

CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 233/2020-T
Tema: IRS 2017 - Mais-Valias.

SUMÁRIO: - **Contesta a liquidação adicional de IRS, relativo ao ano de 2015, por erro no apuramento das mais-valias resultantes da alienação de títulos mobiliários.**

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

II - DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL

A..., contribuinte fiscal n.º ... e **B...**, contribuinte fiscal n.º..., residentes na ..., n.º..., ...-..., Porto (doravante Requerentes) vêm requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJATMT), para **declaração da legalidade e anulação parcial** do ato de liquidação adicional em IRS e respetivos juros, referente ao ano de 2015, n.º 2019..., nomeadamente na parte reclamada e mantida pela AT na sequência da decisão de (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa apresentada.

Justificam o seu o pedido por, no seu entender, a (i)legalidade parcial do ato de liquidação adicional de IRS e respetivos juros, assentar em pressupostos de facto e de direito erróneos no que concerne ao apuramento das mais-valias obtidas pelos Requerentes com a alienação de títulos mobiliários durante o ano de 2015.

E, por conseguinte, requerem a anulação parcial do referido ato de liquidação adicional de IRS e respetivos juros, nomeadamente na parte reclamada e mantida pela AT na sequência da decisão de (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa apresentada, no montante de € **32.555,96** e juros compensatórios na proporção correspondente, no montante de € **210,09**.

Mais solicitam que, por terem prestado garantia idónea sob a forma de caução, para sustentar o processo de execução fiscal, lhes seja paga indemnização pelos prejuízos decorrentes da prestação de garantia indevida, desde a data de (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa.

Justificam o seu pedido por, no seu entender, a (i)legalidade parcial do ato de liquidação adicional de IRS e respetivos juros, assentar em pressupostos de facto e de direito erróneos no que concerne ao apuramento das mais-valias obtidas pelos Requerentes com a alienação de títulos mobiliários durante o ano de 2015.

E, por conseguinte, requerem a anulação parcial do referido ato de liquidação adicional de IRS e respetivos juros, nomeadamente na parte reclamada e mantida pela AT na sequência da decisão de (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa apresentada, no montante de € **32.555,96** e juros compensatórios na proporção correspondente, no montante de € **210,09**.

Mais solicitam que, por terem prestado garantia idónea sob a forma de caução, para sustentar o processo de execução fiscal, lhes seja paga indemnização pelos prejuízos decorrentes da prestação de garantia indevida, desde a data de (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa.

1- Da descrição dos factos invocados

Os Requerentes, sujeitos passivos casados, apresentaram a respetiva declaração mod. 3 de IRS, conjuntamente, em relação ao ano de 2015, sem terem preenchido, por lapso, como

dizem, o Anexo G, com a informação para efeitos de apuramento das mais e menos-valias resultantes da alienação/amortização de valores mobiliários nesse período.

Alegam que em março de 2019, e após (alegadamente) dois pedidos de esclarecimentos endereçados aos Requerentes, foram notificados pela AT das alterações realizadas oficiosamente à referida declaração (cf. notificação junta-Doc. 4), por não terem sido "*declarados rendimentos de incrementos patrimoniais por parte de ambos os contribuintes relativos à alienação de obrigações*).

Segundo a referida notificação, decidiu a AT, nos termos do n.º 4 do artigo 65.º do Código do IRS, à falta de informação adicional, tomar como valor e data de realização dos valores mobiliários alienados, os constantes da declaração modelo13, entregue pelas instituições de crédito e presumir, como data e valor de aquisição "zero", salvo no caso em que esse valor/data estava disponível, cfr. Tabela que junta.

Mais refere que, "*em consequência, apurou a AT um saldo de mais e menos-valias resultantes da alienação de valores mobiliários em 2015 no montante de €211.962,50, o qual deu origem, por aplicação da taxa especial de 28% prevista na al. c) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS, a uma liquidação adicional de IRS no montante de €59.349,50 (cf. Documento 1), acrescida dos respetivos juros compensatórios*".

E ainda que "*neste contexto, pese embora reconhecendo a falta cometida ao não preencherem, por lapso, o Anexo G da declaração de rendimentos modelo 03*" de 2015, os Requerentes não podiam aceitar os valores/datas de aquisição assumidos pela AT para efeitos do apuramento do respetivo saldo de mais ou menos-valias, porque manifestamente divergentes da realidade", conforme quadro seguinte:

Linhas	S. Passivo	Ent. emitente	Código	Realização	Data	Aquisição	Data	Rendimento
--------	------------	---------------	--------	------------	------	-----------	------	------------

9001	A	...	G10	37.500,0 0	30/03/20 15	0,00	01/01/20 15	37.500,00
9002	A	...	G10	15.000,0 0	08/01/20 15	0,00	01/01/20 15	15.000,00
9003	A	...	G10	18.750,0 0	02/04/20 15	0,00	01/01/20 15	18.750,00
9004	A	...	G03	16.287,5 0	06/02/20 15	0,00	01/01/20 15	16.287,50
9005	A	...	G10	12.500,0 0	06/02/20 15	0,00	01/01/20 15	12.500,00
9006	A	...	G03	17.287,5 0	06/02/20 15	12.500,0 0	28/02/20 13	4.787,50
9007	A	...	G03	7.406,25	06/02/20 15	6.250,00	25/06/20 13	1.156,25
9008	B	...	G10	37.500,0 0	30/03/20 15	0,00	01/01/20 15	37.500,00
9009	B	...	G10	15.000,0 0	08/01/20 15	0,00	01/01/20 15	15.000,00
9010	B	...	G10	18.750 ,00	02/04/20 15	0,00	01/01/20 15	18.750,00
9011	B	...	G03	16.287,5 0	06/02/20 15	0,00	01/01/20 15	16.287,50
9012	B	...	G10	12.500,0 0	06/02/20 15	0,00	01/01/20 15	12.500,00

9013	B	...	G03	17.287,5 0	06/02/20 15	12.500,0 0	28/02/20 13	4.787,50
9014	B	...	G03	7406,25	06/02/20 15	6.250,00	25/06/20 13	1.156,25
							Total	211.962,50
							IRS (28%)	59.349,50

Daí que em 25.06.2019 tenham apresentado Reclamação Graciosa contra parte da referida liquidação adicional, à qual juntaram as declarações da instituição de crédito que intermediou as referidas operações, com os valores e datas de aquisição efetivos dos valores mobiliários alienados/amortizados pelos Requerentes durante 2015, bem como os custos associados às respetivas transações (cf. Documento 5), em que é apurado o valor das mais-valias de 18.369,54 e valor do IRS de 5.143,47, à taxa de 28%.

Desc rição	ISIN	S . P .	Entid ade emite nte	Có dig	Reali zação	Des pesa s	Data	Aquis ição	De spe sas	Data	Rend iment
... 6,83 % 30/03 /15	...	A	...	G1 0	37.50 0,00	138, 38	30/03/2 015	37.50 0,00	19 5,0 0	30/03/ 2012	- 333,3 8

...	...	A	...	G1	15.00	0,00	08/01/2	15.00	00,	30/06/	0,00
JAN				0	0,00		015	0,00	00	2010	
2015											
...	...	A	...	G1	18.75	0,00	02/04/2	18.75	00,	31/03/	0,00
.MA				0	0,00		015	0,00	00	2011	
R											
2015											
...	...	A	...	G0	16.28	84,7	06/02/2	12.50	00,	28/09/	3.782
EUR				3	7,50	0	015	0,00	00	2012	,81
OPA											
SET											
2016											
...DE	...	A	...	G1	12.50	0,00	06/02/2	12.50	00,	21/12/	0,00
Z				0	0,00		015	0,00	00	2012	
2017											
...DI	...	A	...	G0	17.28	89,9	06/02/2	12.50	00,	28/02/	4.697
V				3	7,50	0	015	0,00	00	2013	,61
FEV											
2017											
...	...	A	...	G0	7.406,	38,5	06/02/2	6.250,	00,	25/06/	1,117
DIV				3	25	2	015	00	00	203	,74
JUN											
2018											
...	...	B	...	G1	37.50	138,	30/03/2	37.50	19	30/03/	-
6,83				0	0,00	38	015	0,00	5,0	2012	333,3
%									0		8
30/03											
/15											

...	...	B	...	G1	15.00	0,00	08/01/2	15.00	00,	30/06/	0,00
JAN				0	0,00		015	0,00	00	2010	
2015											
...	...	B	...	G1	18.75	0,00	02/04/2	18.75	00,	31/03/	0,00
MAR				0	0,00		015	0,00	00	2011	
2015											
...EU	...	B	...	G0	16.28	84,7	06/02/2	12.50	00,	28/09/	3.782
ROP				3	7,50	0	015	0,00	00	2012	,81
A											
SET											
2016											
...	...	B	...	G1	12.50	0,00	06/02/2	12.50	00,	21/12/	0,00
DEZ				0	0,00		015	0,00	00	2012	
2017											
...DI	...	B	...	G0	17.28	89,9	06/02/2	12.50	00,	28/02/	4.697
V				3	7,50	0	015	0,00	00	2013	,61
FEV											
2017											
...	...	B	...	G0	7406,	38,5	06/02/2	6.250,	00,	25/06/	1,117
DIV				3	25	2	015	00	00	203	,74
JUN											
2018											
										Total	18.36
											9,54
										IRS	5.143
										(28%	,47
)	

Na análise à Reclamação Graciosa interposta pelos ora Requerentes (cf. projeto de (in)deferimento (parcial) entretanto tornado definitivo, junto como Documento 6), em que:

i. os documentos da instituição de crédito disponibilizados pelos Requerentes (cf. Documento 5, reproduzido na tabela do articulado 12.º) “*não declaram os números de identificação fiscal da entidade emitente das operações efetuadas, bem como o Código do Valor Mobiliário*”;

ii. através da aplicação informática da AT era afinal possível conhecer os valores e datas de aquisição dos valores mobiliários alienados/amortizados pelos Requerentes em 2015, os quais seriam os apresentados na tabela infra, em que a AT chega aos valores de mais-valias de € 133.890,50 e ao IRS, à taxa de 28%, de € 37.489,34 (tabela em que, a negrito, mostra os valores e datas modificados pela AT face à declaração oficiosa); e que

iii. as despesas ou encargos declarados pela instituição de crédito não eram de considerar, porque a AT não possui esses valores, cabendo aos ora Requerentes o ónus da prova das despesas e encargos efetuados.

Veja-se o respetivo quadro:

Linhas	S. Passivo	Ent. emitente	Código	Realização	Data	Aquisição	Data	Rendimento
9001	A	...	G10	37.500,00	30/03/2015	39.000,00	30/03/2012	1.500,00
9002	A	...	G10	15.000,00	08/01/2015	15,00	30/06/2010	14.985,00
9003	A	...	G10	18.750,00	02/04/2015	21,00	31/03/2011	18.729,00
9004	A	...	G03	16.287,50	06/02/2015	0,00	01/01/2015	16.287,50

9005	A	...	G10	12.500,0 0	06/02/20 15	0,00	01/01/20 15	12.500,00
9006	A	...	G03	17.287,5 0	06/02/20 15	12.500,0 0	28/02/20 13	4.787,50
9007	A	...	G03	7.406,25	06/02/20 15	6.250,00	25/06/20 13	1.156,25
9008	B	...	G10	37.500,0 0	30/03/20 15	39.000,0 0	30/03/20 12	1.500,00
9009	B	...	G10	15.000,0 0	08/01/20 15	15,00	30/06/20 10	14.985,00
9010	B	...	G10	18.750 ,00	02/04/20 15	21,00	31/03/20 11	18.729,00
9011	B	...	G03	16.287,5 0	06/02/20 15	0,00	01/01/20 15	16.287,50
9012	B	...	G10	12.500,0 0	06/02/20 15	0,00	01/01/20 15	12.500,00
9013	B	...	G03	17.287,5 0	06/02/20 15	12.500,0 0	28/02/20 13	4.787,50
9014	B	...	G03	7406,25	06/02/20 15	6.250,00	25/06/20 13	1.156,25
							Total	133.890,5
							IRS	0
							(28%)	37.489,34

Ora, referem os Requerentes, "*porque os argumentos usados pela AT para justificar o (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa apresentada e assim manter na esfera jurídica dos Requerentes parte da liquidação adicional de IRS e juros reclamada assentam em pressupostos de facto e de direito erróneos, vêm os ora Requerentes, pelo presente, suscitar a pronúncia sobre a (i)legalidade (parcial) da liquidação mantida na sua esfera, solicitando a sua anulação nos montantes de IRS e de juros de € 32.345,87 e de € 210,09, respetivamente, nos termos que passarão a expor*".

E eis-nos chegados, portanto, ao âmbito do pedido de pronúncia arbitral.

2 - Do enquadramento jurídico e da sua aplicação aos factos:

Referem-se os Requerentes à incidência de IRS sobre o valor anual dos rendimentos das diversas categorias, a tributar na pessoa dos seus titulares, de forma conjunta, se essa for a opção de ambos os titulares e de forma universal, tratando-se de residentes, independentemente da sua fonte.

E que uma dessas categorias é a G - Incrementos Patrimoniais, que, inclui, nos termos do artigo 9.º, as mais-valias, descrevendo, nomeadamente, o seu conceito plasmado na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º e a forma de apuramento do ganho, nos termos da alínea a) do n.º 4 do mesmo artigo.

Face a estes considerados dos Requerentes, fica a conhecer-se que estão bem cientes dos princípios da incidência geral do IRS, estando apenas em causa a forma do apuramento do ganho das mais-valias.

E porque a questão *decidenda* está nos valores de aquisição e nas despesas realizadas, pelo que remete para a alínea a) do n.º 4 do artigo 10.º do CIRS, bem como para os artigos 48.º,

alínea b) do n.º 1 do artigo 51.º, alínea c) do n.º 1 do artigo 72.º e, ainda, para os n.º 1 a 4 do artigo 65.º, todos do CIRS.

Como foi anteriormente referido, os Requerentes apresentaram Reclamação Graciosa, que foi apenas parcialmente deferida pela AT, com a invocada alegação, segundo os Requerentes "*de que os documentos disponibilizados pela instituição de crédito e que atestam, entre outros, os valores e datas de aquisição e de alienação dos valores mobiliários em referência, »não declaram os números de identificação fiscal da entidade emitente das operações efectuadas, bem como o Código do Valor Mobiliário»*".

