

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 437/2020-T

Tema: IRS - Liquidação adicional; Insuficiência de fundamentação.

SUMÁRIO:

- I-** Ocorrendo uma elevada divergência entre os valores apurados na liquidação adicional de imposto objeto do processo e na liquidação anteriormente efetuada pela Requerida impunha-se, à luz do dever de fundamentação, uma específica e exaustiva explicitação dos eventuais erros de factos ou de direito ou omissões de que padeceria a liquidação anterior uma que, de acordo com o art. 89º, nº 2, al. b), do CIRS, a liquidação adicional depende da existência de *“Erros de facto ou de direito ou omissões verificadas em qualquer liquidação de que tenha resultado prejuízo para o Estado.”*
- II-** Todavia, tendo a Requerida juntado aos autos o processo administrativo e não se encontrando no mesmo qualquer referência a eventuais erros, de facto ou de direito, ou omissões de que pudesse enfermar a liquidação que anteriormente tinha efetuado, nem qualquer elemento substancialmente explicativo das razões que levaram a AT a efetuar a liquidação adicional, que também não constam da notificação da liquidação objeto do processo, não é possível saber as razões concretas que levaram a AT a praticar liquidação divergente da anterior, havendo manifesta inaptidão justificativa da fundamentação da nova liquidação.
- III-** Verifica-se, assim, ostensivo e grave vício de fundamentação do ato administrativo, por manifesta insuficiência do mesmo, equivalente a falta de fundamentação (art. 153º, nº 2, do CPA) uma vez que ficou o Requerente, como qualquer declaratário normal na sua posição, na completa ignorância dos motivos pelos quais a AT considerou errada a liquidação que anteriormente tinha praticado, e legal a quantificação da obrigação tributária decorrente da liquidação de imposto objeto do processo.

-
- IV-** Ocorre, pois, violação do art. 77º, nº 1 e 2, da LGT, com a consequente anulação do ato tributário de liquidação de imposto, nos termos do art. 163º do Código de Procedimento Administrativo.
- V-** Anulado o ato de liquidação de imposto, não pode deixar de ser decretada a anulação das liquidações de juros compensatórios, nos termos dos artigos 35º, nº 8, e 100º, da LGT e 24º, nº 1, al. b), do RJAT.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1.No dia 1.09.2020, o Requerente, A..., contribuinte nº ..., residente ..., ..., Londres, Reino Unido, requereu ao CAAD a constituição de Tribunal arbitral, nos termos do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação:

a) Do despacho proferido pelo Chefe de Divisão da Justiça Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, ao abrigo de subdelegação de competências, que indeferiu a reclamação graciosa apresentada contra o ato de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares nº 2019... e dos correspondentes atos de liquidação de juros compensatórios nº 2019 ... e 2019..., subscritos pela Senhora Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, todos relativos ao ano de 2015.

b)Das liquidações objeto da referida reclamação graciosa.

O Requerente alegando ter pagado, em 30 de Junho de 2020, em sede de execução fiscal, o montante de € 50.339,28, respeitando € 49.460,91 a imposto e juros compensatórios, € 363,19

a juros de mora e € 515,18 a encargos, peticiona, ainda, o reembolso de tal valor, acrescido de juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 23.11.2020.

Em 21.07.2021, foi proferido despacho determinativo de prorrogação do prazo de decisão por dois meses, nos termos do art. 21º, nº 1, do RJAT.

3. Como fundamento da sua pretensão anulatória o Requerente invocou vários vícios, segundo relação de subsidiariedade, pela ordem seguinte:

- 1) Vício de insuficiência de fundamentação dos atos de liquidação objeto do processo.
- 2) Vício de preterição do direito de audição prévia antes da liquidação.
- 3) Vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, conducente à anulação parcial dos atos tributários,
- 4) Relativamente à liquidação de juros compensatórios, para o caso de não se anular a liquidação de imposto com a consequente anulação da liquidação de juros compensatórios, invoca, ainda, vícios autónomos de falta de fundamentação e de violação de lei.

4. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente.

Sustenta a Requerida que não se verificam os vícios apontados pelo Requerente aos atos impugnados.

Invoca, ainda, a Requerida, que o Requerente na reclamação graciosa não foi pedido ao órgão decisor que analisasse a legalidade das liquidações dos juros compensatórios, razão pela qual a decisão da mesma não se pronunciou sobre tal questão. Conclui, por isso, que é intempestivo o pedido de declaração de ilegalidade de tal liquidação, uma vez que à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral já havia decorrido o prazo previsto na al. a), do nº 1, do art. 10º, do RJAT, para apresentação do pedido de pronúncia arbitral.

5. Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no art. 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis.

Foi ainda dispensada a realização de alegações, nos termos do art. 18º, nº 2, do RJAT, “*a contrario*”.

6. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

7. As questões que cumpre solucionar, de acordo com a relação de subsidiariedade apresentada pelo Requerente, são as seguintes:

- 1) Ilegalidade das liquidações por falta de fundamentação.
- 2) Ilegalidade das liquidações por preterição do direito de audiência prévia a estes atos tributários.
- 3) Ilegalidade das liquidações por vício de violação de Lei.
- 4) Direito do Requerente à restituição dos montantes pagos em sede de execução fiscal.
- 5) Direito do Requerente a juros indemnizatórios.
- 6) Intempestividade do pedido arbitral no que se refere à impugnação da liquidação de juros compensatórios.

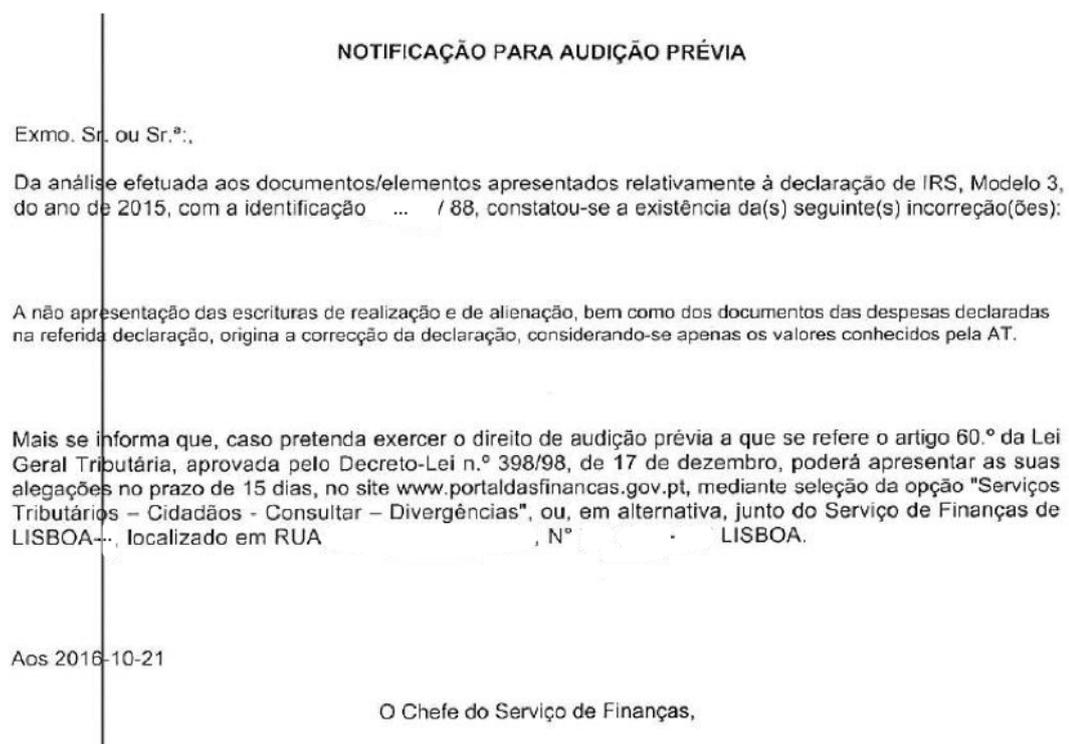
II – A matéria de facto relevante.

