

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 194/2016-T**

**Tema: IRS – regime dos residentes não habituais; Fundamentação; Rendimentos profissionais; Erro no preenchimento da declaração.**

## **Decisão Arbitral**

### **I. RELATÓRIO**

1. **A...**, que também usa **A...**, com domicílio fiscal na Rua ... n.º..., ..., ...-... Lisboa, número de identificação fiscal..., adiante designado como “Requerente”, vem, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de tribunal arbitral e submeter pedido de pronúncia arbitral, o qual tem por objeto a liquidação de Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2015..., emitida em 11 de agosto de 2015, respeitante ao ano de 2014, no montante de €51.457,00, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação da mesma, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada como “Requerida” ou “AT”).
2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Requerida em 11 de abril de 2016.
3. O Requerente optou por não designar árbitro, tendo, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º e do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designado como árbitro do tribunal arbitral singular a ora signatária, que aceitou o encargo no prazo legalmente estipulado.
4. As partes foram devidamente notificadas da nomeação em 27 de maio de 2016, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma.

5. Em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular ficou constituído em 14 de junho de 2016.
6. A Requerida foi notificada em 17 de junho de 2016 do despacho proferido pelo tribunal arbitral proferido em 14 de junho de 2016, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 17.º do RJAT, para apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e remeter o processo administrativo.
7. A Requerida juntou aos autos a sua resposta em 2 de setembro de 2016, na qual sustentou a legalidade da liquidação, pela falta de demonstração da origem e natureza dos rendimentos auferidos pelo Requerente em 2014, concluindo pela improcedência total do pedido com a consequente absolvição do mesmo. A Requerida refutou, ainda, a existência de vício de falta de fundamentação alegado pelo Requerente e contestou, igualmente, a alegação do vício de violação do direito à informação, sustentando a incompetência do tribunal arbitral para a análise do mesmo, o que, sendo uma exceção dilatória, determinaria a absolvição da Requerida instância. A Requerida requereu, ainda, a dispensa de prova testemunhal por considera-la desnecessária e processualmente inútil. Na hipótese de não ser aceite esta dispensa, a Requerida solicitou a notificação do Requerente para indicar os factos constantes do pedido de pronúncia arbitral sobre os quais incidiria a produção de prova testemunhal.
8. Por despacho do tribunal arbitral notificado às partes em 14 de setembro de 2016, foi dado à Requerente um prazo de 10 dias para que indicasse os factos sobre os quais incidiria a prova testemunhal e foi solicitado à Requerida que juntasse aos autos cópias legíveis do processo administrativo.
9. A Requerida juntou aos autos as cópias solicitadas do processo administrativo em 15 de setembro de 2016.
10. Em 27 de setembro 2016, o Requerente veio aos autos indicar os factos sobre os quais deveria recair a prova testemunhal, bem como para solicitar a junção das declarações de rendimentos do ano de 2014 apresentadas em França, comprovativas da origem e natureza dos rendimentos declarados no Anexo J do Modelo 3 do IRS, sendo que os

mesmos não correspondiam a rendimentos de capitais previstos no n.º 13 do artigo 71 e do n.º 2 do artigo 72º do CIRS. Mais alegou que o correspondente campo da declaração tinha sido preenchido por o sistema informático não permitir o preenchimento de outro campo, conforme foi lhe foi sugerido pela AT.

11. O tribunal arbitral designou o dia 12 de outubro de 2016, pelas 14 horas e 30 minutos, para efeitos de realização da primeira reunião, ao abrigo do artigo 18.º do RJAT. Mais indicou que, na referida reunião se procederia à inquirição da testemunha arrolada, seguida de alegações orais, caso fossem necessárias, nos termos do n.º 2 do artigo 18.º do RJAT. Foi, ainda, solicitado ao Requerente que juntasse aos autos, até à data da realização da reunião, retroversão para Português das declarações de rendimentos apresentadas em França, cuja junção aos autos estava a ser solicitada pelo Requerente.
12. O agendamento da primeira reunião foi alterado para o dia 18 de outubro de 2016 a requerimento da ilustre Mandatária da Requerente, conforme despacho de 30 de setembro de 2016.
13. No seguimento do requerimento apresentado Requerida, foi dado pelo tribunal arbitral um prazo de 10 dias ao Requerente para a apresentação da retroversão para português das declarações de rendimentos apresentadas pelo Requerente em França no ano de 2014, e, ao abrigo do princípio do contraditório, foi concedido à Requerida um prazo de 10 dias para se pronunciar sobre os mesmos, sendo a primeira reunião reagendada para dia 11 de novembro de 2016, pelas 14 horas e 30 minutos, conforme despacho do tribunal arbitral notificado em 7 de outubro de 2016.
14. A requerimento da Ilustre Mandatária do Requerente, por motivo de sobreposição de diligências judiciais, foi adiada a primeira reunião para o dia 15 de novembro de 2016, pelas 14 horas e 30 minutos, conforme despacho do tribunal arbitral notificado em 17 de Outubro de 2016.
15. Em 17 de outubro de 2016, o Requerente juntou aos autos a retroversão para Português das declarações de rendimentos de 2014 apresentadas em França e indicou os artigos do

pedido de pronúncia arbitral sobre os quais iria incidir a produção de prova testemunhal: artigos 13,14,15, 17, 20, 21 e 23.

16. A Requerida pronunciou-se em 2 de novembro de 2016 sobre a junção das declarações de rendimentos de 2014 apresentadas pelo Requerente em França, tendo, em suma, concluído que os rendimentos do Requerente auferidos em França eram rendimentos da categoria B, os quais deveriam ter sido preenchidos no campo 403 do Anexo J da Modelo 3, refutando a alegada impossibilidade de correto preenchimento da declaração, e, considerando que a liquidação de IRS em crise, resultava do autodeclarado pelo Requerente, inexistia erro imputável aos serviços da AT.
17. No dia 15 de novembro de 2016, pelas 14 horas e 30 minutos, teve lugar, na sede do CAAD, Avenida Duque de Loulé n.º 72-A, Lisboa, a audiência prevista no artigo 18.º do RJAT.
18. Na referida audiência, teve lugar a produção de prova testemunhal, tendo a testemunha arrolada pelo Requerente, Dr. B..., prestado depoimento sobre os factos constantes do pedido de pronúncia arbitral, acima referidos.
19. A testemunha alegou que a impossibilidade de preenchimento pelo Requerente do campo 403 do Anexo J da declaração modelo 3 de IRS, decorria do facto de o mesmo não ter dado início de atividade em Portugal. Perante este facto novo, a Requerida solicitou ao tribunal arbitral prazo para pronúncia sobre o mesmo, tendo o tribunal arbitral concedido um prazo de 10 dias para a mesma se pronunciar e um prazo igual de vista ao Requerente, a contar da respetiva notificação.
20. O Tribunal Arbitral fixou, ainda, um prazo de 10 dias sucessivos, a contar do termo de prazo de vista do Requerente, para o Requerente e Requerida, por esta ordem, apresentarem as suas alegações finais por escrito. Tendo em conta a produção de prova adicional, o tribunal arbitral prorrogou o prazo de prolação da decisão arbitral por dois meses, a contar dos termos do prazo do n.º 1 do artigo 21.º do RJAT. O tribunal arbitral designou o dia 13 de fevereiro de 2016 para a prolação da decisão arbitral, tendo o Requerente sido advertido que deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral

subsequente nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem, e comunicar o seu pagamento ao CAAD.