Entendem os Requerentes, remetendo para o Doc. 5 anexo à PI, que "*tal alegação NÃO É VERDADEIRA!*, pois os referidos documentos apresentam o código ISIN (International Securities Identification Number) associado a todos os valores mobiliários, bem como o número de identificação fiscal da entidade emitente, ... (D... PLC¹).

i) Dos valores de aquisição que constam da aplicação informática da AT:

Mais referem os Requerentes que, "*ademais, constatou a AT que **afinal** a sua aplicação informática permitia-lhe ter acesso ao valor e data de aquisição de alguns dos valores mobiliários em referência (pese embora anteriormente tenha presumido que esse valor de aquisição era zero e que a data de aquisição era 01.01.2015, por supostamente não ter outros meios para obter essa informação)*".

E de seguida transcrevem o teor da fundamentação do projeto de (in)deferimento da Reclamação Graciosa, cf. Doc. 6., em que se descrevem os valores de aquisição das ações

¹ 1 A única exceção é o título ... 6.85% [campo 9001], em que o NIF apresentado na declaração da instituição de crédito é o da entidade coordenadora da emissão (D... PLC) e não da entidade emitente (E..., SGPS, S.A., ...). Sem prejuízo, não só era possível à AT obter informação do NIF da entidade emitente através da consulta do ISIN ... indicado na declaração (cf. folheto informativo junto como Documento 9), como a própria AT demonstrou já ter conhecimento dessa informação ao incluir o NIF da entidade emitente na declaração oficiosa.

efetuadas pelo Reclamante A..., Reclamante A, em 30.03.2012, em 31.03.2011 e em 30.06.2010, bem como os respetivos valores de custo de aquisição.

Porém, realçam os Requerentes, que *"não esclarece a AT que aplicação informática é esta, nem porque é que ela não estaria disponível aquando da notificação da declaração oficiosa, surgindo súbita e inexplicadamente aquando da Reclamação Graciosa, mas não deixa de se estranhar que a mesma forneça informação sobre o mercado mobiliário divergente (como se verá) da informação pública do próprio mercado e de "lamentar" que as extraordinárias mais-valias que esta "aplicação" atribui aos investidores só existam mesmo na próspera imaginação da AT..."*

Mais esclarecem que *"uma rápida consulta à informação pública ao website da CMVM² sobre os referidos produtos financeiros, através do ISIN, para perceber que é IMPOSSÍVEL QUE A INFORMAÇÃO APRESENTADA ESTEJA CORRETA!, senão vejamos:*

- *os valores mobiliários constantes do campo 9002, código ISIN ..., e do campo 9003, código ISIN ..., que a AT afirma terem um valor unitário de €1, foram ambos subscritos na data de emissão, sendo o seu valor nominal unitário de €1.000 (cf. pág 4 dos respetivos folhetos informativos juntos como Documento 7 e Documento 8);*
- *os valores mobiliários constantes dos campos 9001, 9002 e 9003 tinham todos como data de vencimento 2015 (cf. página 14 do folheto informativo dos valores mobiliários apresentados no campo 9001 junto como Documento 9 e pág. 4 dos folhetos atrás juntos como Documento 7 e Documento 8), pelo que não seria possível que os Requerentes tivessem amortizado (código G10) parte deles em 2015 e mantido os restantes.*

Outra situação que os Requerentes reportam diz respeito à Requerente B... (Reclamante B), em que a AT se limita a referir que *"a declaração oficiosa tem de ser alterada no Anexo G,*

² Disponível em:

https://web3.cmvm.pt/sdi/pfc/produtos.cfm?num_ent=%23%224%5BX%0A&fl_abp=%21%230%20%20%0A

quadro 9, campos 9001 e 9002, onde consta o ano de aquisição de 2015, terá de ser colocado o ano de 2013"

Argumenta os Requerentes que "não se compreende qual o itinerário lógico-dedutivo que a AT faz para alcançar esta conclusão, já que por um lado aqueles campos 9001 e 9002 são, segundo a própria AT, relativos ao "reclamante A" (cf. Documento 4) e por outro porque a AT em momento algum justifica a distinção feita entre os dois Requerentes, tendo em conta que ambos subescreveram e amortizaram/alienaram exatamente os mesmos valores mobiliários, nas mesmas datas e pelos mesmos montantes".

E realçam tais incongruências da AT que levantam dúvidas quanto à "*fidedignidade e/ou interpretação feita das fontes de informação de que diz dispor (fontes essas de que, até hoje, se desconhece a origem), mas também quanto aos próprios princípios da justiça e da boa-fé que devem reger, nos termos do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa, a sua conduta, no respeito pelos direitos e interesses legítimos dos cidadãos (princípio da legalidade)*".

Entendem, por isso, os Requerentes que a "*AT desconsiderou a informação bancária e pública disponível sobre os títulos para, com base numa aplicação interna (que até hoje se desconhece qual), inventar mais-valias... como se de um novo regulador dos mercados mobiliários se tratasse...*"

ii) Das despesas ou encargos suportados para obtenção das mais-valias:

Outro ponto de controvérsia prende-se com a não consideração das despesas ou encargos suportados para obtenção das mais-valias, pelo que, no entender da AT "*não podem ser acrescidas ao valor de aquisição, para efeitos do cálculo das mais-valias*".

O fundamento da AT para a não consideração das despesas tem unicamente a ver com a falta de prova das despesas e encargos suportados com a aquisição/alienação dos valores

mobiliários para obtenção das mais-valias. Ao que os Requerentes argumentam que *"a apresentação da declaração das instituições de crédito que atesta o valor dos encargos suportados deveria constituir prova bastante dessa ocorrência"*.

E que mesmo que assim não entendesse a AT, deveria, no âmbito do procedimento de Reclamação Graciosa, solicitar tais elementos, o que não fez, desrespeitando o princípio do inquisitório previsto no artigo 58.º da Lei Geral Tributária e cita o Acórdão de 21.10.2019, processo 0583/09 do STA, em que estava em causa a não aceitação pela AT de despesas associadas a mais-valias, de que cita excertos, donde se conclui, em síntese, que *"a AF não podia sem mais recusar os comprovativos apresentados (...) sem efectuar outras diligências (...)"*.

Logo, alegam os Requerentes que *"Não o tendo feito, não pode vir excursar-se na falta de informação para negar o direito à dedução dos respetivos encargos aos contribuintes"*.

E concluem referindo que *"Por todo o exposto, sustentam os Requerentes que os argumentos usados pela AT para justificar o (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa apresentada e assim manter na sua esfera jurídica parte da liquidação adicional de IRS e juros reclamada assentam em pressupostos de facto e de direito erróneos, pelo que vêm suscitar a pronúncia sobre a (i)legalidade (parcial) da liquidação mantida na sua esfera, solicitando a sua anulação nos montantes de IRS e de juros de € 32.345,87 e de € 210,09, respetivamente"*.

III - Da anulação oficiosa e revogação parcial da liquidação

Na sequência da apresentação do pedido de pronúncia arbitral em 20/04/2020, a AT comunicou ao CAAD, em 29/06/2020, que *"procedeu à revogação parcial do procedimento de Reclamação Graciosa n.º ...2019..., da liquidação de IRS n.º..., relativa ao período de tributação de 2015 - ato tributário cuja legalidade foi suscitada"*.

De notar que a referida liquidação deu origem ao valor de IRS a pagar de € 61.920,72.

Mais se referia nessa comunicação que *"a decisão de revogação do ato foi notificada ao representante legal do sujeito passivo por meio do ofício n.º..., de 18/06/2020"*.

Por sua vez, o CAAD procedeu à notificação do representante dos Requerentes, do despacho proferido em 30/06/2020 pelo Senhor Presidente do CAAD, em que se solicita que *"face ao circunstancialismo previsto no artigo 13.º, n.º 2 do RJAT, se digno informar o CAAD, querendo, sobre o prosseguimento do procedimento"*.

A esta notificação responderam os Requerentes, por Requerimento de 10/07/2020, tecendo argumentos contra a análise da AT que levou à revogação oficiosa da liquidação antes referida, e terminando por afirmar que *"não podem os Requerentes aceitar a argumentação tecida pela AT para justificar a manutenção de parte da liquidação adicional de IRS cuja anulação se peticiona na sua esfera, por que deverá o pedido de pronúncia arbitral proceder, embora com atualização do valor da sua utilidade económica, nos termos já referidos³, para € 44.279,82"*.

De relevar também que pelo Ofício n.º..., de 18/06/2020, da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento, é notificado o representante dos Requerentes, dando-lhe conhecimento de que *"foi proferido despacho de revogação parcial, pela Subdiretora-Geral do IR e das Relações Internacionais, ao abrigo de delegação de competências"*.

E que esse despacho de revogação parcial dos atos controvertidos são a Reclamação Graciosa n.º ... e a liquidação de IRS n.º ..., no valor de € 61.920,72.

De referir ainda que esta decisão da DSIRS, como órgão central de gestão do IRS, vem reapreciar o conteúdo da Informação de 29/11/2019 da Direção de Finanças do Porto, que vai também no sentido de deferimento parcial da Reclamação, decisão essa que também foi

³ No artigo 13.º do Requerimento.

comunicada pelo Ofício n.º 2019..., de 02/12/2019, ao representante dos Requerentes, bem como ao Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa em 29/06/2020.

Na Resposta da Requerida se pormenorizam as diversas questões analisadas na informação da DSIRS antes referida.

Após estes esclarecimentos, os autos prosseguiram seus termos.

IV - DA RESPOSTA DA REQUERIDA

Em 30/09/2020 a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), doravante Requerida, apresentou a sua RESPOSTA, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).

E começa por afirmar que a questão suscitada "*centra-se na desconformidade apontada aos valores de aquisição, que pontificam no anexo G da declaração modelo 3 vigente n.º..., a que acresce, no entendimento dos requerentes, a errónea desconsideração das despesas e encargos, associados aos valores mobiliários discriminados na sobre dita declaração*".

De seguida apresentam a seguinte:

QUESTÃO PRÉVIA

Que no ponto 56.º do pedido de pronúncia arbitral afirmaram os Requerentes que "*O valor da utilidade económica do pedido é o valor correspondente ao IRS liquidado através do ato que aqui parcialmente se impugna e dos correspondentes juros, no montante de € 32.555,96*".

Porém, em requerimento apresentado em 10-07, pronunciando-se após a revogação parcial do ato controvertido, vêm os requerentes dizer que “*o pedido de pronúncia arbitral deve proceder, embora com atualização do valor da sua utilidade económica, nos termos já referidos, para €44.279,82.*”

Defende, no entanto, a Requerida, que a pretensão dos Requerentes não pode proceder, porquanto:

"A causa de pedir subjacente ao pedido de revogação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa é a própria reclamação graciosa, ao passo que a causa de pedir que está na origem do pedido de atualização do valor do pedido seja a impugnação do ato de liquidação de 23-06-2020".

E continua a Requerida:

"Da mesma forma, e pelos mesmos fundamentos, não parece poder defender-se integrarem-se ambas as causas de pedir no mesmo complexo de factos.

O valor da utilidade económica do pedido, nos termos do art.º 10 do RJAT, é definido no momento de apresentação do pedido de pronúncia arbitral.

E, compreende-se, até pelas implicações que tem na constituição do tribunal.

Ademais, à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral os requerentes conheciam os termos em que a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa foi tomada.

Por onde se verifica não ser admissível a requerida ampliação do pedido formulada pelos Requerentes".

De seguida, e **POR IMPUGNAÇÃO**, a Requerida refere o seguinte:

Que "a declaração da entidade "C...- Informação auxiliar ao preenchimento da declaração modelo 3 de IRS", para além de identificar, e relacionar, tanto a entidade emitente,

como o código de valor mobiliário, com o título transmitido respetivo, encontra total correspondência com as referências indicadas na declaração modelo 13 n.º..., disponível na base dados da administração fiscal que sinalizam o resgate/reembolso/alienação dos títulos em discussão".

E mais refere que:

"sintomático dessa similitude, são os próprios valores de realização, referentes à totalidade das remunerações dos valores mobiliários objetadas, que ascendem, tanto no conjunto das declarações modelo 13, como na declaração do "C...", a 249.462,50€."

E ainda que:

"a declaração modelo 13 é de entrega obrigatória pelas instituições de crédito e sociedades financeiras que com a sua intervenção, tenham efetuado operações relativas a valores mobiliários e warrants autónomos, bem como operações relativas a instrumentos financeiros derivados, incluindo os produtos financeiros complexos, nos termos do artigo 124º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares".

E que, neste contexto:

"as únicas quantias que não se encontram anotadas nas ditas declarações, são, justamente, os valores e as datas de aquisição dos valores mobiliários controvertidos, no caso, das obrigações.

No entanto, esclarecem que:

"isso não significa, que a aquisição dessas obrigações tenha ocorrido de forma gratuita, sem que os autores tivessem desembolsado qualquer montante, conforme resulta da declaração modelo 3 vigente".

Mas tão somente:

"que a supramencionada declaração modelo 13, apenas versa sobre os elementos que presidiram ao reembolso associado a esses valores mobiliários, durante o período de tributação de 2015".

Tudo para referir que a AT se cingiu aos elementos de que dispunha, ou seja, aos valores de realização em causa.

E realça a Requerida que:

"a declaração do "C..." assume capital importância, porquanto esclarece os momentos que marcaram as obrigações controvertidas, desde a aquisição até ao respetivo reembolso"

E que, deste modo,

"é possível proceder à análise da eventual correspondência entre as declarações modelo 13, tanto dos anos de aquisição, como dos períodos de tributação de remuneração, correspondentes às obrigações controvertidas. E estabelecer o confronto com os elementos insertos na declaração do "C..."

Mais refere a Requerida, no que respeita às operações relacionadas na referida declaração, os respetivos títulos:

- *"... DIV FEV 2017, ISIN: ...*
- *... DIV JUN 2018, ISIN: ..., os elementos atinentes à aquisição e à remuneração destas obrigações, são coincidentes, em todos os parâmetros, com as informações explanadas nas declarações modelo 13, dos períodos de compra e alienação respetivos".*

E que assim sendo:

"tanto os valores mobiliários, como as datas das operações e os valores envolvidos, são iguais em todos os elementos probatórios compulsados".

