

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 744/2021-T**

**Tema: IRS – Mais-Valias – Alienações onerosas de valores mobiliários – Ónus da prova dos factos.**

**SUMÁRIO:** I - O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque (artigo 74º, da LGT). – II – Para efeitos de tributação em mais-valias, se existir divergência entre o contribuinte e a AT quanto aos valores de realização, os valores de aquisição de valores mobiliários (resgates ou alienação de unidades de participação ou liquidação de fundos de investimento) declarados no Anexo J da declaração de IRS (modelo 3) e os valores extraídos da Declaração modelo 13 apresentada pelo Banco em cumprimento do disposto no artigo 124º, do CIRS, e que foram inscritos pela AT no Anexo G da declaração Modelo 3, compete ao sujeito passivo, nos termos expostos supra, a prova dos valores que invoca e que contrariam os valores que resultam da sobredita declaração bancária. III – Se ao Tribunal se suscitarem dúvidas sobre qual a realidade do sobredito valor de aquisição, a consequência será a prova do valor indicado ou que resulta da sobredita declaração modelo 13, de harmonia com o disposto no artigo 414º, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29º, do RJAT.

\*

### **Decisão Arbitral**

Os árbitros José Poças Falcão, Maria da Graça Martins e Maria Manuela Roseiro, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

## **I. RELATÓRIO**

1. A..., contribuinte n.º ..., residente no estrangeiro, representado para efeitos fiscais por B..., residente na ..., n.º..., ..., ...-... Loures, contribuinte n.º..., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em conjugação com artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 Março, com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente à liquidação adicional de IRS do ano de 2018, e Demonstração de Acerto de Contas n.º 2019 ..., do qual resulta imposto a pagar no montante de € **386.405,25** (trezentos e oitenta e seis mil, quatrocentos e cinco euros e vinte e cinco cêntimos).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Autoridade Tributária”).

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 18.11.2021 pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à Requerida.

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 20.12.2021, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 25.01.2022.

5. Tendo-se verificado a renúncia de um dos árbitros adjuntos, em 28.02.2022, por Despacho do Senhor Presidente do Conselho Deontológico foi decidida a substituição de árbitro-adjunto do tribunal arbitral coletivo constituído neste processo.

Nessa sequência, em 2.03.2022 o Presidente do Tribunal emite despacho a suspender a instância até conclusão dos procedimentos regulamentares necessários à substituição efetiva do árbitro renunciante e consequente reconstituição do colégio arbitral.

A 18.03.2022 é nomeado novo árbitro e reconstituído o colégio arbitral.

6. Nos presentes autos, o Requerente sustenta a procedência do seu pedido de anulação da liquidação adicional, em síntese, pelos seguintes argumentos:

- Entende o Requerente que a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) laborou, para a emissão da liquidação adicional de IRS 2018, num erro nos pressupostos de facto que resultou cabalmente demonstrado em sede de procedimento tributário, na medida em que, na sequência da venda de títulos pertencente às quatro carteiras de gestão discricionária que o Requerente detém junto do C..., o mesmo apurou uma perda e não um ganho.
- Acresce que o referido procedimento tributário deveria ter contado com o contributo do Banco D..., S.A., que submeteu a declaração modelo 13 com base na qual a AT emitiu o ato tributário sob discussão, e cuja intervenção, contudo, a AT se absteve de provocar, apesar da sugestão do Requerente nesse sentido, o que no seu entender apenas reforça a ilegalidade do ato tributário sob discussão.
- Assim, o acto tributário visado nestes autos deve ser anulado, nos termos e para os efeitos do disposto 163.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”) aplicável *ex vi* alínea c) do artigo 2.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

7. Em 24.03.2022, a Requerida apresentou Resposta, contestando nos seguintes termos:

- 
- O Serviço de Finanças de Cascais 1 procedeu à análise dos elementos constantes da modelo 3de IRS, no âmbito de um procedimento de gestão de divergências e constatou:  
«Consta MOD13 D... SA, NIPC ..., rendimentos de ALIENAÇÃO ONEROSA PARTES SOCIAIS E OUTROS VALORES MOBILIÁRIOS em nome Sujeito Passivo A NIF... . Entregar declaração substituição com estes rendimentos no Anexo G. Caso não faça irão os serviços proceder a correcção oficiosa». Em nome Sujeito Passivo A NIF...
  - O Requerente foi notificado para exercer o direito de audição, embora não se tenha pronunciado.
  - O Requerente não se pronunciou sobre as correções propostas no âmbito procedimento de análise de divergências, o que resultou na emissão pela AT da declaração oficiosa n.º 2018 D..., datada de 07-12-2019, a qual incluí o anexo G, com o quadro 9 preenchido, considerando-se, no que se refere à alienação de partes sociais ou outros valores mobiliários, o valor de realização de € 1 999 369,59 e valor de aquisição de € 643 131,41.
  - Os valores considerados pelos serviços da AT no preenchimento da declaração oficiosa foram apurados com base na declaração modelo 13 do Banco D..., S.A., NIPC..., da qual consta a alienação onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários em nome do Requerente, NIF... .
  - Consequentemente, foi emitida a liquidação n.º 2019..., em 13-12-2019.
  - No dia 29-01-2020, o Requerente procedeu à entrega da declaração de substituição n.º 2018..., eliminando, no quadro 9 do anexo G, os valores de realização de € 1 999 369,59 e de aquisição € 643 131,41.
  - O Requerente declarou valores referentes a resgates ou alienação de unidades de participação ou liquidação de fundos de investimento (Código - G20) no quadro 9.2 do Anexo J, considerando como valor de realização o montante de € 1 957 827,48 e como valor de aquisição o montante de € 1 962 944,21.
  - No mesmo dia 29-01-2020, o Requerente apresentou reclamação graciosa, na qual sustenta a ilegalidade da liquidação e advoga que devem ser considerados pela AT os valores constantes da declaração de substituição apresentada.

**8.** Estão em confronto, os valores de realização e os valores de aquisição de valores mobiliários (resgates ou alienação de unidades de participação ou liquidação de fundos de

investimento) declarados pelo Requerente no Anexo J da declaração modelo 3 de substituição relativa ao ano de 2018 e **os valores extraídos da Declaração modelo 13 apresentada pelo Banco C...** e que foram inscritos pela AT no Anexo G da declaração Modelo 3 (doc. de correção).