21. Em 25 de novembro de 2016, a Requerida pronunciou-se sobre a impossibilidade de preenchimento do campo 403 do Anexo J da declaração modelo 3 de IRS de 2014 decorrente do facto de o Requerente não ter dado início de atividade em Portugal, tendo para o efeito junto aos autos o esclarecimento prestado por e-mail pela Direção de Serviços do IRS.
22. Por seu turno, o Requerente veio, em 6 de Dezembro de 2016, pronunciar-se sobre o esclarecimento prestado pela Requerida, tendo solicitado a junção aos autos de cópia do erro do sistema informático da AT (“*print screen*”) ao submeter o Anexo B à declaração modelo 3 de IRS.
23. O Requerente apresentou alegações escritas em 16 de dezembro de 2016 reiterando, no essencial, a posição sustentada no pedido de pronúncia arbitral e requerimentos subsequentes.
24. Em 19 de Dezembro de 2016 a Requerida solicitou a junção aos autos da resposta da Direção de Serviços do IRS relativamente ao erro do sistema informático da AT (“*print screen*”) ao submeter o Anexo B à declaração modelo 3 de IRS.
25. A Requerida apresentou alegações escritas em 10 de janeiro de 2017, nas quais manteve a posição sustentada na resposta e requerimentos subsequentes.

## **II. PRETENSÕES DAS PARTES**

26. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral o Requerente invocou a ilegalidade da liquidação de IRS de 2014, com base em:
  - a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, nos termos da alínea a) do artigo 99.º, uma vez que os rendimentos foram obtidos em França e estão isentos de imposto em Portugal, por força do estatuto de residente não habitual de que o Requerente beneficia desde 2014, inclusive, e duplicação da tributação, dado que os mesmos rendimentos foram declarados e tributados em França.

- b) Falta de fundamentação da liquidação na medida em que a mesma não cumpriria o disposto no n.º 2 do artigo 77.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), por não conter a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.
- c) Violação do direito à informação do contribuinte, previsto no artigo n.º 2 do 67.º da LGT.

27. A Requerida apresentou resposta sustentando a legalidade da liquidação de IRS de 2014 *supra* identificada, invocando, entre o mais, o seguinte:

- a) O Requerente não juntou documentos comprovativos dos rendimentos inscritos no campo 424 do anexo J da declaração de rendimentos Modelo 3 que permitissem verificar a sua origem e natureza, não sendo possível contrariar o declarado naquele campo da declaração de rendimentos, nem, conseqüentemente, invalidar a liquidação promovida pela AT com base nessa mesma declaração, pelo que a liquidação de IRS impugnada deveria manter-se, julgando-se improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Atento o ato de liquidação e de cobrança, a AT cumpriu integralmente, os requisitos legais da fundamentação dos atos constantes do no.º 2 do artigo 77.º da LGT e 125.º do Código de Procedimento Administrativo (“CPA”);
- c) A violação do direito à informação invocado pelo Requerente não contende com a legalidade do ato de liquidação de IRS, ocorrendo uma exceção (dilatória) consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, que determina a absolvição da Requerida da instância, nesta parte, nos termos na alínea e), do n.º 1, do artigo 278.º, do artigo 576 e 577.º, todos do Código de Processo Civil vigente, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

28. No seguimento da resposta da Requerida, o Requerente veio solicitar a junção aos autos as declarações de rendimentos do ano de 2014 apresentadas em França esclarecendo que os mesmos respeitam a rendimentos não comerciais profissionais e não a

rendimentos de capitais referidos no n.º 13 do artigo 71.º e do n.º 2 do artigo 72.º do Código do IRS, esclarecendo que o campo correspondente da declaração de rendimentos tinha sido preenchido por o sistema informático não permitir o preenchimento de outro campo, conforme sugerido pela AT. Pelo que, e vigorando um princípio de substância sobre a forma e de justiça material em matéria tributária, a liquidação de IRS objeto dos autos, deveria ser anulada, sob pena de o Requerente ser sujeito a uma tributação manifestamente exagerada e desproporcionada.

29. Perante o requerimento supra e a documentação junta aos autos pelo Requerente, a Requerida veio, sumariamente, expor o seguinte:

- a) Verifica-se que, se está perante rendimentos provenientes do exercício da atividade de arquiteto (€ 47.020,00) e de mais-valias igualmente geradas pela cessação dessa atividade em 30/09/2014 (€ 100.000,00), declarados em França, devendo esses rendimentos ser considerados como rendimentos da categoria B, ao abrigo do artigo 3.º, n.º 1 alínea b) do Código do IRS e da alínea c) do n.º 2 daquele artigo 3.º e não como rendimentos da categoria E (rendimentos de capitais), como antes mencionado no artigo 17.º do pedido arbitral pelo Requerente.
- b) Assim, o Requerente deveria ter inscrito os rendimentos no campo 403 do anexo J da Modelo 3 do ano de rendimentos de 2014, e deveria ser mencionada a existência de instalação fixa no verso do anexo J, bem como o preenchimento do Anexo B ou C, referentes ao rendimento do trabalho independente.
- c) A liquidação em apreço resulta estritamente do autodeclarado pelo Requerente, inexistindo erro imputável aos serviços da AT, o que, tem repercussões, quer ao nível do direito a juros indemnizatórios, quer ao nível da indemnização por garantia indevida, porquanto não há suporte legal para tais pedidos, face à inexistência de erro imputável aos serviços.
- d) O Requerente deverá ser condenado em custas na parte em que a decisão arbitral venha a ter a sua fundamentação em matéria de facto cuja prova tenha sido oferecida pelo Requerente apenas na instância arbitral.

30. O Requerente e a Requerida mantiveram no essencial as pretensões enunciadas *supra* nas alegações escritas.

### **III. SANEAMENTO**

31. O presente Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente para apreciar as questões indicadas (alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT), as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 4.º e n.º 2 do 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

32. No que concerne à tempestividade da presente petição inicial, tendo o Requerente apresentado reclamação graciosa do ato tributário no dia 4 de setembro de 2015, junto do serviço de finanças competente, e não tendo havido resposta da AT, presume-se o seu indeferimento no prazo de 4 meses, para efeito de recurso contencioso ou impugnação judicial, nos termos do disposto no n.º 1 e n.º 5 do artigo 57.º da LGT e 106.º do CPPT. Termos em que, o prazo para a submissão deste expediente, tendo em consideração o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, n.º 1 do RJAT, terminava no dia 4 de abril de 2016.

33. Tendo esta petição inicial sido apresentada no dia 29 de março de 2016, a mesma é tempestiva.

34. Foi alegada pela Requerida uma questão prévia – a incompetência do tribunal arbitral para julgar sobre a violação do direito à informação – que será analisada na parte decisória, após a fixação da matéria de facto dada como provada.

35. Não se verificam quaisquer outras nulidades, nem foram alegadas pelas partes outras exceções ou questões prévias que devam ser analisadas de imediato, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito.

### **IV. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A. Factos dados como provados**

36. Com interesse para a decisão da causa, dão-se como provados os seguintes factos.

- a) O Requerente requereu o estatuto de residente não habitual em Portugal, o que lhe foi concedido pela AT para o período de 2014, inclusive, a 2023.
- b) Com respeito ao ano de 2014, foi apresentada em 29 de maio de 2015 a declaração de rendimentos modelo 3.
- c) Na referida declaração de rendimentos modelo 3 foi preenchido no Anexo J o campo 424 – rendimentos de capitais referidos no n.º 13 do artigo 71.º e do n.º 12 do artigo 72.º do Código do IRS – com o montante de € 147.020,00, a título de rendimentos auferidos, e o montante de € 41.695,67, a título de imposto pago no estrangeiro.

