tenham sido juntos aos elementos demonstrativos da prática, pela Requerida, de um novo ato de liquidação, afigura-se evidente que a pretensão dos Requerentes foi apenas parcialmente alcançada, subsistindo o seu interesse em agir e, por inerência, o seu interesse (e utilidade) da lide.

Em face do exposto, há que reconhecer que, relativamente aos rendimentos que a Requerida sujeitou já ao regime do residente não habitual – em concreto, os rendimentos de categoria E auferidos pelos Requerentes –, torna-se inútil o prosseguimento da presente lide, na medida em que, do prosseguimento daquela, não resultará qualquer efeito sobre a relação jurídica material controvertida. Mais se dirá que, nessa parte, não pode sequer o tribunal emitir qualquer decisão de anulação ou manutenção do ato na ordem jurídica, na exata medida em que o mesmo, na parte revogada, não mais vigora no ordenamento jurídico.

Em face do que antecede, entende-se por verificada a inutilidade superveniente parcial da lide no que diz respeito ao pedido de anulação do ato tributário, na parte abrangida pelo despacho de revogação parcial, o que implica a extinção parcial da correspondente instância nos termos do disposto no artigo 277º, alínea e), do CPC (aplicável *ex vi* artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), com as consequências daí decorrentes.

b. A aplicabilidade do regime do residente não habitual aos rendimentos de categoria B auferidos pelos Requerentes

Considerando a posição que as partes assumiram no seguimento da prolação de despacho de revogação parcial do ato tributário por parte da Requerida, cumpre apreciar se o ato tributário controvertido, na parte subsistente, deve ser anulado em virtude da natureza da atividade subjacente aos rendimentos de categoria B auferidos pelos Requerentes. No essencial, está em causa saber se tais atividades são, ou não, qualificáveis como *atividades de elevado valor acrescentado*.

Importa notar que a análise deste tribunal se prende com a questão de saber se os rendimentos concretamente auferidos pelos Requerentes resultam, ou não, de tais atividades, não estando em causa saber se, em geral, tais atividades são prosseguidas pelos Requerentes.

Nos termos do disposto no artigo 72.º, n.º 10, do Código do IRS, na redação anterior à Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, “*os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20%.*”.

A Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, lista as atividades consideradas como de elevado valor acrescentado, para efeitos da supracitada norma. No entender dos Requerentes, a atividade da Requerente A... está compreendida pelo código de atividade 2651.4 (outros artistas de artes visuais – desenho) e a atividade do Requerente B... está compreendida pelo código de atividade 2641.0 (autor e escritor). Estes códigos de atividade são densificados pelo conteúdo explicativo constante da Classificação Portuguesa de Profissões, anexa à Deliberação n.º 967/2010,

correspondente à 14.^a Deliberação da Secção Permanente de Coordenação Estatística do Conselho Superior de Estatística de 5 de maio de 2010, publicada no Diário da República, 2.^a série, n.º 106, de 1 de junho de 2010, bem como das respetivas notas explicativas vigentes.

Como bem aponta a Requerida, o código de profissão 2641.0 compreende as seguintes tarefas: *conceber, escrever e editar obras literárias, novelas, peças teatrais, roteiros, guiões, poemas e outro material para edição ou conservação; conduzir pesquisas para estabelecer conteúdos factuais e obter outras informações necessárias; escrever guiões e preparar programas para teatro, filmes, produções de rádio e televisão; analisar especificações, notas, escrever manuais, guias de utilizador e outros documentos para explicar, de forma clara e concisa, a instalação, funcionamento e manutenção de programas, equipamento eletrónico, mecânico ou outro; escrever brochuras, manuais e publicações técnicas similares; selecionar material para edição, verificar a gramática e a exatidão do conteúdo, organizar original e verificar provas antes da impressão.*

Por seu turno, o código de profissão 2651.4 compreende as seguintes funções: *criar desenhos, gravá-los ou estampá-los em metal, madeira ou outros materiais; restaurar pinturas ou outros objetos de arte deteriorados, desvanecidos ou sujos.*

Importa ter presente que os Requerentes não submeteram o Anexo L da Declaração Modelo 3, nem demonstraram ter indicado à Requerida, de outra forma, mas concomitantemente à entrega da declaração, os códigos de atividade referentes aos rendimentos auferidos. Nem tão pouco é esse código indicado, ou a respetiva atividade densificada, nos recibos carreados para os autos. Sendo certo que os recibos constantes dos autos não suportam, sequer, a totalidade dos rendimentos declarados em conjunto pelos Requerentes em sede de categoria B.

A ser assim, razão tem a Requerida quando afirma que o ónus probatório incide sobre os Requerentes, uma vez que a primeira vez que suscitam a questão não é, verdadeiramente, no contexto de uma declaração, mas antes no âmbito dos presentes autos, em face do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária. Cumpre decidir, tendo por base a repartição das regras do ónus da prova.

Ora, a essa luz, os elementos carreados para os autos não permitem aferir se o conteúdo funcional das prestações de serviço efetivamente realizadas e das quais decorrem os

rendimentos declarados preenchem, ou não, os supra referidos conteúdos funcionais atinentes às profissões com os códigos 2641.0 e 2651.4. Por um lado, tais elementos são compostos por faturas-recibo emitidos pelos próprios Requerentes, com descrições sumárias dos serviços prestados e que não justificam a totalidade dos rendimentos declarados (no caso do Requerente B...), e por links que não demonstram, cronológica e funcionalmente, que os rendimentos declarados são efetivamente provenientes do exercício de atividades suscetíveis de qualificação como atividades de elevado valor acrescentado. Por outro lado, não foi alegada a concreta densificação dos serviços, com referência a cada um dos valores declarados, sendo certo que como consta dos elementos carreados para os autos pelos Requerentes, em particular no caso do Requerente B..., os serviços têm diferentes fontes e diferentes naturezas.

É, pois, pela circunstância de não ter sido produzida prova quanto à natureza e conteúdo dos serviços efetivamente prestados pelos Requerentes com referência a 2023 que o pedido aduzido é, nessa parte, improcedente.

c. Dos juros indemnizatórios

No que concerne a juros indemnizatórios, de acordo com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Requerida a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito»*.

Quanto à competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária para prolação de decisões condenatórias no pagamento de juros indemnizatórios, segue-se a linha argumentativa expendida no processo 364/2022-T:

«Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “declaração de ilegalidade” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas

competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que “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” e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que “se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea”.

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

O despacho de revogação parcial do ato tributário evidencia a ilegalidade do indeferimento tácito da reclamação graciosa aduzida pelos Requerentes (e, por inerência, do ato tributário controvertido), a qual é imputável à Requerida, pois omitiu a sua decisão no sentido favorável, pelo menos parcialmente, aos Requerentes.

Por conseguinte, são devidos juros indemnizatórios, devidos desde a data da formação do indeferimento tácito, referente aos quantitativos de imposto suportados em excesso, referentes à parte do ato tributário que foi revogado pela Requerida.

d. Responsabilidade por custas processuais

Nos termos do disposto no artigo 527.º, n.º 1, do CPC, “*A decisão que julgue a ação ou algum dos seus incidentes ou recursos condena em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito*”. Adicionalmente, o n.º 2 do mesmo preceito legal determina que “*entende-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for*”.

Por outro lado, o artigo 536.º do CPC determina que “*nos restantes casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide [isto é, naqueles não previstos no artigo 536.º, n.º 1 e 2 do CPC], a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas*”.

Ora, na medida em que a inutilidade superveniente da lide resulta do despacho de revogação parcial do ato tributário, fica patente que a lide se deve considerar como tendo sido causada pela Requerida, pelo menos em parte.

Quanto ao remanescente, considerando o decaimento parcial dos Requerentes, deverão também ser responsáveis pelas custas, na respetiva proporção.

Donde, em face dos elementos constantes dos autos (nomeadamente do quantitativo dos rendimentos de capitais declarados pelos Requerentes, sujeitos ao regime do residente não habitual por força da revogação parcial do ato tributário controvertido) determina-se a condenação da Requerida em custas, na proporção de 75% e a condenação dos Requerentes em custas, na proporção de 25%.

VII. DECISÃO

De harmonia com o exposto decide este Tribunal Arbitral Singular:

- a) Declarar, parcialmente, a inutilidade superveniente da lide no que diz respeito ao pedido de anulação do ato tributário de IRS impugnado, correspondente à

liquidação de IRS n.º 2024..., em virtude e na medida da revogação parcial do ato por iniciativa da Requerida.

- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral relativo à parte não revogada do ato tributário controvertido, correspondente à liquidação de IRS n.º 2024... .
- c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios relativamente aos montantes de imposto suportados em excesso pelos Requerentes, com referência à parte do ato tributário controvertido objeto de revogação parcial.
- d) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção de 75% a cargo da Requerida e 25% a cargo dos Requerentes.

VIII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 296.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e no n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **EUR 42.568,29 (quarenta e dois mil quinhentos e sessenta e oito euros e vinte e nove cêntimos)**, valor aliás indicado pelos Requerentes, sem oposição da Requerida.

IX. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **EUR 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros)**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, na proporção de 75% a cargo da Requerida e 25% a cargo dos Requerentes, conforme fundamentação supra.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de janeiro de 2026

O Árbitro Singular

(David Oliveira Silva Nunes Fernandes)