

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 389/2017-T**

**Tema: IRS – Mais valias - valores mobiliários.**

### **Decisão Arbitral**

Os árbitros Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs (Presidente), Dr. Olívio Mota Amador (Vogal) e Professor Doutor Paulo Jorge Nogueira da Costa (Vogal) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam o seguinte:

#### **I. Relatório**

**1. A...**, com o número de identificação fiscal..., e **B...<sup>1</sup>**, com o número de identificação fiscal..., casados, com domicílio fiscal na Rua ..., n.º..., ..., ...-.... Lisboa (adiante designados por “Requerentes”), apresentaram, em 26-06-2017, ao abrigo do artigo 2.º n.º 1, alínea *a*) e dos artigos 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66- B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado por “RJAT”) pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2016... e o reconhecimento do direito a indemnização por prestação de garantia bancária indevida.

**2. É** Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (adiante designada por “Requerida”).

---

<sup>1</sup> Substituída na sua posição processual pelos herdeiros C... e D..., conforme melhor será analisado no saneador.

**3.** O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 27-06-2017.

**4.** Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, os quais comunicaram a aceitação da designação dentro do prazo. Em 11-08-2017, as partes foram notificadas da designação dos árbitros não tendo arguido qualquer impedimento.

**5.** Em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 29-08-2017. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

**6.** A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral os Requerentes alegam, em síntese, o seguinte:

**6.1.** Em 30-05-2016, os Requerentes apresentaram a declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2015, à qual foi atribuída o n.º ... – 2015 –...– ... . Em resultado da entrega desta declaração de IRS foi emitida a nota de liquidação n.º 2016..., com um montante de imposto a pagar de €185.357,69, cujo prazo de pagamento voluntário terminou no dia 26-09-2016.

**6.2.** Tendo ficado bastante surpreendidos com o valor excessivo de imposto apurado em face dos rendimentos obtidos ao longo do ano de 2015, os Requerentes verificaram que a declaração de IRS, identificada no n.º anterior, continha um lapso manifesto no preenchimento do respetivo Anexo J relativo aos rendimentos de fonte estrangeira. Este lapso estaria na origem do erro no apuramento do imposto a pagar pelos Requerentes relativamente ao ano de 2015.

**6.3.** Em concreto, os Requerentes procederam, no ano de 2015, à alienação de títulos mobiliários no montante total de € 549.250,20, os quais foram adquiridos pelo valor total de €532.854,10, tendo as despesas e os encargos associadas à sua aquisição e

alienação ascendido a €1.601,52. Donde resulta que as mais-valias realizadas com a alienação dos referidos títulos mobiliários ascenderam a € 14.794,58 no ano de 2015.

**6.4.** Uma análise cuidada da declaração de IRS entregue resulta evidente que apenas o valor de realização (*i.e.* € 549.250,20) constava daquela declaração, uma vez que os rendimentos em apreço foram enquadrados, por lapso, como rendimentos de capitais no campo 806 do quadro 8 do Anexo J. Assim, não foi declarado o saldo das mais-valias obtidas no ano de 2015 (€ 14.794,58), mas o valor de realização das mesmas (€ 549.250,20), o que resultou num montante de imposto a pagar muitíssimo superior ao que seria devido.

**6.5.** Os Requerentes pagaram um valor de imposto de €153.790,05 correspondente a 28% do valor de realização (€549,520,20) ao invés do valor correto de €4.142,48 correspondente a 28% do saldo das mais-valias decorrentes das vendas relevantes de valores mobiliários (€14.794,58). Em concreto, o valor que os Requerentes foram chamados a pagar é superior em cerca de 37 vezes o valor que seria devido, nos termos legais, dado que os Requerentes não estão a ser sujeitos a tributação sobre as mais-valias obtidas (*i.e.*, a diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição e outros custos), mas sobre todo o valor de realização.

**6.6.** Os Requerentes apresentaram, em 07-09-2016, a declaração de substituição n.º ...-... -... . Na referida declaração de substituição (preparada pela técnica oficial de contas que presta serviços aos Requerentes e à qual se deve o erro na primeira Declaração Modelo 3 de IRS), o Anexo J foi corretamente preenchido através do aditamento de todas aquelas operações ao quadro correto (*i.e.* ao quadro 9.2. - Alienação onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários) e a eliminação dos montantes de €31.676,95, €510.319,78 e €7.253,47 do quadro 8).

**6.7.** Em 08-09-2016, a Técnica Oficial de Contas, Dr.<sup>a</sup> E..., enviou um *e-mail* para a Direção de Serviços de IRS, com cópia para o Serviço de Finanças de Lisboa ..., a explicar toda a situação e a solicitar a imediata anulação da nota de liquidação n.º 2016..., atendendo ao lapso manifesto evidenciado na primeira Declaração, e procedendo-se à emissão de uma nova nota de liquidação de IRS com o montante correto de imposto a pagar.

**6.8.** Em 19-09-2016, o mandatário dos Requerentes, enviou um novo *e-mail* para o Serviço de Finanças de Lisboa ..., com cópia para a Direção de Serviços de IRS, no qual facultou ao referido serviço de finanças toda a documentação de suporte à declaração de substituição. A referida documentação incluía já a declaração emitida pelo *Banco F...*, na qual constam todas as alienações de valores mobiliários ocorridas no ano de 2015.