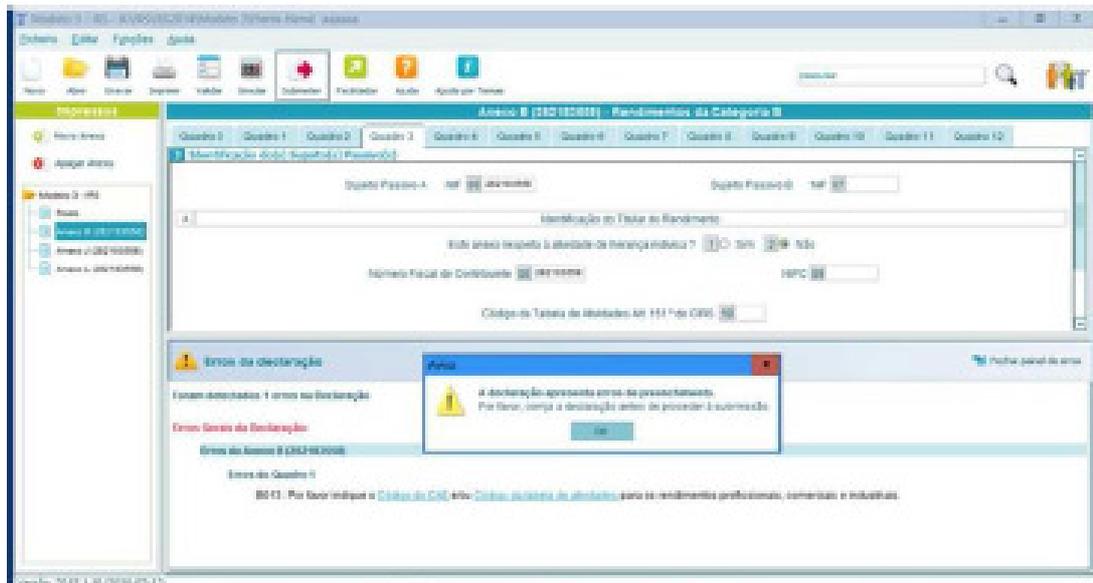
4 RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO				
RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE (Cat. A) E PENSÕES (Cat. H)				
MATUREZA DO RENDIMENTO	SEGURANÇA SOCIAL	MONTANTE DO RENDIMENTO	IMPOSTO PAGADO NO ESTRANGEIRO	IMPOSTO RETIDO EM PORTUGAL
TRABALHO DEPENDENTE	401			
RETRIBUIÇÕES PUBLICAS (verbas)	402			
PENSÕES	416			
PENSÕES PUBLICAS (verbas)	417			
RENDAS TEMPORARIAS OU RITÁLICAS		419		
RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS (Cat. B)				
TRABALHO INDEPENDENTE	403			
COMERCIAIS E INDUSTRIAIS	404			
AGRICULTAS, SILVICOLAS OU PISCICOLAS	405			
PROPRIEDADES INTELECTUAIS (RENDIMENTOS AUFERIDOS A TÍTULO DO ART. 28.º DO REG. FISCAL DO BREVETÉ)	406			
RENDIMENTOS DA PROPRIEDADE INDUSTRIAL OU INDUSTRIAL, RENDIMENTOS DE CAPITAL E PRELÍMIOS REPARTIDOS A TÍTULOS DE SOCIEDADES DE ECONOMIA EMPRESARIAL E PROFISSIONAL, SALDO POSITIVO DAS MAIS E MENOS-VALIAS E RESULTADOS INCREMENTAIS PATRIMONIAIS	420			
RENDIMENTOS DE CAPITAIS (Cat. E)				
DIVIDENDOS OU LUCROS - sem retenção em Portugal	407			
DIVIDENDOS OU LUCROS - sem retenção em Portugal	426			
RENDIMENTOS DE JUROS E VALORES DE RESGATE DE TÍTULOS DE DEBITO PÚBLICO - Portugal	418			
RENDIMENTOS DE JUROS E VALORES DE RESGATE DE TÍTULOS DE DEBITO PÚBLICO - estrangeiros	422			
JUROS E PRELÍMIOS REPARTIDOS DE TÍTULOS DE DEBITO PÚBLICO - sem retenção em Portugal	408			
OUTROS RENDIMENTOS DE TÍTULOS DE DEBITO PÚBLICO - sem retenção em Portugal	423			
RENDIMENTOS DE VALORES MOBILIÁRIOS - com retenção em Portugal	410			
RENDIMENTOS DE VALORES MOBILIÁRIOS - sem retenção em Portugal	411			
RENDIMENTOS DE CAPITALIS REFERIDOS NOS ART. 13.º DO ART. 71.º DO C.º DO IRS E DO ART. 12.º DO C.º DO IRS	424	147.020,00	41.695,67	
RENTAL DE BENS ASSIMILADOS A TÍTULOS	412			
OUTROS RENDIMENTOS DE CAPITALIS NÃO REFERIDOS NOS ART. 13.º DO ART. 71.º DO C.º DO IRS E DO ART. 12.º DO C.º DO IRS - sem retenção em Portugal	414			
RENDIMENTOS PREDIAIS (Cat. F) E MAIS-VALIAS (Cat. G)				
RENDIMENTOS PREDIAIS	412	17.254,00	4.893,33	
INSTRUMENTOS FINANÇEIROS DERIVADOS, WARRANTS E CERTIFICADOS	425			
OUTROS INCREMENTOS PATRIMONIAIS (excessos mais-valias)	416			
Soma		164.274,00	46.588,00	
RENDIMENTOS DA PROPRIEDADE INTELECTUAL - Patentes - Art. 55.º do C.º do IRS		VALOR		421

- d) Em complemento da informação do campo 424, foi, ainda, inscrito o campo 601 do Anexo J com a identificação do país de origem dos rendimentos (250 – França), o montante dos rendimentos auferidos e o montante do imposto pago no estrangeiro:

6 DISCRIMINAÇÃO DOS RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO						
NÚMERO DO CAMPO DO QUOTIENTA	IDENTIFICAÇÃO DO PAÍS			MONTANTE DO RENDIMENTO	IMPOSTO PAGADO NO ESTRANGEIRO	
	REGIÃO		CÓDIGO DO PAÍS		NO PAÍS DE ORIGEM	
	SEM	COM			VALOR	CÓDIGO DO PAÍS
424	801	X	250	147.020,00	41.695,67	
412	802	X	250	17.254,00	4.893,33	



- g) O Requerente auferiu, assim, no ano de 2014 rendimentos profissionais não comerciais em França, derivados da sua atividade profissional de arquiteto, acima descritos, os quais foram aí tributados.
- h) O Requerente não apresentou declaração de início de atividade para efeitos do exercício de atividade profissional independente (categoria B) em Portugal.
- i) O Requerente não preencheu o campo 403 – Trabalho Independente – do anexo J da Declaração Modelo 3 de IRS, porque o mesmo gerava um erro de preenchimento da declaração:



- j) Conforme os esclarecimentos prestados pela Direção de Serviços do IRS, o erro supra resultava da validação informática feita no momento da submissão da declaração, o qual perante a declaração de rendimentos do trabalho independente no campo 403 do Anexo J, alertava para a falta de preenchimento do respetivo anexo B ou C, relativo a esse tipo de rendimentos. O referido erro não implicava a obrigatoriedade de preenchimento do anexo B, quando tais rendimentos profissionais independentes eram declarados no anexo J.
- k) Na sequência da entrega da referida declaração preenchida nos termos descritos *supra* em c), d) e e), foi emitida em 11 de agosto de 2015 a liquidação de IRS n.º

2015..., no montante de €51.457,00, a título de imposto relativo a tributações autónomas:

**DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRS**

N.º DOCUMENTO: 2015 ID. FISCAL: [ ]

Final V. Ex.º notificado(a) para, no prazo de 30 dias a contar do 3.º dia útil posterior ao do registo, efectuar o pagamento de la-por-tância acordada proveniente da liquidação de IRS relativo ao ano a que respeitam os rendimentos, conforme nota demonstrativa junta.

