

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 725/2025-T

Tema: mais-valias imobiliárias, não residentes, fórmula de cálculo, taxa adicional de solidariedade; direito à fundamentação do ato tributário.

Sumário

1 – A fórmula de cálculo convocada pela AT, que passa por, num primeiro momento, calcular o IRS que seria devido pelo não residente se houvesse tributação do rendimento mundial e, num segundo momento, pelo cálculo da fração de imposto devida pelos rendimentos auferidos em território português (mais-valias imobiliárias) e aqui sujeitos a tributação – não viola o artigo 22.º, n.º 10 do CIRS, o artigo 13.º, n.º 1 da CDT Portugal-Brasil, nem o disposto no Ofício circulado n.º 20255/2023, não estando, assim, ferida de ilegalidade.

2 – O Tribunal arbitral entende que a interpretação sufragada pela AT – segundo a qual, para efeito de determinação da taxa progressiva de imposto aplicável aos rendimentos auferidos por não residentes em território português e sujeitos a englobamento obrigatório (mais-valias imobiliárias), deve ser tida em conta, não só a tabela de taxas gerais do artigo 68.º do CIRS, mas também a taxa adicional de solidariedade prevista no artigo 68.º-A do mesmo Código – é uma interpretação válida em direito fiscal, que se contém nas regras hermenêuticas do artigo 9.º do Código Civil (para que implicitamente remete o artigo 11.º, n.º 1 da LGT), e nas exigências constitucionais associadas à proibição de integração analógica, decorrente dos princípios constitucionais da legalidade fiscal e da segurança jurídica.

DECISÃO ARBITRAL

I - Relatório

1. A... (doravante, abreviadamente designado por “Requerente”), com o número de identificação fiscal ..., com residência fiscal na Rua..., ...-... São Paulo, Brasil, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.ºs 1 e

1.

2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (doravante, RJAT), com as alterações subsequentes, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, alterada pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro, que vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa.

2. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente pede:

- (i) A anulação do ato de liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2023 (cf. Documento n.º 01 junto com o PPA) e também do ato de indeferimento (tácito) da reclamação graciosa apresentado contra a referida liquidação (cf. Documento n.º 02, junto com o PPA);
- (ii) A condenação da Requerida na restituição da quantia de € 8.148,27, correspondente ao imposto indevidamente pago pelo Requerente, acrescida de juros indemnizatórios que se mostrem legalmente devidos.

3. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, AT ou Requerida).

4. O pedido de constituição de Tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação.

5. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, al. a) e do artigo 11.º, n.º 1, al. a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os Signatários como Árbitros do Tribunal arbitral coletivo, tendo estes comunicado a aceitação do encargo no prazo devido.

6. Foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar (cf. artigo 11.º, n.º 1, al. b) e c) do RJAT, em conjugação com o disposto nos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD), pelo que, ao abrigo da al. c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 17-10-2025.

7. Em 20-10-2025, o Tribunal Arbitral proferiu Despacho ordenando a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional (cf. artigo 17.º do RJAT).

8. Em 25-11-2025, a Requerida apresentou requerimento solicitando prorrogação do prazo de resposta, atendendo às “especificidades e tecnicidade do processo” e à necessidade de coligir a

documentação necessária ao efetivo exercício do direito de resposta. O Tribunal arbitral deferiu o pedido, por Despacho com data de 25-11-2025, conferindo à Requerida 20 (vinte) dias adicionais para a apresentação da resposta. A Requerida veio apresentar resposta, em 09-12-2025, remetendo o processo administrativo e defendendo-se por impugnação.

9. Em 19-12-2025, o Tribunal arbitral proferiu Despacho dispensando a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e conferindo às partes 15 (quinze) dias para a apresentação de alegações escritas simultâneas e facultativas.

10. O Requerente e a AT apresentaram as alegações escritas no dia 21-01-2026, reiterando os argumentos avançados previamente.

II - Síntese da posição das partes

11. Compulsado o pedido arbitral, o **Requerente** considera, em síntese, que:

O ato de liquidação de IRS está ferido de ilegalidade, por diversos motivos.

Em primeiro lugar, o Requerente entende que a AT fez uma errada interpretação da lei aplicável às mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes, contrariando o disposto no artigo 22.º, n.º 10 do CIRS, o artigo 13.º, n.º 1 da CDT Portugal-Brasil e o Ofício circulado n.º 20255, de 14-04-2023. Destes normativos resulta que “as mais-valias imobiliárias obtidas por não residentes fiscais em Portugal devem ser englobadas apenas e tão-somente para efeitos de determinação das taxas gerais e progressivas a aplicar, nos termos do artigo 68.º, n.º 1 CIRS” (ponto 42.º do PPA). Em resultado da forma de cálculo usada pela AT, os rendimentos mundiais obtidos pelo sujeito passivo em 2023 – onde se inclui a mais-valia imobiliária auferida em Portugal e os rendimentos auferidos no Estado de residência – “foram sujeitos às taxas gerais e progressivas de IRS” (ponto 62.º) e, nessa medida, tributados em excesso.

Em segundo lugar, o Requerente entende que, “independentemente da bondade que se possa atribuir à taxa adicional de solidariedade”, esta não deveria aplicar-se sobre a parte tributável da mais-valia imobiliária obtida em território português no ano de 2023, porquanto o n.º 10 do artigo 22.º do CIRS remete exclusivamente para o artigo 68.º, n.º 1 do CIRS, não fazendo qualquer remissão para o artigo 68.º-A do CIRS (ponto 72.º do PPA). O ato de liquidação de IRS, na medida

em que estende a tributação a mais-valia imobiliária auferida por não residente à taxa adicional de solidariedade, encerra uma errada interpretação da lei fiscal.