Donde, realce a Requerida que:

"relativamente a estes valores mobiliários, o número de títulos subscritos, é o mesmo daqueles que foram realizados em 2015".

Havendo, uma particularidade que a Requerida realça, por divergir:

"dos restantes valores mobiliários, diferenciados na mesma declaração do "C...", a saber:

- ... JAN 2015 - ISIN:....;
- ...DEZ 2017 - ISIN:....;
- ...MAR 2015 - ISIN:....;
- ... 6.85% 03/30/15 - ISIN:....;
- ...EUROPA SET 2016 - ISIN:... ",

Ou seja:

"O número de títulos reembolsados em 2015, não corresponde ao número de obrigações subscritas, nos respetivos anos de aquisição. Facto que se constata, perante a declaração modelo 13 n.º..., supra mencionada respeitante ao ano de 2015.

Donde,

"quando compulsadas as declarações modelo 13, dos períodos de tributação relativos à época de subscrição das obrigações, é possível observar que os valores de aquisição apontados, são superiores ao número de títulos adquiridos em relação às obrigações:

- ...DEZ 2017 - ISIN:...,
- ... EUROPA SET 2016 - ISIN:....

E que,

"como foram subscritas mais obrigações que aquelas que foram reembolsadas, os montantes despendidos foram, obviamente, superiores, no período de aquisição".

A Requerida pretende ir mais longe,

"e averiguar a correspondência dos elementos inscritos nas declarações modelo 13, referentes aos períodos de tributação das respetivas aquisições, quando comparados com os montantes inscritos na declaração do C...".

E a Requerida alega que para tornar o exercício mais rigoroso e mais profícuo, tendente a enunciar os dados insertos nas aludidas declarações modelo 13, bem como a relação com o quadro 9, do anexo G, da declaração modelo 3 n.º...(vigente), concorrentes aos valores de aquisição em crise, refere os seguintes dados citados pelos Requerentes:

- **Campo 9001- ... 6.85% 03/30/15 - ISIN: ...**
Nº de títulos subscritos: 150;
Valor da operação: 150.000,00€.

Donde conclui que cada título foi subscrito pelo valor de € 1.000,00, conforme informações decorrentes da declaração modelo 13 do período de tributação de aquisição.

E que, continua a Requerida, considerando que a declaração mod. 13 n.º..., do período de tributação de 2015, assinala o resgate/reembolso de 39 títulos, isso significa que, *"tendo em mente a valorização sobredita de 1000€, respeitante à subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 39.000,00€"*.

E que "é, justamente, a mesma conclusão que a decisão da reclamação graciosa assinala".

E ainda que na apreciação da dita reclamação graciosa foi afirmado "que a pretensão dos autores deveria obter provimento", pelo que "**esta não é uma questão controvertida nos presentes autos**"⁴.

- **Campo 9002 - ... JAN 2015 - ISIN: ...**
Nº de títulos subscritos: 60.000;
Valor da operação: 60.000,00€.

E, neste caso, conclui a Requerida que "cada título foi subscrito pelo valor de 1€ (informações precedentes, decorrentes da declaração modelo 13 n.º..., do período de tributação de aquisição, 2010)".

Também relativamente a estes títulos, refere a Requerida que "a declaração modelo 13, n.º ..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram resgatados/rembolsados 15 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação ascendeu aos 15.000,00€".

Quanto a este valor mobiliário, sublinha que "a decisão da reclamação graciosa, considerou, do mesmo modo, que o valor unitário da subscrição destes títulos, ascendeu a 1€".

E relevou, igualmente, o mesmo número de títulos subscritos (60.000) e resgatados (15). O que redundou nos 15,00€, concluídos pela decisão da reclamação graciosa.

Todavia, não é menos verdade, na esteira das alegações dos requerentes, que o documento informativo deste produto financeiro, esclarece, na respetiva página 4, que o valor nominal de subscrição ascendeu a 1000€,

⁴ A bold e sublinhado pelo Tribunal

Ou seja, o valor de subscrição de cada título diverge, consoante o documento de análise compulsado, ditando a modelo 13 n.º..., do período de tributação 2010, o valor unitário 1€, ao invés dos 1000€, do documento informativo.

E que, dada a manifesta incongruência entre os elementos probatórios, "**falecem as alegações dos Requerentes quanto a este rendimento**"⁵.

- **Campo 9003 - ... MAR 2015 - ISIN:...**;
N.º de títulos subscritos: 75.000;
Valor da operação: 75.000,00€.

Donde, conclui a Requerida, "*cada título foi subscrito pelo valor de 1€ (informações decorrentes da declaração modelo 13 n.º ...6, do período de tributação de aquisição, 2011)*".

No entanto, realça a Requerida que: "*a declaração modelo 13, n.º..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram resgatados/rembolsados 21 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação ascendeu aos 18.750,00€.*"

Porém, continua a Requerida, "tendo em mente a valorização sobredita de 1€, respeitante à subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 21,00€"

E que "*São conclusões, igualmente secundadas pela decisão da reclamação graciosa*", embora "*a declaração do C... aponte a importância de 18.750,00€, enquanto valor de aquisição destes títulos*".

E a Requerida salienta, em reforço, que "*na esteira das alegações dos requerentes, que o documento informativo deste produto financeiro, determina, enquanto valor nominal unitário de subscrição, o montante de 1000€*".

⁵ A bold e sublinhado pelo Tribunal

Ou seja, que " o valor de subscrição de cada título diverge, consoante o documento de análise compulsado, ditando a modelo 13 n.º..., do período de tributação 2011, o valor unitário 1€, ao invés dos 1000€, do documento informativo".

Assim, conclui a Requerida, que " A incongruência entre os elementos probatórios, ou seja as declarações modelo13, documento informativo e declaração do C... é manifesta, **pelo que também quanto a este rendimento falecem as alegações dos requerentes**⁶.

- **Campo 9004 - ...EUROPA SET 2016 - ISIN:...**
N.º de títulos subscritos: 50.000;
Valor da operação: 50.000,00€.

Também quanto a este valor mobiliário, a Requerida conclui também que "cada título foi subscrito pelo valor de 1€, conforme decorre da declaração modelo 13, do período de tributação de aquisição".

E realça que "a declaração modelo 13, n.º..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram alienados 14.000 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação, ascendeu aos 16.287,50€".

Isso significa, diz, que, "tendo em mente a valorização sobredita de 1€, respeitante à subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 14.000,00€".

Contudo, "a declaração do C..., aponta a importância de 12.500,00€, enquanto valor de aquisição destes títulos".

⁶ A bold e sublinhado pelo Tribunal.

- **Campo 9005 - ... DEZ 2017 - ISIN: ...;**
Nº de títulos subscritos: 50.000;
Valor da operação: 50.000,00€.

A propósito deste título, a Requerida extrai as mesmas divergências, a saber:

"cada título foi subscrito pelo valor de 1€, conforme decorre das informações decorrentes da declaração modelo 13, do período de tributação de aquisição"

Ora, realça, *"a declaração modelo 13, nº..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram alienados 14.000 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação, ascendeu aos 12.500,00€"*.

Assim sendo, refere que *"Isso significa que, tendo em mente a valorização sobredita de 1€, respeitante à subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 14.000,00€"*.

Contudo, conclui: *"a declaração do C..., aponta a importância de 12.500,00€, enquanto valor de aquisição destes títulos"*.

- **Campo 9006 - ... DIV FEV 2017 - ISIN:....;**
Nº de títulos subscritos: 14;
Valor da operação: 12.500,00€.

Neste caso, refere a Requerida que *"cada título foi subscrito pelo valor de 892,86€, conforme decorre das informações decorrentes da declaração modelo 13, do período de tributação de aquisição"*.

Ora, realça: "*a declaração modelo 13, n.º ..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram alienados 14 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação, ascendeu aos 17.287,50€*".

E que, assim sendo: "*significa que, tendo em mente a valorização sobredita de 892,86€, respeitante à subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 12.500,00€*".

E conclui que : "*é, portanto, manifesta, a correspondência, de modo proporcional, entre as quantias envolvidas na aquisição dos valores mobiliários, descritas na declaração modelo 13, quando comparadas com os elementos inscritos na declaração do C...⁷*".

- **Campo 9007 - ... DIV JUN 2018 - ISIN:....;**
N.º de títulos subscritos: 7;
Valor da operação: 6.250,00€.

Também aqui retira que: "*cada título foi subscrito pelo valor de 892,86€, conforme decorre das informações precedentes da declaração modelo 13, do período de tributação de aquisição*".

E que "*a declaração modelo 13, n.º..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram alienados 7 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação, ascendeu aos 7.406,25 €*".

E ainda que "*Isso significa que, tendo em mente a valorização sobredita de 892,86€, respeitante à subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 6.250,00€*".

⁷ A bold pelo Tribunal

E conclui que, neste caso, *"é, portanto, manifesta, a correspondência, de modo proporcional, entre as quantias envolvidas na aquisição dos valores mobiliários, descritas na declaração modelo 13, quando comparadas com os elementos inscritos na declaração do C..."*.

Em suma, refere que: *"tendo em linha de conta a análise supra, baseada nos documentos apresentados pelos requerentes e nas informações de que a requerida tem conhecimento diremos que"*:

Quanto aos valores mobiliários

- **CAMPO 9002 - ... JAN 2015 - ISIN: ...**
- **CAMPO 9003 - ... MAR 2015 - ISIN:..."**,

"É notória a incongruência das informações referentes ao valor unitário de aquisição de cada título, quando confrontados os elementos presentes nas declarações modelo 13, documentos informativos dos respetivos produtos financeiros e montantes indicados na declaração do C... .

E que:

"São diferenças que, obviamente, denotam putativos valores de aquisição divergentes, consoante os documentos que sejam relevados".

E, assim sendo, conclui que:

"O desacordo entre os elementos probatórios, existentes nos autos, não permite a demonstração do valor de aquisição destes produtos financeiros"⁸.

⁸ A bold e sublinhado pelo Tribunal

Quanto aos demais valores mobiliários:

- CAMPO 9001- ... 6.85% 03/30/15 - ISIN:...
- CAMPO 9003 - ... MAR 2015 - ISIN: ...
- CAMPO 9004 - ... SET 2016 - ISIN: ...
- CAMPO 9005 - ... 2017 - ISIN: ...,

Conclui a Requerida que:

*"Da relação entre o número de títulos subscritos, o momento de obtenção dos valores mobiliários, os respetivos valores de aquisição, quando confrontados com o número de títulos alienados/resgatados/reembolsados, ao nível das respetivas declarações modelo 13, dos períodos de aquisição e realização, **não são idênticos aos valores de aquisição indicados na declaração do C...**"⁹.*

Isto é, realça:

"Os montantes explanados nas declarações modelo 13, apresentam valores de aquisição superiores, em relação às quantias indicadas na declaração do C...".

E que, assim sendo, existe "uma circunstância que redunde num saldo, entre as mais e menos valias, inferior, quando olhados os elementos que compõe as declarações modelo 13, em comparação com os dados refletidos na declaração do C...".

Ou seja, "no que respeita a estes quatro valores mobiliários, é evidente a dissonância entre as informações contidas nas declarações modelo 13, quando cotejadas com os dados presentes na declaração do C...".

⁹Idem

E que, nestes termos, "**sendo certo que essas diferenças denotam uma putativa redução do rendimento coletável, por via da sobredita diminuição do saldo entre as mais e menos valias, mas não é menos verdade que não se encontram esclarecidos os valores de aquisição destes títulos**"¹⁰.

E que, concluindo a análise sistemática que a Requerida vem apresentando, mais refere que:

"O valor mobiliário Campo 9001- ... 6.85% 03/30/15 - ISIN: ..., e em coerência com o que vimos dizendo, sendo certo que a decisão da reclamação graciosa, anui em considerar a quantia de 39.000,00€, como valor de aquisição deste título, não é menos verdade que a declaração do C..., ou seja, o único documento que assevera as despesas e encargos associados à aquisição e realização deste título, menciona que o valor de aquisição ascendeu a 37.500,00€".

Ou seja, refere mais o seguinte:

"Se o valor de aquisição do valor mobiliário, foi apurado com base em elementos alheios à declaração do C..., não faria sentido relevar as despesas peticionadas, tomando em conta esse elemento probatório".

E, finalmente, conclui a Requerida que:

"Face às divergências que vimos apontando, entre os elementos de prova constantes dos autos, não podem relevar para o apuramento da mais-valias a concorrência das despesas e encargos na realização destes valores mobiliários, segundo os montantes dispostos na declaração do C..., uma vez que as declarações

¹⁰ A bold e sublinhado pelo Tribunal.

modelo 13, não discriminam as importâncias desta natureza, nos termos da norma do artigo 51º, nº 1 alínea b), do CIRS".

E mais refere a Requerida que "*não sendo demonstrada a viabilidade probatória da declaração do C..., no sentido de comprovar o valor de aquisição desses títulos, não poderá, igualmente, servir como meio de sustentar as despesas e encargos enunciados".*

E como impende sobre os Requerentes o ónus probatório, neste caso para demonstrar os valores de aquisição e respetivas despesas e encargos suportados com as obrigações, como decorre do artigo 74.º, n.º 1 da LGT e bem se conclui do Acórdão do TCAS, no processo n.º 08843/15, 22/10/2015, de que transcreve o seguinte excerto:

"Este dever imposto à A. Fiscal de averiguar a verdade material não dispensa os contribuintes da obrigação de colaborarem na produção de provas, como se prevê no artº.59, da L.G.T. Por outro lado, a previsão desta obrigação da Fazenda Pública de averiguar os factos relevantes para a decisão não significa que ela tenha o ónus da prova desses factos, pois apenas a insuficiência probatória de factos constitutivos dos direitos invocados pela A. Fiscal é valorada processualmente contra ela (artº.74, nº.1, da L.G.T.)".