8. Consideram-se provados os seguintes factos:

1. O Requerente, no estado de casado no regime de comunhão de adquiridos com B..., outorgou, em 13.05.1996, escritura pública de compra e venda pela qual o casal adquiriu um lote de terreno para construção, sito em ..., freguesia de ..., Concelho de Sintra, descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial de Sintra sob o número ... e inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo ..., com o valor patrimonial tributário de 4.440.000 escudos, equivalente a 22.445,91 euros.
2. Com o objetivo de construir a sua habitação no terreno adquirido e de forma a financiar as respetivas obras, o Requerente e a sua mulher celebraram, no dia 6 de Janeiro de 1997, um contrato de mútuo com hipoteca com o “Banco C..., S.A.”, no valor de 34.500.000 escudos, equivalente a 172.085,27 euros.
3. Na sequência da conclusão da construção da habitação o imóvel ficou inscrito na matriz urbana sob o artigo ... da freguesia de
4. Em 10.08.2015 o Requerente e sua mulher outorgaram escritura pública, pela qual venderam o referido imóvel a D..., pelo preço de 399.000,00 euros.
5. Na data da alienação o Requerente já não era residente em Portugal, mas sim no Reino Unido, para onde foi exercer a sua atividade profissional.
6. A cônjuge do Requerente continuou, nesse ano, a ser residente em Portugal.
7. Em 29 de maio de 2016, o Requerente entregou, na qualidade de não residente em Portugal, a sua declaração modelo 3 de IRS relativa aos rendimentos obtidos em 2015, que respeitaram, exclusivamente, a rendimentos do trabalho dependente, realizado até abril de 2015, e à mais-valia imobiliária realizada com a alienação do prédio referido em 3) deste probatório, tendo optado, enquanto cidadão residente na União Europeia, pela tributação de acordo com o regime geral dos seus rendimentos obtidos em território português.
8. Na referida declaração modelo 3 de IRS, o Requerente declarou não optar pela tributação conjunta dos rendimentos, mas declarou a totalidade da mais-valia obtida com a venda do identificado imóvel por si e pela sua cônjuge, tendo indicado como quota parte 100%.

9. Para efeitos do apuramento da mais-valia o Requerente declarou como valor de aquisição do imóvel o montante de € 220.419,76 e despesas e encargos no valor de €111.656,23.

10. A Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa ... enviou ao Requerente a seguinte comunicação, datada de 21.10.2016:



11. A Administração tributária emitiu o ato de liquidação de IRS nº 2016..., datado de 21 de Dezembro de 2016, nos seguintes termos:

Ofício N.º: O2 ...	2017/01/06	A...
Entrada Geral:		... LONDON
N.º Identificação Fiscal (NIF)		
Técnico:		REINO UNIDO GRÃ-BRETANHA E IRLANDA NORTE

Registada c/ AR

Assunto: NOTIFICAÇÃO

Exmo. Sr. ou Sra.,

No seguimento do procedimento/direito de audição prévia, relativamente à notificação da(s) divergência(s) identificada(s) na declaração de rendimentos Modelo 3 do ano de 2015 com a identificação ... /88 não foram comprovados os elementos declarados pelo que por minha decisão, foi determinada a efectivação da(s) seguinte(s) correcção(ões):

Alterado o valor de Aquisição do imóvel alienado declarado no anexo G.

Decorrente dessa(s) alteração(ões) aos valores declarados, será V. Exa. oportunamente notificado da liquidação do correspondente imposto, com a indicação dos respectivos meios de defesa.

Com os melhores cumprimentos.

A Chefe de Finanças,

13.Com data de 29.07.2017, a Administração tributária emitiu novo ato de liquidação de IRS com o nº 2017..., referente ao mesmo facto tributário, nos seguintes termos:

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRS

NR. ACERTO CONTAS: 2017 [redacted] ID. FISCAL: [redacted]

CONSIGNAÇÃO: NIF
 IRS 0,00 IVA 0,00
 PERDAS A REPORTAR: 0,00
 PAGTOS. POR CONTA a efetuar no ano 2017
 NIF [redacted] 0,00

SOBRETAXA
 Base: 0,00 x 3,500 % = 0,00
 Deduções: 0,00
 Ret. Fonte: 0,00
 Resultado: 0,00

PERÍODO RENDIMENTOS	ACERTO	NR. LIQUIDAÇÃO	LIQUIDAÇÃO
2015-01-01 a 2015-12-31	2017-08-04	2017 [redacted]	2017-07-29
1 Rendimento global			€ 65.822,66
2 Deduções específicas			€ 0,00
3 Perdas a recuperar			€ 0,00
4 Abatimentos			€ 0,00
5 Deduções ao rendimento			€ 0,00
6 Rendimento coletável			€ 65.822,66
7 Quociente rendimentos anos anteriores: Propriedade intelectual			€ 0,00
8 Rendimentos isentos englobados para determinação da taxa			€ 0,00
9 Total do rendimento para determinação da taxa			€ 65.822,66
10 Quociente familiar 0,00 ; taxa 0,000 %			
11 Importância apurada (9 - coef. x taxa)			€ 0,00
12 Parcela a abater			€ 0,00
13 Imposto anos anteriores: Propriedade intelectual			€ 0,00
14 Imposto correspondente a rendimentos isentos			€ 0,00
15 Taxa adicional [(0,00 x 0,0% + 0,00 x 0%) x 0,00]			€ 0,00
16 Excesso em relação ao limite do quociente familiar			€ 0,00
17 Imposto relativo a tributações autónomas			€ 10.642,72
18 Coleta total [(11-12) x 0,00 + 13-14 + 15 + 16 + 17]			€ 17.595,95
19 Deduções à coleta			€ 0,00
20 Benefício municipal (0,00% da coleta)			€ 0,00
21 Acréscimos à coleta			€ 0,00
22 Coleta líquida [(18-19-20) >= 0] + 21]			€ 17.595,95
23 Pagamentos por conta			€ 0,00
24 Retenções na fonte			€ 8.123,00
25 Imposto apurado [(22-(23+24))]			€ 9.472,95
26 Juros de retenção-poupança			€ 0,00
27 Sobretaxa-resultado			€ 0,00
28 Juros compensatórios			€ 176,71
29 Juros indemnizatórios			€ 0,00
VALOR A PAGAR:			€ 9.649,66

DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS
 ID. DOCUMENTO: 2017 [redacted] NR. COMPENSAÇÃO: 2017 [redacted] ID. FISCAL: [redacted]
 DATA COMPENSAÇÃO: 2017-08-04

Imposto	Período	Data Movimento	Data Valor	Descrição	Montante	Total D/C
IRS	2015-01-01 a 2015-12-31	2017-08-03	2017-08-04	Estorno Liq. de 2015 - Liq.2016 [redacted]	+47.926,28	+47.926,28
IRS	2015-01-01 a 2015-12-31	2017-08-03	2017-08-04	Acerto Liq. de 2015 - Liq.2017 [redacted]	+9.472,95	+9.472,95
IRS	2015-01-01 a 2015-12-31	2017-08-03	2017-08-04	Juros Compensatórios, Liq.2017 [redacted]	-176,71	-9.649,66
SALDO A REEMBOLSAR:					€	38.276,62

2017 0306723562
GVFDCGB

14.Com data de 03.12.2019, a Administração tributária emitiu novo ato de liquidação de IRS com o nº 2019..., referente ao mesmo facto tributário, nos seguintes termos:

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRS

NR. ACERTO CONTAS: 2019 [redacted] ID. FISCAL: [redacted]

CONSIGNAÇÃO: NIF 0,00 IVA 0,00
 IRS 0,00
 PERDAS A REPORTAR: 0,00
 PAGOS, POR CONTA a efetuar no ano 2017: 0,00
 NIF: [redacted]

SOBRETAXA Base: 0,00 = 3,500 %
 Deduções: 0,00
 Ret. Fonte: 0,00
 Resultado: 0,00

PERÍODO RENDIMENTOS	ACERTO	NR LIQUIDACAO	LIQUIDACAO
2015-01-01 a 2015-12-31	2019-12-06	2019	2019-12-05
1 Rendimento global		€	225.941,57
2 Deduções específicas		€	0,00
3 Perdas a recuperar		€	0,00
4 Abatimentos		€	0,00
5 Deduções ao rendimento		€	0,00
6 Rendimento coletável	$(1 - (2 + 3 + 4 + 5))$	€	225.941,57
7 Quociente rendimentos anos anteriores Propriedade intelectual		€	0,00
8 Rendimentos isentos englobados para determinação da taxa		€	0,00
9 Total do rendimento para determinação da taxa	$(6 + 7 - 8)$	€	225.941,57
10 Quociente familiar	0,00 ; taxa 0,000 %		
11 Importância apurada	$(9 \cdot coef. \cdot taxa)$	€	0,00
12 Parcela a abater		€	0,00
13 Imposto anos anteriores Propriedade intelectual		€	0,00
14 Imposto correspondente a rendimentos isentos		€	0,00
15 Taxa adicional	$(1 \cdot 0,00 \times 0,05\% + 0,00 \times 0\%) = 0,00$	€	0,00
16 Excesso em relação ao limite do quociente familiar		€	0,00
17 Imposto relativo a tributações autónomas		€	55.476,81
18 Coleta total	$((11-12) \times 0,00 + 13-14 + 15 + 16 + 17)$	€	62.529,25
19 Deduções a coleta		€	0,00
20 Benefício municipal	$(1 \cdot 0,00\% \cdot da coleta)$	€	0,00
21 Acréscimos à coleta		€	0,00
22 Coleta líquida	$(18 - 19 - 20) + (-0) + 21$	€	62.529,25
23 Pagamentos por conta		€	0,00
24 Retenções na fonte		€	8.123,00
25 Imposto apurado	$(22 - (23 + 24))$	€	54.306,25
26 Juros de retenção-poupança		€	0,00
27 Sobretaxa-resultado		€	0,00
28 Juros compensatórios		€	4.884,32
29 Juros indemnizatórios		€	0,00
VALOR A PAGAR:			€ 59.110,57

NOTA DEMONSTRATIVA DA LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO

IB. DOCUMENTO: 2019 [redacted] NR. COMPENSAÇÃO: 2019 [redacted] ID. FISCAL: [redacted]

DATA COMPENSAÇÃO: 2019-12-06

Imposto	Período	Data Movimento	Data Valor	Descrição	Montante	Total D.C.
IRS	2015-01-01 a 2015-12-31	2019-12-06	2019-12-06	Estorno Liq. de 2015 - Liq 2017		
IRS	2015-01-01 a 2015-12-31	2019-12-06	2019-12-06	Acerto Liq. de 2015 - Liq 2019	+9.649,66	+9.649,66
IRS	2015-01-01 a 2015-12-31	2019-12-06	2019-12-06	Juros Compensatórios, Liq 2019	-54.306,25	
IRS	2015-01-01 a 2015-12-31	2019-12-06	2019-12-06	Juros Comp. por Recebimento Indevido, Liq 2019	-1.356,70	
IRS	2015-01-01 a 2015-12-31	2019-12-06	2019-12-06		-3.448,04	-59.110,57

DATA LIMITE DE PAGAMENTO: 2020-01-15

SALDO APURADO: € 49.668,91

AVISO/NOTIFICAÇÃO DE COBRANÇA

Fine notificando(a) para, até à data limite indicada, efetuar o pagamento do saldo apurado, de acordo com a demonstração de acerto de contas junta.

A Diretora-Geral,

15. Nesta liquidação, que teve por base Declaração oficiosa modelo 3, foi considerado ao Requerente a quota-parte de 100% nas mais-valias realizadas.

16. Em 17.12.2019 o Requerente apresentou reclamação graciosa contra esta liquidação nos seguintes termos:

FUNDAMENTO DA RECLAMAÇÃO
<p>Exmos Senhores,</p> <p>Sou residente no Reino Unido desde Abril de 2015, tendo-me dirigido propositadamente em Janeiro de 2017 ao Serviço de Finanças... para corrigir a Declaração inicial de IRS de 2015, nos seguintes pontos:</p> <ol style="list-style-type: none">1. À data da venda do imóvel em questão (Agosto de 2015), já não era residente em Portugal.2. Sou e era casado em regime de comunhão de adquiridos com B..., NIF e portanto proprietária dos restantes 50% do imóvel, facto que não se encontrava refletido na declaração inicial.3. Acresce que a minha mulher era residente em Portugal à data da venda do imóvel, facto que também não se encontrava reflectido na 1ª declaração.4. Foram submetidas em Janeiro de 2017 declarações de substituição de IRS de 2015 aquando do atendimento presencial com o Senho E...5. Foram igualmente enviados (disponíveis no Portal), os documentos então solicitados referentes ao custo de construção do imóvel, empréstimo bancário à construção e respectiva liquidação.6. Na sequência da audição prévia nesses Serviços, o montante de IRS inicialmente liquidado (46.597,28), foi posteriormente corrigido pela AT tendo sido efectuado um estorno de 38.276,62 por excesso de imposto liquidado.7. Face ao descrito nos pontos de 1 a 6, e não tendo recebido qualquer posterior comunicação da AT, dei como concluído o processo de liquidação de IRS de 2015.8. Foi com surpresa que recebi em 16/12/2019, uma notificação da AT para a liquidação adicional de 49.460,91 até 15/01/2020 referente ao IRS de 2015, baseado num rendimento global de 225.941,57, para os quais não encontro fundamento, nem me foi solicitado qualquer esclarecimento pela AT. <p>Face ao acima exposto e por ter efectuado a respectiva correcção solicitada pela AT conforme os pontos acima descritos, penso que o valor agora solicitado não reflete correctamente as responsabilidades fiscais dos contribuintes em questão, pelo que solicito a respectiva correcção.</p>

17. Consta do processo de reclamação graciosa a seguinte informação da técnica responsável:

I - INTRODUÇÃO

Vem o contribuinte supra identificado, nos termos do disposto no art.º 68º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), reclamar contra a(s) liquidação(ões) de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, relativa(s) a(os) rendimentos do(s) ano(s) de 2015, respectivamente com o(s) n.º(s) 2019 ..., efectuada(s) em 03/12/2019 na(s) quantia(s) de € 59.110,57, cujo prazo de apresentação se iniciou em 15/01/2020.