Podará recusar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 140.º do CIRS e 70.º e 102.º do Código de Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

Não sendo efectuado o pagamento no prazo acima referido, haverá lugar a procedimento executivo.

A Diretora-Geral,

ISSUO ALVOS ORIGEM

CONSIGNAÇÃO: NIPC  
 IRS 0,00 IVA 0,00 IVA IMPORTADO E-FATURA 0,00  
 PEGIAS A REPORTAR: 0,00 BAC 0,00  
 PARTES POR CONTA a efetuar no ano 2016 BENEFÍCIO: 0,00  
 NIF 28218358 0,00 (art. 660-B do EBF) BENEFÍCIO DECRETADO 0,00

**SUBJETIVA EXTRAORDINÁRIA**  
 Base: = 0,00 = 5,500 Z  
 Deduções: 0,00  
 Ret. Fontes: 0,00  
 Resultado: 0,00

ANO DOS RENDIMENTOS	DATA COMENSAÇÃO	N.º LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO
2014	2015-08-15	2815	2015-08-11
1	Rendimentos globais	0	0,00
2	Rendimentos negativos	0	0,00
3	Perdas a imputar	0	0,00
4	Abatimentos	0	0,00
5	Dedução de rendimentos	0	0,00
6	Rendimentos cedentes	0-12+3+4+5	0,00
7	Exemplos relacionados com a aquisição de Propriedade Imobiliária	0	0,00
8	Rendimentos totais a aplicar após eliminação de IRS	0	0,00
9	Total de rendimentos para o pagamento de IRS	0+8+7	0,00
10	Exemplos cedentes 1 - taxa 14,20%	0	0,00
11	Imposto aplicado	0 (art. 6 do CIRS)	0,00
12	Parcela a abater	0	0,00
13	Imposto após abatimento (Pagamento internacional)	0	0,00
14	Imposto correspondente a residência habitual	0	0,00
15	Taxa adicional 0,00 + 0,00% + 0,00 + 0,00% x 1	0	0,00
16	Imposto adicional a vinculação patrimonial	0	51.457,00
17	Valor total	0+15+16+(1 ou 2)+13+14+15+16	51.457,00
18	Dedução à coleta	0	0,00
19	Benefício municipal ( 2,50% da coleta)	0	0,00
20	Benefício municipal	0	0,00
21	Acrescentos à coleta	0-18+19+20	51.457,00
22	Valor total	0	0,00
23	Exemplos por conta	0	0,00
24	Exemplos na base	0	0,00
25	Imposto aplicado	0-22+23	51.457,00
26	Taxa de retenção-postal	0	0,00
27	Subjetiva resultante	0	0,00
28	Taxa correspondente	0	0,00
29	Taxa intermunicipal	0	0,00
30	Taxa intermunicipal	0	0,00

DATA LIMITE DE PAGAMENTO: 2015-09-21 VALOR A PAGAR: 51.457,00

l) Por não se conformar com esta liquidação, o Requerente apresentou reclamação graciosa junto do serviço de finanças de Lisboa –..., em 4 de setembro de 2015, tendo invocado os seguintes fundamentos:

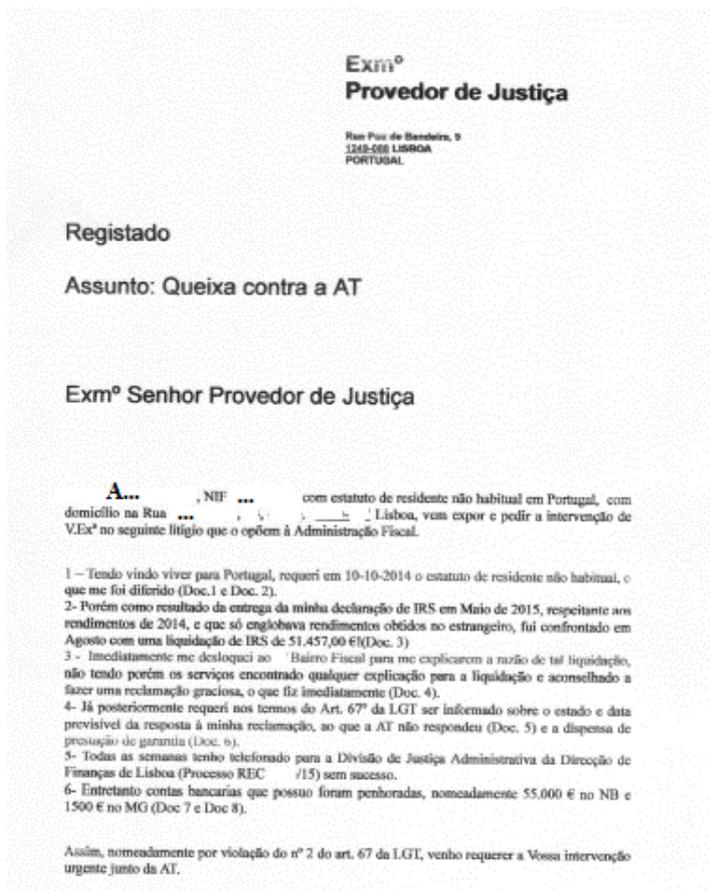
A..., NIF ... com estatuto de residente não habitual em Portugal, com domicílio fiscal em Rua ... Lisboa, vem nos termos dos art. 140º do CIRS e 70º e seguintes do CPPT, reclamar da Liquidação de IRS nº 2015 ... efectuada em 2015-08-11, relativa ao ano de 2014, com os seguintes fundamentos:

- 1 - os rendimentos obtidos no estrangeiro declarados no Anexo J foram objecto de tributação no país de origem (França);
- 2 - no Anexo L entregue foi indicado o método da isenção para os rendimentos obtidos no estrangeiro - eliminação da dupla tributação internacional;
- 3 - estou inscrito como residente não habitual;
- 4 - de acordo com o DL 249/2009, de 23 de setembro, existe a eliminação da dupla tributação jurídica internacional pelo método da isenção.

m) Em 11 de outubro de 2015 foi enviada citação postal relativa à instauração do processo de execução fiscal para cobrança da dívida relativa ao IRS de 2014, no montante de €51.457,00, acrescida de juros de mora (€69,48).

n) O Requerente solicitou em 29 de outubro de 2015 ao serviço de finanças Lisboa-... informação sobre o estado do processo de reclamação graciosa e data previsível de resposta, dado se encontrar em cobrança coerciva a importância de €51.773,14.

- o) Em 9 de novembro de 2015 deduziu oposição à execução fiscal da liquidação de IRS n.º 2015..., nos termos do artigo 204.º do CPPT, com fundamento em inexistência de imposto, ilegalidade da liquidação por não fundamentação da mesma e por não ter tido resposta sobre o estado e data previsível de resposta à reclamação graciosa apresentada em 4 de setembro de 2015.
- p) O Requerente apresentou queixa contra a Requerida junto do Provedor de Justiça:



- q) Em 29 de Março de 2016, o Requerente apresentou a presente pedido de constituição do tribunal arbitral/pronúncia arbitral.

## B. Factos não provados

37. Não existem outros factos com relevo para a decisão que não tenham sido dado como provados.

### **C. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

38. A convicção do Tribunal sobre os factos dados como provados resultou de todo o exame dos documentos juntos aos autos, bem como na apreciação do teor dos articulados e do processo administrativo igualmente junto aos autos.