**6.9.** Acontece que a AT não diligenciou pela retificação da liquidação de IRS (cuja anulação foi reiteradamente solicitada pelos Requerentes) em momento prévio ao termo do prazo de pagamento voluntário da liquidação de IRS, o qual ocorreu a 26-09-2017.

**6.10.** Assim, os Requerentes procederam ao pagamento do montante de IRS que entendiam ser devido (€36.150,38) ao invés do valor que constava da liquidação (€185.357,69), permanecendo em falta, de acordo com o Fisco, o valor de €149.207,31.

**6.11.** A 27-10-2017 os Requerentes foram citados no processo de execução fiscal instaurado por falta de pagamento da liquidação de IRS respeitante ao ano de 2015, cujo montante alegadamente em dívida (incluindo juros, à data da execução) ascendia a € 149.850,47.

**6.12.** Na sequência da citação no processo de execução fiscal acima referido e no prazo que dispunham para o efeito, os Requerentes apresentaram garantia bancária, identificada com o n.º ... emitida pela G... no montante de € 189.132,25, com vista a obter a suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2016... e a obviar ao início de diligências de penhoras.

**6.13.** Devido à apresentação da garantia bancária *supra* identificada, os Requerentes suportaram custos no valor agregado de € 6.812,61, a que acresce os valores das comissões trimestrais que venham a vencer-se na pendência do presente processo arbitral até levantamento da garantia bancário (caso aplicável).

**6.14.** Os Requerentes receberam presencialmente a informação de que a declaração de substituição não iria ser aceite pela AT, não tendo a liquidação que ora se contesta chegado a ser revista. Foi neste contexto que os Requerentes apresentaram, a 28-11-2017, reclamação graciosa contra tal liquidação.

**6.15.** Além disso, os Requerentes foram confrontados, no início de dezembro de 2016, com diversas penhoras de saldos bancários (das suas contas abertas junto do Banco H... e da G...). Tais penhoras (que impossibilitaram os Requerentes de fazer face às suas

despesas correntes durante o mês de dezembro, provocando danos irreparáveis na sua esfera) foram emitidas com vista a acautelar o pagamento de uma dívida que, não só não se mostra devida como já se encontrava garantida através da garantia bancária apresentada no processo de execução fiscal n.º ...2016... . Esta situação só foi solucionada mais tarde, ainda durante o mês de dezembro de 2016.

**6.16.** Até à presente data, os Requerentes foram apenas notificados para, querendo, exercer direito de audiência prévia sobre o projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada.

**6.17.** Os Requerentes exerceram o seu direito de audiência prévia, a 06-03-2017, ao qual juntaram toda a documentação solicitada pela AT incluindo o do documento do Banco F... .

**6.18.** Em face da inércia da AT, formou-se decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa a 28-03-2017.

**6.19.** O artigo 75.º, n.º 1, da LGT estabelece que se presumem verdadeiras e de boa-fé as declarações apresentadas pelos contribuintes nos termos previstos na lei. Desta presunção de verdade resulta inelutavelmente a vinculação da AT à emissão das liquidações de imposto com base nas declarações dos contribuintes (primeiras declarações ou declarações de substituição apresentadas pelos sujeitos passivos), excetuando os casos expressamente previstos na lei de afastamento dessa presunção. Acresce que às presunções legais (v.g, a presunção de verdade ínsita no artigo 75.º, n.º 1 da LGT) é atribuída força probatória plena, nos termos do artigo 350.º, n.º 2, do Código Civil. Para que a prova plena seja afastada, por aplicação do artigo 74.º, n.º 1, da LGT em conjugação com o artigo 350.º, n.º 2, do Código Civil, caberá à AT o ónus da prova dos factos que constituam pressupostos constitutivos do seu direito.

**6.20.** As declarações de substituição beneficiam da presunção de verdade prevista no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, sem prejuízo do direito da AT de proceder ao controlo *a posteriori* dos elementos declarados pelos contribuintes. No caso em apreço, os Requerentes, tendo detetado um lapso manifesto no preenchimento da Declaração Modelo 3 de IRS, do qual resultou imposto a pagar em excesso, apresentaram, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 59.º do CPPT, uma Declaração Modelo 3 de IRS de substituição, tendo apresentado, igualmente, toda a documentação de suporte a tal Declaração.

**6.21.** Em face do exposto, deve concluir-se que a Requerida não está legitimada (quer nos termos dos artigos 5.º e 10.º do Código do IRS) a tributar rendimentos que os Requerentes nunca chegaram a auferir, aproveitando-se indevidamente de um lapso cometido pelos Requerentes na primeira Declaração Modelo 3 de IRS apresentada (prontamente retificada pelos mesmos e indevidamente desconsiderada pela AT) para impor aos Requerentes o pagamento de um valor de imposto manifestamente superior (cerca de 37 vezes superior) àquele que seria devido nos termos e para os efeitos previstos no artigo 10.º do Código do IRS.

**6.22.** Resulta evidente dos autos que a liquidação contestada é manifestamente ilegal por violação dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea *b*) e n.º 4, alínea *a*), do Código do IRS, devendo, em consequência, ser parcialmente anulada, com todas as consequências legais.

**6.23.** A atuação da AT é, de resto, grosseiramente violadora do princípio da capacidade contributiva ou da tributação pelo rendimento real que é um dos princípios constitucionais estruturantes do sistema fiscal português e ao qual a AT está formalmente vinculada.