A reclamação em causa, foi apresentada em 17/12/2019, com os fundamentos que se reproduzem resumidamente de seguida:

É residente no Reino Unido desde Abril de 2015, tendo-se dirigido propositadamente em Janeiro de 2017 ao Serviço de Finanças... para corrigir a Declaração inicial de IRS de 2015, nos seguintes pontos:

1. Á data da venda do imóvel em questão (Agosto de 2015), já não era residente em Portugal.
2. É e era casado em regime de comunhão de adquiridos com B..., NIF ... e portanto proprietária dos restantes 50% do imóvel, facto que não se encontrava refletido na declaração inicial.
3. Acresce que a sua mulher era residente em Portugal á data da venda do imóvel, facto que também não se encontrava reflectido na 1a declaração.
4. Foram submetidas em Janeiro de 2017 declarações de substituição de IRS de 2015 aquando do atendimento presencial com o Senhor E...
5. Foram igualmente enviados (disponíveis no Portal), os documentos então solicitados referentes ao custo de construção do imóvel, empréstimo bancário à construção e respectiva liquidação.
6. Na sequência da audição prévia nesses Serviços (Lisboa-), o montante de IRS inicialmente liquidado (46.597,28), foi posteriormente corrigido pela AT tendo sido efectuado um estorno de 38.276,62 por excesso de imposto liquidado.
7. Face ao descrito nos pontos de 1 a 6, e não tendo recebido qualquer posterior comunicação da AT, deu como concluído o processo de liquidação de IRS de 2015.
8. Foi com surpresa que recebeu em 16/12/2019, uma notificação da AT para a liquidação adicional de 49.460,91 até 15/01/2020 referente ao IRS de 2015, baseado num rendimento global de 225.941,57, para os quais não encontra fundamento, nem lhe foi solicitado qualquer esclarecimento pela AT.

Face ao acima exposto e por ter efectuado a respectiva correcção solicitada pela AT conforme os pontos acima descritos, pensa que o valor agora solicitado não reflete correctamente as responsabilidades fiscais dos contribuintes em questão, pelo que solicita a respectiva correcção.

II - ANÁLISE DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA

A presente reclamação graciosa é legal (art.º 68º do CPPT), tempestiva (n.º 1 do art.º 70º do CPPT), não se tem conhecimento que tenha sido apresentada impugnação judicial onde se discuta a(s) liquidação(ões) reclamada(s) e o reclamante tem legitimidade (art.º 65º LGT e art.º 9º do CPPT), pelo que é necessário apreciar do mérito da sua pretensão.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, procedeu à liquidação de imposto, resultando a(s) liquidação(ões) n.º(s) 2019 , efectuada(s) em 03/12/2019, e em função dos elementos constantes deste processo e consultados os dados informáticos através do sistema central de informação, verifica-se que as alegações do reclamante, não têm fundamento, dado que:

Após análise aos autos tem-se que ; o sujeito passivo foi sujeito a um processo de divergências ao ano de 2015. Na sequência da análise de divergências, ao ora reclamante foi efetuada liquidação adicional pelo facto de o valor de aquisição a considerar ser de 125697,07 € (Valor Patrimonial Inicial) pois não foi apresentada escritura de aquisição do terreno e/ou faturas da construção. Não é de considerar a amortização do empréstimo do Quadro 5/B como adiante iremos justificar. Da liquidação efetuada , resultou imposto a pagar no montante de € 59 110,57, ora posto em crise.

Cumpre apreciar; o ora reclamante alienou um imóvel descrito por freguesia , artigo , sito na Rua , por € 399 900,00 em 10/08/2015 que os contribuintes declaram ter sido adquirido em maio de 1996 por € 220 419,76 , tendo tido despesas e encargos no montante de € 19 950,00.

No âmbito do processo de divergências os Serviços corrigiram o Valor de Aquisição para o Valor Patrimonial Inicial de € 125 697,07 e as despesas e encargos para o montante de € 24 538,50. Nos termos do nº 3 do artº 46º do CIRS o valor de aquisição de imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos corresponde ao valor patrimonial inscrito na matriz ou ao valor do terreno , acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, se superior àquele.

Ora, o ora requerente não apresentou os custos de construção devidamente comprovados (faturas) , não apresentou as escrituras de compra e venda do terreno , nem a escritura de compra e venda do imóvel alienado. Apresenta um orçamento , mas o facto de o ter apresentado não comprova a realização das obras.

A apresentação das escrituras proporcionará a possibilidade de se aquilatar os valores das respetivas transações , servirá para determinar a percentagem de aquisição dos dois requerentes , quer no terreno para construção , quer no imóvel alienado, uma vez que o ora reclamante refere que deve ser declarado 50% para cada um dos cônjuges.

Nestes termos, não tendo sido apresentada a escritura de compra do terreno para construção , nem da venda do imóvel construído pelos próprios sujeitos passivos , nem tendo sido apresentadas as faturas que comprovem os custos de construção , somos de parecer que as correções efetuadas pelos Serviços se afiguram corretas, na medida em que deverá ser declarado como valor de aquisição do imóvel alienado o valor patrimonial inscrito na matriz .

No que concerne à consideração da exclusão de tributação prevista no nº 5 do artº 10º do CIRS ser extensível às situações em que o valor de realização seja aplicado na amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel alienado , tem-se que o empréstimo que o ora reclamante contratou foi para construção do imóvel , não foi para a aquisição do imóvel alienado. Logo, não pode haver exclusão de tributação, na situação em análise.

A argumentação é a seguinte ; que o n.º 5 do artigo 10.º, do Código do IRS consubstancia uma norma de delimitação negativa, excluindo da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, nas condições previstas nas suas alíneas a) a c);

Que nas situações contempladas na alínea a) não estão excluídos da incidência os valores despendidos na amortização dos empréstimos contraídos para a construção de habitação própria e permanente;

Que, atendendo ao elemento literal da norma, se conclui que se o legislador pretendesse incluir a

amortização de empréstimo concedido para a construção de imóvel, teria discriminado essa situação e não o fez, apenas sendo de aceitar para efeito de reinvestimento a amortização do empréstimo contraído para aquisição do imóvel, conforme o entendimento da AT;·

Que, se se atender ao elemento histórico-teleológico, na redação inicial do n.º 5 do artigo 10.º, do CIRS, não estava sequer prevista a amortização de empréstimo, pelo que, ao acrescentar esta matéria à redação da norma, o legislador colocou o que pretendia e nada mais.

Cumprе ainda referir que por não se verificarem in casu os pressupostos do n.º 1 do artigo 43º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios. De referir que o tributo não se encontra pago.

III - PARECER / PROJETO DE DECISÃO

Assim sendo, constata-se que a situação tributária do contribuinte não carece de correção, pelo que se propõe que a presente reclamação graciosa seja INDEFERIDA, pelos motivos antes expostos notificando-se o reclamante para, querendo, exercer o direito de audição prévia, consignado na participação da formação da decisão, a que se refere a alínea b) do n.º 1 do art.º 60º da Lei Geral Tributária.

À consideração superior

18.Na sequência desta informação foi proferido, em 26.02.2020, pela chefe de equipa, parecer, nos termos seguinte:

	<p>Tendo em consideração a informação, e os elementos que instruem o processo, verifica-se que o reclamante vem solicitar a correção da liquidação oficiosa de IRS n.º 2019.. relativa ao ano de 2015, no valor total a pagar de € 59.110,57, incluindo juros compensatórios, solicitando que, para efeitos de cálculo da mais valia imobiliária sujeita a tributação seja considerado o valor de aquisição correspondente ao custo de aquisição do terreno acrescido dos custos com as obras de construção do imóvel cujo valor ascende a € 195.649,50, ao invés do valor considerado pelos serviços correspondente ao VPT à data de</p>
--	---

	<p>inscrição do prédio na matriz, no montante de € 125.697,07. Requer ainda que seja aceite a amortização do valor em dívida do empréstimo à data da alienação. Analisados os elementos constantes dos autos e de acordo com o evidenciado na informação, verifica-se que, para efeitos de comprovação das obras o reclamante apenas junta um orçamento, pelo que, não se comprova que as obras tenham sido efetivamente realizadas. Assim, nos termos do n.º 3 do artº 46º do CIRS, deverá ser mantido o valor de aquisição de € 125.697,07, correspondente ao VPT à data da inscrição da matriz, na medida em que se desconhece o</p>
--	---