Conclusões sintetizadas no ponto 47.º do PPA através do seguinte quadro:

Cálculo efetuado pela AT (pressupondo a credibilidade do Documento n.º 14)		Cálculo efetuado pelo requerente, de acordo com os artigos 22.º, n.º 10, 68.º e 68.º-A do CIRS	
Rendimento coletável -----	€ 271.229,00	Rendimento coletável -----	€ 271.229,00
Rendimento estrangeiro -----	€ 53.633,11	Rendimento estrangeiro -----	€ 53.633,11
Total Rendimento		Total Rendimento	
para determinação da taxa -----	€ 324.862,11	para determinação da taxa -----	€ 324.862,11
Taxa tab – art 68º do CIRS – 48%--	€ 155.933,81	Taxa tab – art 68º do CIRS – 48%--	€ 130.189,92
Parcela a abater – Tab 68º do CIRS--	€ 8.932,68	Parcela a abater – Tab 68º do CIRS--	€ 8.932,68
Imposto proporcional a ren Isentos--	€ 24.269,15		
Total -----	€ 122.731,98	Total -----	€ 121.257,24
IRS apurado pela AT em excesso: € 1.474,74 (isto é, € 122.731,98 - € 121.257,24)			
€ 170 000,00 x 2,5% =	€ 4.250,00	170 000,00 x 2,5% =	€ 4.250,00
€ 324 863,01 – 250 000,00 =	€ 74.863,01	271.229,00 – 250.000,00 =	€ 21.229,00
€ 74.863,01 x 5% =	€ 3.743,15	€ 21.229,00 x 5% =	€ 1.061,45
Soma	€ 7.993,15		
Parte proporcional a descontar	€ 1.319,62		
Total -----	€ 6.673,53	Total -----	€ 5.311,45
Taxa adicional de solidariedade apurada pela AT em excesso: € 6.673,53 (na medida em que o requerente entende não ser devida na sua totalidade), ou, a título subsidiário, € 1.362,08 (isto é, € 6.673,53 - € 5.311,45)			

Em terceiro lugar, e relacionado com o argumento *supra* invocado, a sujeição à taxa adicional de solidariedade de todos os rendimentos não figura no ato de liquidação em causa, o que é revelador de “falta de transparência” e de “inequívoca violação do dever de fundamentação do ato tributário”, previsto no artigo 77.º da LGT. Tal omissão configura, ainda, violação, por parte da AT, do dever de informação previsto nos artigos 67.º, n.º 1, c) da LGT, do princípio da colaboração com os particulares (artigo 11.º, n.º 1 CPA, aplicável *ex vi* do artigo 2.º, al. d) do CPPT) e do princípio da transparência administrativa.

Em quarto lugar, “ao basear o cálculo do imposto devido pelo requerente, enquanto sujeito passivo “não residente” fiscal em Portugal, na aplicação das taxas gerais e progressivas sobre a totalidade do rendimento obtido a nível mundial e subsequente apuramento da proporção do imposto relativa ao rendimento sobre o qual Portugal não tem competência tributária, a descontar no montante final a pagar, a AT subverteu um dos princípios norteadores subjacentes ao apuramento do imposto

peçoal, por imposição constitucional, nomeadamente o princípio da progressividade”, consagrado no n.º 1 do artigo 104.º da CRP (ponto 80.º do PPA)

Finalmente, o Requerente entende serem devidos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT, por estarem verificados os respetivos pressupostos. Existe, na sua compreensão, “erro imputável aos serviços”, já que o ato de liquidação de IRS assentou numa errada interpretação e aplicação do direito, do qual resultou o pagamento de imposto superior ao devido (ponto 85.º do PPA).

12. A Requerida, defendendo-se por impugnação, respondeu nos seguintes termos:

Com a Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, passaram a vigorar os mesmos critérios de tributação para residentes e não residentes, pondo termo à discriminação detetada pela jurisprudência do TJUE. Ou seja, os sujeitos passivos não residentes podem beneficiar de tributação em metade do saldo das mais-valias, mas a AT apurará o rendimento mundial para efeitos de determinação das taxas progressivas previstas nos artigos 68.º e 68.º-A do CIRS.

O artigo 22.º, n.º 10 CIRS dispõe que “[s]empre que a lei imponha o englobamento de rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes em território português são tidos em consideração, para efeitos de determinação da taxa a aplicar de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, todos os rendimentos auferidos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes”.

Assim, apurada a mais-valia imobiliária de acordo com as regras dos artigos 43.º ss. do CIRS (€1 260 000,00 – 598 500,00 - € 119 040,19), dos quais resulta o montante de € 542 459,81, aplica-se a regra do artigo 43.º, n.º 2 CIRS, segundo a qual a mais-valia imobiliária é considerada, também para os não residentes, em apenas 50%, o que perfaz um rendimento tributável global de € 271 229,90. Somando os rendimentos obtidos no Estado da residência (€ 53 633,11), obtém-se o rendimento tido em conta para a determinação da taxa de imposto, ou seja, € 324.863,01. Sobre este rendimento aplica-se a taxa do último escalão de IRS (48%), de onde emerge a importância de €155 934,25.

