

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 615/2025-T

Tema: IRS – regime fiscal aplicável a ex-residentes; regime simplificado.

SUMÁRIO:

- I. Consagrando uma medida de carácter excecional, também a norma do artigo 12.º-A, do Código do IRS, é, ela própria, excecional, na medida em que contraria os efeitos decorrentes das normas de incidência, exonerando os respetivos beneficiários do pagamento de IRS sobre *“50% dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais”*, nas condições ali definidas.
- II. Exercendo a 1ª Requerente uma atividade profissional especificamente prevista na Tabela a que se refere o artigo 151.º, do Código do IRS, o seu rendimento tributável da categoria B resulta da aplicação do coeficiente de 0,75, previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º, do Código do IRS, à parte do rendimento não excluída de tributação pelo artigo 12.º-A, do mesmo Código.
- III. Os rendimentos brutos sobre os quais incide a percentagem de 15%, para determinação do acréscimo ao rendimento tributável já apurado, não podem ser senão os rendimentos brutos sujeitos a imposto e dele não isentos.
- IV. A não ser assim, sempre uma parcela da metade dos rendimentos isentos nos termos do artigo 12.º-A, do Código do IRS, ficaria sujeita a tributação, por via do acréscimo apurado nos termos do n.º 13 do artigo 31.º, deste Código, frustrando a intenção do legislador e o direito dos Requerentes ao benefício fiscal.

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitro Filipa Barros, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar este Tribunal Arbitral Singular, constituído a 02 de Setembro de 2025, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., contribuinte fiscal n.º..., e **B...**, contribuinte fiscal n.º..., casados entre si e ambos com residência na ..., n.º ..., ..., ...-... Alcabideche, (doravante "Requerentes"), tendo sido notificados das DECISÕES DE INDEFERIMENTO DOS RECURSOS HIERÁRQUICOS por si apresentados, vêm, nos termos e para os efeitos do disposto no 10.º n.º 1, alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, diploma que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), requerer a constituição do Tribunal Arbitral, para a apreciação da legalidade das decisões de indeferimento dos recursos hierárquicos apresentados e consequentemente dos atos de liquidação de IRS dos anos de 2021 e 2022 (cfr. documentos n.ºs 1, 2, 3 e 4 juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral)

O Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante "PPA") tem como objeto imediato os seguintes atos:

- a) A decisão de indeferimento do recurso hierárquico que correu termos sob o n.º ...2024..., que por sua vez foi interposto do ato de indeferimento da reclamação graciosa com o n.º ...2022... e, consequentemente, contra o ato de liquidação de IRS de 2021; e
- b) A decisão de indeferimento do recurso hierárquico que correu termos sob o n.º ...2024..., que por seu turno foi interposto do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023... e, consequentemente, contra o ato de liquidação de IRS de 2022.

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, o Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do presente Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no competente prazo.

Em 12-08-2025, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, à qual não opuseram recusa nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em consonância com a al. c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 02-09-2025.

Notificada para o efeito por despacho de 02-09-2025, a AT apresentou a sua resposta em 10-07-2025, defendendo-se por impugnação, e pugnando pela improcedência do pedido.

Por despacho de 14-10-2025, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

As partes apresentaram alegações escritas tendo mantido as posições expressas nos seus articulados.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

A. Posição dos Requerentes

Entre 2019 e 2023 (inclusive) os Requerentes beneficiaram do regime fiscal aplicável a ex-residentes, nos termos do artigo 12.º-A do Código do IRS (CIRS), sendo que a AT na quantificação do rendimento tributável nos anos de 2021 e 2022, fez comparar a percentagem de despesas suportadas com a totalidade do rendimento, independentemente de este ser ou não ser sujeito a tributação, ignorando a aplicação do benefício fiscal atribuído pelo artigo 12.º-A do CIRS.

Assim, a interpretação da AT conduz ao esvaziamento do efeito do regime simplificado, com a quase desconsideração da aplicação dos coeficientes previstos no artigo 31.º do CIRS.

Ora, segundo os Requerentes tal comparação desproporcional entre rendimento e despesa, resultou numa tributação desproporcional, contrária ao artigo 12.º A do CIRS, havendo, em última instância, lugar a tributação do rendimento em sede de IRS, sobre valores que se encontram legalmente excluídos de tributação.

Segundo os Requerentes, de acordo com os princípios interpretativos que resultam do disposto no artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT), a interpretação do artigo 31.º do Código do IRS deverá ser no sentido de que a aplicação do coeficiente de 0,75 é feita sobre os rendimentos sujeitos a tributação.