	<p>valor do custo do terreno e dos custos de construção devidamente comprovados. Relativamente à aceitação da amortização de empréstimo em dívida, não se mostram verificadas as condições para a sua aceitação, nos termos do n.º 5 do art. 10º do CIRS, pois o empréstimo foi contraído para obras e não para aquisição do imóvel alienado. Face ao exposto propõe-se o INDEFERIMENTO do pedido nos termos e com os fundamentos da presente informação, devendo o sujeito passivo ser notificado nos termos e para efeitos do exercício do direito de audição prévia a que alude o art.º 60º da LGT.</p>
--	--

19. Na sequência da informação e do parecer, em 27.02.2020, foi proferido pelo Senhor Chefe de Divisão o seguinte despacho:

Concordo, pelo que de acordo com a informação prestada infra, com o parecer que antecede e com os demais elementos integrantes dos autos, é de Indeferir o pedido da reclamante nos termos e com os fundamentos propostos.
Notifique-se para o exercício do direito de audição prévia estabelecido no art.º 60º da LGT.
(Por Subdelegação)

20. O Requerente exerceu o direito de audição, que lhe foi concedido no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, nos seguintes termos:

Londres, 9 de Março de 2020

Assunto: Notificação de audição prévia – Reclamação Graciosa Rec. /19

Processo: 2019... – NIF...

Exmos Senhores,

Na sequência do projecto de decisão que me foi remetido referente à reclamação graciosa supra mencionada, venho por este meio solicitar uma audiência prévia nos termos do art. 60 da LGT, por o projecto de decisão ora recebido não clarificar nenhum dos fundamentos que deram origem à referida reclamação.

Com efeito, o projecto de decisão da Autoridade Tributária (AT) ora recebido não só não esclarece nenhum dos pontos por mim reclamados, como responde a questões para as quais não reclamei, como adiante explicarei.

Não se percebe assim o que a AT indefere, uma vez que nenhuma das questões apresentadas pelo contribuinte na reclamação Graciosa é respondida

A AT vai contudo ainda mais longe, ao ignorar todo o processo e interacção tida com o contribuinte sobre este assunto desde 2016, nomeadamente a audiência prévia nos Serviços de Finanças... em Janeiro de 2017, onde são efectuados esclarecimentos, correcções da declaração fiscal de 2015 e prestadas provas documentais que culminam com o reconhecimento da AT do excesso de mais-valia inicialmente calculado, tendo reembolsado o contribuinte na sequência dessa audiência em €38.276,62 conforme documento 2017...

Com o projecto de decisão ora remetido, a AT põe não só em causa as decisões por si tomadas em Agosto de 2017, ao reconhecer o excesso de mais-valia apurada em 2016, como põe em causa um conjunto de normas que adiante se explicará.

Para melhor esclarecimento, sumário os 3 pontos essenciais da reclamação graciosa para os quais agradeço a posição da AT, pois todos estes foram ignorados neste projecto de decisão:

1. A AT não toma em consideração que ao contribuinte NIF... apenas lhe são imputados 50% da propriedade do imóvel em questão, em virtude de ser casado em comunhão de adquiridos com o contribuinte NIF... desde Março de 1993.
2. A AT não toma em consideração que à data da venda do imóvel o contribuinte NIF... é não residencial e que o seu conjugue NIF... é residente.
3. A AT discrimina o contribuinte NIF... no apuramento da mais-valia devido a ser não residente.

No que respeita ao ponto 1. acima, a AT contraria a sua própria decisão no apuramento da mais-valia calculada e comunicada ao contribuinte em Agosto de 2017 no montante global de €65.822,66 - NL 2017 , na sequência da audição prévia em Janeiro de 2017.

Ao não reconhecer que apenas são imputáveis ao contribuinte 50% da propriedade do bem, inerentes ao seu regime de casamento (comunhão de adquiridos), a AT contraria o disposto no artº 1724 do Código Civil.

Relativamente ao ponto 2 acima, a AT contraria o disposto no nr 2 do art. 43 do CIRS, não atendendo ao estatuto de residência de cada um dos intervenientes à data da venda do imóvel , contrariando alias a sua própria decisão em Agosto de 2017, ao considerar apenas €65.822,66 de mais-valia.

No que respeita ao ponto 3 acima, a AT discrimina o contribuinte NIF , no apuramento do cálculo da mais-valia ora comunicada, pelo facto de ser residente no Estrangeiro, ainda que num País pertencente à União Europeia (Reino Unido) ao considerar 100% da mais valia e não apenas 50% da mesma.

Neste sentido, a Autoridade Tributária viola claramente os Acórdão do TJUE de 11/10/2017 (C-443/06), Acórdão Gielen (C-440/08), os Acórdãos do STA de 22/03/2011 (n.º 1031/10) e de 30/04/2013 (n.º 01374/12), e, em especial, as decisões do CAAD proferidas n.º 45/2012-T, em 05/06/2012, n.º 127/2012-T, em 14/05/2013 e n.º 748/2915, em 27/07/2016.

As decisões jurisprudenciais acima referidas não oferecem dúvidas sobre a obrigatoriedade, ao abrigo do direito da UE, de aplicar aos cidadãos não residentes em território português a consideração de, apenas, 50% das mais-valias realizadas na venda de imóveis em Portugal, pelo que o cálculo da mais valia neste caso em concreto não tomou em consideração estes acórdãos.

Refere ainda a Autoridade Tributária que o contribuinte não apresentou escritura de venda do imóvel, apesar do mesmo ter deixado nos Serviços de Finanças Lisboa ... uma copia da referida escritura aquando da sua audição prévia em Janeiro de 2017.

Neste sentido, remete-se em anexo uma copia da respectiva escritura de venda do imóvel.

A AT circunscreve o seu parecer de projecto de decisão apenas à validade fiscal dos custos de construção apresentados ou à eventual consideração do empréstimo à construção para efeitos de exclusão do nr 5 do art 10 do CIRS, sendo omissa quanto ao objecto da reclamação graciosa resumida

nos 3 pontos acima descritos conforme ja referido.

Ora, as considerações apresentadas pela AT nada acrescentam ao apuramento da mais-valia, uma vez que ambos os motivos ja haviam sido considerados (não aceites fiscalmente) em 4/08/2017 quando a AT corrigiu o valor da mais valia para €65.822,66, após audição prévia com o contribuinte em Janeiro de 2017.

Uma nota adicional no que respeita à ausência de apresentação pelo contribuinte de facturas do custo de construção. Com efeito as facturas foram entregues ao Banco financiador (c...) do empréstimo por forma a que este libertasse verba de acordo com a evolução da construção, financiamento contra apresentação de factura. Sendo um particular desconhecia que tinha que apresentar copia das mesmas à AT.

Tal como consta do contrato de mútuo e hipoteca, assinado com o banco em 2017, para construção de imóvel destinado a habitação própria permanente, éramos proprietários de um terreno, adquirido em 2016 com valor patrimonial de cerca de 22 mil euros, sobre o qual o banco constituiu uma hipoteca e solicitamos cerca de 177 mil euros para fazer face ao custo de construção do imóvel.

Estes valores justificam e ajudam a compreender que a AT tenha corrigido o valor patrimonial inicial de €125.697 para €220.419,46 após construção do imóvel (com os custos de construção incorporados) e de considerar para efeitos de IMI este último valor.

O que não se compreende é porque o mesmo não pode ser usado para cálculo da mais-valia.

Atendendo ao facto de ser residente em Londres, e ter que me deslocar propositadamente para este efeito a Portugal, agradeço que a marcação da data de audição previa seja a uma Sexta-feira ou Segunda-feira por forma a minimizar os custos de deslocação.