## **V. QUESTÃO A DECIDIR**

39. A questão principal apresentada ao tribunal é decidir se os rendimentos auferidos pelo Requerente em 2014 se enquadravam ou não no regime de isenção de tributação prevista para os residentes não habituais, ao abrigo do disposto no artigo 81.º do Código do IRS.

## **VI. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO**

### **A. Vício de violação do direito à informação**

O Requerente vem alegar a ilegalidade do ato de liquidação com base no vício de violação do direito à informação ao contribuinte previsto no n.º 2 do artigo 67.º da LGT.

Com efeito, o direito à informação está previsto constitucionalmente no n.º1 do artigo 268.º da CRP, e o seu âmbito está regulado no artigo 67.º da LGT, estando a AT obrigada a dar informação no prazo de 10 dias.

Contudo, ainda que censurável a conduta omissiva da AT, nomeadamente na falta de prestação de informação sobre o estado do processo de reclamação, a mesma não se poderá refletir na validade do ato de liquidação.

Assim, a violação do referido direito à informação não será imputável ao ato de liquidação impugnado, conforme é alegado pela Requerida.

Neste medida, não estando em causa a ilegalidade da liquidação, ocorre uma exceção (dilatória) consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, o que determina a absolvição da Requerida da instância, nesta parte, atento o disposto na alínea e), do n.º 1, do artigo 278.º, do artigo 576 e 577.º, todos do Código de Processo Civil vigente, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

### **B. Vício de falta de fundamentação da liquidação**

A Requerente invoca, ainda, como causa de ilegalidade do ato de liquidação o vício de falta de fundamentação, por o mesmo não cumprir o previsto no n.º 2 do artigo 77.º da

LGT, pois não contém a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo, o que constitui, igualmente, fundamento de impugnação da liquidação, nos termos do disposto na alínea c) do artigo 99.º do CPPT.

O dever de fundamentação da decisão é uma imposição constitucional (n.º 3 do artigo 268.º da CRP), concretizado, entre outros, pelo disposto no artigo 77.º da LGT.

O artigo 77.º consagra o dever de fundamentação dos atos tributários “*por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária*”.

Sendo que, nos termos do n.º 2 da mesma disposição, “*A fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo*”.

Contudo, como ensina Rui Duarte Morais, “*A fundamentação do ato deverá, ainda, ser acessível, (...). A fundamentação tem, ainda, que ser exaustiva, ou seja, tem que ser alegada a verificação de todos os pressupostos de que a lei faz depender a legalidade do ato em causa. (...) O conteúdo, a profundidade, exigível à fundamentação depende necessariamente do caso concreto. Normalmente afirma-se que a fundamentação tem que ser expressa, clara, congruente e suficiente. O exigível é – utilizando um dizer habitual da nossa jurisprudência – que a fundamentação permita a um destinatário normal entender o itinerário cognoscitivo e valorativo constante do ato, de modo a que se fique a saber a razão pela qual se decidiu assim e não de outro modo. (...) Esta consistirá, essencialmente, na demonstração da verificação no caso concreto, da hipótese da norma legal, não havendo lugar à motivação do conteúdo concreto da decisão (à explanação das razões pelas quais se decidiu nesse sentido e não noutra), pois que, por regra, a decisão (a*

*única possível) a ser tomada resulta diretamente da lei. Daí a expressa previsão, no n.º 2 do artigo 77.º da LGT de uma fundamentação simplificada”.<sup>1 2</sup>*

À semelhança do citado por este autor, para distinguir os atos tributários em que é admissível uma fundamentação simplificada das situações em que a lei consagra a obrigação de uma fundamentação com “especial densidade” como são as previstas no n.º 3 a 5 do artigo 77.º da LGT, transcreve-se o Acórdão do STA de 17-06-2009 no processo n.º 0246/09: *“Nos actos de liquidação de IRS, atenta sua natureza de “processo de massa”, o dever de fundamentação é cumprido pela Administração fiscal de forma “padronizada” e “informatizada”, mas sem que possa deixar de observar o disposto no n.º 2 do artigo 77.º da LGT ou de pôr em causa as finalidades do direito à fundamentação.”<sup>3</sup>*

No mesmo sentido do aresto citado, veja-se o Acórdão do STA de 14-02-2013 no processo n.º 645/12, que se transcreve em seguida: *“A lei tributária, na concretização a que procede do direito constitucionalmente garantido à fundamentação dos actos administrativos (artigo 268.º n.º 3 da Constituição da República), admite especificamente que esta se faça de forma sumária, desde que contenha as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria colectável e do tributo, admitindo-se igualmente que seja efectuada por remissão (cfr. os n.ºs 1 e 2 do artigo 77.º da LGT), sendo este dever o mais das vezes cumprido pela Administração tributária de forma “padronizada” e “informatizada”, atenta a natureza de “processo de massa” da moderna gestão dos impostos (cfr. J.L. Saldanha Sanches/João Taborda da Gama, «Audição-Participação-Fundamentação: a co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária», in Homenagem José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, 2006, pp. 290/297 e J.L. Saldanha Sanches, *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Lisboa, 1995, pp. 189/202). Essencial é que se não frustrem os fins últimos tidos em vista com a exigência de fundamentação: racionalidade da decisão e*

<sup>1</sup> Vide Rui Duarte Morais, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina 2014

<sup>2</sup> Sublinhado nosso.

<sup>3</sup> Sublinhado nosso.

criação das condições materiais para o adequado exercício dos direitos de defesa por parte dos contribuintes (...).”<sup>4 5</sup>

Porém, o vício de falta fundamentação invocado não se confunde com o dever de comunicação dos fundamentos. Com efeito, o vício de falta de fundamentação constitui um vício suscetível de determinar a anulação do ato, enquanto o incumprimento ou cumprimento defeituoso do dever de comunicação da fundamentação determina um vício de notificação do ato.

Nos casos de notificação insuficiente, está previsto no n.º 1 do artigo 37.º do CPPT, um mecanismo de suprimento das deficiências da mesma, que permite ao Requerente “*requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento*”, o qual não foi utilizado pelo Requerente.

Sendo que, como resulta do n.º 6 do artigo 77.º da LGT, a comunicação do ato de liquidação é apenas uma condição da sua eficácia.

Citando por todos o Acórdão do STA de 16-11-2016 no processo n.º 0954/16, “*Como este Supremo Tribunal tem vindo a dizer, uma coisa é a fundamentação do acto e outra é a comunicação desses fundamentos ao interessado: enquanto aquela constitui um vício susceptível de determinar a anulação do acto que dela padeça, o incumprimento ou cumprimento defeituoso do dever de comunicação dos fundamentos não se podem reflectir na validade do acto comunicando (Vide, entre muitos outros, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:- de 3 de Maio de 2006, proferido no processo n.º 54/06, publicado no Apêndice ao Diário da República de 26 de Outubro de 2006 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2006/32220.pdf>), págs. 692 a 695, também disponível em- de 15 de Fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 872/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 18 de Abril de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2012/32210.pdf>), págs. 412 a 419, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1bbaeac622479cd08025>*

<sup>4</sup> Vide também Acórdãos do STA de 24-02-2016 no processo n.º 0329/2014 e de 09-03-2016 no processo n.º 0805/15, disponíveis em <http://www.dgsi.pt>.