Os Requerentes citam jurisprudência do Tribunal Arbitral em apoio da sua tese, segundo a qual os rendimentos sobre os quais incide a percentagem de 15% para determinação do acréscimo ao rendimento tributável já apurado, não podem ser senão *“os rendimentos brutos sujeitos a imposto e dele não isentos”*, sob pena de se ver frustrada a intenção do legislador e o direito dos Requerentes ao benefício fiscal.

Os Requerentes concluem pedindo a declaração de ilegalidade das liquidações de imposto (IRS) relativas aos anos 2021 e 2022, por violação de lei, bem como dos despachos de indeferimento expresso dos recursos hierárquicos apresentados, determinando-se a emissão de novas demonstrações de liquidação de IRS para os anos em referência, com a consequente restituição do imposto pago em excesso e o pagamento de juros indemnizatórios.

B. Posição da Requerida

A Requerida começa por pedir a improcedência do pedido, levantando como questão prévia a inadmissibilidade dos pedidos da Requerente relativamente a que *“a) seja determinada a emissão de novas demonstrações de liquidação do IRS de 2021 e 2022 e o consequente apuramento do imposto devido, e ii) que seja determinada a restituição do imposto pago em excesso(...).”*

A AT defende que estando o pedido de pronúncia arbitral integrado num contencioso de mera anulação e não já um contencioso de plena jurisdição (à exceção dos pedidos relativos a juros indemnizatórios e do pagamento de indemnização por prestação indevida de garantia) o juiz árbitro não pode substituir-se à AT na prática do ato, nem definir condutas a ser tomadas podendo apenas anular o ato na sua totalidade ou na parte que este se encontra viciado, se tal anulação parcial for possível, não sendo assim de satisfazer os *supra* referidos pedidos formulados pelos Requerentes.

Em sede de defesa por impugnação, a Requerida vem referir que os Requerentes reúnem os pressupostos para beneficiar do regime previsto no artigo 12.º-A do CIRS entre os anos de 2019 e 2023.

Contudo, a Requerida discorda dos Requerentes relativamente ao procedimento a adotar na determinação do quantitativo dos rendimentos líquidos sujeitos a imposto tendo presente, por um lado, o estatuto do ex-residente, ao abrigo do artigo 12.º-A do CIRS e, por outro lado, as regras de determinação dos rendimentos tributáveis na categoria B, segundo o regime simplificado de tributação, previstas no artigo 31.º do mesmo Código.

A Requerida entende que o n.º 13 do artigo 31.º do CIRS é bem claro ao determinar que, para o cálculo da diferença positiva a acrescer ao rendimento tributável, devem ser considerados os “rendimentos brutos das prestações de serviços”, sendo de afastar a tese dos Requerentes que alegam, para efeitos de aplicação do n.º 13 do artigo 31.º do CIRS, os rendimentos sobre os quais incide a percentagem de 15%, para determinação do acréscimo ao rendimento tributável, corresponde aos 50% dos rendimentos auferidos nas prestações de serviços.

Segundo a Requerida, o conceito de rendimentos brutos não se confunde com o conceito de rendimentos sujeitos, sendo indubitável que face à letra da lei, a percentagem de 15% prevista no n.º 13 do artigo 31.º do CIRS são “rendimentos brutos declarados pelo sujeito passivo” e não rendimentos sujeitos a tributação (isto é 50%).

A Requerida invoca o n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, entendendo que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, pelo que se tivesse tido a intensão

de se referir “*aos rendimentos sujeitos*” tê-lo-ia feito expressamente como fez em tantos outros normativos do Código do IRS.

A Requerida vem ainda defender que o n.º 13 do artigo 31.º, aditado pela Lei n.º 114/2017, de 29 de fevereiro, veio estabelecer que a dedução decorrente da aplicação dos referidos coeficientes está parcialmente condicionada à verificação de despesas e encargos efetivamente suportados, acrescendo ao rendimento tributável apurado a diferença positiva entre 15% dos rendimentos brutos das prestações de serviços em causa e o somatório das importâncias ali elencadas. Assim, quando a diferença entre 15% dos rendimentos brutos e as despesas efetivamente suportadas é positiva, ocorre um ajustamento ao rendimento tributável que fora apurado através dos coeficientes referidos no n.º 1 daquele mesmo artigo.

Assim, esta inovação legislativa (o n.º 13 do artigo 31.º, aditado pela Lei n.º 114/2017, de 29 de fevereiro) denota uma clara preocupação do legislador com a justificação e comprovação de despesas, que surge no contexto de um regime que presumia, como vimos, uma despesa inerente à atividade, que estava objetivamente considerada aquando da aplicação de um coeficiente de tributação aos rendimentos brutos do sujeito passivo.