Com os meus melhores cumprimentos

21. Na sequência da pronúncia do Requerente, foi prestada pela técnica responsável a seguinte informação complementar:

Informação Complementar

I – Audição Prévia

Atendendo aos fundamentos de facto e de direito constantes do projeto de decisão, foi exarado em 2020 - 02 - 27, despacho no sentido do (indeferimento) do pedido, (pela Chefe de Divisão de Justiça Administrativa, por subdelegação) o qual foi notificado ao reclamante, (pelo ofício nº 5117 de 28/02/2020, expedido através do registo CTT RH PT, datado de 28/02/2020), para, no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição prévia, previsto na al. b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT.

Na presente data, não há conhecimento de que tenha sido apresentada qualquer impugnação judicial sobre a matéria em análise – nº 3 do art.º 111º do CPPT.

O reclamante foi considerado notificado em 2020 – 03 – 02 e veio exercer o direito de audição prévia através de requerimento apresentado em 2019 – 03 – 09 (entrada GPS 2020), dentro do prazo legal para o efeito.

No exercício do direito de audição, o reclamante refere o seguinte: que existem 3 pontos essenciais da reclamação graciosa para os quais agradece a posição da AT, pois todos estes foram ignorados no projeto de decisão;

1. A AT não toma em consideração que ao contribuinte NIF apenas lhe são imputados 50% da propriedade do imóvel em questão, em virtude de ser casado em comunhão de adquiridos com o contribuinte NIF desde março de 1993.
2. A AT não toma em consideração que à data da venda do imóvel o contribuinte NIF é não residente e que o seu cônjuge NIF é residente.
3. A AT discrimina o contribuinte NIF no apuramento da mais-valia devido a ser não residente.

Solicita uma audição prévia presencial.

II – Análise e Parecer

1. No que concerne a este ponto, o sujeito passivo não apresenta escritura de aquisição do terreno para construção, onde se possa verificar quem adquiriu o terreno e por conseguinte, a percentagem da aquisição. O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos dos contribuintes recai sobre eles, pelo que não tendo sido provado o alegado, não pode o mesmo ser tomado em consideração a seu favor, atento o disposto no nº 1 do artº 74º da Lei Geral Tributária.

2. Relativamente a este ponto, compulsadas as Obrigações Acessórias, constata-se que a contribuinte com o NIF não obteve rendimentos durante o ano de 2015. Assim, não estava obrigada a entregar a declaração de rendimentos a que alude o artº 57º do CIRS. Se obtivesse rendimentos (consideramos que o ora requerente não provou a percentagem de aquisição da contribuinte no terreno para construção), seria considerada “Residente”. Quanto ao contribuinte ora reclamante foi considerado “Não Residente”, o que se afigura correto.

3. A questão a analisar nos presentes autos versa sobre a tributação dos rendimentos obtidos no âmbito da categoria G em sede de IRS, os ganhos das mais-valias imobiliárias previstos no art.º 9º n.º 1 al. a) e art.º 10º n.º 1 al. a) ambos do CIRS, designadamente a saber sobre a aplicabilidade do disposto no art.º 43º n.º 2 do CIRS a tributação de apenas 50% desses ganhos e da aplicabilidade

da opção pelo regime aplicável aos residentes, possibilidade que se encontra prevista nos atuais n.ºs 9 e 10 do art.º 72º do CIRS.

Na sequência da prolação de Acórdãos do TJUE, bem como do STA, interveio o legislador português, no sentido de adaptar a legislação nacional à jurisprudência comunitária emanada.

Para o efeito, foram introduzidos dois novos números no art.º 72º do CIRS – então o n.º 7 e o n.º 8, atualmente o n.º 9 e n.º 10 – através da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12 (Lei do Orçamento do Estado para 2008).

De acordo com o estabelecido neste art.º 72º n.º 9 e 10 do CIRS, poderá o reclamante na situação de não residente em território português, residente no Reino Unido, exercer a opção relativamente a estes rendimentos de mais-valias pela tributação à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do art.º 68º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português.

Contudo o exercício de tal opção implica que sejam considerados todos os rendimentos obtidos fora deste território português, para efeitos de determinação da taxa a aplicar prevista no art.º 68º do CIRS.

Existindo, para esse efeito, o quadro 8 da folha de rosto da declaração modelo 3 de IRS, onde é oferecida aos contribuintes a possibilidade de exercer o direito de opção supra mencionado.

Observando o campo 8 da declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2015 elaborada pela AT em 29/11/2019, a qual deu origem à liquidação de IRS ora colocada em crise, constata-se que no campo 7 do seu quadro 8, o sujeito passivo foi tributado pelo regime geral.

Tendo sido tributado pelo regime geral, foi esta aplicada relativamente àquele ano e contribuinte, motivo pelo qual não foram tidos em conta apenas 50% da mais-valia apurada com a alienação do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o art.º [] sito em território português, conforme consta do anexo G da declaração modelo 3.

Mas sim 28% do valor dessa mesma mais-valia, conforme prevê o regime geral de tributação em IRS, pelo qual o sujeito passivo expressamente declarou pretender ser tributado, na declaração identificada por 2015-

O que é cominado pela al. a) do n.º 1 do art.º 72º do CIRS.

Nos termos do n.º 1 do art.º 74º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos dos contribuintes recai sobre o reclamante, a quem aproveita.

Relativamente ao pedido de audição prévia presencial, o pedido é indeferido, uma vez que o procedimento segue a forma escrita nos termos do n.º 3 do art.º 54º da Lei Geral Tributária. A própria notificação enviada ao ora reclamante nos termos do art.º 60º da LGT, refere “... devendo remeter documento escrito endereçado ao serviço da AT....emitente desta notificação “

III – Conclusão

Face ao exposto, atendendo a que a reclamante não apresentou elementos suscetíveis de alterar o sentido da decisão projetada, propõe-se sua convalidação em definitiva, no sentido do indeferimento do pedido.

À consideração superior

22.Na sequência desta informação, foi proferido o seguinte parecer pela Senhora Chefe de equipa:

	<p>Tendo em atenção a presente informação, elaborada após o reclamante ter exercido o direito de audiência prévia previsto no artº 60º da Lei Geral Tributária, verifica-se que os fundamentos apresentados não permitem diferente apreciação do pedido, pelo que se propõe que seja convertida em definitiva a proposta efetuada no referido projeto, nos termos e com os fundamentos dele constantes, pelo que se conclui pelo INDEFERIMENTO do pedido. À Consideração Superior</p>
--	---

23.Sobre a informação e o parecer antecedente incidiu o seguinte despacho do senhor Chefe de Divisão, datado de 3.04.2020:

<p>Concordo, pelo que de acordo com a informação prestada infra, com o parecer que antecede, e com os demais elementos integrantes dos autos, designadamente os analisados no âmbito do exercício do direito de audiência prévia a que alude o artigo 60.º da LGT, indefiro o pedido da reclamante nos termos e com os fundamentos propostos nas informações prestadas. Notifique-se o sujeito passivo. (Por subdelegação)</p>
--

24.Em 30.06.2020, no âmbito do processo executivo nº ...2020..., o Requerente pagou o montante resultante da demonstração de acerto de contas referente à liquidação objeto do processo, no valor de 49.460,19 €, acrescido de 363,19 € de juros de mora e de 515,18 € de encargos.

Com interesse para a decisão da causa, à luz da matéria de facto alegada pelas partes, inexistem factos não provados.

9. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto dada como provada alicerçou-se nos documentos constantes do processo do administrativo, designadamente o teor das notificações para audiência prévia antes das liquidações de 21.12.2016 e de 29.07.2017, bem como o teor da reclamação graciosa, notificação para o exercício de audiência neste âmbito, exercício do direito de audiência, decisão de indeferimento da reclamação graciosa e respetivos parecer e informação, bem como nos documento juntos pelo Requerente com o pedido de

pronúncia arbitral, designadamente as cópias das escrituras publicas de compra do terreno, de venda do imóvel e de mútuo com vista ao financiamento da construção do imóvel vendido, sendo que nenhum dos documentos constantes dos autos foi objeto de impugnação por qualquer das partes.