A esse valor de € 155.934,25 subtrai-se a parcela a abater, no valor de € 8.932,68, que resulta no valor de € 147.001,57. Segundo a Requerida, “este valor de “Parcela a Abater” resulta da aplicação duma Tabela prática das Taxas do IRS, a qual foi matematicamente determinada considerando os

diversos escalões de rendimento e respetivas taxas, média e normal, previstas no artigo 68.º do Código do IRS, as quais refletem a sua natureza progressiva (ponto 34.º da Resposta).

Para atender à progressividade do IRS, é necessário apurar uma taxa média dada pela proporção dos rendimentos isentos e dos rendimentos totais (€ 53 633,01 / € 324.863,01), obtendo-se o montante de € 24.269,16 (€147.001,57 x 16,5095%), que se subtrai à coleta dos € 147.001,57, alcançando-se uma coleta parcial de € 122.732,41.

A isto acresce a taxa adicional de solidariedade que resulta no valor de € 4.250,00 (€ 170.000,00 x 2,5%), acrescido de € 3.743,15 [(€ 324.863,01 - € 250.000,00] x 5%), que perfaz o valor de € 7.993,15. Apura-se, seguidamente, a taxa adicional de solidariedade efetiva (€ 7.993,15/€ 324.863,02 = 2,46%), que se aplica ao rendimento sujeito e não isento, ou seja, € 271.229,90, do qual resulta uma taxa adicional de solidariedade de € 6.673,53. A coleta total é, no entender da Requerida, de € 122.732,41 + € 6.673,53, ou seja, € 129.405,93.

Segundo a AT, o raciocínio do Requerente apresenta diversas incongruências: “Veja-se o caso de um Sujeito Passivo Não Residente que obtenha mais-valias imobiliárias de €5.000,00 e rendimentos obtidos no estrangeiro de € 80.000,00. Aplicando-se o raciocínio numérico defendido pelo Requerente, então, o rendimento das mais-valias imobiliárias de €5.000,00 estaria sujeito à taxa normal de 48% sendo abatido a correspondente parcela a abater de € 8.932,68, tal determinaria um imposto apurado negativo de - € 6.532,68 (€ 5.000,00 x 48%- € 8.932,68). Como tal se conceberia?”.

Quanto à (não) aplicação da taxa adicional de solidariedade para efeitos de determinação da taxa aplicável em caso de mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes, a AT lembra que, em face da motivação subjacente ao aditamento do artigo 68.º-A e a harmonização desejada pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, “apenas se pode concluir que o aditamento do n.º 10 do artigo 22.º do CIRS não deverá ser interpretado de forma isolada, mas antes no contexto do sistema jurídico, tendo em consideração a finalidade prosseguida pelo legislador”, que foi a de equiparar as condições de tributação das mais-valias imobiliárias entre residentes e não residentes (pontos 69.º e 70.º do PPA).

Por fim, a Requerida entende não serem devidos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT, por inexistir “erro imputável aos serviços”, não estando na disponibilidade da AT, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA), decidir de modo diferente

daquele que decidiu por estar sujeita ao princípio da legalidade da administração, ínsito nos artigos 266.º, n.º 2 da CRP e artigo 55.º da LGT.

III – Saneamento

13. O Tribunal arbitral foi regularmente constituído face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT. As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). Não há exceções dilatórias a apreciar.

IV – Matéria de facto

§1 – Factos provados

14. Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

A. O Requerente tem domicílio fiscal na Rua ..., ...-... São Paulo, Brasil, no Brasil, estando registado como "não residente" para efeitos fiscais em Portugal.

B. O Requerente vendeu em 2023-01-27, por € 1.260.000,00 a fração autónoma “K”, do artigo..., da União das Freguesias de ... e ..., concelho de Cascais.

C. Em 2024-04-08, o Requerente submeteu a declaração Mod. 3, que obteve o n.º ...- 2023 - ...- ..., com indicação de não residente no quadro 8-B, com representante legal B..., NIF..., e país de residência Brasil (código 076), relativamente ao período de tributação do ano de 2023, tendo preenchido o Anexo G – Mais-valias e outros incrementos patrimoniais, com os seguintes elementos:

- Quadro 4: Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis - Campo 4001:

- Realização: € 1.260.000,00 (2023-01-27);
- Aquisição: € 598.500,00 (2021-11-30);
- Encargos e encargos: € 119.040,19;
- Imóvel: Prédio Urbano registado sob o artigo ...º, fração K, sito na freguesia de União das Freguesias de ... e ...(...);
- Quota-parte: 100%.

- Quadro 17: Informações complementares:

- Total dos rendimentos obtidos no estrangeiro: € 53.633,11.

(cf. Documentos n.º 04 a 10, juntos com o PPA).

D. A declaração Mod. 3 acima mencionada deu origem à liquidação n.º 2024... com imposto a pagar no valor de € 129.405,93, valor regularizado no dia 2024-09-10 (cf. Documentos n.ºs 01 e 12, juntos com o PPA).

E. Em 08-10-2024, o Requerente apresentou um pedido de informação, requerendo a exibição, pela AT, de uma certidão que incluísse um cálculo demonstrativo do montante liquidado a título de IRS referente ao ano de 2023.