**6.24.** Os Requerentes apresentaram a garantia bancária *supra* identificada com vista a obter a suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2016... instaurado pelo Serviço de Finanças Lisboa -..., na sequência de falta de pagamento voluntário da alegada dívida de IRS. Atento os erros determinantes da ilegalidade da liquidação adicional de IRS relativa ao exercício de 2015 têm os Requerentes direito a ser indemnizados pelos prejuízos resultantes da prestação indevida de tal garantia, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 53.º da LGT.

**6.25.** Em face do exposto, a procedência do presente pedido de pronúncia arbitral deverá determinar o pagamento de indemnização aos Requerentes correspondente à totalidade dos custos incorridos até ao presente com a constituição e apresentação da garantia bancária e de todos os custos de manutenção da garantia bancária que venham a ser suportados pelos Requerentes na pendência do processo arbitral até ao momento do levantamento da garantia.

7. Em 09-10-2017, a Requerida apresentou a Resposta e juntou o Processo Administrativo. No referido articulado invocou, em síntese, o seguinte:

**7.1.** Analisados os documentos juntos à reclamação graciosa, entende a AT que os mesmos não constituem prova de que o montante de € 549.250,20, respeite a venda de bens mobiliários, porquanto dos mesmos não consta qualquer elemento identificativo da entidade emissora nem da identidade do beneficiário dos rendimentos, sendo insuscetíveis de consideração como meio de prova idóneo para comprovar de forma inequívoca, a alegada aquisição, na data e pelo valor invocado.

**7.2.** A AT diligenciou no sentido de apurar se os documentos apresentados pelos ora Requerentes constituíam prova do alegado e estavam aptos a conduzir a uma decisão diferente da constante do projeto de decisão. Em resposta ao solicitado, veio a Direção de Serviços de Relações Internacionais da AT afirmar o seguinte:

*“IV – CONCLUSÃO*

*45. Atento o que antecede, somos a concluir que os documentos juntos aos autos não fazem fé da globalidade dos rendimentos do reclamante, na medida em que apenas respeitam aos rendimentos de capitais que o reclamante obteve junto do banco F... .*

*46. Pelo que, aquele documento, de per si, não é bastante para aferir da globalidade dos rendimentos do reclamante, nem no Luxemburgo, nem no estrangeiro.*

*47. Contudo, daquele é possível extrair prova bastante do imposto suportado no valor de €2,48, porquanto, a natureza dos rendimentos tributados (dividendos) é habitualmente sujeito a retenção na fonte a título definitivo.*

*48. Ainda sobre o valor probatório daquele documento, é possível concluir que o reclamante auferiu rendimentos no valor de €18.651,03.*

*49. Dos quais, €0,04 se referem a dividendos obtidos na Irlanda e sobre os quais a competência se afere cumulativa entre os dois estados nos termos do artigo 10.º da CDTIR.*

50. €16,52 referem-se a dividendos obtidos nos Estados Unidos da América, cuja competência também é cumulativa entre os dois estados, tal como plasmado no artigo 10.º da CDTEUA.

51. E foi relativamente a estes rendimentos que o reclamante demonstra ter suportado imposto no estrangeiro no valor de €2,48, a considerar nos termos do n.º 3 do artigo 25.º da CDTEUA.

52. Sendo que, €380 são de tributar tal o dispõe o artigo 10.º da CDLUX, ou seja, cumulativamente entre os dois estados, na medida em que são se considerar-se dividendos pagos por fundos constituídos no Luxemburgo.

53. Por sua vez, €76 referem-se a juros sobre obrigações de entidades com residência no Luxemburgo e devem ser tributadas, tal como o especifica o artigo 11.º da CDTLUX.

E, por fim, €18.178,47 são mais valias, cuja competência é exclusiva do estado da residência, como resulta do n.º 4 do artigo 13.º da CDTLUX.”

**7.3.** Os ora Requerentes, notificados do projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, vieram, em sede de direito de audição, reconhecer não terem produzido prova bastante para contrariar a liquidação de que reclamavam – facto que aqui expressamente se aceita para todos os legais efeitos - e limitaram-se a juntar um documento, o documento de fls. 72 a 84 do PA, e junto ao pedido de pronuncia arbitral como doc. 15.

**7.4.** Para efeitos probatórios, com aquele documento, os Requerentes apenas conseguem demonstrar todos os rendimentos obtidos através do banco F... (Europe) Luxembourg. Contudo, aquele meio de prova não atesta sobre a globalidade dos rendimentos obtidos no Luxemburgo ou no estrangeiro.

**7.5.** Os requerentes devem zelar pelo ónus probatório que sobre eles impende, designadamente por meio de declaração das autoridades tributárias dos estados de origem dos seus rendimentos, na qual se possa aferir da globalidade dos seus rendimentos.

**7.6.** Além disso, da consulta às declarações do reclamante verifica-se que apenas da sua última declaração referente ao ano de 2015, aquele veio a declarar as contas por si tituladas no estrangeiro, onde, de facto consta a conta do banco *F...*

**7.7.** Mas, foram também identificadas mais duas contas no estrangeiro, em relação às quais não se conhecem os rendimentos.