79b90042a6f9.). O dever de comunicação dos fundamentos não se identifica ou confunde com o dever de fundamentação. Como refere VIEIRA DE ANDRADE, «uma coisa será permitir que do exterior se conheçam as razões da decisão, outra coisa será levar ao exterior o conhecimento delas» (O Dever de fundamentação expressa dos actos administrativos, Almedina, 1991, pág. 47.). É por isso que os problemas existentes quanto ao incumprimento ou cumprimento defeituoso do dever de comunicação dos fundamentos não se podem reflectir na validade do acto comunicando. No nosso sistema, as eventuais deficiências que a notificação apresente apenas atingem a eficácia do acto notificando e não a sua perfeição ou validade, pois, como resulta do n.º 6 do art. 77.º da LGT, a comunicação do acto constitutivo de deveres e encargos é apenas uma condição de eficácia (Para maior desenvolvimento sobre a distinção entre acto de notificação e acto notificado, vide JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 3 a) ao art. 37.º, págs. 349 a 351.)”.

Assim, perante o ato de liquidação de IRS de 2014 do Requerente, cumpre apurar se a AT cumpriu o dever de fundamentação previsto no n.º 2 do artigo 77.º da LGT.

Conforme notado pela Requerida na Resposta, o ato de liquidação de IRS é o documento n.º 1 junto à Resposta e não o documento n.º 7 junto ao pedido de pronúncia arbitral, que se trata de uma mera demonstração de liquidação.

A este respeito, perante um ato de liquidação de IRS, atenta a sua natureza de “processo de massa” ou “ato em massa”, aceita-se a simplificação do cumprimento do dever de fundamentação, o qual pode ser cumprido pela Administração fiscal de forma “padronizada” e “informatizada”, desde que se não frustrem os fins últimos desta exigência de fundamentação, a saber: racionalidade da decisão e criação das condições materiais para o adequado exercício dos direitos de defesa por parte dos contribuintes.

Acrescente-se que, conforme acima referido, a fundamentação para ser suficiente, clara e precisa, deverá permitir a um destinatário normal entender o itinerário cognoscitivo

---

<sup>5</sup> Sublinhado nosso.

e valorativo constante do ato, de modo a que se fique a saber a razão pela qual se decidiu assim e não de outro modo.

Resulta de todo o *supra* exposto, que o Requerente não viu frustrado o seu direito de defesa pela forma como o dever de fundamentação foi exercido pela Requerida na liquidação de IRS. Com efeito, para que se considere cumprido o dever de fundamentação basta que o Requerente tenha entendido o *itinerário cognoscitivo e valorativo constante do ato*, de forma a poder contestá-lo seja pela via da reclamação graciosa ou pela via contenciosa, o que veio a acontecer tanto em sede de reclamação como em sede de pedido de pronúncia arbitral.

Acresce que, não tendo o Requerente solicitado a passagem de certidão relativamente elementos eventualmente omitidos na notificação da liquidação, designadamente os fundamentos “mais detalhados” da mesma, o eventual incumprimento ou cumprimento defeituoso do dever de comunicação do ato tributário e dos seus fundamentos não poderá refletir-se na validade desse mesmo ato de liquidação.

Face ao *supra* exposto, improcede o vício de falta de fundamentação da liquidação invocado pelo Requerente.

### **C. Erro nos pressupostos de facto e de direito**

Conforme ficou demonstrado *supra*, o Requerente tem estatuto de residente não habitual, o qual foi reconhecido para o ano de 2014, inclusive, e até 2023.

O regime fiscal de residente não habitual, em sede de IRS, foi introduzido no ordenamento jurídico Português pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro.

À data dos factos, o regime fiscal dos residentes não habituais estava previsto nas disposições que se elencam em seguida do Código do IRS.

Assim, estabelecia o artigo 16.º, sob a epígrafe “Residência fiscal”, na redação dada pela Lei n.º 20/2012, de 14/05, o seguinte:

*“(... )6 - Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.*

*7 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.*

*8 - O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.*

*9 - O gozo do direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 7 depende de o sujeito passivo ser, nesse ano, considerado residente em território português.*

*10 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 7 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português.”*

Já, o artigo 72.º, sob a epígrafe “Taxas especiais”, com a redação em vigor à data da prática dos factos, estabelecia nos números seguintes que:

*“6 - Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20 %.*

*12 São tributados autonomamente à taxa de 35 %:*

*a) Os rendimentos de capitais, tal como são definidos no artigo 5.º e mencionados nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior, devidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista*

*aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, quando não sujeitos a retenção na fonte nos termos da alínea b) do n.º 12 do artigo anterior;”.*

Mais previa o n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRS, na redação em vigor à data da prática dos factos, que: *“Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer das condições previstas nas alíneas seguintes:*

*a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou*

*b) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.”*

Por seu turno, em complemento ao regime estabelecido pelo Código do IRS, foi publicada a Portaria 12/2010 de 7 de Janeiro, que aprovou a tabela de atividades de elevado valor acrescentado, para efeitos do disposto no n.º 6 do artigo 72.º e do n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRS. Segundo o n.º 1 desta tabela, a mesma aplica-se a “arquitetos, engenheiros e técnicos similares”, sendo atribuído o código 101 à atividade prosseguida por arquitetos.

Da factualidade provada nos presentes autos resulta que o Requerente se tornou residente não habitual em Portugal em 2014, inclusive.

Ficou também provado que o Requerente auferiu em 2014 somente rendimentos em França, nomeadamente:

- € 47.020,00, provenientes do exercício da atividade de arquiteto;

- € 100.000,00, a título de mais-valias geradas pela cessação dessa mesma atividade em França à data de 30/09/2014;

Rendimentos, estes, que foram declarados em França e aí tributados, de acordo com as declarações de rendimentos e respetivas retroversões para Português juntas aos autos

Assim sendo, estamos perante rendimentos que são enquadráveis como rendimentos da categoria B, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 e da alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º do Código do IRS, e não rendimentos de capitais enquadráveis na categoria E, prevista no artigo 5.º e seguintes do Código do IRS.

No entanto, aquando da submissão da Declaração Modelo 3 de IRS do ano 2014, em 29 de maio de 2015, o Requerente preencheu os seguintes anexos:

- Anexo J (rendimentos obtidos no estrangeiro), indicando no campo 424 os rendimentos auferidos e o respetivo imposto pago no estrangeiro.

- Anexo L (residente não habitual), indicando no quadro 6B (rendimentos obtidos no estrangeiro - eliminação da dupla tributação internacional) o campo 3 - método de isenção - para os rendimentos obtidos no estrangeiro e para efeitos de eliminação da dupla tributação internacional.

Sucedem, porém, que o campo 424 do anexo J respeita a rendimentos previstos no n.º 13 do artigo 71.º e do n.º 12 do artigo 72.º do Código do IRS, ou seja, rendimentos de capitais devidos por entidades não residentes domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças. Rendimentos, estes, que não poderiam beneficiar da isenção

prevista para os rendimentos obtidos por um residente não habitual de fonte estrangeira, conforme resulta da alínea b) do artigo 84.º do Código do IRS.

Contudo, resulta claro da factualidade provada nos presentes autos que o Requerente não auferiu em 2014 quaisquer rendimentos de capitais referidos no n.º 13 do artigo 71 e do n.º 12 do artigo 72.º do Código do IRS, não correspondendo o preenchimento do campo 424 do Anexo J do Modelo 3 à origem (França) e natureza dos rendimentos auferidos (rendimentos profissionais).

Ficou demonstrado outrossim que os rendimentos auferidos pelo Requerente no ano 2014 eram rendimentos profissionais, aos quais seria aplicável o método de isenção, para efeitos de eliminação da dupla tributação jurídica internacional.

Assim, nos termos do n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRS, tendo o Requerente auferido rendimentos da categoria B em atividade de prestação de serviços de elevado valor acrescentado (Arquitetura), aplicar-se-ia o método da isenção, bastando para tanto que os rendimentos pudessem ser tributados no outro Estado, conforme admitido pela Requerida.