F. Em resposta à solicitação do Requerente, a AT emitiu o documento identificado sob o n.º 14 do PPA. O documento, intitulado “Cálculo de mais-valias”, tem o seguinte teor:

$598\ 500,00 + 119\ 040,19 - 1\ 260\ 000,00 = 542\ 459,90 / 2 = 271\ 229,90 = \text{Rend Global}$	
Rendimento colectável :	271 229,00
Rendimento estrangeiro (Q.17 do anexo G)	53 633,11
Total Rend para determinação da taxa -Conforme OE de 2023	324 862,11
Taxa tab –art 68º do CIRS - 48%	155 933,81
Parcela a abater – Tab 68º do CIRS	- 8 932,6€
	= 147 001,13
Imp Proporcional a rend Isentos	
147 001,13X (53 633,11/ 324 862,11)	- 24 269,15
Taxa adicional de Solidariedade – artº 68-A do CIRS	
170 000,00 x 2.5% =	4 250,00
324 863.01-250 000,00 = 74 863,01 X 5%	3 743,15
SOMA	7 993,15
Parte proporcional	
$53\ 633,11/324\ 862,11 = 0,1650949$	
$7\ 993,15 * 0,1650949 = 1319,62$	
$7993,15 - 1319,62 = 6673,53$	Taxa adicional + 6 673,53
Colecta Total	129 406,46

G. Em 15-01-2025, o Requerente deduziu Reclamação Graciosa, nos termos do art.º 68.º e seguintes do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), a que foi atribuído o n.º SICAT ...2025..., por discordar da fórmula de cálculo para determinação do valor do imposto a pagar sobre os rendimentos obtidos em Portugal.

H. Até à data da apresentação do presente PPA – 11-08-2025 – não houve decisão expressa, por parte da AT, sobre o pedido de reclamação graciosa apresentado pelo Requerente.

§2 – Factos não provados

15. Não existem factos não provados com relevo para a causa.

§3 – Fundamentação da decisão da matéria de facto

16. Os factos dados como provados resultam da prova documental junta com o PPA e do processo administrativo. Não existe, de facto, controvérsia quanto aos factos, o que significa que as divergências giram em torno das questões de direito, que o Tribunal arbitral apreciará de seguida.

V – Matéria de direito

17. As questões a decidir no presente processo arbitral são fundamentalmente três:

- a) Saber se o ato de liquidação sob n.º 2024... respeita o dever de fundamentação dos atos tributários, que decorre do artigo 268.º, n.º 3 da CRP, bem como do artigo 77.º da LGT;
- b) Saber se a fórmula de cálculo usada pela AT na determinação do montante de IRS a pagar pelo Requerente com referência ao ano de 2023 respeita o direito aplicável, ou seja, o artigo 22.º, n.º 10 do CIRS, as orientações constantes do Ofício circulado n.º .../2023 e o artigo 13.º, n.º 1 da CDT Portugal-Brasil;
- c) Saber se, independentemente da correção da fórmula de cálculo convocada pela Requerida, na determinação da taxa de imposto progressiva a que estão sujeitas as mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes, devem ser tidas em conta, não só as taxas gerais do artigo 68.º do CIRS, como também a taxa adicional de solidariedade prevista no artigo 68.º-A do CIRS (artigo 22.º, n.º 10 do CIRS).

§1. Do respeito pelo dever de fundamentação dos atos tributários

18. Os administrados têm o direito fundamental à fundamentação dos atos administrativos (e tributários) lesivos dos seus direitos e interesses legalmente protegidos (artigo 268, n.º 3 CRP). No plano do direito ordinário, esse direito vem concretizado nas exigências vertidas no artigo 77.º da

LGT e no artigo 124.º do CPA. Daqui emerge um dever, para a administração, de exposição sucinta das razões de facto e de direito que motivaram a decisão, admitindo-se que essa exposição possa traduzir-se numa declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas.

19. Mister é que desse esforço discursivo emergja uma fundamentação expressa (nos termos expostos), clara (que permita, através dos seus termos, a apreensão precisa dos factos e do direito com base nos quais se decide), suficiente (possibilitando ao contribuinte um conhecimento concreto da motivação de facto), e congruente (de modo que a decisão constitua a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação), proporcionando aos contribuintes o conhecimento do “itinerário cognoscitivo e valorativo” do ato. Só assim poderão aqueles ponderar, de forma esclarecida, uma eventual reação administrativa e/ou jurisdicional contra o ato desvantajoso (ex. Acórdão STA de 26-10-2016, processo n.º 01364/15).

20. A preterição de exigências formais, como são o dever de notificação ou o dever de fundamentação, é suprável, isto é, não produz o efeito anulatório que lhe está associado, se verificada alguma das hipóteses em que há lugar ao aproveitamento do ato, nos termos do n.º 5 do artigo 163.º do CPA, aplicável *ex vi* do artigo 2.º, al. d) do CPPT. Dispõe o n.º 5 daquele normativo o seguinte: “Não se produz o efeito anulatório quando: a) o conteúdo do ato anulável não possa ser outro, por o ato ser de conteúdo vinculado ou a apreciação do caso concreto permita identificar apenas uma solução como legalmente possível; b) O fim visado pela exigência procedimental ou formal preterida tenha sido alcançado por outra via; c) Se comprove, sem margem para dúvidas, que, mesmo sem o vício, o ato teria sido praticado com o mesmo conteúdo”.

21. Ora, o Tribunal arbitral concede que do ato de liquidação n.º 2024... (Documento n.º 01, junto com o PPA) poderá não emergir, com a *clareza, suficiência e congruência* legal e constitucionalmente exigíveis, o “itinerário cognoscitivo e valorativo” do ato tributário, isto é, o racional subjacente à fórmula de cálculo em que assentou o montante de imposto a pagar. Itinerário cognoscitivo que não é possível alcançar por remissão para outros elementos, designadamente ofícios circulados aprovados pela AT. Contudo, entende que se encontram preenchidos os pressupostos de aproveitamento do ato, nos termos do artigo 163.º, n.º 5, b) do CPA (“O fim visado pela exigência procedimental ou formal preterida tenha sido alcançado por outra via”), aplicável *ex vi* do artigo 2.º, al. d), do CPPT.