**7.8.** Nem foram igualmente aquelas contas identificadas no ano de 2014, data em que os ora Requerentes já adquiriam valores mobiliários através do banco *F...*

**7.9.** Em sede de direito de audição, os ora Recorrentes reconheceram que o documento apresentado com a reclamação não fazia prova do alegado – confissão que expressamente já se aceitou, e isto pese embora em 34º da PI venham agora dizer que com a declaração de substituição apresentaram toda a documentação de suporte.

**7.10.** Os ora Requerentes juntaram (com o exercício do direito de audição) um outro documento, aquele que neste pedido de pronúncia arbitral é junta como doc. 15 ao pedido. Sucede, porém, que esse documento apenas faz prova, de que sobre os rendimentos de dividendos obtidos no valor de € 16,52, suportou imposto no valor de € 2,48, por meio de retenção na fonte, valor que aqui não é contestado, até porque o pedido visa apenas a anulação parcial da declaração, não abrangendo esta parte da mesma.

**7.11.** Quanto aos demais rendimentos, o documento *supra* referenciado nada prova que possa contrariar a decisão vertida no projeto de decisão e, assim, que possa fazer inquinar a liquidação de qualquer ilegalidade.

**7.12.** Assim, dos autos não resulta prova de que os valores inscritos respeitam a “alienação onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários”, porquanto: (i) dos documentos juntos à reclamação graciosa não consta qualquer elemento identificativo da entidade emissora nem da identidade do beneficiário dos rendimentos; (ii) do documento junto aquando do exercício do direito de audição, apenas resulta que sobre os rendimentos de dividendos obtidos, no valor de € 16,52, suportou imposto no valor de € 2,48, por meio de retenção na fonte.

**7.13.** Permanece por provar que o montante de € 549.250,20 respeite a venda de bens mobiliários, porquanto o doc. 15, anexo ao pedido de pronúncia arbitral, apenas demonstra os rendimentos obtidos pelos ora Requerentes através do banco *F... (Europe) Luxembourg*. Dele não se retira a globalidade dos rendimentos obtidos no Luxemburgo ou

no estrangeiro, nem o elemento identificativo da entidade emissora nem da identidade do beneficiário dos rendimentos alegadamente vendidos, não provando portanto a alegada aquisição, na data e pelo valor invocado.

**7.14.** Nestes termos, deveriam os ora Requerentes apresentar declaração das autoridades tributárias dos estados de origem dos seus rendimentos.

**7.15.** Daqui resulta que os Requerentes não lograram fornecer documentação relativa à análise da veracidade da declaração de substituição, nem facultaram à AT os elementos aptos a que a administração tributária os confirmasse, como impõe o artigo 75.º da LGT.

**7.16.** A alegada ilegalidade não pode colher porquanto o que resulta dos autos é que os ora Requerentes auferiram rendimentos de capitais, não tendo logrado provar tratar-se de alienação de valores mobiliários.

**7.17.** A Administração Fiscal pautou-se pelo cumprimento integral das normas legais aplicáveis aos factos cuja prova foi lograda concretizar, dela não resultando qualquer violação dos artigos 5.º e 10.º do Código do IRS, nem dos artigos 103.º e 104.º da CRP.

**7.18.** Quanto ao pedido de indemnização por prestação de garantia bancária, deve ser julgado totalmente improcedente porque a garantia que os Requerentes alegam ter prestado não se mostra indevida.

**7.19.** Sem conceder, relativamente à responsabilidade quanto a custas, caso o Tribunal julgue procedente o pedido, ainda assim não deverá a entidade Recorrida ser condenada em custas por não ter sido ela quem deu azo à ação.

**7.20.** Na verdade, tal como consta dos autos, os Requerentes tiveram oportunidade de prestar esclarecimentos detalhados e de efetuar a prova do alegado, mas não o fizeram no decurso da reclamação graciosa, onde a prova é claramente insuficiente.

**7.21.** Aliás, os Requerentes reconhecem que a prova não é suficiente e apresentaram, em sede de direito de audição, documento igualmente não idóneo.

**7.22.** Por este motivo, caso o pedido seja considerado procedente, total ou parcialmente, o que não se tem por possível, mas que por dever de patrocínio se admite, não deverá prevalecer o princípio da condenação em custas da parte vencida, sendo antes a parte vencedora condenada no seu pagamento.

8. O Tribunal Arbitral, por despacho de 09-10-2017, notificou os Requerentes para, no prazo de dez dias, indicarem os factos sobre os quais pedem a inquirição de testemunhas.

9. Em 23-10-2017, os Requerentes informaram o Tribunal Arbitral que o depoimento da testemunha arrolada versará sobre a factualidade vertida nos artigos 1.º a 14.º e 21.º a 25.º do pedido de pronúncia arbitral e solicitaram a produção de alegações finais, devendo ser indeferida a pretensão da AT de dispensar as referidas alegações.

10. Por despacho de 04-11-2017, o Tribunal Arbitral indeferiu o requerimento de produção de prova testemunhal atenta a circunstância de os artigos que os Requerentes indicam para depoimento corresponderem a matéria de direito, a matéria de facto carente de prova documental ou a matéria irrelevante para a decisão da causa. O Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por não ter sido invocada matéria de exceção e não haver lugar a produção de prova *constituenda*, o que fez ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste (vd., artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2, do RJAT). Por fim, o Tribunal fixou o dia 28-02-2018 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral.