E, por isso, a Requerida conclui que "*falecem as alegações dos requerentes".*

Também concluem, pelo mesmo fundamento, não ser aplicável o artigo 43.º da LGT, relativamente ao pedido de pagamento de JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

Relativamente ao pagamento de INDEMNIZAÇÃO POR GARANTIA INDEVIDA, responde a Requerida que "*a formulação desse pedido tem de ser efetuada no prazo de 30 dias após a ocorrência do fundamento do pedido de indemnização por garantia indevida",*

E que "*quanto à possibilidade de formulação do pedido de indemnização com fundamento em facto superveniente, constata-se que nenhum é invocado que tenha ocorrido há menos de 30 dias, como exige o referido no n.º 2 do art.º 171.º do CPPT*".

Para além de que "não revelam quais os encargos que dizem ter suportado e continuar a suportar, pelo que não se encontra alegado nenhum facto ocorrido nos 30 dias anteriores à apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral".

Termos em que "*é intempestivo o pedido de indemnização por garantia indevida, pelo que procede esta exceção invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira*".

Entende, por isso, a Requerida que o pedido de pronúncia arbitral dos Requerentes deve ser julgado improcedente, com as legais consequências.

V - DAS ALEGAÇÕES DOS REQUERENTES

Que em 20/10/2020 vêm os Requerentes a apresentar as suas ALEGAÇÕES, nos seguintes termos:

i. Da questão prévia, relacionada com a alteração do valor da utilidade económica do pedido

Que "*a liquidação de IRS substituta emitida na sequência da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, apenas foi legalmente notificada aos Requerentes decorridos cerca de cinco meses e, por isso, já após a submissão do pedido de pronúncia arbitral no CAAD*".

E que "o valor da utilidade económica do pedido que, nos termos do art. 10.º do RJAT, foi indicado pelos Requerentes no pedido de pronúncia arbitral (€32.555,96), correspondia ao valor da liquidação de IRS e correspondentes juros que, com base na interpretação feita da decisão da reclamação graciosa, os Requerentes antecipavam que fossem mantidos na sua esfera"

E esclarecem os Requerentes que "tal interpretação baseou-se no entendimento já várias vezes expresso pela AT ao longo deste processo, de que "como a repartição dos valores mobiliários, segundo a declaração do C..., é refletido, em partes iguais, entre os dois autores, as conclusões, que se enunciam, relativamente ao contribuinte A... são reproduzíveis, ceteris paribus, em relação aos títulos imputados à autora B..." (cf. despacho de revogação parcial da liquidação de IRS).

E que na mais recente Resposta, a AT reitera que "as conclusões, que se enunciam, relativamente ao requerente marido, são reproduzíveis, em relação aos títulos imputados à requerente mulher" (cf. articulado 40 da resposta da AT).

E em clarificação referem os Requerentes que "a interpretação feita pelos Requerentes, e em que basearam o cálculo do valor de utilidade económica do pedido antes de serem notificados da liquidação de IRS substituta – ou seja, que as conclusões da decisão da reclamação graciosa seriam extensíveis a ambos os contribuintes – não era descabida".

Mais referindo que "ao invés, era a única interpretação que, face ao paralelismo das situações tributárias dos Requerentes e à argumentação apresentada pela AT ao longo de todo o processo – que em momento algum apresenta (nem poderia apresentar, por inexistir) qualquer motivo para tratar diferentemente os dois contribuintes – se acharia fundamentada".

E que, apesar de tudo isto, "*quando finalmente foram notificados da liquidação de IRS substituta, os Requerentes foram surpreendidos pelo facto de as conclusões da decisão da reclamação graciosa apenas terem sido refletidas na parte da liquidação correspondente a um dos Requerentes, pese embora as suas situações fossem exatamente iguais*".

E salientam que "*tal era o absurdo da situação e a completa ausência de fundamentação, que os Requerentes acreditaram que a diferença se tratara de um lapso no quantitativo da liquidação de IRS substituta*".

Mais referem que "*não se pode ignorar que a própria AT reconheceu já razão aos Requerentes em relação ao facto de o imposto que agora se acresce ao valor de utilidade do pedido não ser devido por um (e logo – partindo da sua própria afirmação de que as conclusões seriam extensíveis a ambos – por nenhum) dos contribuintes*".

Donde, "*sem prejuízo, não tendo o lapso sido desfeito, os Requerentes viram-se obrigados a suscitar a revisão, em alta, do valor da utilidade económica do pedido de pronúncia arbitral, para €44.279,82*".

Realçam, todavia que, "*em tudo o resto, o pedido permaneceu inalterado – seja nos factos relevantes, isto é, nos valores de aquisição dos valores mobiliários e nos encargos financeiros subjacentes às respetivas transações que os Requerentes pretendem ver tomados em consideração no cálculo das respetivas mais-valias, seja na causa de pedir, isto é, a declaração da ilegalidade da liquidação de IRS fixada pela AT e correspondentes juros na parte que se revela excessiva face aos factos verificados*".

Daí que concluem os Requerentes que *"não é de aceitar o argumento da AT de que "a causa de pedir subjacente ao pedido de revogação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa é a própria reclamação graciosa, ao passo que causa de pedir que está na origem do pedido de atualização do valor do pedido seja a impugnação do ato de liquidação de 23-06-2020»".*

Donde, para os Requerentes *"não se pode confundir o objeto imediato do pedido de pronúncia arbitral – que é a revogação da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa – com o seu objeto mediato, que sempre foi e continua a ser o ato de liquidação cuja anulação parcial se visa a final".*

Aliás, realçam que *"mesmo que assim não se entendesse, concluindo-se sobre a modificação (alargamento) da instância, o artigo 20.º do RJAT, prevê a possibilidade dessa mesma modificação quando, na pendência do processo, os atos objeto do pedido de decisão arbitral sejam substituídos – o que foi o caso com as sucessivas liquidações de IRS substitutas emitidas pela AT".*

Os Requerentes, em reforço da sua tese, remetem para a decisão proferida no processo (do CAAD) n.º 422/2017-T, que vai no sentido de que *"a alínea e) do n.º 2 do artigo 10.º tem de ser interpretada restritivamente, com a limitação natural e forçosa de que o valor dos processos arbitrais será a utilidade económica do pedido, quando for possível determinar tal utilidade."¹¹*

Pelo que *"face à factualidade descrita – nomeadamente o facto de a liquidação substituída na sequência da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa apenas lhes ter sido notificada após a submissão do pedido de pronúncia arbitral e o facto de nenhum argumento ter sido apresentado, nessa decisão, que fizesse*

¹¹ Sublinhado dos Requerentes.

antecipar o tratamento diferenciado das situações idênticas dos contribuintes – não lhes era possível determinar tal utilidade, nada obstante que o fizessem posteriormente, quando na posse de toda a informação relevante para o efeito".

E concluem que *"deve assim ser aceite o pedido de atualização do valor da utilidade económica do pedido, com todos os efeitos legais"*.

ii. Da impugnação

Relevam os Requerentes que *"a AT volta a comparar as informações constantes dos elementos ao seu dispor (documentos fornecidos pelo C... aos Requerentes, modelos 13 entregues pelo C... à AT e folhetos informativos oficiais dos respetivos produtos financeiros) acedendo, como já havia feito, nos casos em que há correspondência (... DIV FEV 2017, ISIN: ... e ... DIV JUN 2018, ISIN:...) a considerar no cálculo das mais-valias os valores de aquisição relevados nesses documentos"*.

E que *"sem querer alongar o tema da secção anterior, a AT não distingue, aqui, as conclusões a respeito destes valores mobiliários entre os dois contribuintes o que, mais uma vez, contraria o que se verifica na liquidação de IRS emitida na sequência do deferimento parcial da reclamação graciosa, onde a AT continuou a considerar que os referidos títulos tinham um valor de aquisição nulo na esfera de um dos Requerentes"*.

No entanto, realçam que *"já para os restantes produtos financeiros, a AT limita-se a referir que “a incongruência entre os elementos probatórios, é manifesta, pelo que falecem as alegações dos requerentes quanto a este rendimento.” (cf. articulado 52 da resposta da AT), concluindo que “[o] desacordo entre os elementos probatórios, existentes nos autos, não permite a demonstração do valor de aquisição destes produtos financeiros” (cf. articulado 79 da resposta da AT)"*.

Porém, *"relativamente aos documentos disponibilizados aos Requerentes pelo C..., que "[n]ão sendo demonstrada a viabilidade probatória da declaração do C..., no sentido de comprovar o valor de aquisição desses títulos, não poderá, igualmente, servir como meio de sustentar as despesas e encargos enunciados"*".

Ora, notam os Requerentes que *"a AT não apresenta qualquer fundamento para, face à incongruência detetada entre os vários elementos probatórios – entre os quais estão, lembre-se, documentos informativos disponibilizados pela própria Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) –, acolher os elementos inscritos nas modelos 13 e que, convenientemente, são aqueles que resultam num maior imposto a pagar pelos contribuintes, descartando todos os outros"*.

Sobre a questão do ónus da prova suscitada pelo Requerida, citando o artigo 74.º, n.º 1 da LGT, os Requerentes nada têm a opor, pelo que foi precisamente, em relação a esse ónus que *"levou os Requerentes a apresentarem diversos elementos à AT, incluindo os documentos que lhe foram disponibilizados pela própria instituição bancária e pela CMVM, para fazer prova que o valor de aquisição dos referidos títulos, como considerado pela AT, não era o correto"*.

Porém, tal comportamento dos Requerentes não deixou de levar a Requerida a concluir que *"que ficou demonstrado que os requerentes não lograram realizar essa prova"*.

E, por isso, não deixam de realçar os Requerentes que *"A única coisa que fica demonstrada, isso sim, é que, quando confrontada com as incongruências detetadas entre os elementos ao seu dispor, a AT se demitiu do seu papel de prossecução da justiça e de busca da verdade material, abstendo-se de qualquer diligência no sentido de apurar,*

junto da instituição bancária responsável pelo preenchimento e entrega das declarações modelo 13, eventuais lapsos ou outros motivos que pudessem justificar as divergências entre a informação que a AT diz estar contida nessas declarações e a informação oficial e pública disponível sobre os referidos valores mobiliários".

E lembram que *"a jurisprudência é clara no sentido de que "o ónus probatório que possa impender sobre o contribuinte não dispensa a AT de efetuar o seu trabalho de busca da verdade material e de prossecução da justiça, trazendo para o seu procedimento elementos relevantes benéficos para ele." (sublinhado nosso) (v. por exemplo, acórdão do 68/12.TBTVD.L1-2 do Tribunal da Relação de Lisboa)"*.

E lembram também os Requerentes que *" como decorre do acórdão citado pela própria AT na sua resposta, esta "está sujeita ao princípio do inquisitório (cfr.artº.58, da L.G.T.), o qual é um corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua atuação. Este dever de imparcialidade reclama que a Fazenda Pública procure trazer ao procedimento todas as provas relativas à situação fáctica em que vai assentar a decisão, mesmo que elas tenham em vista demonstrar factos cuja revelação seja contrária aos interesses patrimoniais da Administração." (cf. acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo nº 08843/15, de 22/10/2015)"*.

E vão mais longe, ao trazerem à colação o argumento de Joaquim Freitas da Rocha, ao referir que *" o objetivo das provas, da fase instrutória e de todo o procedimento não é o convencimento do órgão decisor da bondade de uma determinada versão da realidade, mas sempre e só atingir a verdade material." (sublinhado nosso) (cf. ROCHA, Joaquim Freitas da, "Lições de Procedimento e processo tributário", Coimbra editora, 2014, 5ª edição, pág. 100)"*.

E que, por todo o exposto alegam os Requerentes que *"não pode proceder o argumento de que os Requerentes não cumpriram o seu ónus da prova relativamente aos valores de aquisição e encargos suportados com os valores mobiliários por si*

alienados em 2015, tendo estes, outrossim, apresentado documentos disponibilizados tanto pela instituição bancária como pela CMVM que contrariam os valores considerados pela AT".

iii. Do pedido de indemnização por garantia indevida

Sobre o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, os Requerentes alegam que não concordam com a argumentação da AT, que cita, nomeadamente o artigo 171.º, n.º 2 do CPPT, mas sem explicitar se se está perante um caso de fundamento superveniente ou não.

Lembram os Requerentes que o seu pedido de indemnização não tem por base qualquer facto superveniente, mas o pagamento da caução a que foi obrigada no início do processo, para sustentar o processo de execução fiscal instaurado com vista à cobrança coerciva, e apresentado aquando da impugnação arbitral.

Pelo que, alegam os Requerentes não serem de aceitar os argumentos da AT.

iv. Da ilegalidade parcial do ato de liquidação

E em conclusão entendem à luz do que defenderam e de todos os elementos trazidos ao processo, que o ato de liquidação adicional padece de ilegalidade, pelo menos parcial, com todas as legais consequências.

VI - Requerimento adicional dos Requerentes

No entanto, por requerimento de 10/07/2020, os Requerentes pronunciaram-se, após a revogação parcial do ato controvertido, no sentido de que "*deverá o pedido de pronúncia*

arbitral proceder, embora com atualização do valor da sua utilidade económica, nos termos já referidos de, para € 44.279,82", conforme demonstração que apresenta no referido pedido.

Os Requerentes, nesse mesmo requerimento, realçam que "*quando apresentaram o pedido de pronúncia arbitral que suscitou o processo supra identificado¹², não estavam ainda na posse dessa liquidação¹³, ao contrário do que seria expectável e devido*"

Mais referem os Requerentes que "*da leitura da decisão de (in)deferimento parcial entenderam, como seria natural pensar, que as conclusões alcançadas pela AT relativamente ao contribuinte A..., seriam de generalizar à sua esposa, B..., porquanto, no que ao presente processo diz respeito, estes repartiram os ganhos dos mesmos títulos transacionados*".

E ainda que "*Aliás, tão natural seria tal conclusão que, na própria decisão de revogação parcial do ato que se seguiu (cf. Documento 1), a Subdiretora-Geral do Imposto sobre o Rendimento e das Relações Internacionais, alcançou exatamente a mesma conclusão, ao referir, no final do §29 que “Como a repartição dos valores mobiliários, segundo a declaração do C..., é refletido, em partes iguais, entre os dois autores, as conclusões que se anunciam relativamente ao contribuinte A... são reproduzíveis, ceteris paribus, em relação aos títulos imputados à autora B...”*".

Donde, "*foi portanto com enorme surpresa que os Requerentes receberam a liquidação de IRS corrigida no seguimento do (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa e constataram que a AT apenas tinha aplicado as conclusões da Reclamação Graciosa a um dos contribuintes, anulando o imposto devido a título de tributações autónomas no montante de €10.930,08, quando seria de esperar que a anulação fosse feita em relação a ambos, pelos motivos citados, ascendendo por isso ao dobro, ou seja, €21.860,16.*

¹² Processo n.º 233/2020-T

¹³ Liquidação corrigida, face à reclamação graciosa apresentada.

E que *"é, por isso, essencial clarificar que, face à informação agora detida pelos Requerentes, o montante da anulação das liquidações cuja ilegalidade se peticiona no presente processo não é de apenas €32.345,87 (e respetivos juros), conforme referido no pedido, mas de mais €10.930,08 (e respetivos juros), num total de €43.275,96 (e respetivos juros)"*, conforme sumariado constante de quadro junto.

VII - ALEGAÇÕES DA REQUERIDA - A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

A Requerida realça que as alegações dos Requerentes não trazem nada de novo em relação à argumentação aduzida no pedido de pronúncia arbitral e que, por isso, as alegações que viesse a fazer seriam uma *"mera repetição inútil"*.

Não deixa, porém, a Requerida de salientar que *"face às divergências entre os elementos de prova constantes dos autos não podem relevar para o apuramento da mais-valias a concorrência das despesas e encargos na realização dos valores mobiliários"*

E também pretende a Requerida realçar que *"ficou amplamente demonstrada, nos termos do disposto no art. 171.º, n.º 2, do CPPT, a intempestividade do pedido de indemnização por prestação de garantia indevida"*.

E que, para concluir, refere que *"compulsando todos os meios de prova de que dispunha, cujo ónus de prova compete ao Requerente, não pode decidir de forma diferente, pelo que o ato impugnado não padece de nenhuma ilegalidade"*.

VIII - ESCLARECIMENTOS ADICIONAIS DA REQUERIDA, A PEDIDO DO TRIBUNAL

Tendo em vista clarificar as várias situações relativas às liquidações de IRS em causa, imposto e juros liquidados e anulados, não transparentes no processo arbitral, foi proferido despacho pelo Tribunal para melhor se conhecer todo o evoluir do processo administrativo e melhor se poder decidir.

Deste despacho e da resposta enviada, foi determinada a notificação dos Requerentes.

E por relevante, se transcreve o conteúdo da mesma resposta:

"1.º Foram efetuadas duas liquidações oficiosas em resultado da reclamação, a 1ª a 2020 ... de 26-6-2020 e a 2ª a 2020 ... de 14-7-2020.

2.º Através desta última liquidação a 2020 ... verifica-se que os Requerentes ... e ... têm a pagar relativamente ao IRS de 2015 um total de 50.775,04, sendo 49.577,96 de imposto, 859,80 de juros compensatórios e 300,60 de juros compensatórios de recebimento indevido.

3.º Os Requerentes pagaram uma nota de cobrança de 5.990,00 a 31-8-2016 e receberam em 28-8-2017 um reembolso de 4.795,50.

4.º A base de cálculo dos juros compensatórios é a diferença entre o imposto devido e o já pago ou seja $49.577,96 - 5.990,00 = 43.587,96$.

5.º A base de cálculo dos juros de recebimento indevido é o reembolso pago em 28-8-2017 ou seja 4.795,50.

6.º Quanto aos juros compensatórios da última liquidação, a base das datas para efeitos de cálculo são as indicadas na declaração oficiosa 1-6-2016 a 27-11-2016.

7.º Já no que diz respeito aos juros compensatórios de recebimento indevido as datas de base para o cálculo são 28-8-2017 data do pagamento do reembolso de 4.795,50 e 27-11-2016 data de entrega da declaração objeto da reclamação".

Também foi junta a Reclamação n. 2019..., bem como os ficheiros das liquidações, acertos de contas e demonstrações do cálculo de juros, que integram os autos.

IX - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

O Tribunal encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).

O processo não padece de vícios que o invalidem.

Tendo em conta a prova documental junta aos autos, cumpre fixar a matéria de facto relevante para a compreensão da decisão.

X - Fundamentação

1. Matéria de facto

a) Os Requerentes, sujeitos passivos de IRS, casados, entregaram a sua declaração de rendimentos modelo 3 de IRS, conjuntamente, com referência a 2015.

b) A declaração não incluía o Anexo G, alegadamente por mero lapso¹⁴, com a informação dos elementos respeitantes a valores mobiliários alienados nesse ano de 2015.

c) Com data de 23/7/2016 e com o n.º 2016..., foi efetuada a 1.ª liquidação de IRS de 2015 relativamente à declaração oportunamente apresentada em 27/05/2016 pelos Requerentes, com a identificação..., cujo resultado da mesma liquidação foi o de uma nota de liquidação, para pagamento de € 5.990,00.

d) Em 17/05/2017 foi apresentada uma declaração de substituição, validada em 28/06/2017, que deu origem à liquidação n.º 2017..., de que resultou um reembolso de € 4.795,50.

e) Em 03/08/2016 e 03/09/2017 foram apresentadas declarações de substituição pelos Requerentes, que a AT considerou não serem liquidáveis.

f) Com data de 22/03/2019 foi apresentada pela AT uma declaração oficiosa¹⁵, validada em 26 do mesmo mês, que deu origem à liquidação n.º 2019..., liquidada em 29 do mesmo mês, com o valor de IRS a pagar de € 61.920,72, em que se incluem juros compensatórios de € 1.376,72, com data limite de pagamento de 13/05/2019.

g) Conhece-se, ainda, dos autos que com data de 23/06/2020 foi efetuada uma 2.ª liquidação oficiosa¹⁶, com o n.º 2020..., de 23/06/2020, esta em resultado também da reclamação, com um valor de IRS apurado de € 50.775,04, em que se incluem juros compensatórios de € 1.161,12.

¹⁴ Cfr. art.º 7.º da PI.

¹⁵ Significando que é uma liquidação da iniciativa dos serviços da AT.

¹⁶ Igual ao referido na nota 10.

h) E também uma 3.^a liquidação oficiosa¹⁷, com o n.º 2020..., em 11/07/2020, também em resultado da reclamação, com um valor de IRS apurado de € 50.738,36, em que se incluem juros compensatórios de € 1.160,40.

i) A liquidação oficiosa a que se refere a alínea f), no valor de € 61.920,72, em que se incluem juros compensatórios de € 1.376,72, foi objeto de pedido de Reclamação Graciosa, apresentado em 01/08/2019, a que coube o n.º ...2019..., antes, portanto, da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, em cuja Reclamação se requer a reforma da mesma por não terem sido considerados no cálculo das mais-valias relativas aos valores mobiliários alienados, quaisquer valores relativos à aquisição dos mesmos e às despesas e encargos de aquisição e alienação.

j) Na apreciação da reclamação em causa, pode constatar-se da respetiva informação, no ponto 3. o seguinte:

"Conclusões:

*a) Os documentos do banco não declaram os números de identificação fiscal da entidade emitente das operações efetuadas, bem como o Código dos Valores Mobiliários, a mesma falta verifica-se na reclamação graciosa, vêm assim nesta parte indeferida a sua pretensão [**Pretensão indeferida**];*

*b) Desconsideração do valor das despesas e encargos efectuados [**Pretensão indeferida**];*

¹⁷ Idem

c) *No Campo 9001, o valor de aquisição será de € 39.000,00 [Reclamante A – Pretensão deferida];*

d) *No Campo 9002, o valor de aquisição será de € 15,00 [Reclamante A – Pretensão deferida parcialmente];*

e) *No Campo 9003, o valor de aquisição será de € 21,00 [Reclamante A – Pretensão deferida parcialmente];*

f) *Aceitam-se os valores da reclamação graciosa, dos Campos 9006 e 9007, como valores de aquisição € 12.500,00 e € 6.250,00, e os valores de realização € 17.287,50 e € 7.406,25, respetivamente porque correspondem aos valores da declaração oficiosa, bem como as datas das suas aquisições e realização [Reclamante A – Pretensão deferida];*

g) *A declaração oficiosa, tem de ser alterada no Anexo G, quadro 9, campos 9001 e 9002, aonde consta o ano de aquisição de 2015, terá de ser colocado o ano de 2013 [Reclamante B];*

h) *Alterar a data do Campo 9001 – Valor de aquisição para 30/03/2012 [Reclamante A]; i) Alterar a data do Campo 9002 – Valor de aquisição para 30/06/2010 [Reclamante A];*

j) *Alterar a data do Campo 9003 – Valor de aquisição para 31/03/2011. [Reclamante A]¹⁸.*

k) *Mais é referido que "Face ao exposto, sou de parecer que será de alterar a liquidação, sendo de deferir parcialmente o pedido".*

¹⁸ Todos os elementos a **bold** são do Tribunal.

l) O Projeto de decisão é proferido a 29/11/2019 pela Diretora de Finanças Adjunta do Porto, por delegação de competências, nos seguintes termos, após parecer favorável dos seus Chefes de Divisão: *"Em concordância com o informado e nos seus termos, projeto o deferimento parcial do pedido. Notifique nos termos e para os efeitos do art.º 60.º da LGT"*.

m) Este Projeto de Decisão foi notificado ao Ilustre Mandatário dos Requerentes pelo Ofício n.º 2019..., de 02/12/2019, dos Serviços de Justiça Tributária da Direção de Finanças do Porto, para *"exercer, querendo, o direito de participação na decisão na modalidade de audiência prévia previsto no art.º 60.º da LGT, devendo para o efeito remeter documento escrito endereçado aos serviços da AT - Autoridade Tributária e Aduaneira emitente desta notificação"*.

n) Os Reclamantes não usaram o seu direito de audiência, tendo apresentado em 20/04/2020 o pedido de pronúncia arbitral que ora se aprecia, **"Para declaração de ilegalidade e anulação parcial"** do ato de liquidação adicional de IRS e respetivos juros, nomeadamente na parte reclamada e mantida pela AT na sequência da decisão de (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa apresentada (...).

o) A referida Reclamação Graciosa foi parcialmente deferida, tendo a AT, **segundo os Reclamantes**, mantido a exigência de IRS do ano de 2015 de € 32.345,87 e de juros no valor de € 210,09, em vez dos € 61.920,72 respeitantes à liquidação n.º 2019... .

p) Pelo que no Ponto iii. do art.º 12.3 da sua P.I. tenham solicitado a anulação dos montantes de IRS e de juros de € 32.345,87 e de € 210,09, respetivamente.

q) E no seu art.º 56.º da mesma P.I. tenham indicado como valor da utilidade económica do pedido, o valor correspondente ao IRS liquidado através do ato que parcialmente impugnam e dos correspondentes juros, no montante total de € 32.555,96.

r) No entanto, conforme antes se refere, por requerimento posterior, de 10/07/2020, os Requerentes pronunciaram-se, após a revogação parcial do ato controvertido, no sentido de que *"deverá o pedido de pronúncia arbitral proceder, embora com atualização do valor da sua utilidade económica, nos termos já referidos de, para € 44.279,82"*, conforme demonstração que apresenta no referido pedido.

s) Os Requerentes, nesse mesmo requerimento, realçam que *"quando apresentaram o pedido de pronúncia arbitral que suscitou o processo supra identificado¹⁹, não estavam ainda na posse dessa liquidação²⁰, ao contrário do que seria expectável e devido"*

t) Mais referem os Requerentes que *"da leitura da decisão de (in)deferimento parcial entenderam, como seria natural pensar, que as conclusões alcançadas pela AT relativamente ao contribuinte A..., seriam de generalizar à sua esposa, B..., porquanto, no que ao presente processo diz respeito, estes repartiram os ganhos dos mesmos títulos transacionados"*.

u) E ainda que *"aliás, tão natural seria tal conclusão que, na própria decisão de revogação parcial do ato que se seguiu (cf. Documento 1), a Subdiretora-Geral do Imposto sobre o Rendimento e das Relações Internacionais, alcançou exatamente a mesma conclusão, ao referir, no final do §29 que **"Como a repartição dos valores mobiliários, segundo a declaração do C..., é refletido, em partes iguais, entre os dois autores, as conclusões que se anunciam relativamente ao contribuinte A... são reproduzíveis, ceteris paribus, em relação aos títulos imputados à autora B..."**²¹"*.

v) Donde, *"foi portanto com enorme surpresa que os Requerentes receberam a liquidação de IRS corrigida no seguimento do (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa e constataram que a AT apenas tinha aplicado as conclusões da Reclamação Graciosa a um dos contribuintes, anulando o imposto devido a título de tributações autónomas*

¹⁹ Processo n.º 233/2020-T

²⁰ Liquidação corrigida, face à reclamação graciosa apresentada.

²¹ A **bold** pelo Tribunal

no montante de €10.930,08, quando seria de esperar que a anulação fosse feita em relação a ambos, pelos motivos citados, ascendendo por isso ao dobro, ou seja, €21.860,16.

x) E que "é, por isso, essencial clarificar que, face à informação agora detida pelos Requerentes, o **montante da anulação das liquidações cuja ilegalidade**²² se peticiona no presente processo não é de apenas €32.345,87 (e respetivos juros), conforme referido no pedido, mas de mais €10.930,08 (e respetivos juros), num total de €43.275,96 (e respetivos juros)", conforme pormenor constante de quadro que incluem.

2. Matéria de facto dada como provada

Toda a matéria de facto descrita consta dos autos mostra-se comprovada, com exceção de alguns valores de aquisição dos valores mobiliários alienados, que não são coincidentes nos diversos documentos em análise, designadamente declaração mod. 13, documento do C... e do D..., entre outros, e também do valor das despesas e encargos de alienação.

3. Dos factos não totalmente provados

Não existe matéria de facto não provada, com exceção do anteriormente referido.

Existe, portanto, **alguma** divergência entre a informação constante da declaração da entidade C..., que presta informação auxiliar ao preenchimento da declaração modelo 3 de IRS e os elementos indicadas na declaração modelo 13, de entrega obrigatória à AT pelas instituições de crédito e sociedades financeiras que, com a sua intervenção, tenham efetuado operações relativas a valores mobiliários e warrants autónomos, bem como operações relativas a instrumentos financeiros derivados, incluindo os produtos financeiros complexos, nos termos

²² A **bold** pelo Tribunal

do artigo 124.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e disponível na base dados da administração fiscal.

Essas divergências têm a ver com valores e datas de aquisição de alguns valores mobiliários alienados, no caso, obrigações e com o valor das despesas e encargos com aquisição e alienação.

4. Matéria de direito

Trata-se do apuramento das mais-valias relativas aos instrumentos financeiros alienados pelos Requerentes em 2015, incluídos na b) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRS.

E para tanto, devem ser tido em conta, também o disposto na alínea a) do n.º 4 do mesmo artigo 10.º, o artigo 48.º, a alínea b) do n.º 1 do artigo 51.º, a alínea c) do n.º 1 do artigo 72.º e, ainda, os n.os 1 e 4 do artigo 65.º, todos do Código do IRS.

Portanto, as questões essenciais a dirimir são as seguintes:

1.^a - Clarificar as divergências existentes entre a informação da entidade C... e do D..., fornecida aos Sujeitos Passivos e a constante da declaração modelo 13 obrigatoriamente entregue à AT pelas instituições de crédito e sociedades financeiras por força do art.º 124.º do CIRS, em particular no que se refere aos valores de aquisição;

2.º - Conhecer da aceitação ou não do valor das despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRS, constante dos elementos fornecidos pelo C....

Daí que importe, sempre, considerar, com rigor, o preço de aquisição, valor de realização e despesas e encargos inerentes à aquisição e alienação dos mesmos, e respetiva prova, como única forma de apuramento correto das mais-valias realizadas.

Ora, a AT face a divergências encontradas no anexo G, face aos elementos que a AT possuía, notificou os contribuintes para a necessidade de comprovar os valores declarados de incrementos patrimoniais, devendo, para o efeito, enviar declaração de substituição com todas as operações, caso contrário procederia a uma correção oficiosa.

Para o efeito, foi remetida aos sujeitos passivos a notificação das alterações propostas através da informação anexada ao Ofício n.º 2019..., de 22/03/2019, em que, com exceção de duas situações, todos os valores de aquisição são indicados a "zero".

E foi na ausência de nova declaração por parte dos ora Requerentes, que a AT elaborou uma declaração oficiosa, que deu origem à liquidação n.º 2019..., no valor de € 61.920,72.

Foi esta liquidação que os então Reclamantes contestaram através da Reclamação Graciosa apresentada em 01/08/2019, a que coube o n.º ...2019....

Notificados do deferimento parcial da reclamação e da consequente liquidação de IRS n.º 2019... e respetivos juros, no valor total de € 32.555,96, em que se incluem juros compensatórios de € 210,09, que corrige alguns dos elementos contestados, os Sujeitos Passivos apresentaram pedido de pronúncia arbitral para declaração de ilegalidade e anulação parcial do referido ato de liquidação adicional de IRS e respetivos juros, resultante do deferimento parcial da reclamação.

Veja-se agora quais os resultados a que a AT chegou na apreciação da reclamação em causa:

- a) Os documentos do banco não declaram os números de identificação fiscal da entidade emitente das operações efetuadas, bem como o Código dos Valores Mobiliários, a mesma falta verifica-se na reclamação graciosa, vêm assim nesta parte indeferida a sua pretensão [Pretensão indeferida];
- b) Desconsideração do valor das despesas e encargos efectuados [Pretensão indeferida];
- c) No Campo 9001, o valor de aquisição será de € 39.000,00 [Reclamante A – Pretensão deferida];
- d) No Campo 9002, o valor de aquisição será de € 15,00 [Reclamante A – Pretensão deferida parcialmente];
- e) No Campo 9003, o valor de aquisição será de € 21,00 [Reclamante A – Pretensão deferida parcialmente];
- f) Aceitam-se os valores da reclamação graciosa, dos Campos 9006 e 9007, como valores de aquisição € 12.500,00 e € 6.250,00, e os valores de realização € 17.287,50 e € 7.406,25, respectivamente porque correspondem aos valores da declaração oficiosa, bem como as datas das suas aquisições e realização [Reclamante A – Pretensão deferida];
- g) A declaração oficiosa, tem de ser alterada no Anexo G, quadro 9, campos 9001 e 9002, aonde consta o ano de aquisição de 2015, terá de ser colocado o ano de 2013 [Reclamante B];
- h) Alterar a data do Campo 9001 – Valor de aquisição para 30/03/2012 [Reclamante A];
- i) Alterar a data do Campo 9002 – Valor de aquisição para 30/06/2010 [Reclamante A];
- j) Alterar a data do Campo 9003 – Valor de aquisição para 31/03/2011. [Reclamante A].

E assim se chegou ao deferimento parcial da reclamação graciosa.

Sucedo que em abril de 2020 é apresentado o pedido de pronúncia arbitral, que põe em causa a liquidação oficiosa efetuada, antes referida, resultante da decisão da reclamação graciosa, contestando, portanto, as conclusões da AT sobre a apreciação da mesma reclamação.

Daí que a ora Requerida tenha solicitado parecer à Direção de Serviços de IRS, como entidade de gestão do imposto a nível nacional, que através da Informação de 09/06/2020, refere, por relevante, o seguinte:

"Após a leitura e análise da matéria objecto do pedido de pronúncia arbitral, informa-se que:

1. Antes de mais, importa salientar que a causa de pedir dos autores, centra-se na desconformidade apontada aos valores de aquisição, que pontificam no anexo G, da declaração modelo 3 vigente nº

2. A que acresceria, no entendimento dos contribuintes, a errónea desconsideração das despesas e encargos, associados aos valores mobiliários discriminados na sobredita declaração.

3. Uma asserção que seria justificada, a partir da observação da declaração da entidade "C...- Informação auxiliar ao preenchimento da declaração modelo 3 de IRS", que assinalaria os

ditos valores de aquisição e realização das transações dos valores mobiliários, bem como as respetivas despesas e encargos, intermediados por essa entidade.

4. E que estabeleceria a relação entre esses montantes, e os correspondentes títulos reembolsado/alienados.

5. São conclusões que secundamos, em parte²³.

6. Com efeito, a dita declaração, para além de identificar, e relacionar, tanto a entidade emitente, como o código de valor mobiliário, com o título transmitido respetivo.

7. Encontra total correspondência com as referências indicadas na declaração modelo 13 n.º..., disponível na base dados da administração fiscal que sinalizam o resgate/reembolso/alienação dos títulos em discussão.

8. Aliás, sintomático dessa similitude, são os próprios valores de realização, referentes à totalidade das remunerações dos valores mobiliários objetadas.

9. Que ascendem, tanto no conjunto das declarações modelo 13 (a declaração modelo 13 é de entrega obrigatória pelas instituições de crédito e sociedades financeiras que com a sua intervenção, tenham efetuado operações relativas a valores mobiliários e warrants autónomos, bem como operações relativas a instrumentos financeiros derivados, incluindo os produtos financeiros complexos, nos termos do artigo 124.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), como na declaração do “C...”, a 249.462,50€.

10. Neste contexto, as únicas quantias que não se encontram anotadas nas ditas declarações, são, justamente, os valores e as datas de aquisição dos valores mobiliários controvertidos (no caso, obrigações).

11. Mas isso não significa, que a aquisição dessas obrigações, tenha ocorrido de forma gratuita, sem que os autores tivessem desembolsado qualquer montante, conforme resulta da declaração modelo 3 vigente.

12. Significa, tão-somente, que a supramencionada declaração modelo 13, apenas versa sobre os elementos que presidiram ao reembolso associado a esses valores mobiliários, durante o período de tributação de 2015.

13. Ora, como todas as informações relativas à aquisição das obrigações em análise, reportam-

²³ A **bold** pelo Tribunal.

se a anos anteriores a 2015.

14. E sabendo que a declaração modelo 3 contestada, foi elaborada com base nos elementos da declaração modelo 13 sobredita.

15. Circunstância motivada pela omissão dos autores, que não indicaram as remunerações associadas às obrigações contestadas, na declaração modelo 3, do período de tributação de 2015.

16. Então a liquidação em crise, inferiu, apenas, as informações que a administração fiscal dispunha, relativamente ao ano de 2015.

17. Ou seja, dos valores de realização dos valores mobiliários em crise.

18. Deste modo, a declaração do “C...” assume capital importância, porquanto esclarece os momentos que marcaram as obrigações controvertidas, desde a aquisição até ao respetivo reembolso²⁴.

19. Percorrido este itinerário, é possível proceder à análise da eventual correspondência entre as declarações modelo 13, tanto dos anos de aquisição, como dos períodos de tributação de remuneração, correspondentes às obrigações controvertidas.

20. E permite estabelecer o confronto com os elementos insertos na declaração do “C...”.

21. Nesse sentido, no que respeita às operações relacionadas, na referida declaração, com os títulos “... DIV FEV 2017, ISIN:...” e ... DIV JUN 2018, ISIN:...”, os elementos atinentes à aquisição e à remuneração destas obrigações, são coincidentes, em todos os parâmetros, com as informações explanadas nas declarações modelo 13, dos períodos de compra e alienação respetivos.

22. Mais concretamente, tanto os valores mobiliários, como as datas das operações e os valores envolvidos, são iguais em todos os elementos probatórios compulsados.

23. Neste ponto, é mister realçar que, relativamente a estas valores mobiliários, o número de títulos subscritos, é o mesmo daqueles que foram realizados em 2015.

24. Uma particularidade que diverge dos restantes valores mobiliários, diferenciados na mesma declaração do “C...” (... JAN 2015 - ISIN:....; ... DEZ 2017 - ISIN:....; ... MAR 2015 - ISIN:; ... 6.85% 03/30/15 - ISIN:....; ... EUROPA SET 2016 - ISIN:....).

²⁴ Idem

25. *Ou seja, o número de títulos reembolsados em 2015, não corresponde ao número de obrigações subscritas, nos respetivos anos de aquisição.*

26. *Uma asserção verificável, perante a declaração modelo 13 n.º ... supramencionada respeitante ao ano de 2015.*

27. *Todavia, é mister frisar que, quando compulsadas as declarações modelo 13, dos períodos de tributação relativos à época de subscrição das obrigações, é possível observar que os valores de aquisição apontados, são superiores ao número de títulos adquiridos (em relação às obrigações ... DEZ 2017 - ISIN:..., e ... SET 2016 - ISIN:..., é mister realçar que a declaração modelo 13 n.º..., do período de tributação de 2012, não discrimina o código do valor mobiliário associado aos elementos que acabamos de referir. Contudo, os restantes elementos dispostos na aludida declaração, mormente a data e natureza da operação, bem como o tipo de valores mobiliários transacionados, são coincidentes com as informações dispostas na Declaração do “C...”).*

28. *Por outras palavras, como foram subscritas mais obrigações, que aquelas que foram reembolsadas, os montantes despendidos foram, obviamente, superiores, no período de aquisição.*

29. *De todo o modo, como meio de melhor averiguar a correspondência dos elementos inscritos nas declarações modelo 13, referentes aos períodos de tributação das respetivas aquisições, quando comparados com os montantes inscritos na declaração do C..., afigura-se profícuo o exercício mais rigoroso, tendente a enunciar os dados insertos nas aludidas declarações modelo 13, bem como a relação com o quadro 9, do anexo G, da declaração modelo 3 n.º ... (vigente), concorrentes aos valores de aquisição em crise (é mister esclarecer que os valores mobiliários, em seguida enunciados, contemplam, tão-somente, os títulos imputados ao contribuinte A... . Todavia, como a repartição dos valores mobiliários, segundo a declaração do C..., é refletido, em partes iguais, entre os dois autores, as conclusões, que se enunciam, relativamente ao contribuinte A..., são reproduzíveis, ceteris paribus, em relação aos títulos imputados à autora B...):*

Campo 9001- ... 6.85% 03/30/15 - ISIN:.... N.º de títulos subscritos: 150; Valor da operação: 150.000,00€. Ou seja, cada título foi subscrito pelo valor de 1000€ (informações, precedentes,

*decorrentes da declaração modelo 13, do período de tributação de aquisição). Ora, neste ponto, é imperioso realçar que a declaração modelo 13 n.º ..., do período de tributação de 2015, assinala o resgate/reembolso de 39 títulos. Isso significa que, tendo em mente a valorização sobredita de 1000€, respeitante à subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 39.000,00€. É, justamente, a mesma conclusão que a decisão da reclamação graciosa assinala. Tendo, do mesmo modo, afirmado que a pretensão dos autores deveria obter provimento. **Não é, pois, esta, uma questão controvertida nos presentes autos.**²⁵*

*Campo 9002 - ...JAN 2015 - ISIN:....; N.º de títulos subscritos: 60.000; Valor da operação: 60.000,00€. Ou seja, cada título foi subscrito pelo valor de 1€ (informações, precedentes, decorrentes da declaração modelo 13 n.º..., do período de tributação de aquisição, 2010). Ora, a declaração modelo 13, n.º ..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram resgatados/rembolsados 15 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação, ascendeu aos 15.000,00€. Quanto a este valor mobiliário, é mister sublinhar que a decisão da reclamação graciosa, considerou, do mesmo modo, que o valor unitário da subscrição destes títulos, ascendeu a 1€. Relevou, igualmente, o mesmo número de títulos subscritos (60.000) e resgatados (15). O que redundou nos 15,00€, concluídos pela decisão da reclamação graciosa. Todavia, não é menos verdade, na esteira da petição do autor, que o documento informativo deste produto financeiro, esclarece, na respetiva página 4, que o valor nominal de subscrição ascendeu a 1000€. Ou seja, o valor de subscrição de cada título diverge, consoante o documento de análise compulsado, ditando a modelo 13 n.º ..., do período de tributação 2010, o valor unitário 1€, ao invés dos 1000€, do documento informativo. **A incongruência entre os elementos probatórios, é manifesta.**²⁶*

Campo 9003 - ... MAR 2015 - ISIN:....; N.º de títulos subscritos: 75.000; Valor da operação: 75.000,00€. Ou seja, cada título foi subscrito pelo valor de 1€ (informações, precedentes, decorrentes da declaração modelo 13 n.º ..., do período de tributação de aquisição, 2011). Ora, a declaração modelo 13, n.º..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram

²⁵ A **bold** pelo Tribunal

²⁶ A **bold** pelo Tribunal

*resgatados/rembolsados 21 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação, ascendeu aos 18.750,00€. Isso significa que, tendo em mente a valorização sobredita de 1€, respeitante à subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 21,00€. São conclusões, igualmente secundadas pela decisão da reclamação graciosa contudo, a declaração do C... aponta a importância de 18.750,00€, enquanto valor de aquisição destes títulos. Mais, de salientar, na esteira da petição oferecida, que o documento informativo deste produto financeiro, determina, enquanto valor nominal unitário de subscrição, o montante de 1000€. Ou seja, o valor de subscrição de cada título diverge, consoante o documento de análise compulsado, ditando a modelo 13 n.º..., do período de tributação 2011, o valor unitário 1€, ao invés dos 1000€, do documento informativo. **A incongruência entre os elementos probatórios (declarações modelo13, documento informativo e declaração do C...) é manifesta.**²⁷*

*Campo 9004 - ... EUROPA SET 2016 - ISIN:...; N.º de títulos subscritos: 50.000; Valor da operação: 50.000,00€. Ou seja, cada título foi subscrito pelo valor de 1€ (informações, precedentes, decorrentes da declaração modelo 13, do período de tributação de aquisição). Ora, a declaração modelo 13, n.º..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram alienados 14.000 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação, ascendeu aos 16.287,50€. Isso significa que, tendo em mente a valorização sobredita de 1€, respeitante à subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 14.000,00€. **Contudo, a declaração do C..., aponta a importância de 12.500,00€, enquanto valor de aquisição destes títulos.**²⁸*

Campo 9005 - ... DEZ 2017 - ISIN:...; N.º de títulos subscritos: 50.000; Valor da operação: 50.000,00€. Ou seja, cada título foi subscrito pelo valor de 1€ (informações, precedentes, decorrentes da declaração modelo 13, do período de tributação de aquisição). Ora, a declaração modelo 13, n.º..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram alienados 14.000 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação, ascendeu aos 12.500,00€. Isso significa que, tendo em mente a valorização sobredita de 1€, respeitante à

²⁷ Idem

²⁸ Idem

*subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 14.000,00€. **Contudo, a declaração do C..., aponta a importância de 12.500,00€, enquanto valor de aquisição destes títulos.***²⁹

*Campo 9006 - ... DIV FEV 2017 - ISIN:...; Nº de títulos subscritos: 14; Valor da operação: 12.500,00€. Ou seja, cada título foi subscrito pelo valor de 892,86€ (informações, precedentes, decorrentes da declaração modelo 13, do período de tributação de aquisição). Ora, a declaração modelo 13, nº..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram alienados 14 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação, ascendeu aos 17.287,50€. Isso significa que, tendo em mente a valorização sobredita de 892,86€, respeitante à subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 12.500,00€. **É, portanto, manifesta, a correspondência, de modo proporcional, entre as quantias envolvidas na aquisição dos valores mobiliários, descritas na declaração modelo 13, quando comparadas com os elementos inscritos na declaração do C...***³⁰.

*Campo 9007 - ... DIV JUN 2018 - ISIN:...; Nº de títulos subscritos: 7; Valor da operação: 6.250,00€. Ou seja, cada título foi subscrito pelo valor de 892,86€ (informações, precedentes, decorrentes da declaração modelo 13, do período de tributação de aquisição). Ora, a declaração modelo 13, nº ..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram alienados 7 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação, ascendeu aos 7.406,25 €. Isso significa que, tendo em mente a valorização sobredita de 892,86€, respeitante à subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 6.250,00€. **É, portanto, manifesta, a correspondência, de modo proporcional, entre as quantias envolvidas na aquisição dos valores mobiliários, descritas na declaração modelo 13, quando comparadas com os elementos inscritos na declaração do C...***³¹

30. Sobre o alinhamento anteriormente exposto, importa salientar algumas **conclusões**

²⁹ Idem

³⁰ Idem

³¹ A **bold** pelo Tribunal.

*essenciais.*³²

Primeiro, que os valores mobiliários “Campo 9006 - ... DIV FEV 2017 - ISIN:...” e “Campo 9007 - ... DIV JUN 2018 - ISIN:...” , além de encontrarem uma total correspondência entre os elementos presentes na declaração do C... e das declarações modelo 13, já se encontram refletidos na liquidação vigente. **Ademais, foram elementos que não mereceram objeção por parte da decisão proferida na reclamação graciosa (não são montantes controvertidos).**³³

Segundo, sobre os valores mobiliários “Campo 9002 - ... JAN 2015 - ISIN:...” e “Campo 9003 - ... MAR 2015 - ISIN:...” , é notória a incongruência das informações referentes ao valor unitário de aquisição de cada título, quando confrontados os elementos presentes nas declarações modelo 13, documentos informativos dos respetivos produtos financeiros e montantes indicados na declaração do C... . **São diferenças que, obviamente, denotam putativos valores de aquisição divergentes, consoante os documentos que sejam relevados.** ³⁴

Terceiro, no que concerne aos restantes valores mobiliários: “Campo 9001- ... 6.85% 03/30/15 - ISIN:...” ; “Campo 9003 - ... MAR 2015 -...” ; “Campo 9004 - ... EUROPA SET 2016 - ISIN:...” ; “Campo 9005 - ... DEZ 2017 - ISIN:...” - da relação entre o número de títulos subscritos, ao momento de obtenção dos valores mobiliários, e dos respetivos valores de aquisição, quando confrontados com o número de títulos alienados/resgatados/reembolsados, ao nível das respetivas declarações modelo 13, dos períodos de aquisição e realização, não são idênticos aos valores de aquisição indicados na declaração do C... . Isto é, os montantes explanados nas declarações modelo 13, apresentam valores de aquisição superiores, em relação às quantias alinhadas na declaração do C... . **Uma circunstância que redundava num saldo, entre as mais e menos valias, inferior, quando olhados os elementos que compõe as declarações modelo 13, em comparação com os dados refletidos na declaração do C... .** ³⁵

³² Idem

³³ Idem

³⁴ Idem

³⁵ Idem

31. *Ou seja, no que respeita aos valores mobiliários descritos no **terceiro ponto**, é evidente a dissonância entre as informações contidas nas declarações modelo 13, quando cotejadas com os dados presentes na declaração do C... .*

32. *Sendo certo que essas diferenças, denotam uma putativa redução do rendimento coletável, por via da sobredita diminuição do saldo entre as mais e menos valias, não é menos verdade que não se encontram esclarecidos os valores de aquisição destes títulos.*

33. *Em face das informações discordantes supramencionadas.*

34. *Já no que respeita aos valores mobiliários Campo 9002 - ...JAN 2015 - ISIN:...” e “Campo 9003 - ... MAR 2015 - ISIN:...”, o desacordo entre os elementos probatórios, existentes nos autos, **não permite a demonstração do valor de aquisição destes produtos financeiros.***³⁶

35. *Sobre os títulos “Campo 9006 - ... DIV FEV 2017 - ISIN:...” e “Campo 9007 - ... DIV JUN 2018 - ISIN: ...”, em face da consonância de todos os elementos probatórios alinhados nos autos, **não existem fundamentos para não relevar, a concorrência das despesas e encargos na realização destes valores mobiliários.***³⁷

36. *Segundo os montantes dispostos na declaração do C... (as declarações modelo 13, não discriminam as importâncias desta natureza), e nos termos da norma do artigo 51º, nº 1 alínea b), do CIRS.*

37. *O mesmo raciocínio não é, contudo, subsumível em relação ao valor mobiliário Campo 9001- ... 6.85% 03/30/15 - ISIN:*

38. *De facto, e em coerência, sendo certo que a decisão da reclamação graciosa, anui em considerar a quantia de 39.000,00€, como valor de aquisição deste título, não é menos verdade*

³⁶ A **bold** pelo Tribunal

³⁷ Idem

que a declaração do C..., ou seja, o único documento que assevera as despesas e encargos associados à aquisição e realização deste título, menciona que o valor de aquisição ascendeu a 37.500,00€.

39. *Ou seja, se o valor de aquisição do valor mobiliário, foi apurado com base em elementos alheios à declaração do C..., não faria sentido relevar as despesas peticionadas, tomando em conta esse elemento probatório.*³⁸

40. *Em relação aos demais valores mobiliários sobreditos, e, novamente, em conformidade com os anteriores esclarecimentos, não sendo demonstrada a viabilidade probatória da declaração do C..., no sentido de comprovar o valor de aquisição desses títulos, não poderá, igualmente, servir como meio de sustentar as despesas e encargos enunciados.*³⁹

41. *Perante o enquadramento anteriormente descrito, é manifesto que as incongruências subjacentes ao cruzamento dos vários elementos probatórios em causa, impõe a demonstração dos valores de aquisição e das despesas e encargos peticionados, que os autores não lograram realizar*⁴⁰.

42. *Com efeito, sobre o ónus de prova que impende sobre a impetrante, é elucidativa a norma do artigo 74.º, n.º 1 da LGT:*

. Artigo 74.º . Ónus da prova .

1 - O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

43. *Sobre a densificação do conceito, melhor escreve o Acórdão do TCAS, no processo n.º 08843/15, de 10/22/2015: “Este dever imposto à A. Fiscal de averiguar a verdade material não*

³⁸ Idem

³⁹ Idem

⁴⁰ Idem

dispensa os contribuintes da obrigação de colaborarem na produção de provas, como se prevê no art.º.59, da L.G.T. Por outro lado, a previsão desta obrigação da Fazenda Pública de averiguar os factos relevantes para a decisão não significa que ela tenha o ónus da prova desses factos, pois apenas a Informação insuficiência probatória de factos constitutivos dos direitos invocados pela A. Fiscal é valorada processualmente contra ela (art.º.74, n.º.1, da L.G.T.)”.

*44. Ora, preterida a demonstração supramencionada, é **manifesta a impossibilidade de deferimento** peticionada.*

41

45. Neste contexto, é mister anuir, do mesmo modo, ao pagamento de juros indemnizatórios, requeridos pelos autores.

46. Transcreve-se o preceituado no artigo 43.º, n.º 1 da LGT: Artigo 43.º Pagamento indevido da prestação tributária 1 - São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

47. Determinada, conforme precedentemente dirimido, a ilegalidade da liquidação vigente, é evidente o preenchimento dos pressupostos da norma do artigo 43.º, n.º 1 da LGT.

48. Mas são devidos juros indemnizatórios, única e exclusivamente, na medida dos valores de ilegalmente preteridos na liquidação vigente.

IV – Conclusão

*Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, afigura-se-nos que o pedido deverá ser **deferido parcialmente**.*

⁴¹ A **bold** pelo Tribunal

V – Proposta de decisão por tudo o exposto, propõe-se a alteração da decisão contestada, nos seguintes termos:

- *Mais concretamente, deverão ser relevadas as despesas e encargos, determinados na declaração do C..., associados aos valores mobiliários ... DIV FEV 2017 - ISIN: ... e ... DIV JUN 2018 - ISIN:⁴²*
- *Sobre os valores de aquisição, atinentes aos títulos ... 6.85% 03/30/15 - ISIN: ..., ... DIV FEV 2017 - ISIN: ... e ... DIV JUN 2018 - ISIN: ..., reiteramos, tão-somente, os termos do deferimento já sancionado em sede de reclamação graciosa.*
- *No que concerne aos juros indemnizatórios, é devido o respetivo pagamento, segundo as conclusões anteriormente enunciadas.*
- *No mais, não deverão as pretensões enunciadas obter provimento".*

—

A decisão proferida em 09/06/2020, pela Subdiretora-Geral da área da tributação do imposto sobre o rendimento, sobre a informação e proposta supra, foi a seguinte:

"Revogo parcialmente os atos contestados, nos termos e com os fundamentos invocados".⁴³

XI - DO DIREITO: Fundamentação da decisão de mérito

Face ao anteriormente analisado, que, no entender do Tribunal é uma análise minuciosa, consistente e juridicamente válida, o Tribunal decide assumi-la como correta e com base na mesma proferir a sua decisão.

⁴² Campos 9006 e 9007.

⁴³ Idem 9001, 9006 e 9007, respetivamente.

Entretanto, procede ao seguinte resumo, em consonância com a Resposta da DSIRS e da Requerida, que resume o Parecer daquela Direção de Serviços e que o Tribunal assume também como juridicamente válido:

- **Campo 9001- ... 6.85% 03/30/15 - ISIN: ...**
Nº de títulos subscritos: 150;
Valor da operação: 150.000,00€.

Conclui-se que cada título foi subscrito pelo valor de € 1.000,00, conforme informações decorrentes da declaração modelo 13 do período de tributação de aquisição.

E que, considerando que a declaração mod. 13 n.º..., do período de tributação de 2015, assinala o resgate/reembolso de 39 títulos, isso significa que, "*tendo em mente a valorização sobredita de 1.000€, respeitante à subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 39.000,00€*".

E que "*é, justamente, a mesma conclusão que a decisão da reclamação graciosa assinala*".

Manter como correto o resgate/reembolso de 39 títulos ao valor unitário de € 1.000,00 e a subscrição de aquisição deste mesmo número de títulos, no valor de € 39.000,00, tal como pretendem os Requerentes e como foi bem decidido na Reclamação Graciosa.

Daí que tenha sido afirmado na apreciação da dita reclamação graciosa "*que a pretensão dos autores deveria obter provimento*", pelo que "**esta não é uma questão controvertida nos presentes autos**"⁴⁴.

- **Campo 9002 - ... JAN 2015 - ISIN:....;**

⁴⁴ A **bold e sublinhado** pelo Tribunal

Nº de títulos subscritos: 60.000;

Valor da operação: 60.000,00€.

Neste caso, conclui-se também que *"cada título foi subscrito pelo valor de 1€ (informações precedentes, decorrentes da declaração modelo 13 n.º..., do período de tributação de aquisição, 2010)"*.

Também relativamente a estes títulos, *"a declaração modelo 13, n.º..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram resgatados/rembolsados 15 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação ascendeu aos 15.000,00€"*.

Quanto a este valor mobiliário, *"a decisão da reclamação graciosa, considerou, do mesmo modo, que o valor unitário da subscrição destes títulos, ascendeu a 1€"*.

E relevou, igualmente, o mesmo número de títulos subscritos (60.000) e resgatados (15). O que redundava nos 15,00€, concluídos pela decisão da reclamação graciosa.

Todavia, não é menos verdade, na esteira das alegações dos requerentes, que o documento informativo deste produto financeiro, esclarece, na respetiva página 4, que o valor nominal de subscrição ascendeu a 1000€,

Ou seja, o valor de subscrição de cada título diverge, consoante o documento de análise compulsado, ditando a modelo 13 n.º..., do período de tributação 2010, o valor unitário 1€, ao invés dos 1000€, do documento informativo.

E que, dada a manifesta incongruência entre os elementos probatórios, **"falecem as alegações dos Requerentes quanto a este rendimento"**⁴⁵, pelo que não serão aceites as alegações dos Requerentes.

⁴⁵ A bold e sublinhado pelo Tribunal

- **Campo 9003 - ... MAR 2015 - ISIN: ...;**
Nº de títulos subscritos: 75.000;
Valor da operação: 75.000,00€.

Conclui-se, quanto a este valor mobiliário, que *"cada título foi subscrito pelo valor de 1€ (informações decorrentes da declaração modelo 13 nº ..., do período de tributação de aquisição, 2011)"*.

No entanto, realça-se que: *"a declaração modelo 13, nº..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram resgatados/rembolsados 21 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação ascendeu aos 18.750,00€.*

Porém, continua a Requerida, *"tendo em mente a valorização sobredita de 1€, respeitante à subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 21,00€"*

E que *"São conclusões, igualmente secundadas pela decisão da reclamação graciosa", embora "a declaração do C... aponte a importância de 18.750,00€, enquanto valor de aquisição destes títulos"*.

Salienta-se ainda, em reforço do anteriormente referido, que *"na esteira das alegações dos requerentes, que o documento informativo deste produto financeiro, determina, enquanto valor nominal unitário de subscrição, o montante de 1000€"*.

Ou seja, que *" o valor de subscrição de cada título diverge, consoante o documento de análise compulsado, ditando a modelo 13 nº..., do período de tributação 2011, o valor unitário 1€, ao invés dos 1000€, do documento informativo"*.

Assim, conclui-se que " *A incongruência entre os elementos probatórios, ou seja as declarações modelo13, documento informativo e declaração do C... é manifesta, **pelo que também quanto a este rendimento falecem as alegações dos requerentes**⁴⁶.*

- **Campo 9004 - ...EUROPA SET 2016 - ISIN:...**;
Nº de títulos subscritos: 50.000;
Valor da operação: 50.000,00€.

Também quanto a este valor mobiliário, conclui-se que "*cada título foi subscrito pelo valor de 1€, conforme decorre da declaração modelo 13, do período de tributação de aquisição*".

E realça-se que "*a declaração modelo 13, nº..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram alienados 14.000 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação, ascendeu aos 16.287,50€*".

Isso significa que, "*tendo em mente a valorização sobredita de 1€, respeitante à subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 14.000,00€*".

Contudo, "*a declaração do C..., aponta a importância de 12.500,00€, enquanto valor de aquisição destes títulos*".

- **Campo 9005 - ... DEZ 2017 - ISIN: ...;**
Nº de títulos subscritos: 50.000;
Valor da operação: 50.000,00€.

Relativamente a este título, ressaltam as mesmas divergências, a saber:

⁴⁶ A bold e sublinhado pelo Tribunal.

"cada título foi subscrito pelo valor de 1€, conforme decorre das informações decorrentes da declaração modelo 13, do período de tributação de aquisição"

Ora, *"a declaração modelo 13, n.º..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram alienados 14.000 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação, ascendeu aos 12.500,00€"*.

Assim sendo, *"Isso significa que, tendo em mente a valorização sobredita de 1€, respeitante à subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 14.000,00€"*.

Contudo, conclui-se que: *"a declaração do C..., aponta a importância de 12.500,00€, enquanto valor de aquisição destes títulos"*.

- **Campo 9006 - ... DIV FEV 2017 - ISIN: ...;**
N.º de títulos subscritos: 14;
Valor da operação: 12.500,00€.

Neste caso, em que *"cada título foi subscrito pelo valor de 892,86€, conforme decorre das informações decorrentes da declaração modelo 13, do período de tributação de aquisição"*.

Ora, realça-se que: *"a declaração modelo 13, n.º..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram alienados 14 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação, ascendeu aos 17.287,50€"*.

E que, assim sendo: *"significa que, tendo em mente a valorização sobredita de 892,86€, respeitante à subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 12.500,00€"*.

Donde se conclui que : *"é, portanto, manifesta, a correspondência, de modo proporcional, entre as quantias envolvidas na aquisição dos valores mobiliários, descritas na declaração modelo 13, quando comparadas com os elementos inscritos na declaração do C..."*.

- **Campo 9007 - ... DIV JUN 2018 - ISIN: ...;**
Nº de títulos subscritos: 7;
Valor da operação: 6.250,00€.

Também aqui se conclui que: *"cada título foi subscrito pelo valor de 892,86€, conforme decorre das informações precedentes da declaração modelo 13, do período de tributação de aquisição"*.

E que *"a declaração modelo 13, nº ..., do período de tributação de 2015, além de esclarecer que foram alienados 7 títulos, elucida, igualmente, que o montante total da transação, ascendeu aos 7.406,25 €"*.

E ainda que *"Isso significa que, tendo em mente a valorização sobredita de 892,86€, respeitante à subscrição de cada um dos títulos, redundaria no valor de aquisição de 6.250,00€"*.

E conclui que, neste caso, *"é, portanto, manifesta, a correspondência, de modo proporcional, entre as quantias envolvidas na aquisição dos valores mobiliários, descritas na declaração modelo 13, quando comparadas com os elementos inscritos na declaração do C..."*.

...

Em suma, conclui-se que: *"tendo em linha de conta a análise supra, baseada nos documentos apresentados pelos requerentes e nas informações constantes dos autos conclui o Tribunal que"*:

Quanto aos valores mobiliários

- CAMPO 9002 - ... JAN 2015 - ISIN: ...
- CAMPO 9003 - ... MAR 2015 - ISIN: ...”,

"É notória a incongruência das informações referentes ao valor unitário de aquisição de cada título, quando confrontados os elementos presentes nas declarações modelo 13, documentos informativos dos respetivos produtos financeiros e montantes indicados na declaração do C... .

E que:

"São diferenças que, obviamente, denotam putativos valores de aquisição divergentes, consoante os documentos que sejam relevados".

E, assim sendo, conclui o Tribunal que:

"O desacordo entre os elementos probatórios, existentes nos autos, não permite a demonstração do valor de aquisição destes produtos financeiros"⁴⁷.

Quanto aos demais valores mobiliários:

- CAMPO 9001- ... 6.85% 03/30/15 - ISIN: ...
- CAMPO 9003 - ... MAR 2015 - ISIN: ...
- CAMPO 9004 - ...EUROPA SET 2016 - ISIN: ...
- CAMPO 9005 - ... DEZ 2017 - ISIN: ...,

Conclui-se que:

⁴⁷ A bold e sublinhado pelo Tribunal

*"Da relação entre o número de títulos subscritos, o momento de obtenção dos valores mobiliários, os respetivos valores de aquisição, quando confrontados com o número de títulos alienados/resgatados/reembolsados, ao nível das respetivas declarações modelo 13, dos períodos de aquisição e realização, **não são idênticos aos valores de aquisição indicados na declaração do C...**"⁴⁸.*

Isto realça que:

"Os montantes explanados nas declarações modelo 13, apresentam valores de aquisição superiores, em relação às quantias indicadas na declaração do C...".

E que, assim sendo, existe *"uma circunstância que redundava num saldo, entre as mais e menos valias, inferior, quando olhados os elementos que compõem as declarações modelo 13, em comparação com os dados refletidos na declaração do C..."*.

Ou seja, *"no que respeita a estes quatro valores mobiliários, é evidente a dissonância entre as informações contidas nas declarações modelo 13, quando cotejadas com os dados presentes na declaração do C..."*.

E que, nestes termos, **"sendo certo que essas diferenças denotam uma putativa redução do rendimento coletável, por via da sobredita diminuição do saldo entre as mais e menos valias, mas não é menos verdade que não se encontram esclarecidos os valores de aquisição destes títulos"**⁴⁹.

E que, concluindo-se a análise sistemática que se vem fazendo, resulta que:

⁴⁸Idem

⁴⁹ A bold e sublinhado pelo Tribunal.

"O valor mobiliário Campo 9001- ... 6.85% 03/30/15 - ISIN: ..., e em coerência com o que vimos dizendo, sendo certo que a decisão da reclamação graciosa, anui em considerar a quantia de 39.000,00€, como valor de aquisição deste título, não é menos verdade que a declaração do C..., ou seja, o único documento que assevera as despesas e encargos associados à aquisição e realização deste título, menciona que o valor de aquisição ascendeu a 37.500,00€".

Ou seja, refere mais o seguinte:

"Se o valor de aquisição do valor mobiliário foi apurado com base em elementos alheios à declaração do C..., não faria sentido relevar as despesas peticionadas, tomando em conta esse elemento probatório".

E, finalmente, conclui a Requerida que:

"Face às divergências apontadas entre os elementos de prova constantes dos autos, não podem relevar para o apuramento da mais-valias a concorrência das despesas e encargos na realização destes valores mobiliários, segundo os montantes dispostos na declaração do C..., uma vez que as declarações modelo 13, não discriminam as importâncias desta natureza, nos termos da norma do artigo 51º, nº 1 alínea b), do CIRS".

E como impende sobre os Requerentes o ónus probatório, neste caso para demonstrar os valores de aquisição e respetivas despesas e encargos suportados com as obrigações, como decorre do artigo 74.º, n.º 1 da LGT e bem se conclui do Acórdão do TCAS, no processo n.º 08843/15, 22/10/2015, de que transcreve o seguinte excerto:

"Este dever imposto à A. Fiscal de averiguar a verdade material não dispensa os contribuintes da obrigação de colaborarem na produção de provas, como se prevê no art.º 59, da L.G.T. Por outro lado, a previsão desta obrigação da Fazenda Pública

de averigua os factos relevantes para a decisão não significa que ela tenha o ónus da prova desses factos, pois apenas a insuficiência probatória de factos constitutivos dos direitos invocados pela A. Fiscal é valorada processualmente contra ela (art.º.74, n.º.1, da L.G.T.)”.

E, por isso, conclui este Tribunal que:

1. Deverão ser relevadas as despesas e encargos, determinados na declaração do C..., associados aos valores mobiliários ... DIV FEV 2017 - ISIN: ... e ... DIV JUN 2018 - ISIN:....⁵⁰

2. Sobre os valores de aquisição, atinentes aos títulos ... 6.85% 03/30/15 - ISIN: ..., ... DIV FEV 2017 - ISIN: ... e ... DIV JUN 2018 - ISIN: ..., o Tribunal concorda com os termos do deferimento já sancionado em sede de reclamação graciosa.

3. Deverão ser tidas em consideração estas conclusões relativamente a ambos os Requerentes, visto que, quer as aquisições, quer as alienações, bem como as despesas e encargos foram efetuadas por ambos.

4. Quanto ao demais, dadas as incongruências manifestadas, o Tribunal não concede provimento às restantes pretensões enunciadas.

XII - Pedido de indemnização por garantia indevida

Dado que foi prestada garantia pelos Requerentes para sustar o processo de execução fiscal para cobrança coerciva, em 14-06-2019, posteriormente à apresentação do pedido de pronúncia arbitral em 20-04-2020, mas dentro do prazo de 30 dias posteriormente à apresentação, em 01-

⁵⁰ Campos 9006 e 9007.

08-2019, da Reclamação Graciosa, constata-se que o prazo de 30 dias referido no n.º 2 do artigo 171.º do CPPT, não se mostra ultrapassado.

Nestes termos e face ao disposto no artigo 53.º, n.º 1 da LGT e 171.º do CPPT, determino o deferimento do pedido por tempestivo, na exata medida do encargo efetivo que vier a ser a comprovado.

XIII – Decisão

Termos em que este se decide:

Conceder provimento parcial à ação de impugnação arbitral, nos exatos termos antes expostos.

A Reforma da liquidação n.º 2019..., de IRS do ano de 2015, no valor de € 32.345,87 e de juros no valor de € 210,09, tendo em consideração a decisão tomada e anteriormente expressa e tendo em atenção que ainda não ocorreu a caducidade da liquidação, face ao disposto no artigo 46.º, n.º 2, alínea a) da Lei Geral Tributária.

Determinar o reembolso aos Requerentes do IRS a mais liquidado e pago e respetivos juros compensatórios.

Condenar a Requerida no pagamento dos juros indemnizatórios calculados sobre a quantia paga em excesso, desde a data do respetivo pagamento até ao reembolso, face ao disposto nos n.ºs 1, 2 e 4 do artigo 43.º da LGT.

Valor da causa

Existe divergência relativamente ao valor da utilidade económica do presente processo, cujo valor inicial era de € 32.555,96, em razão de não ser conhecida, à data da apresentação da PI, a

liquidação resultante do deferimento parcial da reclamação graciosa, cujo valor entendem os Requerentes ser de € 44.279,82 e que a Requerida contesta, com o argumento de que o que conta é o valor constante da PI.

A Requerente indicou na PI como valor da causa o montante de € **32.555,96**, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar.

No entanto, face à revogação parcial da liquidação na sequência do pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes alteraram o valor da causa para € 43.275,96, justificando esta alteração com o facto de a revogação parcial da liquidação oficiosa não contemplar ambos os sujeitos passivos.

Nestes termos, o Tribunal fixa o valor da causa em € 32.555,96, tendo em atenção o disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, a) do CPPT, aplicável por força do disposto nas 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 das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **1.836,00**, nos termos da Rabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem, a pagar pelos Requerentes e pela Requerida, uma vez que o pedido foi julgado parcialmente procedente, na proporção, respetivamente, de 75% e 25% para cada parte, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT e artigo 4.º, n.º 4 do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de Janeiro de 2021.

Árbitro Singular,

José Rodrigo de Castro