22. Com efeito, a AT juntou, na sequência do pedido de informações ou esclarecimentos apresentado pelo Requerente, em 08-10-2024, um documento – que o Tribunal arbitral não tem razões para crer não ser autêntico ou verdadeiro – de onde emerge, com relativa clareza, a fórmula de cálculo convocada para o apuramento do imposto a pagar (cf. Documento n.º 14, junto com o PPA).

23. De tal modo que, munido desse documento, o Requerente pôde exercer o seu direito fundamental de reação administrativa contra o ato de liquidação – através do pedido de reclamação graciosa apresentado em 15-01-2025 (cf. processo administrativo) – bem como o seu direito a uma tutela jurisdicional efetiva, pedindo a anulação do ato de liquidação através da presente ação arbitral. Tanto do pedido de reclamação graciosa como do presente PPA resulta sem atrito que o Requerente *compreendeu* a fórmula de cálculo usada pela AT, contestando a sua conformidade com o direito aplicável e avançando uma fórmula alternativa, que é, na sua compreensão, a que respeita o disposto no n.º 10 do artigo 22.º do CIRS e os instrumentos de direito internacional convencional a que Portugal se acha vinculado.

24. Termos em que se conclui que, não obstante o vício de insuficiência de fundamentação detetado, o ato de liquidação n.º 2024... deve manter-se na ordem jurídica, ao abrigo do princípio do aproveitamento do ato, consagrado no n.º 5 do artigo 163.º do CPA, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. d) do RJAT. Pelas razões enunciadas, não existe, igualmente, violação do dever de informação previsto nos artigos 67.º, n.º 1, c) da LGT, do princípio da colaboração com os particulares (artigo 11.º, n.º 1 CPA, aplicável *ex vi* do artigo 2.º, al. d) do CPPT) e do princípio da transparência administrativa, já que a AT acedeu, com diligência e tempestividade, ao pedido de informação do Requerente, remetendo o Documento n.º 14, junto com o PPA.

§2. Da validade da fórmula de cálculo usada pela AT na determinação do montante de IRS a pagar

25. O Requerente argumenta, ainda, que a fórmula de cálculo usada pela AT no apuramento do montante de IRS a pagar pela mais-valia imobiliária auferida em Portugal viola o artigo 22.º, n.º 10 do CIRS, o artigo 13.º, n.º 1 da CDT Portugal-Brasil e o disposto no Ofício circulado n.º 20255/2023.

26. O n.º 10 do artigo 22.º do CIRS tem a seguinte redação: “Sempre que a lei imponha o englobamento de rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes em território português são tidos em consideração, para efeitos de determinação da taxa a aplicar de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, todos os rendimentos auferidos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis a não residentes”. O n.º 1 do artigo 13.º da CDT Portugal-Brasil dispõe que: “Os ganhos provenientes da alienação de bens imobiliários conforme são definidos no artigo 6.º, podem ser tributados no Estado Contratante em que tais bens estiverem situados”. Finalmente, o ponto 4 do Ofício circulado n.º 20255/2023 dispõe, com relevância para a matéria dos presentes autos, o seguinte:

“(…)

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

- (i) Apuramento do valor dos rendimentos qualificados como mais-valias, respeitante às transmissões previstas nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, de acordo com a disposições previstas no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS;
- (ii) Englobamento obrigatório do rendimento apurado, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 22.º do Código do IRS.
- (iii) Aplicação das taxas gerais do n.º 1 do artigo 68.º do Código do IRS aos rendimentos englobados auferidos em território nacional, considerando-se, apenas para determinação desta taxa, todos os rendimentos auferidos, incluindo os obtidos fora do território português, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.

(…)”

27. Este regime jurídico – que o Ofício circulado sintetiza – resulta de uma opção do legislador português na sequência do acórdão *MK*, processo C-388/19, de 18-03-2021, do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). Com efeito, antes da entrada em vigor da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, os não residentes que auferissem mais-valias imobiliárias em território português, na aceção dos artigos 10.º, n.º 1, a) e 18.º, n.º 1, h) do CIRS, eram tributados da seguinte forma: *por defeito*, isto é, na ausência de uma manifestação de vontade do não residente (ou do seu representante legal), a mais-valia seria tributada na totalidade (a 100%) – leia-se, sem o benefício fiscal decorrente do englobamento parcial a 50% que resulta do artigo 43.º, n.º 2 do CIRS – a uma taxa especial proporcional de 28%; aos não residentes era, todavia, conferida a possibilidade de

optarem pelo regime de tributação das mais-valias imobiliárias aplicável aos residentes, caso em que a mais-valia seria tributada a 50% (como resulta do artigo 43.º, n.º 2 do CIRS), às taxas gerais progressivas a que se reporta o artigo 68.º do CIRS (artigo 72.º, n.º 9 e 10 CIRS, na redação anterior à Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro).