11. Os Requerentes, em 21-11-2017, solicitam que a posição processual de B... seja substituída, devido ao óbito, pelos habilitandos C... e D..., reiteram a intenção de produzir alegações finais e manifestam a sua preferência pela produção de alegações escritas. É também requerida a junção dos seguintes documentos:

- Doc. n.º 1: Assento de Óbito n.º ... do ano de 2017 emitido pela Conservatória do Registo Civil da ...;
- Doc. n.º 2: Habilitação de herdeiros certificada pelo J... Cartório Notarial de Lisboa de Lisboa, em 15-11-2017;
- Doc. n.º 3: Duas procurações forenses passadas por C... e por D...;
- Doc. n.º 4: Carta da Dr.ª E..., TOC n.º..., sem data;
- Doc. n.º 5: Cópia de participação de sinistro à Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, em 22-11-2010.

**12.** O Tribunal Arbitral, por despacho de 26-11-2017, concedeu à Requerida o prazo de dez dias para se pronunciar, querendo, quanto à junção dos documentos apresentados pelos Requerentes, em 21-11-2017. Por fim, o Tribunal Arbitral suspendeu o prazo para alegações fixado no despacho de 04-11-2017.

**13.** A Requerida, em 07-12-2017, pronunciou-se quanto à junção dos documentos solicitados pelos Requerentes, em 21-11-2017, defendendo que os designados como docs 4 e 5 não podem ser valorados pelo tribunal como prova documental atendível.

**14.** O Tribunal Arbitral, por despacho de 26-11-2017, deferiu o pedido de junção aos autos da prova documental anexa ao requerimento dos Requerentes, de 21-11-2017, relegando-se para o momento da apreciação da prova a análise e consequências a retirar da mesma. As partes foram notificadas para produzirem alegações escritas.

**15.** Os Requerentes apresentaram, em 16-01-2018, as alegações escritas reiterando os argumentos apresentados no pedido de pronúncia arbitral e no requerimento de 21-11-2017, cuja síntese consta dos n.ºs 6, 12 e 13 da presente decisão arbitral.

**16.** Em 31-01-2018, a Requerida apresentou as alegações escritas reiterando os argumentos apresentados na resposta e no requerimento de 07-12-2017, cuja síntese consta dos n.ºs 7 e 16 da presente decisão arbitral.

## **II. Saneamento**

**17.** Como ficou dito, os Requerentes solicitaram, em 21-11-2017, que a posição processual de B... seja substituída, devido ao óbito, pelos habilitandos C... e D..., juntando para o efeito: i) Assento de Óbito n.º... do ano de 2017 emitido pela Conservatória do Registo Civil da ... (doc n.º1); ii) Habilitação de herdeiros certificada pelo J... Cartório Notarial de Lisboa, em 15-11-2017 (doc 2); iii) Duas procurações forenses passadas por C... e por D... (doc 3).

Termos em que, por óbito da segunda Requerente, a sua posição processual deve considerar-se substituída pelos respetivos herdeiros C... e por D... na qualidade de filhos únicos), nos termos e para os efeitos previstos nos artigos 130.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário e artigos 151.º e 353.º do CPC aplicável subsidiariamente por força do disposto do artigo 29.º, alíneas a) e e) do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (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).

O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Não foram suscitadas exceções.

Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

### **III.Mérito**

#### **III.1. Matéria de facto**

**18.** Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

**A)** Os Requerentes, A..., número de identificação fiscal ..., e B..., número de identificação fiscal ..., apresentaram, em 30-05-2016, a declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2015, à qual foi atribuída o n.º...- 2015 -...-..., composta pelos anexos A, B, F, H e J (conforme Documento n.º 3 anexo ao pedido de pronúncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

**B)** No anexo J (Rendimento obtidos no estrangeiro) da declaração *supra* identificada os Requerentes inscreveram no quadro 8 (Rendimentos de Capitais – Categoria E)

os montantes de: €549.817,16 soma de *rendimento bruto* e €815,96 soma da retenção no *país da fonte (Imposto pago no estrangeiro)*.

- C) A declaração, identificada na alínea A), originou a liquidação n.º 2016..., sendo o montante de imposto a pagar de €185.357,69 e o prazo de pagamento voluntário até ao dia 26-09-2016 (conforme Documento n.º 1 anexo ao pedido de pronúncia arbitral).
- D) Os Requerentes apresentaram, em 07-09-2016, a declaração modelo 3 de IRS de substituição, composta pelos Anexos A, B, F, H, J e Anexo SS, que recebeu o n.º ...-... -... (conforme Documento n.º 5 anexo ao pedido de pronúncia arbitral e se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).
- E) No anexo J (Rendimento obtidos no estrangeiro), da declaração identificada na alínea anterior, os Requerentes inscreveram no quadro 8 (Rendimentos de Capitais – Categoria E) os montantes de: €2.135,91 soma de *rendimento bruto* e €2,48 soma de retenção no *país da fonte (Imposto pago no estrangeiro)*. No quadro 9.2. (Alienação onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários – art.º 10.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRS) os Requerentes inscreveram os montantes de: €549.250,20 soma do *valor de realização*, €532.854,09 soma do *valor de aquisição* e €1.601,52 soma de *despesas e encargos*.
- F) Em 08-09-2016 a Técnica Oficial de Contas, Dr.ª E..., enviou um *e-mail* para a Direção de Serviços de IRS a solicitar a imediata anulação da nota de liquidação n.º 2016 ... e a emissão de uma nova nota de liquidação de IRS, após validação central da declaração de IRS de substituição que foi apresentada (conforme Documento n.º 6 anexo ao pedido de pronúncia arbitral).
- G) O mandatário dos Requerentes, em 19-09-2016, por *e-mail* dirigido ao Serviço de Finanças de Lisboa ... enviou a documentação que serviu de base ao preenchimento do anexo J da declaração de substituição, identificada na alínea D),