Face a todo o *supra* exposto, haverá que concluir que os rendimentos auferidos pelo Requerente em França da sua atividade profissional em 2014 estavam isentos de imposto em Portugal, por força do estatuto de residente não habitual em Portugal de que o Requerente beneficiava desde 2014, inclusive.

Existiu, assim, um erro ou lapso no preenchimento da declaração que veio a originar a liquidação de IRS em crise.

A este propósito e no que concerne à valoração do erro de preenchimento *supra*, relembre-se que, nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º do RJAT, “*na sentença deve o juiz pronunciar-se sobre todas as questões que deva apreciar, abstendo-se de se pronunciar sobre questões que não deva conhecer*”.

As questões a apreciar pelo tribunal são “*todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela*

*solução dada a outras; não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento officioso de outras”, conforme dispõe o n.º 2 do artigo 608.º do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º do RJAT*

Nesta medida, o tribunal arbitral só poderá pronunciar-se sobre as questões suscitadas pelas partes, Requerente ou Requerida, e sobre questões de conhecimento officioso.

Assim, tendo a Requerida suscitado a questão de saber se o erro na declaração é imputável ao declarante ou aos serviços, o tribunal arbitral irá pronunciar-se estritamente sobre esta questão.

O tribunal arbitral irá abster-se sobre o eventual direito a juros indemnizatórios ou a indemnização por garantia indevida, dado que os mesmos não foram objeto do pedido de pronúncia arbitral e não são de conhecimento officioso.

Cumprido, agora, apreciar se o referido erro deverá ser imputável ao Requerente, como pretende a Requerida.

No nosso ordenamento jurídico-fiscal, nomeadamente em sede de IRS, vigora o princípio da declaração do contribuinte no apuramento da matéria tributável, o que significa que é ao sujeito passivo que incumbe o impulso inicial no procedimento de liquidação com a entrega da sua declaração.

Para uma explicação do alcance e das várias vertentes deste princípio da declaração, em sede de IRS, remetemos para o Acórdão do TCAS, no processo n.º 01076/03, que dispõe assim: *“No nosso sistema fiscal, vigora o princípio da declaração do contribuinte no apuramento da matéria tributável, o que implica um acréscimo dos deveres de colaboração do sujeito passivo para com a AT, entre os quais o de manter uma contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal e que permita o apuramento e fiscalização do IRS (arts. 78.º do CPT e 38.º, n.º 1, alínea e) do CIRS) e o da entrega da declaração periódica de. Nos n.ºs 1 e 2 do art. 76.º do CPT estabelecia-se: «1. O processo de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha a entidade competente. 2. O apuramento da matéria tributável far-se-á com base nas declarações dos contribuintes,*

desde que sejam apresentadas nos termos previstos na lei e sejam fornecidos à administração fiscal os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária». A tal propósito, consideram ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, que a declaração é um acto pelo qual o contribuinte leva ao conhecimento da Administração Fiscal a existência da matéria tributável que integra o facto tributário, indicando o seu montante e todos os elementos necessários para o cálculo do imposto (encargos, deduções, etc.). A declaração é exigida pela lei e traduz um acto de colaboração do contribuinte face à natureza pública do imposto justificada pela ideia de que a obrigação tributária não é uma obrigação voluntária, contratual, mas o cumprimento de um dever legal. É um acto obrigatório e se o contribuinte, estando nas condições previstas na lei, não o cumprir, está sujeito a sanções (arts. 31º e 32º do RJIFNA). O sistema fiscal português consagra, pois, o método da declaração do contribuinte no apuramento da matéria tributável (arts. 57.º a 61.º do CIRS, 16.º do CIRC e 28.º a 40.º do CIVA). (...) Portanto, quando a declaração do contribuinte estiver de acordo com os elementos constantes da sua contabilidade ou escrita, esta se mostrar organizada nos termos da lei e não se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não corresponde à realidade, presume-se que a matéria tributável declarada é a real. E, como resulta do disposto no art. 38.º do CIRS, a AT só poderá rectificar as declarações dos sujeitos passivos e proceder à correspondente liquidação adicional quando fundamentadamente considere que nelas figura um imposto inferior ao devido”.<sup>6 7</sup>

<sup>6</sup> Vide Acórdão do TCAS de 03-05-2005, no processo n.º 01076/03, disponível em <http://www.dgsi.pt/>

<sup>7</sup> No mesmo sentido, vide Acórdão do TCAN de 12-10-2006, no processo n.º 00277/04, disponível em <http://www.dgsi.pt/>: “Como dizem ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, «A declaração é um acto pelo qual o contribuinte leva ao conhecimento da Administração Fiscal a existência da matéria tributável que integra o facto tributário, indicando o seu montante e todos os elementos necessários para o cálculo do imposto (encargos, deduções, etc.). A declaração é exigida pela lei e traduz um acto de colaboração do contribuinte face à natureza pública do imposto justificada pela ideia de que a obrigação tributária não é uma obrigação voluntária, contratual, mas o cumprimento de um dever legal. É um acto obrigatório e se o contribuinte, estando nas condições previstas na lei, não o cumprir, está sujeito a sanções (arts. 31º e 32º do RJIFNA)[(( Hoje a falta de entrega de declarações está prevista como contra-ordenação pelo art. 117.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, na redacção que lhe foi dada pela Declaração de Rectificação n.º 15/2001, de 4 de Agosto.)]. A declaração é uma base suficiente para a imposição e é um elemento justificativo da receita correspondente. Além de ser uma obrigação do contribuinte traduz uma prova de matéria colectável» (( Código de Processo Tributário Comentado e Anotado, 3.ª edição, nota 4 ao art. 76.º, pág. 162.)”.

Contudo, ainda que vigore no procedimento de liquidação o princípio da declaração, não é menos verdade que o referido procedimento culmina com a emissão da liquidação ou ato tributário por excelência, o qual compete à AT.

Com efeito, contrariamente aos impostos “auto liquidáveis”, “*o IRS é um imposto “heteroliquidável”, competindo a liquidação à DGCI (artigo 75.º)*”<sup>8</sup>.

Logo, a competência para a liquidação, em sentido estrito, não é do contribuinte, apesar de o procedimento se iniciar com a sua declaração, mas da AT, que tem, entre outras, as faculdades de solicitar esclarecimentos sobre as declarações apresentadas, proceder a correções em caso de erros evidenciados nas mesmas e corrigir as liquidações, na medida do previsto no Código do IRS.

Por seu turno, o n.º 5 do artigo 57.º sob a epígrafe “*Declaração de rendimentos*”, esclarece que: “*Sempre que as declarações não forem consideradas claras ou nelas se verifiquem faltas ou omissões, a Direcção-Geral dos Impostos notifica os sujeitos passivos ou os seus representantes para, por escrito, e no prazo que lhes for fixado, não inferior a 5 nem a superior a 15 dias, prestarem os esclarecimentos indispensáveis.*”<sup>9</sup>.

E o n.º 4 do Artigo 65.º, sob a epígrafe “*Bases para o apuramento, fixação ou alteração dos rendimentos*”, prevê que a “*A Direcção-Geral dos Impostos procede à alteração dos elementos declarados sempre que, não havendo lugar à fixação a que se refere o n.º 2, devam ser efectuadas correções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações, de omissões nelas praticadas ou correções decorrentes de divergência na qualificação dos actos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto.*”

Assim sendo, no caso em apreço, existe uma liquidação de IRS que foi emitida pela AT, de acordo com uma declaração apresentada pelo Requerente, mas a qual evidenciava erros de preenchimento. Este erro resultava da conjugação do declarado no campo 424 do Quadro 04 – rendimentos de capitais devidos por entidades não residentes domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável – com o

---

<sup>8</sup> Manuel Pires e Rita Calçada Pires, in *Direito Fiscal*, pág. 450-455, 5ª Edição, Almedina 2016

declarado no campo 601 do Quadro 6, ambos do Anexo J, onde se indica o código do país de origem dos rendimentos o código “250”, ou seja, França <sup>10</sup>.