28. Foi este regime jurídico de tributação diferenciado entre residentes e não residentes que o Tribunal de Justiça considerou restritivo da liberdade de circulação de capitais, consagrada no artigo 63.º, n.º 1 do TFUE, concluindo ademais que essa restrição não estaria objetivamente justificada à luz do artigo 65.º, n.ºs 1 e 3 do TFUE. Segundo o Tribunal de Justiça, “o regime de tributação diferenciado em causa conduz a que os não residentes sejam sistematicamente sujeitos a uma carga fiscal superior à aplicada aos residentes aquando da realização de mais-valias sobre a venda de imóveis”. Por outras palavras, uma vez que o regime aplicável *por defeito* (na ausência de uma manifestação de vontade do sujeito passivo não residente) é *sistematicamente* mais desvantajoso de que o regime aplicável aos residentes, a circunstância de os não residentes poderem optar não é suscetível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro daqueles regimes (acórdão *MK*, §43).

29. Em face desta jurisprudência, o legislador português decidiu “nivelar” por cima o tratamento conferido aos não residentes, estendendo-lhes, com as devidas *adaptações*, o tratamento vantajoso das mais-valias imobiliárias aplicável aos não residentes, ou seja, o benefício fiscal traduzido no abatimento de 50% da mais-valia e conseqüente englobamento obrigatório e tributação às taxas gerais progressivas, que é a razão de ser desse abatimento (artigo 43.º, n.º 2 e artigo 22.º, n.º 2, b) CIRS). Logicamente, e de molde a equiparar a situação de residentes e não residentes, o legislador previu, no n.º 10 do artigo 22.º, que seriam tidos em conta, para efeitos de determinação da taxa (progressiva) de imposto a aplicar, *todos os rendimentos* auferidos pelo sujeito passivo não residente, incluindo os obtidos fora do território português. Ou seja, na determinação da taxa de imposto, valerá o princípio do rendimento mundial do não residente.

30. Contudo, em linha com uma das traves-mestras da aplicação da lei fiscal a nível internacional e no ordenamento jurídico português, assente na diferente *extensão do poder tributário* do Estado português sobre residentes e não residentes (artigo 15.º, n.º 1 e 2 do CIRS), Portugal tributará, tão-só, os rendimentos de não residentes que se considerem auferidos em território português, e não o rendimento mundial do não residente.

31. Ora, neste contexto, o Tribunal arbitral entende que a fórmula de cálculo utilizada pela AT não contraria o disposto no artigo 22.º, n.º 10 do CIRS, já mencionado, nem o princípio da fonte, consagrado no n.º 2 do artigo 15.º do CIRS (“*Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português*”), que subjaz a inúmeras CDT concluídas por Portugal com outros Estados.

32. Com efeito, aquela fórmula de cálculo desdobra-se, sinteticamente, em duas operações matemáticas. A primeira passa por, tratando residentes e não residentes da mesma forma, calcular o IRS a pagar, usando a tabela de taxas progressivas do artigo 68.º do CIRS, tomando como referência os rendimentos mundiais do sujeito passivo, isto é, a soma dos rendimentos líquidos obtidos em território português e dos rendimentos obtidos fora do território português, mormente no Estado da residência. Aqui, a AT serviu-se da “tabela prática”, ao invés de realizar as operações a que alude o n.º 2 do artigo 68.º do CIRS. Na tabela prática, não é possível cindir a determinação da taxa de imposto do cálculo da coleta propriamente dita, uma vez que, atenta a progressividade por escalões inerente ao nosso modelo de tributação do rendimento, se torna necessário, depois de apurada a taxa, realizar o posterior abatimento de uma parcela em euros.

Como assevera Paula Rosado Pereira, “[A]lternativamente [à realização das operações do n.º 2 do artigo 68.º do IRS], a liquidação do IRS pode ser efetuada com recurso à designada tabela prática, utilizada pela AT. A tabela prática opera mediante a aplicação ao rendimento de apenas uma taxa (na sequência da inclusão deste num único escalão e não em dois). Contudo, de seguida é deduzido o valor correspondente a uma “parcela a abater”, que recria o efeito matemático resultante (no método previsto no n.º 2 do artigo 68.º do CIRS) da sujeição da primeira parte do rendimento a uma taxa inferior (à taxa da coluna B do primeiro escalão aplicado) – Paula Rosado Pereira, *Manual de IRS*, 5.ª ed., Almedina, p. 319.

A segunda operação matemática tem como propósito dar execução ao disposto nos artigos 22.º, n.º 10 e 15.º, n.º 2 do CIRS, ou seja, *assegurar que o poder tributário do Estado português é exercido apenas sobre os rendimentos auferidos pelo não residente em território nacional*. O que pode ser conseguido calculando a percentagem do rendimento mundial auferida em território português e apurando, a partir daí, a coleta de IRS. Ou seja: € 53 633,01 / € 324.863,01 = 16,5%, obtendo-se o montante de € 24.269,16 (€147.001,57 x 16,5095%), que se subtrai à coleta dos € 147.001,57, alcançando-se uma coleta parcial de € 122.732,41.

33. De onde resulta que a fórmula de cálculo convocada pela AT, tal como exposta no Documento n.º 14 junto com o PPA, não viola, pelas razões apontadas, o artigo 22.º, n.º 10 do CIRS, o artigo 13.º, n.º 1 da CDT Portugal-Brasil, nem o disposto no Ofício circulado n.º 20255/2023, não estando, assim, ferida de ilegalidade. Tão-pouco viola o princípio da progressividade da tributação do rendimento (artigo 104.º, n.º 1 da CRP), visto que a primeira operação matemática referida pressupõe o recurso a uma tabela de taxas progressivas.