Com o referido aditamento do n.º 13 ao artigo 31.º do Código do IRS, passou a considerar-se apenas uma parte como despesa presumida, cabendo, posteriormente, ao sujeito passivo comprovar que incorreu num maior custo através de despesas diretamente relacionadas com a atividade, aproximando, assim, a tributação pelo regime simplificado do princípio da tributação pelo rendimento real.

Pois bem, entende a Requerida que o legislador pretendeu, por um lado, incentivar os profissionais liberais e outros prestadores de serviços a documentar as despesas em que incorrem no decorrer da sua atividade, enquanto instrumento eficaz no combate à fraude e evasão fiscal, instituindo por esta via um mecanismo de controlo ao uso abusivo do regime simplificado.

Assim, não se trata de submeter a tributação rendimentos excluídos dela, nem tão pouco de interpretar restritivamente a expressão “rendimentos brutos”, contida no n.º 13 do artigo 31.º do CIRS, pois numa análise comparativa, os rendimentos que deverão ser tidos em

conta, são os rendimentos totais auferidos e as despesas efetivamente incorridas para a sua formação.

Conclui, considerando que os atos aqui impugnados não padecem de qualquer vício, devendo o pedido dos Requerentes ser julgado improcedente.

III. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

IV. DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

IV.1 Factos provados

1. A 1.ª Requerente (apresentada nas declarações de IRS de 2021 e de 2022 enquanto sujeito passivo A –A...) exerce, e exerceu nos referidos anos, a atividade profissional enquanto trabalhadora independente, reportando rendimentos da categoria B relativos a prestações de serviços de advocacia; - (cfr. PA, junto pela AT, o qual se dá por integralmente reproduzido);
2. Em 2021 e 2022, a 1.ª Requerente estava enquadrada no Regime Simplificado do IRS e registada sob o código de atividade 6010 – Advogados, atividade especificamente prevista na tabela do artigo 151.º do Código do IRS; - (cfr. PA);
3. Entre 2019 e 2023 (inclusive), ambos os Requerentes beneficiaram do regime fiscal aplicável a ex-residentes, nos termos do artigo 12.º-A do Código do IRS; - (cfr. PA);
4. Em relação ao ano 2021, a Requerente auferiu rendimentos da Categoria B, no montante de € 200.446,53; - (cfr. Doc. n.º 5 junto com o PPA);

5. A 1.ª Requerente suportou em 2021 despesas afetas à atividade profissional no montante de €10.722,59; - (cfr. Doc. n.º 5 junto com o PPA).
6. Os Requerentes foram notificados da demonstração de liquidação de IRS de 2021 com o seguinte apuramento de rendimento tributável:

Rendimento	200.446,63
Regime ex-residentes	
(50%)	100,223.32
Rendimento tributável	94,511.89

7. A determinação do rendimento tributável efetuada pelos Serviços resulta da seguinte fórmula:

$$\text{Rendimento} \times 50\% \times 75\% + (\text{Rendimento} \times 15\% - \text{Total das despesas afetas à atividade})$$

Traduzindo-se em: $200.446,63 \text{ Eur.} \times 50\% \times 75\% + (200.446,63 \text{ Eur.} \times 15\% - 10.722,59 \text{ Eur.}) = 94.511,89 \text{ Eur.}$

- (cfr. PA);

8. Na sequência da apresentação da Declaração Modelo 3 de IRS, submetida pela Requerente, via internet, em relação ao ano de 2021, com opção de tributação conjunta resultou um montante de imposto a pagar de € 5.322,80. - (cfr. PA);
9. Em 28/12/2022, a 1ª Requerente apresentou reclamação graciosa da mencionada liquidação de IRS de 2021, que correu termos no Serviço de Finanças de Cascais sob o n.º ...2022... - (cfr. PA);
10. Em 13/05/2024, foi proferido projeto de decisão de indeferimento, pelo Chefe do SF de Cascais, na medida em que *“não havendo qualquer determinação específica no que respeita ao cálculo do imposto a pagar ou receber por SP’s enquadrados no regime fiscal aplicado a ex-residentes o mesmo deve ser efetuado pela forma determinada na*

legislação em vigor, maxime, artigo 31.º, n.º 1, alínea b) do CIRS e n.º 13 do mesmo preceito normativo. - (cfr. PA);