Ou seja, os mesmos rendimentos estavam a ser declarados pelo sujeito passivo em dois campos diversos do mesmo anexo J como sendo provenientes de um país, território, ou região sujeita a um regime fiscal mais favorável e com origem em França, pelo que existia uma divergência evidente na declaração, que deveria ter impedido que a mesma fosse considerada validada e submetida.

No entanto, não só a declaração foi aceite pela AT, como foi dada como certa e foi com base nessa mesma declaração emitida a correspondente liquidação de IRS.

Sendo a liquidação, em sentido estrito, o ato tributário por excelência que incumbe à AT, com a referida liquidação a AT aceitou a qualificação e quantificação dos rendimentos constante da declaração apresentada pelo sujeito passivo, respeitante ao exercício de 2014.

Não tendo procedido a qualquer correção no momento da emissão da declaração, nem tendo solicitado qualquer esclarecimento, como lhe competia ao abrigo das citadas disposições do Código do IRS, os serviços conformaram-se com a declaração do contribuinte, transformando-a na liquidação de imposto.

Consequentemente, embora a liquidação em apreço resulte do estritamente autodeclarado pelo Requerente, a mesma revelava erros ou lapsos que poderiam ter sido detetados pela AT, se não na fase da submissão da declaração, pelo menos na fase da emissão da correspondente liquidação, caso tivessem sido utilizadas as prerrogativas decorrentes nomeadamente das disposições *supra* identificadas previstas no Código do IRS,

Acresce que, mesmo não tendo os erros ou lapsos da declaração sido detetados na fase da submissão da declaração e posterior emissão da liquidação, os mesmos poderiam ter

---

<sup>9</sup> Sublinhado nosso.

<sup>10</sup> “Tabela X – Lista de Países, Territórios, Regiões e Respective Códigos”, que faz parte das Instruções de preenchimento do Anexo J da declaração Modelo 3, disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/4E6B2696-CF5A-436F-B2B1-031F237BFD02/0/Mod\\_3\\_anexo\\_J.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/4E6B2696-CF5A-436F-B2B1-031F237BFD02/0/Mod_3_anexo_J.pdf)

sido detetados no procedimento subsequente à liquidação, ou seja, no procedimento de reclamação graciosa.

Com efeito, perante a liquidação emitida, o Requerente apresentou, desde logo, reclamação graciosa junto do serviço de finanças competente, reiterando a origem dos rendimentos em França e solicitando a aplicação do método de isenção. No entanto, de acordo com a factualidade provada nos autos, a Requerida nada respondeu à reclamação, nem sobre o pedido de estado do processo, nem mesmo quando instada pelo gabinete do Provedor de Justiça, perante uma queixa que lhe foi dirigida pelo Requerente.

Factos, estes, que, decorrido que foi o prazo legal de decisão da reclamação graciosa, levaram à presunção de indeferimento tácito da mesma e ao presente pedido de pronúncia arbitral.

A doutrina e a jurisprudência têm-se pronunciado, a propósito do disposto no n.º 5 do artigo 57.º da LGT (direito a juros indemnizatórios), que, perante a formação de ato tácito de indeferimento de uma reclamação graciosa, pelo decurso do prazo de decisão da mesma, o erro não poderá já deixar de ser imputável à AT, dado que a mesma poderia ter proferido um ato legal e com a sua omissão manteve a situação de ilegalidade, o que permite imputar-lhe a responsabilidade pela manutenção da situação de erro e pagamento indevido.

A este respeito, veja-se o recente Acórdão do STA de 18 de janeiro de 2017, que acompanhamos: *“Na verdade, como sublinha o Cons. Jorge Lopes de Sousa, «Nas situações em que a prática do acto que define a dívida tributária cabe ao contribuinte (como sucede, nomeadamente, nos referidos casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta), bem como naqueles em que o acto é praticado pela Administração Tributária com base em informações erradas prestadas pelo contribuinte e há lugar a impugnação administrativa (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), o erro passará a ser imputável à Administração Tributária após o eventual indeferimento da pretensão apresentada pelo contribuinte, isto é, a partir do momento em que, pela primeira vez, a Administração Tributária toma posição sobre a situação do contribuinte, dispondo dos elementos necessários para proferir uma decisão com pressupostos correctos. Será*

*indiferente, para este efeito de imputabilidade do erro, gerador de dívida de juros indemnizatórios, que se trate de caso de impugnação administrativa necessária ou de facultativa, pois, em qualquer dos casos, a decisão da impugnação (reclamação graciosa ou recurso hierárquico) é um acto da autoria da Administração Tributária, pelo que o eventual erro ser-lhe-á imputável, a partir do momento em que o praticou. À prática de acto expreso deverá ser equiparado, para este efeito, o indeferimento tácito, formado pelo decurso do prazo legal de decisão da impugnação administrativa (art. 57.º, n.º 5, da LGT), pois é este o momento em que a Administração Tributária deveria ter proferido um acto legal e, com a sua omissão, manteve a situação de ilegalidade, o que permite imputar-lhe a responsabilidade pela manutenção da situação de erro e pagamento indevido.» (Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6ª ed., vol. I, anotação 6) a) 2 ao art. 61º, p. 537).<sup>11 12</sup>*

Assim sendo, no caso *sub judice*, a AT poderia ter lançado mão das faculdades previstas no Código do IRS para corrigir os erros da liquidação. Não o tendo feito nessa fase, nem posteriormente, quando chamada a decidir a reclamação graciosa, não poderá já o erro na declaração ser julgado imputável ao contribuinte, ora Requerente, mas deverá ser julgado imputável à AT, ora Requerida, com todas as consequências legais daqui decorrentes, nomeadamente para efeitos de custas processuais.

Face a todo o *supra* exposto, procede, por provado, o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS do Requerente, referente ao ano de 2014, por vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

## **VII.DECISÃO**

Termos em que decide este tribunal arbitral:

---

<sup>11</sup> Vide Acórdão do STA de 18-01-2017, no processo n.º 0890/16, disponível em <http://www.dgsi.pt/>

<sup>12</sup> Sublinhado nosso.

1. Não conhecer do vício de violação do direito à informação, por motivo de incompetência do tribunal arbitral singular, o que determina a absolvição da Requerida da instância, nesta parte.
2. Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral na parte em que é peticionada a anulação da liquidação de IRS, referente ao ano de 2014, por vício de falta de forma por falta de fundamentação;
3. Julgar procedente, por provado, o pedido de pronúncia arbitral na parte em que é peticionada a anulação da liquidação de IRS, referente ao ano de 2014, por vício de violação de lei quanto à norma constante no artigo do CIRS, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito;
4. Declarar a Autoridade Tributária obrigada, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 24º do RJAT, a restabelecer a situação que existiria se o ato de liquidação declarado ilegal não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito.
5. Condenar a Requerida em custas.

#### **VALOR DA CAUSA:**

Em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 306.º do CPC e da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPTA), fixa-se ao processo o valor de € 51.457,00 (cinquenta e um mil, quatrocentos e cinquenta e sete euros),

#### **CUSTAS**

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento, fixa-se o montante das custas em €2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), nos termos a Tabela I, do RCPTA, calculadas em função do valor do pedido, a cargo da Requerida.

Notifique-se esta decisão arbitral às partes e archive-se o processo.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2017

O Árbitro Singular,

(Vera Figueiredo)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, redigido segundo a grafia do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 26/91 e ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 43/91, ambos de 23 de Agosto.