Idêntica conclusão é, na visão do Tribunal arbitral, extensível à fórmula de cálculo utilizada pela AT no apuramento da taxa adicional de solidariedade devida pelo Requerente, na pressuposição – a apreciar *infra* – de que tal “taxa” deve ser tomada em consideração na determinação da taxa de imposto aplicável [a saber: (€ 170.000,00 x 2,5%), acrescido de € 3.743,15 ((€ 324.863,01 - € 250.000,00) x 5%), que perfaz o valor de € 7.993,15; € 7.993,15/€ 324.863,02 = 2,46%), que se aplica ao rendimento sujeito e não isento, ou seja, € 271.229,90, do qual resulta uma taxa adicional de solidariedade de € 6.673,53. A coleta total é, no entender da Requerida, de € 122.732,41 + € 6.673,53, ou seja, € 129.405,93].

§3. Da convocação da taxa adicional de solidariedade (artigo 68.º-A do CIRS) na determinação da taxa de imposto a pagar pelas mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes

34. Aqui, não está em causa saber se a fórmula de cálculo usada pela AT – vertida nas duas operações matemáticas descritas *supra* – está conforme à prescrição segundo a qual Portugal não exerce o seu poder tributário sobre rendimentos auferidos por não residentes fora do território português.

Esta terceira questão traduz-se, na verdade, num problema de interpretação jurídica da norma fiscal. Efetivamente, o ponto é apurar se a AT, ao interpretar o artigo 22.º, n.º 10 do CIRS, no sentido de que, na determinação da taxa de imposto a pagar, deve ser considerada a tabela de taxas progressivas do artigo 68.º do CIRS e, bem assim, a taxa adicional e solidariedade prevista no artigo 68.º-A do mesmo código, extravasou as regras legais e constitucionais que regulam e limitam a interpretação jurídica das normas fiscais. O que implica, desde logo, avaliar se solução jurídica sufragada pela AT constitui uma situação de *integração analógica* de normas fiscais, legalmente

proibida pelo artigo 11.º, n.º 4 da LGT, e constitucionalmente vedada, à luz dos princípios da legalidade fiscal (artigos 165.º, n.º 1, i) e 103.º, n.º 2 da CRP) e da segurança jurídica (artigo 2.º CRP).

35. É consensual que, em linha com o artigo 11.º, n.º 1 da LGT, a interpretação das normas fiscais obedece aos cânones e princípios gerais da interpretação jurídica, avançando tanto a doutrina como a jurisprudência que aquele normativo remete dinamicamente para as regras constantes do artigo 9.º do Código Civil (por ex., acórdão do STA, processo n.º 0475/12, 14-06-2012):

Artigo 9.º (Interpretação da lei)

1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

Nisto consiste a *teoria tradicional* da interpretação jurídica, assente, como é sabido, na relevância ou função negativa da letra da lei, que funciona como limite aos significados normativos extraíveis a partir do texto – naquilo que se convencionou designar por “teoria da alusão” – e a relevância positiva do elemento literal (na procura do sentido mais usual das formulações do texto) e dos elementos histórico, sistemático e teleológico, que auxiliam o intérprete na descoberta do pensamento legislativo. É igualmente consensual que na determinação do sentido possível do texto “as “frases jurídicas” não podem ser encaradas pelo intérprete como simples locuções, em condições de poderem bastar-se com a mera compreensão gramatical do seu enunciado, mas são antes verdadeiras elocuições, dotadas de um conteúdo proposicional ou prescritivo próprio” (Acórdão n.º 182/2020, do Tribunal Constitucional).

36. Entre as especificidades metodológicas do direito fiscal, conta-se a proibição da integração analógica (artigo 11.º, n.º 4 da LGT) no que respeita aos elementos essenciais dos impostos, ou seja, aos elementos cobertos pelo princípio da reserva de lei formal (artigos 165.º, n.º 1, i) e 103.º, n.º 2 CRP). Alguns autores entendem esta proibição como uma *opção do legislador*, outros como uma *imposição constitucional* decorrente dos princípios da tipicidade fiscal e da segurança jurídica. Mas, seja como for, o fundamento é de meridiana clareza: se, por razões associadas ao princípio democrático e ao princípio da segurança jurídica, se exige a reserva de lei para a seleção dos factos da vida social

que devem ser objeto de tributação (elementos essenciais dos impostos), afigurar-se-ia contraproducente admitir que a administração tributária ou os tribunais pudessem estender o recorte legislativo a factos semelhantes (casos análogos). De onde sobressai que, na inerente contradição entre a necessidade de assegurar ao contribuinte a previsibilidade e a mensurabilidade das obrigações fiscais e a de obter a justiça na repartição da carga tributária, o legislador ordinário (e, para alguns, o constituinte) deu prevalência aos princípios da legalidade fiscal e da segurança jurídica, em detrimento do princípio da igualdade tributária.

37. O Tribunal arbitral entende que não precisa de se debruçar sobre a questão – detalhadamente tratada pelo Tribunal Constitucional no mencionado Acórdão n.º 182/2020 – de saber se resultados interpretativos como a interpretação *corretiva*, a restrição e a extensão teleológicas, na medida em que se distinguem da interpretação extensiva e da interpretação restritiva vulgarmente aceites em direito fiscal, ainda respeitam a *função negativa* assacada à letra da lei, ou se se configuram, na verdade, como casos de interpretação *contra legem*, vedados por força da proibição de integração analógica em direito fiscal.