11. Em 01/06/2024, a 1ª Requerente foi notificada do projeto de decisão supra expendido e, para, querendo exercer o direito de audição prévia, nos termos e para os efeitos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT). - (cfr. PA);
12. Tendo a Requerente apresentado em sede Direito de Audição os mesmos argumentos aduzidos na reclamação graciosa, 10/10/2024, foi convertido em definitivo o projeto de decisão da reclamação que vem sendo descrita, e proferido despacho de indeferimento, pelo Chefe dos SF de Cascais a 02/11/2024. - (cfr. PA);
13. Em 27/11/2024, não se conformando com a decisão ante expendida, vieram os Requerentes interpor recurso hierárquico, que correu termos sob o n.º ...2024...; - (cfr. PA);
14. Em 27/01/2025, foi proferido projeto de decisão de indeferimento, pelo Diretor de Finanças Adjunto da Direção de Finanças (DF) de Lisboa, tendo os Requerentes sido notificados para exercer o direito de audição prévia, nos termos e para os efeitos do artigo 70.º da LGT; - (cfr. PA);
15. Os Requerentes optaram por não exercer esse direito, motivo pelo qual, em 13/03/2025, foi o projeto de decisão de indeferimento convertido em definitivo, e proferido despacho de indeferimento do recurso hierárquico, pelo Diretor de Finanças Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, o qual foi notificado em 02/04/2025; - (cfr. PA);
16. Em relação ao ano de 2022, a 1ª Requerente auferiu rendimentos no montante de € 132.265,97; - (cfr. Doc. nº 6 junto com o PPA);

17. No decurso da sua atividade profissional, a 1.ª Requerente suportou em 2022 despesas afetas à atividade profissional no montante de €7.791,08 Euros (cfr. Doc. n.º 6 junto com o PPA).
18. Neste contexto, a 1.ª Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de IRS de 2022 com o seguinte apuramento de rendimento tributável:

Rendimento	132.265,97
Regime ex-residentes (50%)	66.132,99
Rendimento tributável	61.648,55

22. A determinação do rendimento tributável efetuada pelos Serviços resulta da seguinte fórmula:
- $$\text{Rendimento} \times 50\% \times 75\% + (\text{Rendimento} \times 15\% - \text{Total das despesas afetas à atividade})$$
- Traduzindo-se em: $132.265,97 \text{ Eur.} \times 50\% \times 75\% + (132.265,97 \text{ Eur.} \times 15\% - 7.791,08 \text{ Eur.}) = 61.648,55 \text{ Eur.}$
- (cfr. PA);
23. Os Requerentes submeteram a Declaração Modelo 3 de IRS, via Internet, referente ao ano de 2022, com opção pela tributação conjunta, à qual foi atribuída o n.º ...; - (cfr. PA);
24. Na sequência da referida declaração, foi elaborada a liquidação de IRS n.º 2023..., de 09/08/2023, de que resultou um montante de imposto a pagar de € 790,84; - (cfr. PA);
25. Em 15/12/2023, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa da mencionada liquidação de IRS de 2022, que correu termos no SF de Cascais sob o n.º ...2023...; - (cfr. PA);
26. Em 13/05/2024, foi proferido projeto de decisão de indeferimento, pelo Chefe do SF de Cascais, aquilatando para o efeito que “*não havendo qualquer determinação*

- especifica no que respeita ao cálculo do imposto a pagar ou receber por SP's enquadrados no regime fiscal aplicado a ex-residentes o mesmo deve ser efetuado pela forma determinada na legislação em vigor”, maxime, artigo 31.º, n.º 1, alínea b) do CIRS e n.º 13 do mesmo preceito normativo. - (cfr. PA);*
27. Em 01/06/2024, os Requerentes foram notificados do projeto de decisão supra referido, para, querendo exercer o direito de audição prévia, nos termos e para os efeitos do artigo 60.º da LGT. - (cfr. PA);
28. Em 29/05/2024, os Requerentes apresentaram requerimento de pronúncia lançando mão, *mutatis mutandis*, dos mesmos argumentos aduzidos no requerimento inicial de Reclamação Graciosa; - (cfr. PA);
29. Em 10/10/2024, foi convertido em definitivo o projeto de decisão da Reclamação Graciosa que vem descrita, e proferido o despacho de indeferimento, pelo Chefe do SF de Cascais. - (cfr. PA);
30. Não se conformando com a decisão, em 27/11/2024, os Requerentes interpuseram da mesma, Recurso Hierárquico, que correu termos sob o n.º ...2024... - (cfr. PA);
31. Em 27/01/2025, foi proferido projeto de decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico, pelo Diretor de Finanças Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa. - (cfr. PA);
32. Em 16/02/2024, os Requerentes foram notificados da decisão, mais se lhes dando conta de que poderiam exercer o direito de audição prévia, nos termos e para os efeitos do artigo 60.º da LGT.
33. Os Requerentes optaram por não exercer o direito de audição, razão pela qual, em 13/03/2025, foi o projeto de decisão convertido em definitivo, e proferido despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico, pelo Diretor de Finanças Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, sendo os Requerentes notificados do mesmo em 02/04/2025. - (cfr. PA);
34. Os Requerentes procederam ao pagamento do imposto resultante dos atos de liquidação de IRS relativos aos anos 2021 e 2022; - (cfr. PA);

35. Perante o indeferimento do recurso Hierárquico, os Requerentes apresentaram junto do CAAD, em 24-06-2025, o presente Pedido de Pronúncia Arbitral.

IV.2 Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que, todos os factos relevantes para a apreciação do mérito da causa foram considerados provados.

IV.3 Motivação da Matéria de Facto

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal e a sua convicção (relativamente à matéria de facto) resultou da análise crítica dos documentos e informações constantes dos autos, do processo administrativo junto pela AT, os quais não foram impugnados, bem assim como da posição assumida pelas Partes nas respetivas peças processuais.

Não se deram como provadas, nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

V. OBJETO DOS AUTOS – MATÉRIA DE DIREITO

A) QUESTÃO PRÉVIA

A Requerida refere a título de nota prévia que os Requerentes ao peticionarem que *“ i) seja determinada a emissão de novas demonstrações de liquidação do IRS de 2021 e 2022 e o consequente apuramento do imposto devido, e ii) que seja determinada a restituição do imposto pago em excesso (...)”* extravasam, através do seu pedido, os limites da competência da jurisdição arbitral, pois que o contencioso tributário, in casu, o pedido de pronúncia arbitral, caracteriza-se por ser um contencioso de mera anulação (daqui excetuando, o caso dos juros indemnizatórios e do pagamento de indemnização por prestação indevida de garantia) e não um contencioso de plena jurisdição.

Isto porque o juiz/árbitro não pode substituir-se à AT na prática do ato, o que pode, é apenas anular o ato (na sua totalidade) ou na parte em que este se encontra viciado, se tal anulação parcial for possível,

O que não se admite, doutrinariamente e jurisprudencialmente, é que o tribunal/centro de arbitragem imponha uma atuação à Requerida, na medida em que *“fora dos limites dessa anulação parcial, o tribunal conforme o acto tributário e, muito menos, que possa praticar um novo ato tributário, em substituição do anulado, de acordo com o seu entendimento da legalidade”*, pois que *“(...) em sede de impugnação judicial, a decisão judicial, sem prejuízo do que deixámos dito quanto à possibilidade de anulação parcial, assume um carácter cassatório, de eliminação, total ou parcial, da ordem jurídica do acto impugnado. Mas não pode o juiz condenar a AT na prática de um acto substitutivo daquele e, muito menos, praticar ele tal acto substitutivo. A essa possibilidade obsta, em primeira linha, o princípio da separação dos poderes, com consagração nos arts. 2.º e 111.º da CRP”* (vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16/12/2020, proferido no âmbito do processo n.º 0545/13.2BEVIS).

Por seu turno, os Requerentes entendem que o pedido formulado se enquadra nos limites da competência do Tribunal Arbitral, podendo o juiz Árbitro condenar a AT na prática dos atos devidos, caso não tivesse existido ilegalidade.

Ainda que a Requerida não tenha suscitado a questão a título de exceção dilatória, mas antes como “*nota prévia*”, em rigor, a questão enquadra-se nos limites da competência material dos tribunais arbitrais.

Ora, sendo a competência dos Tribunais uma questão de ordem pública, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, pelo que, independentemente da qualificação atribuída, impõe-se a sua apreciação antes da verificação dos demais pressupostos legais, conforme resulta do cotejo dos artigos 16.º do CPPT e 13.º do CPTA, *ex vi* da alínea c), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT.

A competência dos Tribunais Arbitrais em matéria tributária é regida, em primeiro lugar, pelo artigo 2.º do RJAT, que determina, no seu n.º 1, a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Esta norma é complementada pela Portaria de Vinculação, a qual, no seu art.º 2.º, dispõe que os serviços e organismos referidos no artigo anterior (a AT) vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, com exceção das seguintes:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos 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 CPPT;

- b) Pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação;
- 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 efetuar 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 precedidas do recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.

Este recorte da jurisdição arbitral em razão da matéria corresponde, de um modo geral, às pretensões que são sindicáveis nos tribunais tributários por via da impugnação judicial, conforme resulta do disposto no artigo 97.º, n.º 1, do CPPT.

O fundamento invocado pela AT respeita ao facto de o Tribunal não poder definir na sentença as condutas que vão ser tomadas pela AT em sede de execução da sentença, designadamente condenando a AT à restituição do imposto pago em excesso, ou à emissão de novas demonstrações de liquidação de IRS de 2021 e 2022.

Ora, importa notar que os Requerentes peticionam ao Tribunal Arbitral que declare quer a ilegalidade dos indeferimentos dos recursos hierárquicos, quer a ilegalidade do indeferimento das reclamações gratuitas e, ainda, o apuramento do imposto devido em consequência da ilegalidade dos atos de liquidação, com a restituição do imposto pago em excesso.

Tais pedidos enquadram-se no âmbito da impugnabilidade das liquidações de imposto subjacente a este pedido (objeto imediato), na medida em que esta não configura uma mera liquidação corretiva, favorável ao interessado, mas sim um ato inovador de anulação praticado

contra dois de atos de liquidação de IRS, considerados lesivos, o que se enquadra na alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º do RJAT e não se compreende em nenhuma das exceções estabelecidas no artigo 2.º da Portaria de Vinculação.

B) MATÉRIA DE DIREITO – ARTIGO 12.º - A DO CIRS

A questão de direito centra-se em determinar se o rendimento tributável dos rendimentos da categoria B de um sujeito passivo que beneficie de regime fiscal aplicável ao ex-residente deve ser feita, no que se refere à aplicação do coeficiente de 0,75, sobre os rendimentos sujeitos a imposto, ao abrigo do artigo 12º-A do CIRS, ou sobre a totalidade dos rendimentos, atendendo à expressão “rendimentos brutos” constante do n.º 13 do art.º 31º do CIRS.

Entendem os Requerentes que nos termos do n.º 13 do art.º 31º do CIRS, a percentagem das despesas deve ter por base 50% dos rendimentos e não 100% dos rendimentos como preconiza a AT, e pedem que seja declarada a ilegalidade das liquidações de IRS impugnadas relativas aos anos de 2021 a 2022, por padecerem de erro sobre os pressupostos de direito decorrente da incorreta interpretação e aplicação conjugada das normas dos artigos 12º-A e 31º n.º 13, ambos do CIRS.

A AT, pelo contrário, entende que os “rendimentos brutos” a que se refere o n.º 13 do art.º 31.º do CIRS (sobre os quais incide a percentagem de 15%, para determinação do acréscimo ao rendimento tributável apurado), se reportam à totalidade dos rendimentos empresariais e profissionais (Categoria B) auferidos pelos Requerentes nos anos em causa.

Considerando a matéria de facto dada como provada, vejamos a questão atendendo às disposições legais aplicáveis.

A Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado (OE) para 2019, aditou ao Código do IRS o artigo 12º-A, no qual se prevê um regime fiscal aplicável a ex-residentes. Este regime integrado no denominado programa “Regressar”, destina-se essencialmente a incentivar o regresso de emigrantes. O âmbito temporal originariamente

previsto para a vigência do regime foi alargado pela Lei n.º 12/2022, de 27 de junho (Lei do OE para 2022).

Este regime aplica-se a sujeito passivos que tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS, num dos anos compreendidos entre 2019 e 2023 inclusive, preencham os seguintes requisitos:

- a) Não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores;
- b) Tenham sido residentes em território português antes de 31 de dezembro de 2015, no caso dos sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes em 2019 ou 2020, e antes de 31 de dezembro de 2017, 2018 e 2019, no caso de sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes em 2021, 2022 ou 2023, respetivamente;
- c) Não tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual;
- d) Tenham a sua situação tributária regularizada. (Aditado ela Lei nº 71/2018 de 31/12)."

O benefício associado ao regime fiscal de ex-residentes consiste na exclusão de tributação de 50% dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos que a eles acedam.

Assim, o referido artigo 12.º-A do CIRS, que institui o regime fiscal aplicável a ex-residentes, no âmbito da secção sobre "Incidência Real" estabelece no n.º 1 que *"São excluídos de tributação 50 % dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos (...)"*.

No capítulo II do CIRS, sob epígrafe "Determinação do Rendimento Coletável" o legislador, tendo em vista definir a fórmula de cálculo do rendimento para efeitos de tributação previu na Secção III – "Rendimentos empresariais e profissionais", no n.º 13 do artigo 31.º do CIRS (aditado pela Lei n.º 114/2017, de 29/12) o seguinte:

"A dedução ao rendimento que decorre da aplicação dos coeficientes previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 está parcialmente condicionada à verificação de despesas e encargos

efetivamente suportados, acrescendo ao rendimento tributável apurado nos termos dos números anteriores a diferença positiva entre 15 % dos rendimentos brutos das prestações de serviços previstas naquelas alíneas e o somatório das seguintes importâncias:

a) Montante de dedução específica previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 25.º ou, quando superior, os montantes comprovadamente suportados com contribuições obrigatórias para regimes de proteção social, conexas com as atividades em causa, que não sejam dedutíveis nos termos do n.º 2;

b) Despesas com pessoal e encargos a título de remunerações, ordenados ou salários, comunicados pelo sujeito passivo à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 119.º; (...)"

Note-se que de modo a adaptar as retenções na fonte ao regime de tributação em apreço as retenções aplicáveis aos rendimentos que beneficiem do regime do artigo 12º-A do CIRS, embora sendo efetuadas às taxas de retenção que resultem do despacho previsto no artigo 99º-F e no artigo 101.º do CIRS, devem incidir apenas sobre a metade dos rendimentos pagos ou colocados à disposição.¹ (nosso sublinhado).

Ora, face ao regime legal supra exposto, salvo devido respeito, desde já se antecipa que a AT não tem razão.

Como referem os Requerentes, os rendimentos das prestações de serviço, correspondem, no caso em apreço, a 50% dos valores faturados pela primeira Requerente, pois apenas esse montante se encontra sujeito a IRS.

Ora, nesta decorrência, a percentagem das despesas deve ter por base 50% do rendimento, i.e., ser apurada em proporção dos rendimentos sujeitos a tributação, e não sobre 100% dos rendimentos, como preconiza a AT, sem qualquer outro argumento que não o de que *“Não determina o regime dos Ex-residentes qualquer condição específica no que concerne ao apuramento do valor quantificado através da mencionada fórmula, pelo que o mesmo será efetuado pela forma determinada na legislação em vigor”* (vide, Doc.s n.ºs 1 e 2).

¹ Vide artigo 280º, n.º 2 da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho (Lei do OE para 2022).

Diferente entendimento conduziria ao esvaziamento de efeito do regime simplificado e, consequentemente, à tributação da quase totalidade dos 50% dos rendimentos sujeitos a tributação, ficando em parte prejudicada a aplicação dos coeficientes do artigo 31.º do CIRS.

Com efeito, e como bem demonstram os Requerentes, *“o rendimento tributável da 1.ª Requerente em 2021 tal como apurado pela AT corresponde a 94,3% do rendimento sujeito a IRS (i.e., 94.511,89 Eur / 100.223,32 Eur), mesmo considerando as despesas afetas à atividade.*

Fazendo ainda o exercício teórico de replicar a fórmula aplicada pela AT aos rendimentos da 1.ª Requerente, se esta não tivesse suportado qualquer despesa, teríamos que o rendimento tributável seria 101.130,48 Eur [i.e., $200.446,63 \text{ Eur} \times 50\% \times 75\% + (200.446,63 \text{ Eur} \times 15\% - 4.104 \text{ Eur})$], ou seja, o rendimento tributável da 1.ª Requerente excederia os 50% do rendimento sobre o qual incide o IRS (i.e. 100.223,32 Eur)”.

A propósito desta questão e a título de enquadramento da mesma, passamos a citar o Acórdão proferido pelo CAAD, no Processo n.º 168/2021, datado de 22-10-2021, a cujos fundamentos aderimos integralmente:

“Entende a AT que a expressão “rendimentos brutos” a que se refere o n.º 13 do artigo 31.º, do Código do IRS, se reporta à totalidade dos rendimentos profissionais auferidos pelo Requerente; considera este que a mesma expressão se refere apenas aos rendimentos não excluídos de tributação, por força da isenção prevista no artigo 12.º-A, do Código do IRS.

Ora, se, como já se referiu, as normas que consagram benefícios fiscais contrariam os efeitos decorrentes das normas de incidência, constituindo requisito negativo da tributação, os rendimentos brutos sobre os quais incide a percentagem de 15%, para determinação do acréscimo ao rendimento tributável já apurado, não podem ser senão os rendimentos brutos sujeitos a imposto e dele não isentos.

A não ser assim, sempre uma parcela da metade dos rendimentos isentos nos termos do artigo 12.º-A, do Código do IRS, ficaria sujeita a tributação, por via do acréscimo apurado nos termos do n.º 13 do artigo 31.º, deste Código, frustrando a intenção do legislador e o direito do Requerente ao benefício fiscal.”

Acresce referir, que ao contrário do que refere a AT, ao interpretar a Lei fiscal não devemos cingir-nos à letra da lei mas procurar reconstruir, também neste domínio, o pensamento legislativo tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que Lei foi elaborada e as condições do tempo em que é aplicada. Assim, o interprete da lei fiscal terá de fixar o sentido ou alcance, conjugando o elemento gramatical com o sentido “lógico” ou teleológico, incluindo os aspetos racional, sistemático e histórico.

O elemento literal constitui o ponto de partida na interpretação de qualquer norma tributária e também um limite, pois não podemos atribuir à lei um sentido que não tenha na sua letra *“um mínimo de correspondência verbal ainda que imperfeitamente expresso”* como dispõe o artigo 9.º do Código Civil. Contudo, esta disposição obriga-nos a fixar também o sentido e alcance da Lei a partir do princípio geral que *“o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”*²

Assim, aplicando ao caso os referidos princípios de interpretação, e sob pena de violação do princípio da legalidade, o qual merece consagração constitucional, não se podem confundir regras que se inserem no âmbito da *“Incidência Real”* com regras relativas à *“Determinação do rendimento coletável”*.

Pelos motivos expostos, considerando as disposições legais supra elencadas, os princípios de interpretação do pensamento legislativo e a jurisprudência citada, não restam dúvidas quanto ao acerto da tese defendida pelos Requerentes, devendo considerar-se como *“rendimentos brutos”*, para efeitos de aplicação da percentagem referida no n.º 13 do artigo 31.º, do Código do IRS, apenas 50% dos rendimentos auferidos no ano a que respeita o imposto, posto que a parte restante se encontra isenta, não contribuindo para a determinação do rendimento coletável.

Termos em que se conclui que os atos tributários impugnados enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, o que justifica a sua anulação, com as demais consequências legais, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento

² José Oliveira Ascensão, (Coimbra, 2010) *O Direito: Introdução e Teoria Geral*, págs. 397 e ss.

Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, *ex vi* artigo 29.º do RJAT.

VI. PEDIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O processo arbitral tributário foi concebido como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (cfr. a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, n.º 2 (primeira parte), da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento do Estado para 2010), devendo entender-se incluídos na competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD os poderes que, na impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários.

Por outro lado, face ao disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, fica a AT vinculada a, nos precisos 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, *“a 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”*, o que inclui *“o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”*

De igual modo, o n.º 1 do artigo 100.º da Lei Geral Tributária (LGT), aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, estabelece que *“1 - A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”*

O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º da LGT, e de acordo com o n.º 3, alínea a), estes são devidos *“Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos”*.

Revertendo para o caso dos autos, verifica-se que a ilegalidade das liquidações de IRS dos anos de 2021 e 2022, que constitui seu objeto mediato, deriva de erro nos pressupostos de direito, imputável exclusivamente à AT, do qual resultou apuramento de imposto superior ao devido, o qual foi objeto de pagamento pelos Requerentes.

Há, assim, que reconhecer o direito dos Requerentes ao pagamento de juros indemnizatórios sobre o valor da dívida tributária paga em montante superior ao devido. Os juros indemnizatórios serão calculados desde a data em que aquele valor pago em excesso deveria ter sido restituído até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

VII. DECISÃO

Com base nos fundamentos de facto e de direito acima enunciados, decide o Tribunal Arbitral julgar totalmente procedente o pedido dos Requerentes, nos termos seguidamente expostos:

- a) Declarar a ilegalidade e consequente anulação da liquidação de IRS n.º 2022..., referente ao ano de 2021, bem como da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e do subsequente indeferimento do Recurso Hierárquico que a manteve na ordem jurídica;
- b) Declarar a ilegalidade e consequente anulação da liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2022, bem como da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e do subsequente indeferimento do Recurso Hierárquico que a manteve na ordem jurídica;
- c) Condenar a AT na emissão de novas demonstrações de liquidações de IRS em que proceda ao apuramento do imposto legalmente devido;
- d) Condenar a AT a restituir aos Requerentes o valor do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios nos termos legais previstos nos artigos 43.º n.º 1 e 100.º da LGT;

e) Condenar a AT nas custas de processo.

VIII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se, em conformidade com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), que remete expressamente para o artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), e n.º 3, do CPPT, e tendo em conta o artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, este último aplicável por força da alínea e), do n.º 1, do artigo 29.º, do RJAT, o valor do processo em € 6.113,64 (seis mil, cento e treze euros, e sessenta e quatro cêntimos).

IX. CUSTAS

De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e nos termos dos artigos 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 e 4.º, n.º 5, do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida.

Lisboa, 19 de fevereiro de 2026

Notifique-se.

A Árbitro do Tribunal Singular,

Filipa Barros