- Considera que “ (...) *A mais-valia ou menos-valia, quando estão em causa operações sobre valores mobiliários identificados na alínea b) do artigo 10.º, n.º 1 do Código do IRS, como é o caso, é obtida, nos termos do n.º 4, alínea a) do mesmo artigo “ (...)pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, ...”.*

- *Quanto ao valor de realização, o Banco C... inscreveu na declaração modelo 13, a importância de € 1.999.369,59 e reitera que este montante está correto, na resposta dirigida ao Requerente (cfr. Doc. 13 anexo à PI), confirmando assim o valor reportado à AT.*

- *E, embora, seja referido que não “foi comunicado pelo Banco quaisquer valores de aquisição ou, naturalmente, apuramos qualquer mais-valia...”, a verdade é que os Serviços da AT retiraram da declaração o valor de € 643.131,41.*

- *Por outro lado, nos extratos dos movimentos das carteiras enviados pelo Banco ao Cliente (cfr. docs. 2, 3, 4 e 5), sobre Resgates e Subscrição nas Carteiras de Gestão Discricionária no ano de 2018, que serviram de base ao preenchimento do anexo J da declaração de substituição modelo 3, são feitas algumas ressalvas sobre a completude e utilização das informações neles contidas.*

- *Efetivamente, torna-se evidente que os dados contidos nos extratos dos movimentos realizados durante o ano de 2018 não permitem, de forma inequívoca, efetuar o cruzamento com a informação da declaração Modelo 13 submetida pelo Banco, nos termos do artigo 124.º do Código do IRS.*

- ***Sendo certo que, em caso de discordância desses valores, o ónus de contrapor outros valores recai sobre o contribuinte, já que 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 artigo 74, n.º 1, da LGT.*

*- Com efeito, a obrigação de comprovar os elementos das declarações está prevista no artigo 128.º do CIRS, que determina:*

*«1 - As pessoas sujeitas a IRS devem apresentar, no prazo de 15 dias, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e de outros factos ou situações mencionadas na respetiva declaração, quando a Autoridade Tributária e Aduaneira os exija.*

*2 - O prazo previsto no número anterior é alargado para 25 dias quando o sujeito passivo invoque dificuldade na obtenção da documentação exigida.*

*3 - A obrigação estabelecida no n.º 1 mantém-se durante os quatro anos seguintes àquele a que respeitem os documentos.*

*4 - O extravio dos documentos referidos no n.º 1 por motivo não imputável ao sujeito passivo não o impede de utilizar outros elementos de prova daqueles factos.».*

**9.** Ora, perante as limitações verificadas ao longo do procedimento, a Requerida estima que o Requerente teria de socorrer-se de outros elementos de que disponha, nomeadamente, informações comunicadas pelo Banco nos extratos mensais sobre as carteiras ou outras que, por qualquer via, tenham chegado ao seu conhecimento.

**10.** Conclui que a AT provou, no âmbito do procedimento de análise de divergências, os pressupostos legais que legitimam as alterações aos rendimentos declarados, pelo que passou a incumbir ao Requerente efetuar prova idónea e suficiente que ponha em causa os montantes corrigidos;

Designadamente, cabe-lhe o ónus de comprovar que os rendimentos por si declarados correspondem efetivamente aos montantes auferidos, de acordo com as regras sobre o ónus da prova constantes do artigo 74.º da LGT, prova que não foi efetuada nem em sede de procedimento administrativo nem na presente ação arbitral.

**11.** As partes apresentaram alegações em que, no essencial, mantiveram as posições assumidas e desenvolvidas nos articulados.

## II. SANEAMENTO

12. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 5.º, ambos do RJAT.

- As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

- O processo não enferma de nulidades.

- O processo é o próprio. Inexistem outras questões prévias que cumpra apreciar nem vícios que invalidem o processo

## III. DO MÉRITO

### III. 1. MATÉRIA DE FACTO

#### III. 1.1. Factos provados

13. Atentos os documentos juntos pelo Requerente e os documentos constantes do processo administrativo, para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a) O Requerente é detentor de 4 carteiras de gestão discricionária, junto do C..., com os n.ºs 1104432/1104433/1105181/1105183 (*cf. PPA, art. 9º*);
- b) O Banco D..., através de documentos enviadas por C..., com data de 5 de Abril de 2019, comunicou ao Requerente listas dos “Resgates e Subscrições nas carteiras discricionárias no ano de 2018, carteiras essas referidas na alínea anterior (*cf. docs. n.ºs 2, 3, 4, 5, respectivamente*);
- c) Em 19 de Maio de 2019 o requerente entregou a primeira declaração mod. 3 de IRS referente ao ano de 2018, omitindo a alienação de títulos incluídos nas carteiras detidas

junto do “C...” (art. 2º da Resposta da AT);