-III- O Direito aplicável

10. O impugnante invocou a ilegalidade dos atos de liquidação, tendo alegado para os efeitos diversos vícios segundo uma relação de subsidiariedade, referindo, após a invocação e fundamentação de cada vício, o seguinte:

“Se assim se não entender – o que não se admite e, por mero dever de ofício, se equaciona-, subsidiariamente, sempre se dirá o seguinte:

(...)”.

A arguição subsidiária de vícios é permitida pelo artigo 101º do CPPT, aplicável por força do art. 29º, nº 1, al. a), do RJAT.

Nenhum dos vícios invocados tem como consequência, em caso de procedência, a declaração de inexistência dos atos tributários objeto do processo, mas sim a sua anulação. Assim, nos termos do art. 124º, nº 2, al. b), do CPPT, a apreciação dos vícios deve ser feita pela ordem indicada pelo Requerente.

11. A questão da anulação da liquidação de juros compensatórios será, em primeira linha, objeto de apreciação conjunta com o das ilegalidades apontadas ao ato de liquidação do imposto, à luz dos art. 35º, nº 8, 100º, da LGT e 24º, nº 1, al. b), do RJAT.

Caso não seja determinada a anulação do ato de liquidação do imposto e inerente anulação das liquidações de juros compensatórios, com a necessária apreciação dos vícios autónomos apontados pelo Requerente a estas, proceder-se-á, então, previamente, à apreciação da questão suscitada pela Requerida referente à alegada intempestividade da invocação de tais vícios.

12. Vício de Fundamentação

Alega o Requerente que da análise da notificação do ato de notificação recebido pelo Requerente não resulta suficiente a necessária fundamentação, nem de facto nem de direito, conforme é exigido pelo artigo 77º da LGT, não permitindo conhecer o itinerário cognoscitivo, de facto e de direito, que lhe subjaz.

Por sua vez, alega a Requerida sobre esta questão, que o ato de liquidação foi efetuado em consequência do preenchimento, a título oficioso, de uma declaração modelo 3 de IRS em nome do Requerente, referente ao ano de 2015, preenchimento esse elaborado em conformidade com as conclusões extraídas na sequência de um procedimento de gestão de divergências instaurado também em seu nome e que no âmbito do qual o Requerente foi ouvido, o que lhe permitiu, desde então, tomar conhecimento do que estava em causa.

Acrescenta que o Requerente compreendeu bem a factualidade subjacente à liquidação, contestando-a em primeiro lugar por via administrativa, interpondo procedimento de reclamação graciosa e posteriormente pela via arbitral.

Vejamos.

O art. 77º da Lei Geral Tributária dispõe o seguinte:

“1 - A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

2 - A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

(...)”

Sobre o tema, escreve José Carlos Vieira de Andrade que:

“(…) o conteúdo da fundamentação não pode obedecer a um modelo único, nem sequer a tipos limitados, dado que depende de factores múltiplos, diversos e interactivos. Há-se ser *variável* conforme a matéria, consoante o tipo de acto, mas sobretudo segundo a *situação concreta*¹ no contexto e no modo como se apresentarem os interesses, público e privados, relevantes para a decisão” (O DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO EXPRESSA DE ACTOS ADMINISTRATIVOS, Almedina, 2ª reimpressão, 2007, pags. 240-241).

Nesta linha, pode ler-se no acórdão do STA de 10.09.2014, proferido no proc. 01226/13, que:

“(…) as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido, bastando-se com a expressão clara das razões que levaram a determinada deliberação decisória. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, portanto, a busca de um conteúdo adequado, que há-de ser, num sentido amplo, o suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa.”²

Pode ainda ler-se na referida obra de José Carlos Vieira de Andrade que:

“(…) **um acto que suprima ou comprima direito ou imponha obrigações** e, em especial, um acto sancionatório, pelo seu carácter restritivo e individualizado, **há-se conter uma fundamentação mais clara e completa, que se refira especificamente aos pressupostos legais da restrição ou imposição**” (pag. 257).³

Na mesma linha, para o campo específico do Direito Fiscal, já havia escrito José Luís Saldanha Sanches (a propósito da avaliação administrativa, mas cujo sentido é também aplicável ao caso dos autos) o seguinte:

“A existência de uma situação de controvérsia corporizada num litígio entre o contribuinte e Administração sobre a existência ou a quantificação de um determinado facto é pois a nota

¹ Itálico do autor. Sublinhado nosso.

² Os acórdãos referidos na presente decisão arbitral estão disponíveis no site “www.dgsi.pt”

³ Destaque nosso.

distintiva, no terreno da Administração fiscal, para a separação entre actos administrativos irque exigem uma fundamentação especialmente desenvolvida e aqueles que a não exigem.

(...)

(...) é verdade que sempre que se verifica a quantificação administrativa de um imposto com afastamento dos elementos fornecidos pelo sujeito passivo (...) estamos potencialmente perante um “défice do Estado de Direito” na sua concretização particular do princípio da legalidade fiscal: e perante tal possibilidade de défice é também na fundamentação, pelos deveres que atribui às autoridades administrativas e pela transparência que atribui ao procedimento decisório, que reside a melhor forma de reduzir ou anular este défice.” (A QUANTIFICAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de estudos Fiscais, Lisboa, 1995, pags. 430-431).⁴

No caso em apreço, verifica-se ocorrer, não só uma divergência atinente à quantificação da obrigação tributária entre a declaração do contribuinte e o ato de liquidação de imposto como, ainda, entre este e a liquidação praticado pela Administração Tributária em 29.07.2017. Desta anterior liquidação tinha resultado um rendimento global de 65.822,66 € e um imposto a pagar de 9.649,66 €. Na liquidação *sub judice*, muito diferentemente, consta o rendimento global de 225.941,57 € e um valor a pagar de 59.110,57 €.

Na “*demonstração de acerto de contas*” resultante da nova liquidação é mencionado o “*estorno*” da anterior liquidação. No entanto, na notificação enviada ao Requerente não são indicadas quaisquer razões explicativas da realização da nova liquidação e dos eventuais erros de que padeceria a anterior, sendo certo que de acordo com o art. 89º, nº 2, al. b), do CIRS, neste tipo de situações, a liquidação adicional depende da existência de “Erros de facto ou de direito ou omissões verificadas em qualquer liquidação de que tenha resultado prejuízo para o Estado.”.

Tendo em conta a forte divergência entres os valores apurados da liquidação de 29.07.2017 e na liquidação *sub judice* impunha-se, manifestamente, à luz do regime legal e da doutrina e

⁴ Neste sentido também se pode ler no acórdão do STA de 11.12.2007, proferido no processo 0615/14, que: “O grau de fundamentação exigível deverá estar directamente relacionado com o grau de litigiosidade existente, isto é, com a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e a do contribuinte”

jurisprudência referidas, uma específica e exaustiva explicitação dos eventuais erros de factos ou de direito ou omissões de que pudesse padecer a liquidação anterior.