38. E isto porque, no entender do Tribunal arbitral, o resultado hermenêutico que a AT alcançou *in casu*, para além de sustentado nos elementos sistemático, histórico e teleológico, ainda se contém na letra da lei, ou ainda tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal mesmo que imperfeitamente expresso (artigo 9.º, n.º 2 do Código Civil).

39. Como se aduziu *supra*, a opção do legislador português na sequência do acórdão *MK* foi a de um “nivelamento por cima” da tributação de mais-valias imobiliárias, estendendo o benefício fiscal de que gozam os residentes – e que se traduz num englobamento parcial de apenas 50% do saldo entre mais e menos-valias imobiliárias (artigo 43.º, n.º 2 CIRS) – aos não residentes que auferiram esse tipo de rendimentos em território português. Em coerência, o n.º 10 do artigo 22.º do CIRS passou a dispor que são tidos em consideração, para efeitos da determinação da taxa a aplicar de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, todos os rendimentos auferidos pelo não residente, incluindo os obtidos fora deste território, *nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes*.

40. O último segmento do n.º 10 do artigo 22.º do CIRS (“*nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes*”) aponta para uma *equiparação total* na tributação de mais-valias imobiliárias de residentes e não residentes. Este é não só o *resultado* pretendido pelo legislador, como também o sentido para que aponta a *história* da alteração legislativa, que rejeitou algumas soluções desequilibradas ensaiadas

pela jurisprudência nacional até à entrada em vigor da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro (cf, por exemplo, o acórdão do STA, processo n.º 64/20.0BALSb, 09-12-2020, onde se aplicou às mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes o abatimento de 50% previsto para os residentes, conjugado com a tributação à taxa especial proporcional de 28%)¹.

Do ponto de vista sistemático, também não há dúvida, atenta a jurisprudência constitucional, que a taxa adicional de solidariedade não tem carácter excecional nem vigência limitada (cf., também, acórdão STA, processo n.º 0587/20.1BELLE, 05-07-2023). Como se lê no Acórdão n.º 187/2013, do Tribunal Constitucional, a taxa adicional “eleva a taxa aplicável ao último escalão” de rendimentos, tendo passado a integrar – como recentemente se reconheceu no Acórdão n.º 470/2024 – “a estrutura da compilação em causa, ou seja, tornou-se um dos vários artigos que compõem o CIRS, enquanto conjunto diversificado de comandos disciplinadores da tributação de rendimentos específicos, ficando, desde logo, sujeito às vicissitudes da respetiva operação integrada”.

41. Neste sentido, quando no n.º 10 do artigo 22.º do CIRS se lê “para efeitos da determinação da taxa a aplicar de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º”, há que conjugar este segmento com a parte final desse preceito legal – “nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes” – e com o facto de a taxa adicional de solidariedade se ter tornado elemento normal e integrante do sistema de tributação progressivo consagrado no CIRS, *elevando a taxa aplicável ao último escalão de rendimento* (em sentido idêntico, cf. a decisão arbitral de 03-11-2025, processo n.º 194/2025-T).

42. Assim, o Tribunal arbitral entende que a interpretação sufragada pela AT, que está subjacente ao ato de liquidação n.º 2024... – segundo a qual, para efeito de determinação da taxa progressiva de imposto aplicável aos rendimentos auferidos por não residentes em território português e sujeitos a englobamento obrigatório, deve ser tida em conta, não só a tabela de taxas gerais do artigo 68.º do CIRS, mas também a taxa adicional de solidariedade prevista no artigo 68.º-A do mesmo Código – é uma interpretação válida em direito fiscal, que se contém nas regras

¹ Acórdão que conta com a declaração do Conselheiro Gustavo Lopes Courinha, que apelidou essa solução de “anti-sistemática”, com consequências para a “coerência do sistema fiscal nacional”. “Com efeito, esta solução de consideração a 50% de tais valores para efeitos da base tributável foi pensada – e só nessa medida faz sentido – para casos de aplicação das taxas progressivas e no pressuposto do englobamento da generalidade dos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo, pois só nesses casos se verifica o risco de as muito elevadas taxas dos escalões superiores de IRS se estenderem às demais categorias de rendimentos. Não havendo, manifestamente, um tal risco no caso dos sujeitos não residentes, não faz sentido a aplicação obrigatória deste regime a tais sujeitos”.

hermenêuticas do artigo 9.º do Código Civil (para que implicitamente remete o artigo 11.º, n.º 1 da LGT), e nas exigências constitucionais associadas à proibição de integração analógica, decorrente dos princípios constitucionais da legalidade fiscal e da segurança jurídica.

43. Em síntese, o Tribunal arbitral entende que o ato de liquidação n.º 2024..., não estando ferido dos vícios que lhe foram assacados pelo Requerente, deve manter-se na ordem jurídica, assim como o ato de indeferimento (tácito) da reclamação graciosa com o n.º SICAT ...2025..., que sobre ele incidiu.

44. Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria, por isso, inútil – artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, e) do RJAT.

VI – Decisão

O Tribunal arbitral decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, manter na ordem jurídica o ato de liquidação de IRS sob o n.º 2024..., referente ao ano de 2023;
- b) Julgar improcedente o pedido de condenação da AT na restituição do montante de € 8.148,27, bem como no pagamento de juros indemnizatórios.
- c) Condenar o Requerente no pagamento das custas do processo.

VII – Valor do processo

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o **valor do processo em € 8.148,27**, valor atribuído pelo Requerente, sem contestação da AT.

VIII – Custas

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

Porto, 09 de março de 2026

O Árbitro singular

(Marta Vicente)