- d)** O Serviço de Finanças de Cascais ... procedeu à análise dos elementos constantes da modelo 3 de IRS, no âmbito de um procedimento de gestão de divergências e comunicou o seguinte: «Consta MOD13 BANCO D... SA NIPC ... rendimentos ALIENAÇÃO ONEROSA PARTES SOCIAIS E OUTROS VALORES MOBILIÁRIOS em nome Sujeito Passivo A NIF ... . Entregar declaração substituição com estes rendimentos no Anexo G. Caso não faça irão os serviços proceder a correcção oficiosa» (cf. art. 3º da Resposta e Processo Administrativo (cf. art. 3º da Resposta, Processo administrativo, PA, e doc. 11, junto à reclamação graciosa);
- e)** Assim, a AT considerou que, de acordo com a modelo 13 enviada pelo Banco D..., D..., o Requerente teria realizado, no ano de 2018, uma mais-valia no valor de € 1.356.238,18, resultante da diferença entre um valor de realização de € 1.999.369,59 e um valor de aquisição de € 643.131,41 (arts. 20º e 21º do PPA);
- f)** O Requerente foi notificado para exercer o direito de audição sobre o projeto de decisão das alterações à declaração de IRS do ano de 2012, mediante ofício datado de 18 de Novembro de 2019 (cfr. doc. 11, junto à reclamação graciosa);
- g)** O Requerente não se pronunciou sobre as correções propostas no âmbito procedimento de análise de divergências (PPA arts. 18º e 19º e 5º da Resposta);
- h)** Em 7 de Dezembro de 2019, a AT emitiu a declaração oficiosa n.º 2018 ..., com anexo G, com o quadro 9 preenchido considerando no que se refere à alienação de partes sociais ou outros valores mobiliários, o valor de realização de € 1 999 369,59 e valor de aquisição de € 643 131,41, com imposto a pagar de € 386.405,25 (trezentos e oitenta e seis mil, quatrocentos e cinco euros e vinte e cinco cêntimos), com data de pagamento até 27.01.2020 (cf. docs.....);
- i)** Em 23/12/2019, o Requerente dirigiu uma carta ao Banco C... manifestando surpresa pelos valores que teriam, com base na modelo 13 apresentada pelo Banco, dado lugar a apuramento de mais-valias no valor de € 1.356.238,18 (art. 24º do PPA e doc. n.º 12);
- j)** O C... respondeu por carta de 08/01/2020, dizendo que os valores constantes da declaração modelo 13 estão corretos, «(...) verificando-se coincidência quanto aos Valores de Realização» mas que «(...) Não foram comunicados pelo Banco quaisquer valores de

*aquisição ou, naturalmente, apuramos qualquer mais-valia pelo que, como certamente compreenderá, qualquer questão sobre valores de aquisição deve ser colocada à Autoridade Tributária» (Cf. arts 25º, 26º, 27º do PPA e doc. n.º 13);*

- k)** O Requerente apurou em 2018, uma menos-valia total de € 5.116,74 nos termos da tabela seguinte:

A...– Ano 2018 (C...)			
Número da Carteira	Realização (€)	Aquisição (€)	Diferença (€)
1104432	243.561,51	229.029,55	14.531,96
1104433	202.077,79	200.837,32	1.240,47
1105181	1.413.276,80	1.437.542,91	-24.266,11
1105183	98.911,37	95.534,43	3.376,94
Total das Carteiras – 2018	1.957.827,47	1.962.944,21	-5.116,74
Declarado pelo C...	1.999.369,59	643.131,41	1.356.238,18

- l)** O Requerente fundamenta a construção da tabela referida na alínea anterior com os seguintes elementos: as cartas recebidas do Banco em 05.04.2019 com as datas e valores de realização, as datas e valores de aquisição dos títulos alienados em 2018 e os códigos dos países emitentes dos títulos em causa a análise dos ficheiros *Excel* juntos como docs. n.ºs 6, 7, 8, 9 e 10 (arts 10º a 17º do PPA e docs. n.ºs 2, 3, 4 e 5)
- m)** Em 29/01/2020, o Requerente procedeu à entrega da declaração de substituição n.º..., sem preencher o quadro 9 do anexo G, mas sim o quadro 9.2 do Anexo J, considerando como valor de realização o montante de € 1 957 827,48 e como valor de aquisição o montante de € 1 962 944,21, valores referentes a resgates ou alienação de unidades de participação ou liquidação de fundos de investimento (Código - G20) (cf. *art. 30º do PPA e doc 14*),
- n)** Em 31.01.2020, o Requerente deu entrada a reclamação graciosa no Serviço de Finanças de Cascais ...-..., que teve o nº ...2020..., sustentando a ilegalidade da liquidação e defendendo que a AT deveria considerar os valores constantes da declaração de substituição por si apresentada (cf. *art. 31º PPA*);

- o)* Em 19/11/2020, o Requerente foi notificado do primeiro projecto de indeferimento da reclamação graciosa, através do Ofício n.º ..., de 16.11.2020 (art. 32º PPA), direito que exerceu em 04/12/2020, após deferimento de pedido de prorrogação do prazo (*cf. art. 33º PPA*)
- p)* Através do Ofício n.º..., de 09/07/2021, o Requerente foi notificado de uma decisão de indeferimento da reclamação graciosa (art. 34º PPA), a que respondeu por requerimento em 26/07/ 2021 (*cf. art. 37º PPA*);
- q)* A AT converteu o projeto de decisão de indeferimento em definitivo, tendo notificado o Requerente da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa através do Ofício n.º ..., de 30/08/2021 (*cf. art. 38º PPA*);
- r)* O Requerente não pagou a importância liquidada no valor de € 389.437,90 (trezentos e oitenta e nove mil, quatrocentos e trinta e sete euros e noventa centavos), sendo instaurado pelo Serviço de Finanças de Loures – ..., o processo de execução fiscal com o n.º ...2020... (*cf. arts. 39º e 40º do PPA*);
- s)* Para garantia da dívida exequenda, o Requerente e sua mulher constituíram uma hipoteca voluntária a favor da AT sobre dois imóveis, datada de 30.06.2020, rectificada em 15/12/2020, na sequência da notificação por Ofício n.º .../2020 JT, datado de 12/11/2020 (*cf. arts. 41º e 42º do PPA, e docs. n.ºs 15 e 16 juntos com o mesmo*)

### **III.1.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto**

**14.** Não ficou demonstrado que os valores de aquisição de valores mobiliários indicado supra, em h), dos factos provados, fosse o declarado pelo Requerente no Anexo J da declaração de IRS, modelo 3, de substituição relativa ao ano de 2018.

**15.** Ou seja: existe, no essencial, divergência entre a informação constante da declaração do Requerente, 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 do artigo 124º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e disponível na base dados da administração. Essas divergências têm a ver com valores de aquisição de alguns valores mobiliários alienados, que a AT considerou não estarem provado e que o Requerente, ao contrário considera ter provado através dos documentos 2 a 10 juntos ao processo administrativo.