Acresce que, relativamente à liquidação de 29.07.2017 não há notícia de divergência do sujeito passivo, ao invés, constando da sua petição de reclamação graciosa, o seguinte:

“Na sequência da audição prévia nesses serviços, o montante de IRS inicialmente liquidado (46.597,28) foi posteriormente corrigido pela AT tendo sido efetuado um estorno de 38.276,62 por excesso de imposto liquidado(...) não tendo recebido qualquer posterior comunicação da AT, dei como concluído o processo de liquidação de IRS de 2015”

Todavia, tendo a Requerida juntado aos autos o processo administrativo percorrido exaustivamente o mesmo não se encontra qualquer referência a eventuais erros, de facto ou de direito ou omissões de que pudesse enfermar a liquidação de 29.07.2017, nem qualquer elemento, de facto ou de direito, explicativo das razões que levaram a AT a efetuar a liquidação adicional. Ao nível da matéria de facto consta a referência ao rendimento global considerado na liquidação de 29.07.2017, mas não o rendimento discriminado por categorias de rendimento, pelo que não é possível aferir, sequer, em que medida e muito menos com que fundamentos, se afastou a liquidação de imposto *sub judice* da liquidação anterior.

E, neste ponto, é de salientar que a liquidação de 29.07.2017 já tinha substituído uma outra de 21.12.2016, praticada na sequência dum procedimento em que a Requerida alegava ter detetado incorreções na declaração de rendimentos do Requerente.

Ou seja: Quer a penúltima liquidação efetuada pela AT, quer a antepenúltima já tinha sido efetuadas com base em elementos apurados pela AT, na sequência de procedimento com vista a suprir correções da declaração modelo 3 e não com base na declaração do sujeito passivo.

Por outro lado, também a liquidação de 21.12.2016 contém valores divergentes dos que constam da liquidação objeto do presente processo (rendimento global de 184.884,49 e valor a pagar de 47.926,28 €).

Nestas circunstâncias, não se pode dizer que a fundamentação do ato tributário tenha permitido ao Requerente o conhecimento das razões que levaram a Administração a agir, por forma a

possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do ato e a sua impugnação contenciosa.

Quer face à notificação da liquidação ao Requerente, quer face aos elementos que constam do processo administrativo não é possível saber as razões concretas, de facto e de direito, que levaram a AT a praticar liquidação divergente da anterior, por si efetuada, também, já após o apuramento decorrente do procedimento de divergências que efetuou, havendo manifesta inaptidão justificativa, à luz da qual se pode compreender a surpresa manifestada pelo Requerente na petição de reclamação graciosa.

Ocorre, pois, manifestamente, vício de insuficiência de fundamentação, equivalente a falta de fundamentação, nos termos do art. 153, nº 2, do Código de Procedimento Administrativo.

E não se venha dizer, como veio a Requerida, que *“(…) cumpre informar que o ato de liquidação foi efetuado em consequência do preenchimento, a título oficioso, de uma declaração modelo 3 de IRS em nome do Requerente referente ao ano de 2015, preenchimento esse elaborado em conformidade com as conclusões extraídas na sequência de um procedimento de gestão de divergências instaurado também em seu nome.* “E que:

“(…) no âmbito do qual o Requerente foi ouvido, o que lhe permitiu, desde então, tomar conhecimento do que estava em causa e continua a estar, no presente processo. “

Em primeiro lugar, porque, como se referiu, também as liquidações efetuadas em 2016 e 2017 foram efetuadas na sequência do procedimento de gestão de divergências, oficiosamente, e não com base na declaração modelo 3 apresentada pelo Requerente.

Por outro lado, resulta dos autos que o Requerente foi ouvido antes da liquidação de 2016 e foi notificado para se pronunciar antes da liquidação de 2017, mas dos autos nada consta relativamente a qualquer eventual comunicação ao Requerente para se pronunciar entre a data da liquidação de 2017 e a data da liquidação objeto do processo. O que emerge dos autos é que o Requerente foi notificado para efeitos do direito de audição, no âmbito do referido procedimento de divergências, antes das liquidações efetuadas pela Requerida em 2016 e em

2017, mas não o foi antes da liquidação de imposto objeto do presente processo, que é diferente da liquidação de 2016 e substancialmente diferente da liquidação de 2017. Ou seja, o que a Requerida alega seria suscetível de se aplicar às liquidações de 2016 e 2017, mas não à liquidação de 2019, que é aquela que está em causa nos presentes autos.

Acresce que, foi invocado pelo Requerente na reclamação graciosa constante dos autos e não contraditado pela Requerida em tal procedimento, que foi surpreendido pela nova notificação e que não teve qualquer participação na mesma. Por outro lado, no presente processo a Requerida também não invoca qualquer comunicação da Requerida ao Requerente entre estas duas liquidações, nem qualquer intervenção do mesmo no procedimento. Por último, do próprio processo administrativo junto pela Requerida aos presente autos, não consta a referência a qualquer erro, de facto ou de direito ou omissão de que pudesse padecer a liquidação de 29.07.2017.

Verifica-se, pois, vício de fundamentação do ato administrativo, por manifesta insuficiência da mesma, uma vez que deixou o Requerente, como a qualquer declaratário médio na sua posição, na completa ignorância dos motivos que terão levado a AT a considerar errada a liquidação que anteriormente tinha praticado.

Foi, assim, violado o art. 77º, nº 1 e 2, da LGT, o que determina a anulação do ato tributário de liquidação de imposto, nos termos do art. 163º do Código de Procedimento Administrativo. Anulado o ato de liquidação de imposto, não pode deixar de ser decretada a anulação das liquidações de juros compensatórios, nos termos dos artigos 35º, nº 8, 100º, da LGT e 24º, nº 1, al. b), do RJAT, improcedendo a alegação de intempestividade do pedido de anulação das liquidações de juros compensatórios.

Em consequência, fica prejudicado o conhecimento dos demais vícios, subsidiariamente alegados pelo Requerente.

13. Veio, ainda, o Requerente pedir a condenação da Requerida a reembolso das quantias indevidamente arrecadadas, bem como o pagamento de juros indemnizatórios que se mostrarem devidos, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, é procedente a pretensão do Requerente à restituição do imposto e juros compensatórios pagos por força dos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para restabelecer a situação que existiria se a ilegalidade em causa não tivesse sido praticada.

Este dever de restituição reporta-se ao montante de 49.460,19 €, valor que o Requerente pagou e que resultou das liquidações de imposto e de juros compensatórios, o mesmo não se aplicando aos demais valores pagos no âmbito do processo executivo, que não decorrem diretamente das liquidações anuladas, mas que terão resultado da omissão de pagamento das liquidações dentro do prazo de pagamento voluntário, em violação das normas legais aplicáveis, enformadas pelo princípio “*solve et repete*”⁵.

No que concerne aos juros indemnizatórios, cabe ainda apreciar esta pretensão à luz do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

Dispõe o nº 1 daquele artigo que “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”.

Como referem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa⁶: “O erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte.”

No caso em apreço, não sendo, manifestamente, o erro imputável ao contribuinte não pode, pois, deixar de se concluir que o Requerente tem direito a juros indemnizatórios, a calcular sobre o montante de 49.460,19 €, contados desde a data do pagamento desta importância até à

⁵ Sobre este princípio cfr. José Luís Saldanha Sanches, MANUAL DE DIREITO FISCAL, Coimbra Editora, 3ª Edição, 2007, pags. 485-486.

⁶ LEI GERAL TRIBUTÁRIA, Anotada e Comentada, 4ª Ed., Ed. Vislis, 2012, pag. 342.

data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos, nos termos do artigo 61º, n.º 5, do Código de Procedimento e Processo Tributário.

-IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, decretando-se a ilegalidade e conseqüente anulação dos atos tributários impugnados e condenando-se a Requerida a restituir ao Requerente o montante de 49.460,19 €, acrescido de juros indemnizatórios a calcular sobre tal importância, contados desde 30.06.2020, até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Valor da ação: 49.460,19 € (quarenta e nove mil quatrocentos e sessenta euros e dezanove cêntimos) nos termos do disposto no art. 306º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas pela Requerida, no valor de 2142 € (dois mil cento e quarenta e dois euros), nos termos do n.º 4 do artigo 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 30.08.2021

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro