

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 482/202-T

Tema: IRS. Rendimentos obtidos fora do território português. Determinação do rendimento tributável.

Sumário

Os rendimentos obtidos fora do território português e declarados no Anexo J da declaração de rendimentos de IRS - rendimentos obtidos no estrangeiro-, observam a determinação do rendimento tributável do respetivo regime e o método de cálculo da matéria coletável de acordo com as regras da respetiva categoria, antes do crédito de imposto se aplicável.

Decisão arbitral

I – Relatório

A..., contribuinte fiscal n.º..., residente em ..., ..., ..., ..., ...-... ... (doravante designada por “**Requerente**”), vem apresentar pedido de pronúncia arbitral (PPA) e constituição de Tribunal, em que é parte a **Autoridade Tributária e Aduaneira**, (doravante designada por “**Requerida**” ou “**AT**”), ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, e dos n.º 1 e 2.º do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, diploma que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, (RJAT), com as alterações subsequentes, em conjugação com os artigos 1.º e 2.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O PPA é apresentado na sequência da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (RG n.º ...2024...) interposta contra a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2024..., relativa ao ano de 2023, no montante de € 7.482,02.

Na tramitação do presente processo foram praticados os principais atos processuais seguintes:

- Em 2025-05-16, a Requerente apresentou o PPA, o qual foi aceite em 2025-05-19.
- Em 2025-07-28, por despacho do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, foi constituído o Tribunal arbitral singular, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT).
- Em 2025-08-05, foi exarado o Despacho arbitral previsto no artigo 17.º do RJAT.

-
- Em 2025-09-30, a Requerida apresentou resposta, acompanhada do processo administrativo.
 - Em 2025-10-06, foi exarado o Despacho arbitral sobre o pedido de prova testemunhal, tendo a Requerente apresentado requerimento em 2025-05-27.
 - Em 2025-05-20, a Requerida apresenta requerimento a comunicar despacho de anulação parcial do imposto.
 - Em 2025-10-06, foi exarado o Despacho arbitral previsto no art.º 18.º do RJAT.
 - Em 2025-10-10, as partes apresentaram alegações finais.

II - Saneamento

O Tribunal arbitral singular encontra-se regularmente constituído.

As Partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade - artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O PPA é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, não enferma de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe resolver.

III – Da posição das partes

1. Da Requerente

A Requerente no PPA e nas alegações subsequentes, invoca, em síntese, que:

- Se tornou residente fiscal em Portugal a 5 de junho de 2023.
- Submeteu a declaração de IRS (Modelo 3) relativa ao ano de 2023, incluindo o Anexo B (regime simplificado) e o Anexo J (rendimentos obtidos no estrangeiro).
- Declarou rendimentos de exploração de alojamento de curta duração situados em Espanha, no valor de 11.318,94.
- A AT emitiu liquidação de IRS no valor de 7.482,02 EUR.
- AT não aplicou o coeficiente de 0,15 – regime simplificado - aos referidos rendimentos de alojamento de curta duração.
- Se o coeficiente tivesse sido aplicado, o imposto a pagar seria de € 5.741,88, resultando num montante de € 1.740,14 pago em excesso.

- Apresentou uma Reclamação Graciosa, a qual foi indeferida pela AT com o argumento de que, tratando-se de rendimentos de fonte estrangeira com direito a crédito de imposto, não seria aplicável o artigo 31.º do CIRS (coeficientes do regime simplificado), por força do artigo 22.º, n.º 6 do mesmo código.
- A exploração de alojamento mobilado para turistas é considerada uma prestação de serviços de atividades hoteleiras e similares, gerando rendimentos da Categoria B (art. 3.º, n.º 1, a) e art. 4.º, n.º 1, h) do CIRS).
- Nos termos do art.º 31.º, n.º 1, alínea a) do CIRS, a determinação do rendimento tributável no regime simplificado faz-se pela aplicação do coeficiente de 0,15 a estas atividades.
- A não aplicação deste coeficiente viola o princípio da capacidade contributiva e da igualdade (art. 13.º do CIRS e art. 4.º da LGT), pois o imposto deve incidir sobre o rendimento líquido presumido pela lei.
- O artigo 31.º do CIRS não distingue rendimentos de fonte nacional ou estrangeira; por isso, o coeficiente deve ser aplicado a ambos, sob pena de tratamento discriminatório.
- A interpretação da AT viola a liberdade de prestação de serviços prevista no artigo 56.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), ao penalizar fiscalmente uma atividade exercida noutro Estado-membro.
- O artigo 22.º, n.º 6 do CIRS visa apenas apurar o crédito de imposto por dupla tributação e não para afastar as regras de determinação do rendimento previstas no art.º 31.º do CIRS.

Termos em que pede:

- A anulação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa ...2024...;
- A anulação da liquidação de IRS n.º 2024..., relativa ao ano de 2023;
- O reembolso do valor de imposto indevidamente pago, no montante de € 1.740,14, acrescido de juros indemnizatórios.

2. Da Requerida

A Requerida na resposta ao PPA e alegações subsequentes, impugna o mérito do pedido, alegando, em síntese, que:

- Em 2024-07-30, a Requerente entregou a declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2023, à qual foi atribuído o n.º ...-2023-... -..., indicando a residência fiscal parcial em território português no período de 2023-06-05 a 2023-12-31.
- Nessa declaração foram preenchidos o “Anexo B – Rendimentos Empresariais e Profissionais (categoria B)” e o “Anexo J - Rendimentos obtidos no estrangeiro”.
- No “Anexo B”, a Requerente declarou rendimentos empresariais e profissionais, inscrevendo no Quadro 13-B (informações complementares) o montante de € 11.318,94.

3.

- No “Anexo J”, a Requerente declarou: rendimentos de trabalho dependente com fonte no Reino Unido no montante de € 28.780,49 e contribuições para regimes de proteção social no valor de € 2.425,10 e, ainda, rendimentos empresariais e profissionais com fonte em Espanha, no montante de €11.318,94 e imposto pago no estrangeiro no valor de €2.234,07, tendo assinalado, quanto a estes rendimentos, possuir estabelecimento estável.
- Da referida declaração, identificada com o n.º ...-2023-... -..., resultou a liquidação de IRS n.º 2024..., relativa ao ano de 2023, com imposto a pagar de € 7482.02.
- Em 2024-12-26, a Requerente veio apresentar reclamação graciosa contra a referida liquidação (reclamação n.º ...2024...).
- Em 2025-01-07, foi determinado projeto de indeferimento da reclamação graciosa e em 2025-01-28, a Requerente exerceu o seu direito de audição.
- Em 2025-02-28, o projeto de decisão de indeferimento foi convertido em decisão definitiva, determinando-se o indeferimento da reclamação graciosa.
- A Requerente nunca entregou declaração de início de atividade em Portugal, não possuindo qualquer atividade aberta em território nacional, sendo que, conforme por si declarado, os rendimentos auferidos provêm de um estabelecimento estável situado no estrangeiro.
- Tratando-se de rendimento imputável a um estabelecimento estável localizado no estrangeiro, a determinação do rendimento tributável não se rege pelo regime simplificado, devendo, antes, ser efetuada com base no apuramento do lucro efetivo desse estabelecimento.
- Sendo o rendimento atribuível a um estabelecimento estável situado fora do território nacional, como indicou a própria Requerente, o montante a declarar na “Modelo 3 de IRS” deverá corresponder ao rendimento líquido de quaisquer gastos e deduções, conforme expressamente previsto nas instruções de preenchimento do “Anexo J”.
- Por corresponder a rendimento que confere direito a crédito de imposto por dupla tributação internacional previsto no artigo 81.º do CIRS, deverá ser declarado ilíquido do imposto pago no estrangeiro, nos termos do disposto no n.º 6 do artigo 22.º do CIRS, conforme corretamente referido na decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- Tal enquadramento respeita integralmente o princípio da capacidade contributiva e é, aliás, a sua expressão direta.
- O ato de liquidação impugnado não provém de qualquer erro dos Serviços, decorrendo, antes, diretamente da aplicação da lei.

Termos em que Requerida entende dever ser julgada improcedente a pretensão da Requerente.

IV – Matéria de facto

O Tribunal arbitral, com relevo para a decisão, atento tudo o que foi alegado pelas partes, a prova junta, maxime, os documentos juntos com o PPA, a Resposta da Requerida e o Processo Administrativo e as alegações finais das partes, considera provado o seguinte:

- A Requerente tornou-se residente fiscal em Portugal, a 5 de junho de 2023.
- Em 2024-07-30, entregou a declaração “Modelo 3 de IRS” relativa ao ano de 2023, à qual foi atribuído o n.º ...-2023-...-..., indicando a residência fiscal parcial em território português no período de 2023-06-05 a 2023-12-31.
- Nessa declaração preencheu o “Anexo B – Rendimentos Empresariais e Profissionais (Categoria B)” e o “Anexo J - Rendimentos obtidos no estrangeiro”.
- No “Anexo B”, declarou em “informações complementares” rendimentos empresariais e profissionais, inscrevendo no “Quadro 13-B” o montante de € 11.318,94.
- no “Anexo J”, declarou “rendimentos de trabalho dependente” com fonte no Reino Unido no montante de € 28.7809,49 e contribuições para regimes de proteção social no valor de € 2.425,10.
- Nesse “Anexo J”, declarou, ainda, “rendimentos empresariais e profissionais” com fonte em Espanha, no montante de € 11.318,94 e “imposto pago no estrangeiro” no valor de € 2.234,07, tendo assinalado, quanto a estes rendimentos a opção “sim” em “estabelecimento estável ou instalação fixa” – Quadro 6.
- a Requerente declarou o exercício da atividade de "Outros locais de alojamento de curta duração" (código CAE 55204).
- Da referida declaração, identificada com o n.º ...-2023-...-..., resultou a liquidação de IRS n.º 2024..., relativa ao ano de 2023, com imposto a pagar de € 7.482,02.
- Em 2024-07-24, via e-balcão, solicitou informações sobre a necessidade de entrega da declaração de início de atividade em Portugal, considerando a detenção de um estabelecimento estável em Espanha, através do qual explora um imóvel para alojamento de curta duração a turistas.
- Em 2024-07-29, a AT informa que: “Analisada a questão informa-se que não se encontra obrigado a entregar declaração de início de actividade”.
- Em 2024-07-30, a Requerente, face à resposta da AT, questiona os motivos para a não aplicação do coeficiente previsto para o regime simplificado.
- Em 2024-08-16, a Requerente procedeu ao pagamento voluntário do imposto liquidado.

- Em 2024-08-22, após várias insistências por parte da Requerente, AT informa que: “(...) deverá apresentar reclamação graciosa nos termos do art.º 68º do CPPT, referente à nota de liquidação de IRS do ano”.
- Em 2024-12-26, a Requerente apresentou reclamação graciosa (n.º ...2024...) contra a referida liquidação.
- Em 2025-03-05, através do ofício n.º..., da Divisão de Justiça Tributária do Serviço de Finanças de Vila Real de Santo António, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- Em 2025-05-16, a Requerente apresentou o presente PPA.

Em face das alegações e dos elementos de prova juntos aos autos e identificados, considera-se não existirem factos não provados.

1. Motivação da decisão da matéria de facto

O Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe apenas selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada e com relevância para a decisão – Cf. n.º 2, do art.º 123.º do CPPT e n.º 3 do art.º 607.º do CPC, aplicável, *ex vi*, alíneas a) e e) do n.º 1, do art.º 29.º do RJAT.

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada, assenta nos factos alegados, no reconhecimento de factos não controvertidos, na apreciação do PPA e documentos juntos, da Resposta, do Processo Administrativo e documentos juntos, das alegações da parte Requerente, como indicado em relação aos factos dados como provados.

Atentos os factos não provados e observando o princípio do inquisitório e o ónus de prova, foram praticados atos tendente à obtenção de meios de prova tendentes à descoberta da verdade material - cf. art.ºs 13.º e 99.º do CPPT e art.º 74.º da LGT.

Assim, o julgamento teve presente as disposições legais sobre o ónus da prova, o inquisitório, a igualdade das partes, a economia dos atos e os deveres de imparcialidade do Tribunal.

V – Fundamentação de direito

Considerando o objeto do PPA, os atos praticados e os factos provados, compete efetuar o respetivo enquadramento jurídico-tributário de fundamento à decisão.

O regime jurídico da exploração dos estabelecimentos de alojamento local (AL), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 128/2014, de 29 de agosto, em vigor à data dos factos, considera “estabelecimentos de alojamento local” aqueles que prestam serviços de alojamento temporário, nomeadamente a turistas, mediante remuneração, que reúnam os requisitos

previstos no referido Decreto-Lei, e que estejam integrados nas modalidades aí previstas (v.g: moradia, apartamento, estabelecimentos de hospedagem, quartos).

A exploração de alojamento mobilado para turistas, corresponde ao exercício da atividade de prestação de serviços de atividades hoteleiras e similares, geradora de rendimentos de categoria B – cf. al. a) do n.º 1, do art.º 3.º e al. h) do n.º 1, do art.º 4.º, ambos do CIRS.

A Requerente declarou o exercício da atividade de "Outros locais de alojamento de curta duração" (código CAE 55204) e rendimentos "auferidos pela exploração de alojamento de curta duração a turistas em Espanha".

A AT não coloca em causa esse enquadramento, nem a exceção prevista na parte final da al. a) do n.º 1 do art.º 4.º do CIRS, pelo que o rendimento é tributado pelo coeficiente de 0,15 previsto nessa norma.

O enquadramento realizado pela Requerente é ainda suportado em decisão no mesmo sentido, emitida em despacho da Subdiretora-Geral do IR, de 11 de abril de 2019, no âmbito do processo n.º 1223/2018.

Atento esse enquadramento e o procedimento declarativo, a Requerente entende que aplicação do coeficiente de 0,15 seria automática e que deveria decorrer do preenchimento do campo 08 do quadro 3-A do Anexo B, conforme previsto no referido art.º 31.º do CIRS, pelo que questionou a AT, quer da necessidade de declaração de início de atividade, quer do motivo para a não aplicação daquele coeficiente no ato de liquidação.

A Requerente prova que cumpriu as obrigações declarativas e tributárias e que no caso de dúvida contactou, tempestivamente, os serviços da AT para obter os esclarecimentos tendentes à adequada compreensão e cumprimento dessas obrigações.

A AT está obrigada ao princípio da colaboração que inclui o dever de informar os contribuintes sobre os seus direitos e obrigações – cf. art.º 59.º da LGT.

As informações prestadas via E-balcão são consideradas "informações administrativas", sem caráter vinculativo, esta observação é efetuada aos contribuintes.

No caso concreto e face às informações prestadas pela AT, designadamente ao informar que não era necessário a Requerente "iniciar atividade", esta confiou nessa informação para o cumprimento das suas obrigações e agiu de acordo com as informações que lhe foram prestadas, pelo que a AT não pode posteriormente invocar essa mesma falta de início de atividade como argumento contra a Requerente.

Compete à AT analisar e pronunciar sobre a substância do rendimento, bem como sobre os princípios e normas do sistema fiscal aplicáveis à tributação dos rendimentos,

independentemente do território de origem (art.º 15.º do CIRS), porquanto a AT está obrigada a observar os princípios da boa-fé e da confiança em todas as fases e vertentes – cf. art.º 10.º e 11.º do CPA e art.º 59.º da LGT.

Acresce que tendo a AT prestado informação incompleta ou induzido o contribuinte a um comportamento ou omissão, a responsabilidade por essa conduta nunca poderia ser imputada, exclusivamente, ao contribuinte.

Quanto aos factos tributários em apreciação, é importante relevar os princípios da unicidade e da universalidade que estruturam os impostos sobre o rendimento, no caso do IRS, sublinha-se que este imposto incide sobre a totalidade dos rendimentos das pessoas residentes em Portugal, incluindo os obtidos em outros territórios – art.º 15.º do CIRS.

A lei portuguesa estabelece que atenta natureza da atividade geradora do rendimento declarado pela Requerente e aceite pela AT, ao mesmo é aplicado o coeficiente de 0,15 por ser proveniente de "atividade hoteleira". Ora, essa qualificação e enquadramento tributário abrange, quer essa atividade e rendimento que ocorra em Portugal, quer em qualquer outro EM, pelo que a AT, *ab initio*, não pode ignorar a obrigação de tratamento equivalente entre rendimentos nacionais e proveniente de outro território ou Estado Membro (EM).

Atento o suprarreferido, os princípios orientadores e as normas do CIRS aplicáveis aos factos tributários em apreciação, os rendimentos da “categoria B” obtidos em Espanha pela Requerente e declarados no “Anexo J (rendimentos obtidos no estrangeiro)”, observam o método de cálculo da matéria coletável de acordo com as regras gerais da categoria, no caso, pela aplicação do coeficiente de 0,15, subsequentemente, esse rendimento (obtido em Espanha) deve resultar na mesma matéria coletável de igual rendimento obtido em Portugal, antes do crédito de imposto se aplicável – cf. art.º 15, n.º 6 do 22.º e art.º 81.º do CIRS.

Acresce, ainda, o princípio estruturante da igualdade tributária previsto no art.º 13.º da CRP, em observância do qual, as situações iguais devem ser tratadas de forma igual.

Atenta outra dimensão estruturante no âmbito do Direito da União Europeia, a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tem entendido que os Estados-Membros (EM) não podem penalizar fiscalmente os residentes sujeitos a tributação por exercerem atividades económicas em outros EM – cf. art.ºs 49.º e 56.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

No caso em apreciação, um contribuinte que aufera um rendimento pela exploração de um alojamento em Portugal pode beneficiar do coeficiente de 0,15 (regime simplificado), pelo que a AT não pode negar a aplicação desse mesmo coeficiente a um residente em Portugal que obtenha igual rendimento em Espanha, porquanto esse entendimento constituiria uma

restrição injustificada à livre prestação de serviços e à liberdade de estabelecimento, bem como o sistema tributário, assim aplicado, atuaria como desincentivo ao investimento no exterior.

Ora, o sistema tributário deve ser neutro, pelo que não deve influenciar a decisão do contribuinte investidor, entre investir no país de residência ou em outro EM.

Assim, a Requerente sendo residente em Portugal deve ser sujeita à tributação exatamente igual à de outro contribuinte com o mesmo nível e fonte de rendimentos, independentemente da localização do imóvel e fonte gerador desse rendimento.

Segundo a posição expressa pela AT na resposta, um contribuinte com rendimento semelhante de um imóvel em Portugal seria tributado apenas sobre parte residual desse rendimento, beneficiando da aplicação do coeficiente 0,15, enquanto a Requerente com o mesmo rendimento proveniente de um imóvel em Espanha é tributada sobre a totalidade do rendimento, tributação muito superior e gravosa, se não dispuser de despesas documentadas.

Quanto aos diferentes formulários declarativos, estes existem para aplicar os diferentes regimes de tributação à respetiva tipologia de rendimentos, segundo o quadro legal como se encontra integralmente definido, não podendo condicionar, alterar ou introduzir particularidades que alterem a aplicação desses regimes e sem distinção em função do território de origem dos rendimentos.

Nesses termos, ao obrigar, ainda, A Requerente a declarar o rendimento líquido de um imóvel em outro EM, exigindo contabilidade ou prova documental exaustiva, as quais o regime simplificado dispensa, o qual seria, em regra, superior ao rendimento resultante do coeficiente aplicável, a AT impõe, ainda, diferentes custos de cumprimento e uma carga tributária superior em relação a um contribuinte com o mesmo rendimento obtido em Portugal.

Assim, a conduta da AT, ao aplicar à Requerente diferentes obrigações e diferente tributação, configura uma discriminação negativa dos rendimentos de fonte estrangeira, violando frontalmente a liberdade de estabelecimento prevista no TFUE, bem como não observa o princípio da igualdade previsto na CRP.

A Requerente solicita, ainda, que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, os quais são devidos “(...) 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.”, podendo o respetivo direito ser reconhecido no processo arbitral – cf. n.º 1 do art.º 43.º da LGT e n.º 5 do art.º 24.º do RJAT

O direito a juros indemnizatórios pressupõe que haja sido pago imposto por montante

superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. Nos autos é manifesto e encontra-se provado que, atendendo à ilegalidade dos atos impugnados, pelas razões apontadas, a Requerente efetuou o pagamento de imposto por montante superior ao que seria devido.

Termos em que se reconhece procedência ao pedido da Requerente e o direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre o montante liquidado e pago em excesso, desde a data do pagamento até ao momento do reembolso - cf. n.º 3 do art.º 61.º do CPPT e n.º 1 do art.º 43.º da LGT.

VI – Decisão

O Tribunal Arbitral Singular decide:

- Anular o ato de indeferimento da reclamação graciosa.
- Julgar procedente o pedido arbitral, com as legais consequências, reconhecer o reembolso do montante peticionado, acrescido de juros indemnizatórios.
- Condenar a Requerida no pagamento das custas.

VII - Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 1.740,14, em conformidade com o disposto, na al. a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário e nos n.ºs 1 e 2 do artigo 306.º do Código de Processo Civil, aplicáveis por força das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

VIII - Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 306,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º e no n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 21 de janeiro de 2026.

O Tribunal Arbitral Singular,

Vítor Braz