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Assinale-se que, relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a que foi alegada, tendo antes o dever de seleccionar a matéria que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a mesma se considera provada ou não, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/131, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Finalmente e no limite, sempre poderia admitir-se, eventualmente, a existência de dúvidas quanto ao real valor de aquisição dos valores mobiliários, designadamente, se foi o indicado (e provado) pela declaração modelo 13<sup>2</sup> enviada e confirmada pelo Banco D... [ o Requerente teria realizado, no ano de 2018, uma mais-valia no valor de € 1.356.238,18, resultante da diferença entre um valor de realização de € 1.999.369,59 e um valor de aquisição de € 643.131,41] ou o valor indicado pelo Requerente na sua declaração de substituição.

Pois bem: admitindo dúvidas quanto à realidade desse valor, sempre teria de prevalecer o indicado de € 643.131,41, que resultava da declaração bancária porque o valor indicado pelo Requerente de €1.962.944,21, teria de ser provado por ele (Requerente) à luz das sobreditas regras do ónus da prova e, não cumprindo esse ónus, mas permitindo a subsistência duma situação de dúvida quanto ao valor real da aquisição, a consequência em termos probatórios será equivalente à não prova do facto – cfr artigo 414º, do CPC, *ex vi* artigo 29º, do RJAT.

#### **IV. Da questão decidenda**

**16.** A questão de fundo a apreciar e a decidir no presente processo é essencialmente a de saber se a liquidação aqui sindicada está enfermada por erro nos pressupostos de facto, como entende o Requerente, ou se, ao contrário, como alega a AT, não existe tal erro, pois que o Requerente teria de socorrer-se de outros elementos de que disponha, nomeadamente, informações comunicadas pelo Banco nos extratos mensais sobre as carteiras ou outras que, por qualquer via, tenham chegado ao seu conhecimento, para sustentar a sua pretensão de apuramento de menis vali e não de mais valia.

---

<sup>2</sup> Este modelo 13 é 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 do artigo 124º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e está disponível na base dados da administração fiscal.

## I. A posição da AT

17. Para a AT, os dados contidos nos extratos dos movimentos realizados durante o ano de 2018 não permitem, de forma inequívoca, efetuar o cruzamento com a informação da declaração Modelo 13 submetida pelo Banco, nos termos do artigo 124.º do Código do IRS.

18. Contudo refere que o Requerente sempre poderia socorrer de outros elementos de prova idóneos, *“em caso de discordância desses valores, o ónus de contrapor outros valores recai sobre o contribuinte, já que 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 artigo 74, n.º 1, da LGT, e que a obrigação de comprovar os elementos das declarações está prevista no artigo 128.º do CIRS, que determina: «1 - As pessoas sujeitas a IRS devem apresentar, no prazo de 15 dias, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e de outros factos ou situações mencionadas na respetiva declaração, quando a Autoridade Tributária e Aduaneira os exija. 2 - O prazo previsto no número anterior é alargado para 25 dias quando o sujeito passivo invoque dificuldade na obtenção da documentação exigida. 3 - - A obrigação estabelecida no n.º 1 mantém-se durante os quatro anos seguintes àquele a que respeitem os documentos.*

19. Ainda no mesmo sentido, a AT acrescenta que, o artigo 31.º, n.º 2, da LGT, prevê:

*«São obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.».*

Conclui que sendo a violação dos preceitos referidos tem como consequência a impossibilidade de o Requerente contraditar as alterações efetuadas aos rendimentos por si declarados, por falta de prova que coloque em causa os montantes corrigidos.

## II. A posição do Requerente

**20.** Ao invés, o Requerente defende já em sede de reclamação graciosa e mais tarde no PPA, que “a AT laborou, na emissão do ato tributário de que se reclama, em erro nos pressupostos de facto, na medida em que a realidade de que partiu – de que os títulos pertencentes ao Requerente vendidos em 2018 terão tido um valor de aquisição de € 643.131,41 – não tem correspondência no plano dos factos, tendo assim apurado uma mais-valia, quando na verdade o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas na sequência da alienação dos títulos que integram as carteiras em causa corresponde a uma perda.

**21.** Afirma que “a informação disponibilizada pelo Banco ao Requerente resulta, assim, completa, sendo por isso suficiente para apurar o resultado final das transações que aí se identificam, tendo sido disponibilizada à AT durante o procedimento tributário, muito embora esta a tenha desconsiderado.

Os valores e datas de aquisição dos títulos alienados em 2018 constam da informação transmitida pelo Banco ao Requerente por referência a 2018 e que se encontra junta acima através dos Documento n.ºs 2 a 5. Do PPA.

(...) Com efeito, atendendo a que, segundo informação prestada pelo Banco, este apenas transmitiu à AT os valores de realização dos títulos alienados em 2018 no âmbito das carteiras de que é titular o Requerente, não se compreende em que informação se terá baseado a AT para chegar ao montante de € 643.131,41.

1.º

*Em todo o caso, a verdade é que esse montante é incorreto,*

2.º

*não podendo servir de base para o cálculo do ganho/perda apurado pelo Requerente em 2018 quanto às transações realizadas no âmbito da gestão daquelas carteiras.*

3.º

---

*Assim, conforme resulta dos factos acima expostos, o Requerente apurou, no ano de 2018, em resultado das operações realizadas com respeito àquelas carteiras, uma perda de € 5.116,74,*

**4.º**

*(...) Determina o artigo 9.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS que constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias, as mais-valias, tal como definidas no artigo 10.º do mesmo diploma.*

**5.º**

*De acordo com o disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea b, n.º 5, do Código do IRS constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem da alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários, incluindo o resgate de unidades de participação em fundos de investimentos e a liquidação destes fundos.*

**6.º**

*Em conformidade com o preceituado pelo artigo 10.º, n.º 4, alínea a) do Código do IRS, no caso das mais-valias mobiliárias o ganho sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso.*

**7.º**

*Mais determina o artigo 43.º, n.º 1 do mesmo diploma que o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano,*

**8.º**

*sendo que, à luz do n.º 5 do mesmo preceito, para apuramento do saldo positivo ou negativo referido no n.º 1, respeitante às operações efetuadas por residentes previstas nas alíneas b), n.º 1 do artigo 10.º, não relevam as perdas apuradas quando a contraparte da operação estiver sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável.*

**9.º**

*Acresce que, nos termos da alínea d) do n.º 6 do mesmo preceito, para efeitos do apuramento do referido saldo positivo ou negativo, tratando-se de valores mobiliários da*

---

*mesma natureza e que confirmam idênticos direitos, os alienados são os adquiridos há mais tempo.*

**10.º**

*Salvo o devido respeito, a AT laborou, na emissão do ato tributário de que se reclama, em erro nos pressupostos de facto,*

**11.º**

*na medida em que a realidade de que partiu – de que os títulos pertencentes ao Requerente vendidos em 2018 terão tido um valor de aquisição de € 643.131,41 – não tem correspondência no plano dos factos,*

**12.º**

*tendo assim apurado uma mais-valia, quando na verdade o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas na sequência da alienação dos títulos que integram as carteiras em causa corresponde a uma perda.*

**13.º**

*De facto, todas as menos-valias apuradas são dedutíveis nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 43.º do Código do IRS,*

**14.º**

*sendo que, de resto, foi aplicado o critério do FIFO, na medida em que, conforme resulta da informação disponibilizada pelo C..., há títulos alienados em 2018 com data de aquisição de anos anteriores.*

**15.º**

*A título de exemplo, veja-se o caso da carteira identificada com o n.º..., concretamente do fundo designado por “E...– ISIN...”, código país 372, em que a data de realização é 03.12.2018, sendo a data de aquisição 18.10.2017.*

**16.º**

*resultante de uma diferença entre o valor de realização de € 1.957.827,47 e um valor de aquisição de € 1.962.944,21 – cfr. Documentos n.ºs 2 a 10 juntos acima –,*

**17.º**

---

*e não, conforme assumiu a AT, de um ganho de € 1.356.238,18, resultante da diferença entre um valor de realização de € 1.999.369,59 e um valor de aquisição de € 643.131,41.*

**18.º**

*Isto mesmo resulta do Anexo J da modelo 3 de IRS de substituição submetida pelo Requerente em 29.01.2020.*

**19.º**

*Mais: tudo quanto vem de se expor foi cabalmente demonstrado em sede de procedimento tributário,*

**20.º**

*tendo o Requerente salientado, na resposta em audiência prévia ao primeiro projeto de indeferimento da reclamação graciosa, que a informação constante da modelo 13 submetida pelo Banco tão-pouco se afigurava suficiente para que a AT pudesse determinar se o Requerente havia apurado um ganho ou uma perda em cada operação realizada,*

**21.º**

*na medida em que não incluía os valores de aquisição dos valores mobiliários em causa, não sendo possível à AT determinar se o Requerente apurara um ganho ou uma perda.*

**22.º**

*sendo que, através da declaração de substituição submetida, o Requerente complementou os valores constantes da modelo 13 apresentada pelo Banco e em que se baseou a AT para emitir a declaração oficiosa,*

**23.º**

*tendo por conseguinte produzido uma prova que, não lhe sendo exigível, existiu e foi em absoluto desconsiderada pela AT, o que não se pode admitir, por ilegal.*

**24.º**

*Com efeito, a declaração de substituição submetida pelo Requerente assentou nos extratos da autoria do mesmo Banco que submeteu a modelo 13 com base na qual a AT emitiu a declaração oficiosa – o D..., S.A., NIPC... .*

**25.º**

*Na verdade, as linhas do quadro 9.2. do Anexo J da declaração de substituição apresentada pelo Requerente são o reflexo exato da informação desagregada (i.e., dos*

---

*valores de aquisição, de realização e ganho ou perda gerados), constante daqueles extratos emitidos pelo mesmo Banco, para o ano de 2018.*

**26.º**

*Tais extratos, que configuram documentos oficiais da mesma entidade que submeteu a modelo 13, foram juntos como documentos n.ºs 2 a 5 à reclamação graciosa e plenamente desconsiderados pela AT.*

**27.º**

*Ora, tendo em conta a errada realidade de que partiu a AT para calcular a mais-valia em sede do IRS de 2018 que conduziu à emissão da liquidação adicional sob discussão, não pode este ato manter-se na ordem jurídica, por ilegal,*

**28.º**

*devendo ser anulado, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 163.º do CPA aplicável ex vi artigo 2.º, alínea d) do CPPT, o que desde já se alega para os devidos efeitos legais.*

**29.º**

*Entendimento distinto – o qual por mera hipótese de raciocínio se admite – importará a manutenção, na ordem jurídica, de um ato que tributa uma facto tributário inexistente (porquanto em causa está uma perda e não um ganho),*

**30.º**

*assim se desrespeitando o princípio da legalidade previsto no n.º 2 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), à luz do qual a tributação apenas deve ocorrer nas situações legalmente previstas,*

**31.º**

*o que não será o caso se se tributa apesar de o contribuinte ter apurado uma perda e não um ganho.*

**32.º**

*Mais se estará a desrespeitar o princípio da capacidade contributiva, decorrente do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da CRP,*

**33.º**

---

de acordo com o qual os contribuintes devem pagar impostos em conformidade com a sua capacidade económica.

**34.º**

Nas palavras do Acórdão do TCAN, de 16.02.2017, processo n.º 00385/13.9BEPRT, este princípio “(...) encontra concretização «na generalidade e na uniformidade dos impostos. Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos (...); por seu turno, uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério idêntico para todos» (TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição, pág. 261).

**35.º**

“E tal critério, como sublinha CASALTA NABAIS, encontra-se no princípio da capacidade contributiva: «Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)» (Direito Fiscal, 7.ª edição, 2012, pág. 155)”.

**36.º**

Pode ainda ler-se naquele Aresto que “Como pressuposto e critério de tributação, o princípio da capacidade contributiva «de um lado, constituindo a ratio ou causa da tributação afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objeto e matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto» (CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, pág. 157)” (sublinhado nosso).

**37.º**

Ora, tributar em IRS um contribuinte que na sequência da alienação de valores mobiliários, como o Requerente, apurou uma perda,

nos mesmos termos em que se tributa um contribuinte que, nessa sequência, apurou um ganho,

**38.º**

*sem que se atenda a quaisquer dos elementos de prova que demonstram o erro em que laborou a AT, nem se faça intervir a entidade que submeteu a declaração com base na qual foi emitido o ato tributário sob discussão – o Banco D..., S.A. –,*

**39.º**

*consubstanciará um entendimento materialmente inconstitucional, o que não se pode admitir e expressamente se invoca para os demais efeitos legais.*

**40.º**

*Do mesmo modo, admitir que o ato tributário permaneça na ordem jurídica, significa admitir que o Estado Português estará a exercer o seu poder de restringir o direito de propriedade protegido pelo artigo 1.º, 1.º parágrafo do Protocolo Adicional à Convenção Europeia dos Direitos do Homem (“CEDH”) fora as situações em que legalmente pode fazê-lo,*

**41.º**

*assim agindo ilegalmente contra a CEDH,*

**42.º**

*já que, à luz do segundo parágrafo daquela norma, “[n]inguém pode ser privado do que é sua propriedade a não ser por utilidade pública e nas condições previstas pela lei e pelos princípios gerais do direito internacional”.*

Mais, alega que existiu por banda da AT, incumprimento do **do ónus da prova:**

(...)

**43.º**

*No caso em apreço há três declarações relativas ao IRS de 2018: a primeira originalmente submetida pelo Requerente; a declaração oficiosa emitida pela AT em 07.12.2019 e a declaração de substituição submetida pelo Requerente em 29.01.2020.*

**44.º**

*Ainda que a declaração oficiosa fosse a única que devesse ser considerada para efeitos da liquidação de IRS de 2018 – o que por mero exercício de raciocínio se concede – sempre competiria o ónus da prova à AT,*

**45.º**

*pois que os atos tributários, como vem sendo reiterado por jurisprudência pacífica dos tribunais superiores, não gozam de presunção de legalidade.*

**46.º**

*Com o Tribunal Central Administrativo Sul, no seu Acórdão de 28.01.2003, Relator Francisco Rothes, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), “Os actos administrativos em geral, e também o acto tributário, não gozam da presunção de legalidade que, apesar de não se encontrar expressamente formulada em regra legal alguma, constituiu um princípio doutrinal e jurisprudencial que hoje, face à actual compreensão do princípio da legalidade administrativa, se tem por ultrapassado, surgindo a Administração, em termos de justiça administrativa e tributária, em situação de paridade com o particular”,*

**47.º**

*pelo que “De acordo com o entendimento actual do princípio da legalidade administrativa, incumbe à AT o ónus de prova da verificação dos requisitos legais das decisões positivas e desfavoráveis ao destinatário, como sejam a existência dos factos tributários e a respectiva quantificação, isto quando o acto por ela praticado tem por fundamento a existência do facto tributário e a sua quantificação” (sublinhado nosso).*

**48.º**

*Realce-se que, in casu, está em causa um ato tributário desfavorável cujos pressupostos legais cabe à AT, e não ao Requerente, demonstrar.*

**49.º**

*Ora, tal ónus da prova foi em absoluto incumprido no caso em apreço,*

**50.º**

*sendo que, não obstante ter o Requerente demonstrado estarem errados os valores declarados pelo Banco e nos quais a AT alicerçou o ato em debate, esta não prosseguiu o dever de investigação que lhe competia.*

**51.º**

*Com efeito, ao longo de todo o procedimento tributário – o que tão-pouco relevaria em toda esta extensão, na medida em que o cumprimento ou incumprimento do ónus da prova da AT tem de aferir-se com base nos elementos disponibilizados ao contribuinte até ao momento da notificação do ato tributário –, a AT limitou-se a invocar os dados constantes da declaração modelo 13 submetida pelo Banco,*

**52.º**

*fazendo tábua rasa dos elementos de prova apresentados pelo Requerente,*

**53.º**

*e abstendo-se de chamar a intervir no procedimento esse mesmo Banco,*

**54.º**

*muito embora o Requerente tenha requerido que tal intervenção ocorresse,*

**55.º**

*até porque, é a própria AT a referir, no segundo projeto de indeferimento da reclamação graciosa, que sendo o valor de realização inferior aos constantes na modelo 13, tal como cabalmente se demonstrou no procedimento tributário, a entidade bancária teria de proceder à entrega de declaração de substituição.*

**56.º**

*Assim, em face de elementos prova que têm sido considerados pelo Tribunal Arbitral noutros casos de contornos idênticos, e que inclusivamente conduziram a que, com base nos mesmos, fossem declaradas ilegais liquidações adicionais de IRS que entenderam existir uma mais-valia quando na verdade foi apurada uma menos-valia – veja-se, por exemplo, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 768/2014-T e 98/2017-T –, a AT optou por, ilegalmente, desconsiderá-los.*

**57.º**

*Em suma:*

- (i) ao longo de todo o procedimento tributário, o Requerente explicou, de forma tão exaustiva quanto possível, os cálculos que estiveram na base dos valores incluídos na declaração de substituição de IRS que submeteu;*
- (ii) para o efeito, apresentou todos os documentos com base nos quais efetuou esse cálculo, os quais, realce-se, foram todos aqueles que lhe foram disponibilizados*

pelo D..., S.A.;

- (iii) *ainda assim, há uma diferença entre o valor total de realização a que chega o Requerente e o valor declarado pela entidade bancária;*
- (iv) *esta entidade bancária foi a única entidade relevante neste contexto que ainda não interveio no procedimento tributário;*
- (v) *todos os factos supra são do conhecimento da AT, que não obstante, desconsiderou os elementos de prova apresentados e absteve-se de fazer intervir o Banco.*

**58.º**

*O procedimento tributário dirige-se à descoberta da verdade material,*

**59.º**

*sendo que, nas palavras de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “(...) ao nível da instrução (...) a Administração não se deve cingir aos elementos apresentados, mas antes deve diligenciar no sentido de trazer para o procedimento todos aqueles que lhe pareçam indispensáveis à descoberta da verdade material, mesmo que desfavoráveis à atividade de arrecadação. (...) de modo algum se pode considerar que a AT está dispensada de considerar os meios de prova que tenha em seu poder e que beneficiem a outra parte quando esta os não apresenta, do mesmo modo que é de exigir que sempre que existam dúvidas, existe igualmente um dever de investigar”<sup>3</sup> (sublinhado nosso).*

**60.º**

*Salvo o devido respeito, no presente caso, a AT demitiu-se da sua função investigatória,*

**61.º**

*o que resulta, não só, do facto de num primeiro momento tão-pouco ter analisado os documentos apresentados pelo Requerente em sede de reclamação graciosa,*

**62.º**

*como também do facto de, quando os analisou, não ter diligenciado no sentido de esclarecer as diferenças de valores evidenciadas entre os elementos apresentados pelo Requerente (que*

---

<sup>3</sup> Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Almedina, 8.<sup>a</sup> edição, 2021, p. 140.

*resultam, realce-se, de informação prestada pelo Banco) e aqueles constantes da declaração modelo 13 submetida pelo mesmo Banco,*

**63.º**

*o que se traduz no incumprimento do ónus da prova que recaía sobre a AT e na violação do princípio do inquisitório previsto no artigo 58.º da LGT,*

**64.º**

*inquinando o ato tributário sob discussão de vício de violação de lei,*

**65.º**

*pelo que também por este motivo deve o mesmo ser anulado, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 163.º do CPA aplicável ex vi alínea c) do artigo 2.º da LGT.*

## **V. Apreciação da questão**

22. Vejamos,

Em face das divergências quanto aos valores de aquisição / subscrição dos valores mobiliários transaccionados após análise dos argumentos e da prova produzida, parecem persistir dúvidas quanto aos valores de aquisição apresentados pelo Requerente na declaração de substituição de IRS na génese da reclamação graciosa, posteriormente indeferida pela AT.

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 artigo 74, n.º 1, da LGT.

A AT veio a considerar que cabia ao Requerente provar a veracidade dos valores de aquisição, conducentes ao apuramento da alegada, mas contestada, menos-valia.

A AT sustenta que os dados contidos nos extratos dos movimentos realizados durante o ano de 2018 não permitem, de forma inequívoca, efetuar o cruzamento com a informação da declaração Modelo 13 submetida pelo Banco, nos termos do artigo 124.º do Código do IRS.

A entidade bancária não apresentou outros documentos, remetendo aliás para a AT o dever de esclarecer os valores de aquisição.

Nem o Requerente logrou obter elementos de prova complementares que viessem comprovar os montantes postos em causa e assim, afastar as dúvidas levantadas pela AT, sendo que por várias ocasiões, teve o Requerente oportunidade de o fazer.

Porém, o Requerente poderia de socorrer-se de outros elementos, nomeadamente, informações comunicadas pelo Banco nos extratos mensais sobre as carteiras ou outras que, por qualquer via, tenham chegado ao seu conhecimento.

23. Ao mesmo tempo, não pode este Tribunal ignorar que, ao manter dúvidas quanto aos elementos apresentados e às explicações fornecidas pelo Requerente e aos documentos apresentados em sede de RG, devia, em cumprimento do princípio do inquisitório, a AT poderia ter solicitado informação detalhada sobre a proveniência dos ditos rendimentos.

24. Este é aliás o entendimento que foi sufragado, entre outros, pela decisão arbitral proferida no processo nº 541/2018, de 10/01/2020, que seguiu de perto o entendimento do Acórdão arbitral proferido no Processo 236/2014-T de 4 de Maio de 2015, aos quais se adere integralmente.

25. É vasta a jurisprudência pronunciada neste sentido: *“Citando a jurisprudência arbitral deste último acórdão: «(...) Em consequência, cabe à Administração Tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua actuação, para o que deve provar os factos constitutivos de que legalmente depende a decisão administrativo-tributária com certo conteúdo e com certo sentido. Pelo seu lado, cabe ao contribuinte provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca..” (...)* *“Como tal, em conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 74.º da LGT, cabe à Requerente a demonstração das bases e situações fácticas em que se sustentam os*

*ajustamentos, desconhecimentos e regularizações que, por ela, foram promovidos e cuja relevância e consistência tributárias afirma, recaindo, pois, sobre a Requerente o ónus de esclarecer, comprovar e documentar as operações em causa e sua justificação.”. (nosso negrito) (...) Nesta sequência, deve, ainda, assinalar-se que resulta do artigo 75.º, n.º 1 da LGT que as declarações dos contribuintes, apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, se presumem verdadeiras. Porém, esta presunção cessa nomeadamente se essas declarações, contabilidade ou escrita, ou os respectivos dados de suporte, apresentarem omissões, erros e inexactidões ou forem recolhidos indícios fundados de que não reflectem ou impedem o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo (art. 75.º, n.º 2, al. a) da LGT). Recorde-se ainda que, nos termos do n.º 3 do art. 75.º da LGT, “[a] força probatória dos dados informáticos dos contribuintes depende, salvo o disposto em lei especial, do fornecimento da documentação relativa à sua análise, programação e execução e da possibilidade de a administração tributária os confirmar”. (...) Ora, sempre que se aplique a al. a) do n.º 2 do art. 75.º da LGT, “será sobre o contribuinte que recai o ónus de prova dos factos declarados ou inscritos na sua contabilidade ou escrita sobre que existam dúvidas probatórias”, pelo que “as dúvidas que no processo judicial subsistam sobre a matéria não podem considerar-se dúvidas fundadas” para os efeitos do n.º 1 do art. 100.º do CPPT (vd. assim Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, vol. II, 6ª ed, 2011, p. 133).» (Cf. Processo n.º: 54/2021-T)*

É neste equilíbrio frágil, mas decisivo que deve ser aplicada a regra do ónus da prova.

**26.** Conforme o disposto no artigo 74.º, n.º 1 da LGT “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.” (no mesmo sentido, o artigo 342.º, n.º 1 do Código Civil).