composta pelos quatro documentos seguintes: declaração emitida pela *North Atlantic Treaty Organization* (“NATO”), relativamente ao rendimento de pensões pago ao Requerente no ano de 2015; declaração emitida pelo Banco *I...*, com sede na Bélgica, relativamente aos rendimentos de capitais obtidos pelo Requerente no ano de 2015; declaração emitida pelo Banco *F... (Europe)*, com sede no Luxemburgo, relativamente aos rendimentos de capitais e mais-valias obtidos pelo Requerente no ano de 2015. (conforme Documento n.º 7 anexo ao pedido de pronúncia arbitral e documento a fls. 72 do processo administrativo).

- H) Os Requerentes procederam, em 29-09-2016, através do documento de cobrança n.º 2016 ... ao pagamento de € 36.150,38 referente ao montante de imposto que entendiam ser devido no ano de 2015 (conforme Documentos n.ºs 8 e 9 anexos ao pedido de pronúncia arbitral).
- I) Os Requerentes foram citados, em 27-10-2017, no processo de execução fiscal n.º ...2016... instaurado por falta de pagamento da liquidação de IRS respeitante ao ano de 2015, cujo montante ascendia a € 149.850,47 (conforme Documento n.º 10 anexo ao pedido de pronúncia arbitral).
- J) Os Requerentes, em 28-11-2016, requereram a suspensão do processo de execução fiscal, ao abrigo dos artigos 169.º, n.º 1, e 199.º do CPPT, e apresentaram a garantia bancária emitida pela *G...*, em 25-11-2016, com o n.º..., no montante de até €189.132,25 (conforme Documento n.º 11 anexo ao pedido de pronúncia arbitral).
- K) Os Requerentes incorreram em custos iniciais com a apresentação da garantia bancária, identificada na alínea anterior, no valor total de €6.812,61 (conforme Documentos n.ºs 12 e 13 anexos ao pedido de pronúncia arbitral).
- L) Os Requerentes apresentaram, em 28-11-2017, reclamação graciosa contra a liquidação *supra* identificada (conforme Documento n.º 2 anexo ao pedido de pronúncia arbitral).

- M)** No projeto de decisão da reclamação pode ler-se, entre o mais, que *“Analisados os documentos juntos ao processo, verifica-se que os mesmos não consta qualquer elemento identificativo da entidade emissora nem da identidade do beneficiário dos rendimentos aqui em apreço, sendo desta forma insusceptíveis de consideração como meio de prova idóneo para o efeito pretendido. Do exposto, e porque a documentação junta não constitui meio de prova idóneo para comprovar, de forma inequívoca, a aquisição, na data e pelo valor invocado, dos bens mobiliários alienados, como pretendido pelo reclamante, e dado que o ónus da prova, nos termos do disposto no art. 74.º da LGT recai sobre quem o invoque, é nosso parecer que não existem elementos passíveis de permitir a revisão da liquidação reclamada, pelo que a mesma deverá manter-se, propondo-se o indeferimento da pretensão do reclamante”* (cfr. doc n.º 14 anexo ao Pedido de pronúncia).
- N)** Através do ofício n.º..., de 17-02-2017, da Direção de Finanças de Lisboa os Requerentes foram notificados para, querendo, exercer direito de audiência prévia sobre o projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa (conforme Documento n.º 14 anexo ao pedido de pronúncia arbitral e documentos a fls 66 a 70 do processo administrativo).
- O)** Os Requerentes exerceram, em 07-03-2017, o direito de audição prévia (conforme Documento n.º 15 anexo ao pedido de pronúncia arbitral), onde se pode ler:

Os Reclamantes reconhecem que o documento apresentado, para comprovar os rendimentos de capitais e mais-valias obtidos através da conta bancária detida junto do banco F..., não continha aqueles elementos, uma vez que se tratava do documento eletrónico disponibilizado pelo próprio banco para efeitos de preparação da declaração de IRS para o ano de 2015.

4.º

Por esse motivo, os Reclamantes solicitaram a emissão de um documento complementar por parte do banco F... com referência aos elementos referidos pela AT no Projeto.

5.º

Em resposta a esta solicitação, o Banco F... emitiu, no passado dia 21 de fevereiro de 2017 um documento, em papel timbrado do próprio banco, onde constam os elementos relevantes da sua identificação (enquanto entidade emissora), bem como os elementos relevantes da identificação dos Reclamantes (enquanto beneficiários dos rendimentos) – cf. **documento n.º 2** que se junta e dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

Concluindo:

Assim, com base neste documento emitido pelo banco F..., os Reclamantes entendem que a AT dispõe de um documento idóneo para a comprovação dos rendimentos de capitais obtidos no ano de 2015, bem como dos valores de aquisição, data de aquisição, valor de alienação, data de alienação e despesas relativas a cada alienação de valores mobiliários reportada no respetivo Anexo J da declaração de substituição n.º ... - ... - ....

”

- P)** No ano de 2015, os Requerentes realizaram €549.250,20 pela alienação de títulos mobiliários, os quais haviam sido adquiridos pelo valor total de € 531.285,14, tendo as despesas e os encargos associados à sua aquisição e alienação ascendido a €1.601,52, conforme dados constantes do documento emitido pelo *Banco F...* em 21 de fevereiro de 2017 (doc. 15),
- Q)** A diferença de 1.568,95 entre o valor de aquisição agregado constante da Declaração de Substituição (532.884,09) e o valor que consta do documento emitido pelo *Banco F...* (531.285,14) resulta dos valores comunicados ao abrigo da Diretiva Poupança.
- R)** Dos valores mencionados nas alíneas anteriores resultou a obtenção pelos Requerentes de uma mais-valia mobiliária no valor de €14.794,58.

**19.** No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto) e no teor dos documentos juntos aos autos, bem como na análise do processo administrativo remetido pela Requerida.

Na apreciação dos factos dados como provados não foram considerados os correspondentes aos documentos n.º 4 e 5, cuja junção aos autos foi solicitada por requerimento dos Requerentes de 21-11-2017. O documento n.º 4 corresponde a uma carta da Dr.ª E..., TOC ..., sem data, a assumir o erro no preenchimento da Declaração Modelo 3 de IRS. O documento n.º 5 corresponde a cópia de participação de sinistro à Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, em 22-11-2010.

Os Requerentes fundamentam o pedido de junção dos documentos, por em face do indeferimento do requerimento de produção de prova testemunhal, entenderem a prova documental entretanto recolhida reforça que a Liquidação de IRS (emitida com base na Declaração Modelo 3 de IRS apresentada em 30-05-2016) resultou de lapso manifesto da Técnica Oficial de Contas no preenchimento da referida Declaração.

Em contraditório, a Requerida alegou que, em relação “*ao Doc. n.º 4 (Carta da Dr.ª E..., TOC n.º...) nada prova não passando de mero escrito, desconhecendo-se designadamente a quem é dirigido, a data em que foi redigido e, sem conceder, a veracidade do que ali vem alegado, sendo certo que é inócuo para a boa decisão da causa*”; em relação ao Doc. n.º 5 “*(Cópia de participação de sinistro à Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, em 22-11-2010) não se mostra útil na aplicação do direito aos factos já provados nos autos. Trata-se de documento datado de 02-11-2017, com mais de um ano sobre os alegados factos e criado há um mês – portanto e obviamente fabricado com o intuito único de tentar gerar um estado de confusão no processo e neste tribunal.*”

Analisados os referidos documentos e ponderado o seu conteúdo não podemos deixar de concluir que os mesmos em nada relevam para a apreciação do presente litígio.

Com efeito, não está em causa averiguar qual a origem do erro ocorrido no preenchimento da primeira declaração dos Requerentes, mas sim saber se estes lograram com a liquidação de substituição fornecer à Requerida documentação que faça prova idónea quanto aos rendimentos declarados relativos à venda de bens mobiliários e em apreciação nos autos.

Assim sendo, atento o objeto do litígio, os referidos documentos são claramente irrelevantes assim como o seria a audição da testemunha arrolada, como oportunamente se decidiu.

### **III.2. Matéria de Direito**

#### **§1. Questão decidenda**

**20.** O objeto imediato do presente processo é a decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa que os Requerentes deduziram da liquidação oficiosa de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares [IRS], do ano de 2015, onde sustentam que a liquidação assentou em erro de preenchimento da declaração modelo 3, que vieram a retificar mediante apresentação de Declaração de substituição.

**21.** Os Requerentes sustentam que não auferiram rendimentos de capitais no montante de €549.250,20, contrariamente ao que, por lapso consta da primeira declaração apresentada, o que fez com que o valor de realização das mais-valias resultante da alegada venda de títulos mobiliários, conforme descrito na declaração de substituição, fosse erradamente considerado como um rendimento de capitais, sendo por isso, segundo afirmam, ilegal a liquidação de IRS em causa por violação dos artigos 5.º e 10.º do CIRS, devendo, em consequência, ser parcialmente anulada.

**22.** Importa, portanto, determinar se o valor em causa (€549.250,20) deve ser tributado como rendimento de capitais, conforme sustenta a Requerida, ou se, diversamente, deve ser aceite como valor de realização pela alienação de ativos mobiliários, tal como inscrito na Declaração de substituição, daí resultando a tributação da mais-valia apurada.

**23.** Em caso de procedência do pedido arbitral, este tribunal terá que decidir, também, acerca do pedido, formulado pelos Requerentes, de reconhecimento do direito a indemnização por prestação de garantia indevida.

#### **§2. Aplicação do direito ao caso *sub judice***

24. A delimitação da questão decidindo aponta para o relevo decisivo da prova no caso *sub judice*.

25. O n.º 1 do artigo 75.º da Lei Geral Tributária (LGT) prevê o seguinte:

*“Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”.*

26. A presunção de veracidade das declarações apresentadas nos termos previstos na lei vale, igualmente, para as declarações de substituição.

27. A referida presunção não impede, todavia, que o contribuinte deva prestar os esclarecimentos sobre a sua situação tributária que lhe sejam solicitados pelos serviços da AT, conforme resulta, em geral, do n.º 4 do artigo 59.º da LGT.

28. O incumprimento injustificado dos deveres de informação e de esclarecimento faz cessar a presunção prevista no n.º 1 do artigo 75.º da LGT, por força do disposto na alínea b) do n.º 2 do mesmo artigo, aplicando-se, conseqüentemente a regra geral sobre ónus da prova, prevista no n.º 1 do artigo 74.º, segundo a qual “[o] ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.

29. No caso vertente, os Requerentes apresentaram declaração de substituição, relativamente à qual vale a presunção de veracidade.

30. Os Requerentes não se limitaram a apresentar uma Declaração de substituição, tendo apresentado, igualmente, a documentação de suporte a tal Declaração e tendo prestado os esclarecimentos necessários à emissão de liquidação de IRS com base nos elementos declarados na Declaração de substituição.

31. O documento emitido pelo *Banco F...* em 21 de fevereiro de 2017 faz prova da natureza e do montante dos rendimentos inscritos na declaração de substituição, pelo que a AT deveria ter emitido a liquidação de IRS referente a 2105 com base no Declaração de substituição apresentada pelos Requerentes.

32. A AT veio, *a posteriori*, no âmbito do presente processo, em sede de Resposta, invocar a insuficiência do documento emitido pelo *Banco F...* em 21 de fevereiro de 2017,

alegando, em linha com o teor do parecer da DSRI, que o mesmo apenas demonstra todos os rendimentos obtidos pelos Requerentes através do referido banco, não permitindo conhecer a globalidade dos rendimentos obtidos pelos Requerentes no Luxemburgo ou no estrangeiro, o que deveria ter sido feito mediante a apresentação pelos mesmos de “declaração das autoridades tributárias dos estados de origem dos seus rendimentos”.

**33.** Esta exigência de prova negativa de rendimentos é um elemento novo, que não constava do projeto de decisão da reclamação graciosa, e sobre o qual os Requerentes não tiveram oportunidade de se pronunciar em sede de audiência prévia, só dele tendo tido conhecimento no decurso do presente processo.

**34.** Ora, conforme tem sido afirmado na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, a fundamentação “tem de constar do próprio acto e ser dele contemporânea, não assumindo, portanto, relevância a fundamentação *a posteriori* ...” (Acórdão do STA de 09-09-2015, proferido no âmbito do processo n.º 01173/14), pelo que esta fundamentação deve ser desconsiderada pelo tribunal.

**35.** A AT errou ao desconsiderar a declaração de substituição, com base na qual deveria ter sido tributado o saldo de mais valias mobiliárias aí inscrito, por aplicação do artigo 10.º do CIRS, e ao emitir liquidação de IRS da qual resultou a tributação como rendimentos de capitais, com base no artigo 5.º do CIRS, do montante de €549.250,20.

**36.** Conclui-se, deste modo, que a liquidação contestada padece de ilegalidade por violação do disposto nos artigos 5.º e 10.º do Código do IRS e deve, por esse motivo, ser parcialmente anulada, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo aplicável *ex vi* do artigo 29.º, alínea d), do RJAT.

**37.** Nos termos previstos no artigo 53.º, n.º 2, da LGT, o devedor que para suspender a execução ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, quando se verifique, em impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

**38.** No presente processo houve, como ficou expresso supra, erro dos serviços na liquidação do IRS dos Requerentes referente a 2015, pelo que estes têm direito a ser indemnizados pelos prejuízos resultantes da prestação indevida de tal garantia, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 53.º da LGT.

**39.** A procedência do pedido de pronúncia arbitral determina, assim, o pagamento de indemnização aos Requerentes correspondente à totalidade dos custos incorridos até ao presente com a constituição e apresentação da garantia bancária e de todos os custos de manutenção da garantia bancária que venham a ser suportados pelos Requerentes na pendência do processo arbitral até ao momento do levantamento da garantia.

#### **IV. Decisão**

Termos em que acorda o presente Tribunal em:

- (i) Julgar procedente o pedido de anulação da decisão de indeferimento tácito e, nesta sequência,
- (ii) Anular parcialmente, com todas as consequências legais, a liquidação de IRS n.º 2016... e respetivas liquidações de juros compensatórios;
- (iii) Reconhecer o direito dos Requerentes a indemnização por prestação de garantia indevida, em montante correspondente à totalidade dos custos incorridos até ao presente com a constituição e apresentação da garantia bancária e de todos os custos de manutenção da garantia bancária suportados pelos Requerentes na pendência do processo arbitral até ao momento do levantamento da garantia.

#### **V. Valor do Processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e art.º 297.º, n.º 2, do C.P.C., do art.º 97.º-A, n.º 1, al. a), do C.P.P.T., e do art.º 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de €149.207,31 (cento e quarenta e nove mil duzentos e sete euros e trinta e um cêntimos).

#### **VI. Custas**

De acordo com o previsto nos artigos 22.º, n.º 4, e 12.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem, no artigo 2.º, no n.º 1 do artigo 3.º e nos n.ºs 1 a 4 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como na Tabela I anexa a este diploma, fixa-se o valor global das custas em €3.060,00 (três mil e sessenta euros), a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de fevereiro de 2018

**O Árbitro-Presidente**

Fernanda Maçãs

**O Árbitro Vogal**

Olívio Mota Amador

**O Árbitro Vogal**

Paulo Nogueira da Costa

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.*