**27.** Como referem a este propósito, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA: “(...) em regra, a administração

*tributária terá o ónus da prova dos pressupostos dos factos constitutivos dos direitos que pretender exercer no procedimento, enquanto os sujeitos passivos terão o ónus de provar os factos que possam servir de suporte à concretização desses direitos.” E, no mesmo sentido, se tem pronunciado a jurisprudência dos nossos tribunais administrativos e arbitrais, que tem vindo a afirmar, reiteradamente, o mesmo princípio de que cabe à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua atuação, designadamente, quando esta se revela de forma «agressiva e desfavorável» ao sujeito passivo. Em contrapartida, cabe ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do ato, quando se mostrem verificados esses pressupostos, solução hoje fixada pelo artigo 74.º, n.º 1 da LGT. I DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária. Anotada e comentada, encontro da escrita: Lisboa, 4.ª ed., 2012, p. 656. (...). Podemos citar inúmeros acórdãos dos nossos tribunais administrativos sobre esta questão, dos quais apenas destacamos, a título de exemplo, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 0951/11, de 26 de fevereiro de 2014, ou os acórdãos arbitrais proferidos nos processos n.ºs 64/2018-T, de 22 de agosto de 2018 e 25/2018-T, de 21 de fevereiro de 2014, na decisão arbitral proferida no processo n.º 541/2018, de 10 de janeiro de 2020. 36. Do acima exposto conclui-se que, no caso dos presentes autos, a AT não apresentou prova suscetível de abalar a presunção de veracidade das declarações e operações constantes dos modelos de IRS relativos aos anos de 2013 e 2014. E concretamente nada diz, ou seja, ignora todos os elementos de prova que os Requerentes juntaram aos autos. Uma coisa é certa, há erro na declaração apresentada pelas entidades bancárias para o sistema de troca de informações. Desconhece-se se esse erro teve origem na errónea qualificação dos rendimentos por parte do C... (...), SA, ou na errada interpretação das disposições da Diretiva ou mesmo na transmissão da informação. Face à evidência do erro cabia à AT apurar a verdade material, solicitando as explicações necessárias e devidas ao sistema de informações ou às entidades bancárias em questão. Certo é que não o fez, mas os Requerentes fizeram essas diligências e apresentaram documentos emitidos pelas entidades bancárias que têm de ser devidamente considerados. Na verdade, alega a Requerida no ponto 17 da sua Resposta que “a idoneidade da informação proveniente das autoridades fiscais estrangeiras constitui um dos principais instrumentos de combate a*

*fraude e à evasão fiscais”. Essa informação é recolhida a partir das declarações das entidades bancárias. Contudo, sempre que essa informação se revele equívoca, confusa ou errada, como é o caso dos autos, é imperioso que a AT use do seu poder/dever de apuramento da verdade material (princípio do inquisitório), e solicite as informações adicionais que se revelem necessárias, sob pena do erro persistir e conduzir a tributação injusta e inconstitucional por violação do princípio da capacidade contributiva. O valor probatório da informação recebida da Autoridade Fiscal Suíça, que como alega a Requerida beneficia do disposto no n.º 1 do art.º 76.º da LGT, ou seja, as informações oficiais fazem fé, quando fundamentadas e se basearem em critérios objetivos, o que não é o caso das informações que estão na origem dos atos tributários controvertidos porque essas não se mostram fundamentadas, nem objetivas e como se disse são contrariadas pelas alegações dos Requerentes que demonstram documentalmente a incoerência dos mesmos. De resto do n.º 4 do art.º 75.º da LGT, resulta a possibilidade de prova em contrário. Como defendem Diogo Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa – LGT 4ª ed, pag. 672 “deve entender-se o n.º 4 com o sentido de que a atribuição de força probatória às informações de administrações tributárias estrangeiras não prejudica a possibilidade de prova em contrário nem a de gerar dúvidas sobre os factos nelas afirmados, como forma de contrariar a sua força probatória”. 2 E, como se disse já, os Requerente demonstraram não só o erro na qualificação dos factos, fazendo prova de que o C... (...) resgatou em 2013 as unidades de participação e disponibilizou o produto do resgate/liquidação em janeiro de 2014, e que estes rendimentos foram declarados em 2013, por terem dado origem a rendimentos sujeitos a IRS, como mais valias, devendo ser declarados no ano em que ocorreram os factos que lhes deram origem (...))”*

**28.** Voltando ao caso dos autos, constata-se que toda a informação prestada pelo Requerente e os meios de prova que foram apresentados, não se revelam suficientemente consistentes para contrariar o teor da declaração Modelo 13 apresentada pela citada entidade bancária.

**29.** No limite permanecem, dúvidas sobre qual foi, na verdade, o valor de aquisição: €

643.131,41, segundo a citada Declaração modelo 13, emitida pelo Banco D... ou 1.962.944,21, segundo o Requerente, com as consequentes e citadas divergências em termos de apuramento de mais-valias e tributação inerente perante o valor de “realização” de € 1.999.369,59.

30. Pois bem, se o ónus da prova do valor da aquisição competia, como se viu, ao Requerente e se este o não cumpriu, contrariando a prova que resultava da Declaração Modelo 13 do Banco, dúvidas não há quanto à improcedência do pedido por não ter sido provado o facto essencial para a tese do Requerente, ou seja, que o valor de aquisição não foi o declarado pelo Banco (€643.131.41) mas o indicado pelo Requerente (€1.962.944,21).

31. Admitindo-se a existência de dúvida quanto à realidade do valor indicado pelo Banco, a consequência não será substancialmente diferente na medida em que, à luz do artigo 414º, do CPC, aplicável à arbitragem tributária por força do artigo 29º, do RJAT, “*a dívida sobre a realidade de um facto se resolve contra a parte a quem o facto aproveita*”.

32. À luz do exposto, improcederá totalmente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, ficam prejudicados os demais pedidos, designadamente o pedido de anulação da liquidação e pagamento de juros compensatórios.

## V. DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral Colectivo julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado e, em consequência:

- a) Absolve do pedido a Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e
- b) Condena o Requerente nas custas do processo fixadas no valor indicado infra.

## VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2 e 306º-2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 386.405,25 (trezentos e oitenta e seis mil, quatrocentos e cinco euros e vinte e cinco cêntimos), indicado pelo Requerente

## VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **6.426,00** nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pelo Requerente conforme decisão supra.

- Notifique-se.

Lisboa, 19 de Julho de 2022

Os Árbitros,

(José Poças Falcão)

(Maria Manuela Roseiro)

(Maria da Graça Martins)