

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 64/2021-T

Tema: IRS - Tributação separada; Exclusão tributária das mais-valias imobiliárias;
Dispensa de audiência prévia; Falta de fundamentação do acto tributário;
Indemnização pela prestação de caução em dinheiro.

SUMÁRIO:

- 1. Em IRS, a tributação separada de cada um dos cônjuges constitui o regime-regra, sendo a tributação conjunta de ambos os cônjuges sempre objecto de opção inscrita na declaração de rendimentos.**
- 2. Para efeitos da exclusão tributária de mais-valias imobiliárias - e cumpridos os demais requisitos -, o imóvel que se vende e o imóvel que se compra terão de ter como destino a habitação principal e permanente do sujeito passivo.**
- 3. Quando o sujeito passivo seja notificado para a apresentação da declaração em falta e não a apresente, e a liquidação se efectue oficiosamente, é dispensada a respectiva audiência - artigo 60.º, n.º 2, alínea b), da LGT.**
- 4. Alegando o Requerente a falta de fundamentação do acto impugnado, cabe à Requerida vir aos autos demonstrar comprovadamente qual foi a fundamentação do acto - artigo 74.º, n.º 1, da LGT.**
- 5. O artigo 53.º, da LGT, não inclui, na sua previsão, o direito a indemnização pela privação do bem dado em garantia (no caso, caução em dinheiro).**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Juiz José Poças Falcão (Presidente), Prof. Doutor Júlio Tormenta e Dr. Martins Alfaro, designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 21-05-2021, acordam no seguinte:

A - RELATÓRIO

A.1 - Requerente da constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAMT): A..., com o NIF ... e residente em ..., ... Estados Unidos da América.

A.2 - Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

A.3 - Objecto da pronúncia arbitral:

O acto de liquidação oficiosa de IRS, n.º 2020..., relativo ao ano de 2016, no montante global de € 61.852,11 euros, sendo € 55.931,08 de imposto e € 5.921,03 de juros compensatórios, a que se refere a Demonstração de Liquidação n.º. 2020..., bem como o indeferimento tácito da reclamação graciosa que teve aquele acto de liquidação como objecto.

A.4 - Pedido: Anulação da liquidação impugnada, condenação da AT nas custas do processo, em indemnização por prestação de garantia indevida e na restituição do valor dessa garantia.

A.5 - Fundamentação do pedido:

O Requerente alega diversos vícios, pela seguinte ordem:

a) Falta de fundamentação da liquidação.

Neste capítulo, refere o Requerente que a AT não fundamentou o modo como foi calculado o rendimento global a que chegou, de € 199.753,88, que também considerou, na totalidade, como matéria colectável, sobre a qual fez incidir a taxa de 28%.

Para lá de não se ter fundamentado o cálculo do rendimento, que fez coincidir com a matéria colectável, o mesmo também se revela totalmente ininteligível.

O Requerente desconhece, em absoluto o critério e a forma de cálculo que presidiram à determinação do rendimento/ matéria colectável, sendo a liquidação totalmente omissa quanto aos fundamentos quer de facto, quer de direito, não sendo, sequer, indicada qualquer norma que a legitime ou a própria taxa de imposto, pelo que, desde logo, se verifica uma ostensiva e evidente falta de fundamentação, em violação do disposto no art.º 77.º, n.ºs 1 e 2 da LGT, o que gera a sua anulabilidade.

b) Falta de audição prévia antes da liquidação.

Nesta parte, defende o Requerente que a liquidação impugnada não foi precedida da audiência prévia do Requerente, em violação do disposto no art.º 60.º, n.º 1, alínea a) da LGT, o que gera a sua anulabilidade.

c) A liquidação tributou o conjunto do agregado familiar, quando os cônjuges requerentes não exerceram a opção pela tributação conjunta.

Entende o Requerente que, no ano de 2016, nem o Requerente nem o seu cônjuge exerceram a opção pela tributação conjunta.

Pelo que o imposto, eventualmente devido, deveria ser apurado individualmente, relativamente ao Requerente e ao seu cônjuge, isto é, apenas poderia ser liquidado

imposto ao Requerente, sobre metade da mais-valia tributável e não sobre a totalidade, como sucedeu.

d) Deveriam ter sido tributados apenas 50% dos rendimentos provindos de mais-valias, uma vez que a tributação em 100% de não-residentes em território da União viola o direito comunitário.

Defende o Requerente, nesta parte, que o n.º 2 do art.º 43.º do CIRS aplicável (na redacção vigente em 2016) reporta-se, exclusivamente, a residentes.

A referida norma é contrária ao Direito da União Europeia, conforme tem sido entendimento sustentado dos Tribunais superiores portugueses e o do TJUE.

A ocorrer tributação, o valor a considerar deveria ser de 50% da mais-valia tributável, nos termos do n.º 2 do art.º 43.º do CIRS.

A referida norma representa uma discriminação arbitrária e violadora da liberdade de circulação de capitais, quer o titular do rendimento seja residente em Estado Membro quer em país terceiro, como é o caso do Requerente, como decorre do art.º 63.º n.º 1 do TFUE

Ao restringir a sua aplicação apenas aos residentes, constitui uma restrição à liberdade de circulação de capitais, não abrangida pela exceção prevista no artigo 64.º, n.º 1, do TFUE, porque diz respeito a situações objectivamente comparáveis e não é justificado por razões imperiosas de carácter geral.

Assim, a AT apenas poderia ter tributado 50% do saldo entre as mais e as menos-valias auferidas pelo Requerente (ou seja 50% da mais-valia total, nos termos atrás expostos) e não 100%, sob pena de violar o Direito da União.

e) As mais-valias realizadas com a alienação da fracção de Cascais devem beneficiar da exclusão tributária, uma vez que se verificou reinvestimento total em outra habitação própria e permanente nos EUA.

Nesta parte, alega o Requerente que, após a venda dos imóveis, transferiu o valor recebido para os EUA onde aplicou tal valor na compra de uma habitação para sua residência permanente.

Por fim, o Requerente alega ainda que tem direito a ser indemnizado por todos os prejuízos resultantes da prestação de garantia indevida.

Uma vez que não procedeu ao pagamento do imposto liquidado, mas procedeu à prestação de garantia (caução em dinheiro), terá direito, na sequência de declaração de ilegalidade do acto de liquidação em causa, a uma indemnização pela privação da disponibilidade do valor prestado em caução, que requer seja fixada no equivalente à taxa de juros indemnizatórios, no caso de pagamento indevido de imposto.

Conclui no sentido de que a liquidação de IRS e juros compensatórios deverá ser anulada.

A.6 - Resposta da Requerida (AT)

A liquidação foi emitida tendo por base a informação conhecida pelos serviços da AT, seja a decorrente da informação de entidades terceiras como a que decorre da declaração modelo 11, onde o Requerente aparece como único vendedor do imóvel sito em Cascais, seja da situação pessoal comunicada pelos próprios, por exemplo a situação de não residência, não tendo o Requerente, não obstante comunicação dos serviços, vindo aos autos de modo activo apresentar qualquer outra informação que entendesse relevante ou apresentar o elemento em falta.

O Documento de Correção elaborado mostra-se conforme com os dados disponíveis e objectivamente verificados, com excepção do valor de aquisição do art.º ...-Q que foi objecto

de correcção.

O art.º 60º, n.º 2 da LGT explicitamente refere situações em que a audição prévia pode ser dispensada, estatuidando a alínea b) que:

“b) No caso de a liquidação se efectuar officiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito.”

Foi esta a situação dos Requerentes que sempre podiam vir aos autos seja em momento anterior, como se verificou quando os serviços chamaram à colação o Requerente para a situação de incumprimento, seja posteriormente à emissão da liquidação.

Na situação em análise, não se verifica o preenchimento dos pressupostos para que o benefício previsto no art.º 10º, n.º 5, do Código do IRS, seja possível,

Seja porque o Requerente encontrava-se a residir nos EUA à data da alienação desde muito antes deste negócio e, portanto, nenhum dos imóveis sitos em Portugal poderia constituir a sua habitação própria e permanente, o seu centro de interesses pessoal e familiar, quando muito constituiriam habitação com fim de utilização ocasional nas visitas ocasionais a Portugal, seja porque, como o Requerente alega, o objectivo era a aquisição de um novo imóvel situado nos EUA.

O regime do art.º 10º, n.º 5 CIRS não visa a salvaguarda de um qualquer benefício económico em razão dos contribuintes destinarem o ganho obtido com a alienação de um bem imóvel na aquisição imediata de um outro, antes se configurando num benefício admitido pelo legislador tendo em vista a prossecução de um fim de política pública entendida relevante, especificamente a salvaguardada da habitação onde se situe o centro de interesses do contribuinte ou do seu agregado.

Conclui no sentido da improcedência do pedido arbitral.

A.7 - Instrução:

No seguimento do processo, a Requerida comunicou aos autos a prática de acto de revogação parcial da liquidação impugnada, em 29-06-2021.

Notificada da revogação parcial do acto, o Requerente pronunciou-se, mantendo tudo o alegado na petição inicial, alegando ainda que a revogação parcial, porque apresentada já depois de constituído o Tribunal Arbitral é, nos termos dos n.ºs. 1 e 3, do art.º 13º do RJAMT, intempestiva.

O Requerente prescindiu da prova testemunhal que oferecera.

A.8 - Alegações:

Notificados para o efeito, Requerente e Requerida apresentaram alegações escritas, nas quais mantiveram e reiteraram essencialmente as suas posições.

B - SANEAMENTO:

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAMT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado

vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAMT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAMT, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 21-05-2021.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, atenta a conformação do objecto do processo e face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAMT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAMT.

O prazo para a decisão arbitral foi prorrogado pelo período de dois meses.

O processo não enferma de nulidades.

Não existem quaisquer excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e de que deva conhecer-se.

Cumpra assim apreciar e decidir, o que se fará de seguida.

C - FUNDAMENTAÇÃO:

C.1 - Matéria de facto - Factos provados:

Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:

À data dos factos, o Requerente, era casado com B..., no regime de comunhão geral de bens.

À data dos factos, o Requerente era residente nos EUA, sendo que desde 2014 passou a deter a nacionalidade americana, encontrando-se obrigado a declarar nesse país a totalidade dos rendimentos auferidos, mesmo os obtidos no exterior.

O Requerente inscreveu a sua residência no estrangeiro no Sistema de Registo de Contribuintes, tendo nomeado um representante fiscal.

Em Setembro e Dezembro de 2016, o Requerente e cônjuge procederam à transmissão onerosa de dois prédios urbanos, a saber, o artigo matricial n.º...- fracção autónoma designada pela letra "Q", sito no concelho de Cascais e, na quota parte de 50%, o artigo n.º ..., sito no concelho de Santo Tirso.

Tendo a AT verificado a existência dos factos (alienação de dois bens imóveis), passíveis de gerarem rendimentos sujeitos a IRS, mas não declarados, foi aberto procedimento de divergência em Julho 2018.

Em Agosto de 2018, o Requerente foi notificado pela AT, no âmbito da abertura do referido procedimento de divergência, por terem sido detectados factos tributários geradores de rendimentos sujeitos não declarados, para apresentação da declaração de rendimentos de 2016 em falta, quanto aos factos tributários em causa nos presentes autos - Artigo 6.º, do pedido de pronúncia arbitral.

Na sequência da referida notificação, o Requerente prestou informações à AT sobre a sua situação e solicitou esclarecimentos, em 05-08-2018.

Em resposta e por mensagem de correio electrónico, de 22-01-2020, a AT prestou o seguinte esclarecimento ao aqui Requerente:

«Na sequência dos esclarecimentos que prestou eletronicamente no site das Declarações Eletrónicas em 2018-08-05, o serviço de finanças LISBOA informa o seguinte:

Após consulta ao sistema informático verificou-se que efetuou a venda de dois imóveis em 2016, sitos: - Na freguesia de ... e ..., concelho de Cascais, inscrito na matriz predial sob o artigo urbano ... - fração O, em 28/09/2016; - Na freguesia de ..., concelho de Santo Tirso, inscrito na matriz predial sob o artigo urbano ... na proporção de 1/2, em 20/12/2016; Pelo que é obrigado a entregar a declaração de IRS com o anexo G».

O Requerente não apresentou a declaração modelo 3, de IRS, relativa aos rendimentos de mais-valias em causa nos presentes autos e ao ano de 2016.

Em face da falta de apresentação, por parte do Requerente, da declaração de rendimentos, a liquidação impugnada foi efectuada oficiosamente pela AT.

Na determinação oficiosa da matéria colectável que originou a liquidação impugnada, a AT considerou unicamente os rendimentos decorrentes da transmissão onerosa dos referidos dois imóveis, nos termos do art.º 10º, nº 1, al.a), do CIRS.

À matéria colectável assim determinada, a AT aplicou a taxa especial prevista no artigo 72.º, do Código do IRS, em razão de ser o Requerente não-residente e enquadrar-se o rendimento na Categoria G, em conformidade com o artigo 43.º, n.º 1 e seguintes, daquele Código.

No que respeita à quota-parte de 50%, relativa ao imóvel sito no concelho de Santo Tirso - artigo n.º ... -, a respectiva compra ocorreu em 30-11-2004, pelo preço de € 50.000, e a respectiva venda ocorreu em 20-12-2016, pelo preço de € 32.500.

No que respeita ao bem imóvel sito no concelho de Cascais - fracção autónoma designada pela letra "Q" -, a respectiva compra ocorreu em 18-01-2002, pelo preço de € 89.783, e a respectiva venda ocorreu em 28-09-2016, pelo preço de € 300.000.

Aquando da respectiva alienação, a fracção autónoma designada pela letra "Q", sita no concelho de Cascais, já não constituía habitação permanente de nenhum dos membros do agregado familiar - artigo 43.º, do pedido de pronúncia arbitral.

O prazo para pagamento voluntário do imposto resultante da liquidação impugnada foi o dia 16-03-2020.

O Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação aqui impugnada, em 10-07-2020.

Na sequência do decurso do prazo previsto no artigo 57.º, nrs. 1 e 5, da LGT, e na ausência de decisão final no procedimento de reclamação graciosa, o Requerente, considerando ter-se formado acto de indeferimento tácito, apresentou o pedido de pronúncia arbitral no dia 28-01-2021.

O Requerente não procedeu ao pagamento do imposto e juros compensatórios liquidados.

Para garantia do cumprimento da obrigação de pagamento do imposto e juros compensatórios liquidados, o Requerente procedeu à prestação de garantia, sob a forma de caução em dinheiro, no valor de € 79.241,93, em 25-09-2020.

Na sequência da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, a AT proferiu despacho de revogação parcial do acto aqui impugnado nos seguintes termos:

O valor de aquisição da fracção "Q" do artigo matricial sito em Cascais, mostra-se expresso na escritura de aquisição como tendo sido de 89.78,62 €, tendo este mesmo valor sido considerado para efeitos de apuramento do imposto municipal de sisa que, à data, foi liquidado, elemento passível de ser conhecido pela Autoridade Tributária.

«Não obstante o incumprimento declarativo do requerente, o valor de aquisição considerado oficiosamente no caso deste artigo em particular (de 59.472€) deve ser objeto de correção porquanto na disponibilidade dos serviços encontravam-se elementos que permitiam a consideração dos valores de realização e de aquisição efetivos por forma a que o apuramento oficioso do ganho sujeito se mostrasse conforme com realidade tributária».

Em face da alegação do Requerente de que se verificou violação do direito europeu, mais especificamente dos princípios da livre circulação de capitais e da não discriminação, porquanto o rendimento tributável foi considerado na sua totalidade, quando deveria ter sido aplicado o disposto no artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS, que determina apenas ser de atender à mais-valia em 50% do valor apurado, *«após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, afigura-se-nos que deverá ser aplicada na liquidação o disposto na alínea b) do nº 2 do artigo 43º do CIRS considerando-se o saldo das mais-valias imobiliárias em apenas 50% do seu valor».*

«IV - Conclusão.

Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, afigura-se-nos que deverá ser deferido parcialmente o pedido, concretamente na correção do valor de aquisição do art.º ... – fracção Q, para 89.783,62€, bem como na concretização da liquidação com aplicação do disposto no art.º 43, nº 2 CIRS.

V – Proposta de decisão.

Por tudo o exposto, propõe-se que seja corrigida parcialmente a liquidação n.º 2020... 6, referente ao IRS do ano fiscal de 2016».

«Revogo parcialmente o ato contestado, nos termos e com os fundamentos invocados.

Proceda-se conforme proposto.

(Por delegação de competências)

Subdiretor Geral

...

29-06-2021».

C.2 - Matéria de facto - Factos não provados:

Com relevância para a causa, não se provaram os seguintes factos:

- a) Qual a concreta fundamentação do acto tributário impugnado.
- b) Que o Requerente afectou o imóvel sito nos Estados Unidos da América, onde afirma residir, a habitação própria e permanente do agregado familiar.

C.3 - Motivação quanto à matéria de facto:

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados em função da sua relevância jurídica, face às soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAMT.

Com efeito, o Tribunal não está obrigado a pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamentam o pedido formulado pelo autor (cfr. artigos 596.º, n.º 1

e 607.º, n.ºs 2 a 4, do Código do Processo Civil) e consignar se a considera provada ou não provada (cf. ainda o artigo 123.º, n.º 2, do Código do Processo e Procedimento Tributário, *ex vi* o artigo 29º, do RJAMT).

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

Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - artigo 371.º, do CPC), é que não domina, na apreciação da prova produzida, o princípio da livre apreciação.

Por outro lado, nos termos do artigo 16.º, alínea *e*), do RJAMT, vigora no processo arbitral tributário o princípio da livre apreciação dos factos, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros.

A matéria de facto dada como provada tem génese nos documentos juntos pelo Requerente bem como no processo administrativo, de que foi junta cópia pela Requerida, que não foram impugnados e os quais, analisados de forma crítica, constituíram a base da convicção do Tribunal, quanto à realidade dos factos descrita supra.

A convicção do Tribunal fundou-se igualmente nos factos articulados pelas partes; o acervo probatório carreado para os autos foi objecto de uma análise crítica e de adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e de razoabilidade.

C.4 - Matéria de direito:

C.4.1 - Questões a decidir:

Do pedido de pronúncia arbitral, resultam as seguintes questões a decidir, com correspondência nos vícios que o Requerente assaca às liquidações impugnadas:

- a) Verifica-se a ilegalidade da liquidação impugnada, porque esta tributou o conjunto do agregado familiar, quando os cônjuges não exerceram a opção pela tributação conjunta?
- b) Verifica-se a ilegalidade da liquidação impugnada, porque deveriam ter sido tributados apenas 50% dos rendimentos provindos de mais-valias, uma vez que a tributação em 100% de não-residentes em território da União viola o direito comunitário?
- c) Verifica-se a ilegalidade da liquidação impugnada, porque as mais-valias realizadas com a alienação da fracção de Cascais devem beneficiar da exclusão tributária, uma vez que se verificou reinvestimento total em outra habitação própria e permanente nos EUA?
- d) Verifica-se a ilegalidade da liquidação impugnada, porque ocorreu vício procedimental, consistente na falta de audição prévia antes da liquidação?
- e) Verifica-se a ilegalidade da liquidação impugnada, porque ocorreu vício procedimental, consistente na falta de fundamentação da liquidação impugnada?
- f) O Requerente tem direito à indemnização por prestação de garantia indevida, nos termos do artigo 53.º, da LGT?

C.4.2 - Primeira questão prévia - Revogação parcial do acto tributário impugnado:

Como resulta do probatório, a Requerida procedeu à revogação parcial do acto tributário impugnado, determinando a *«correção do valor de aquisição do art.º ... - fração Q, para 89.783,62€, bem como na concretização da liquidação com aplicação do disposto no art.º 43, n.º 2 CIRS»*.

Da decisão de revogação, resulta que a segunda questão a decidir, atrás enunciada - ilegalidade da liquidação impugnada, porque deveriam ter sido tributados apenas 50% dos rendimentos provindos de mais-valias, uma vez que a tributação em 100% de não-residentes em território da União viola o direito comunitário - encontra-se já definitivamente resolvida a favor do aqui Requerente.

Deste modo, não se entrará na apreciação desta questão.

C.4.3 - Segunda questão prévia - Ordem de conhecimento dos vícios invocados pelo Requerente:

A ordem das questões a decidir, constante do ponto C.4.1 da presente decisão arbitral, não coincide com a ordem dos vícios invocados pelo Requerente, no pedido de pronúncia arbitral.

O Requerente atribuiu ao acto impugnado vícios procedimentais e vícios substantivos.

O Requerente não invocou os vícios segundo uma ordem de subsidiariedade.

O artigo 124.º, n.º 2, alínea *b)*, do CPPT, aplicável ao processo arbitral tributário nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea *a)*, do RJAMT, regula a *«ordem de conhecimento dos vícios na sentença»*, estatuidando que a apreciação dos vícios invocados seguirá a ordem indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade, sendo que,

quando tal não ocorra, deverão apreciar-se os vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

A propósito desta norma, JORGE LOPES DE SOUSA¹ anotou o seguinte:

«No n.º 1 deste artigo, determina-se que o tribunal conhecerá prioritariamente dos vícios de inexistência ou de nulidade do acto impugnado e só depois dos vícios sancionados com anulabilidade.

O estabelecimento desta ordem de conhecimento dos vícios, tem como pressuposto que, conhecendo de um vício que conduza à eliminação jurídica do acto impugnado, o tribunal deixará de conhecer dos restantes, pois, se assim não fosse, se o julgador tivesse de conhecer de todos os vícios imputados ao acto, seria indiferente a ordem de conhecimento.

Isto significa, assim, que o reconhecimento da existência de um vício leva a considerar prejudicados o conhecimento dos restantes [...].

Trata-se, na verdade, de uma regra que só se pode justificar quando o reconhecimento da existência de um vício impeça definitivamente a renovação do acto, pois, se esta for possível em face do vício reconhecido, será necessário apreciar os restantes, uma vez que o conhecimento destes poderá levar à anulação com base num vício que impeça tal renovação.

[...]

Com esse objectivo de assegurar a melhor protecção para o impugnante, se estabelece que, em cada um dos grupos de vícios referidos (inexistência e nulidade, por um lado, e anulabilidade, por outro) o julgador deve conhecer prioritariamente dos vícios cuja procedência determine mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos [alínea a), do n.º 2 do art. 124.º do CPPT].

No que concerne aos vícios que constituam anulabilidade, estabelece-se o mesmo critério, exceptuando apenas os casos em que o impugnante tenha estabelecido uma

¹ Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, pp. 340 e 341.

relação de subsidiariedade entre os vícios imputados ao acto (como é permitido pelo art. 101.º do CPPT), em que é dada primazia à sua vontade, se for ele o único impugnante ou, sendo mais que um, todos tenham estabelecido a mesma relação de subsidiariedade».

Assim, este Tribunal começará por apreciar os vícios substantivos invocados, uma vez que a sua eventual procedência determinará a impossibilidade da repetição dos actos impugnados, e apreciará de seguida os vícios procedimentais assacados pelo Requerente aos referidos actos.

C.4.4 - Primeira questão a decidir: Verifica-se a ilegalidade da liquidação impugnada, porque esta tributou o conjunto do agregado familiar, quando os cônjuges não exerceram a opção pela tributação conjunta?

Alega o Requerente que, no ano de 2016, nem o Requerente nem o seu cônjuge exerceram a opção pela tributação conjunta, em sede de IRS, pelo que o imposto, eventualmente devido, deveria ser apurado individualmente, relativamente ao Requerente e ao seu cônjuge, isto é, apenas poderia ser liquidado imposto ao Requerente, sobre metade da mais-valia tributável e não sobre a totalidade, como sucedeu.

Como é sabido, em sede de IRS, os sujeitos passivos casados e os que se encontrem união de facto podem apresentar uma declaração de rendimentos em conjunto ou em separado.

Com efeito, o artigo 59.º, do Código do IRS, na redacção em vigor à data dos factos, estatua como segue:

1 - Na tributação separada cada um dos cônjuges ou dos unidos de facto, caso não esteja de tal dispensado, apresenta uma declaração da qual constam os rendimentos de que é titular e 50 % dos rendimentos dos dependentes que integram o agregado.

2 - Na tributação conjunta:

- a) Os cônjuges ou os unidos de facto apresentam uma declaração da qual consta a totalidade dos rendimentos obtidos por todos os membros que integram o agregado familiar;*
- b) Ambos os cônjuges ou unidos de facto devem exercer a opção na declaração de rendimentos;*
- c) A opção só é considerada se exercida dentro dos prazos previstos no artigo seguinte, sendo válida apenas para o ano em questão;*
- d) Tendo a opção sido exercida dentro de prazo, nos termos da alínea anterior, a mesma pode ser mantida ainda que seja apresentada declaração de substituição fora de prazo.*

Como decorre da norma vinda de citar - e no que aos autos interessa -, a tributação separada de cada um dos cônjuges constitui o regime-regra, sendo a tributação conjunta de ambos os cônjuges sempre objecto de opção inscrita na declaração de rendimentos.

Ora, no caso dos autos, o Requerente e o seu cônjuge não exerceram qualquer opção pela tributação conjunta - até porque tal opção teria que ser exercida na declaração de rendimentos e tal declaração, como se viu já, não foi sequer apresentada.

Deste modo - e quanto aos rendimentos comuns do casal -, a tributação do Requerente deveria sempre ocorrer no regime de tributação separada.

A AT, aquando da prática do acto impugnado, atribuiu a totalidade do rendimento tributável ao aqui Requerente.

Tal apenas seria possível caso o referido rendimento lhe fosse exclusivamente imputável.

Porém, vimos já que o Requerente e o seu cônjuge são casados em regime de comunhão geral de bens.

E, nos termos do artigo 1732.º, do Código Civil:

«Se o regime de bens adoptado pelos cônjuges for o da comunhão geral, o património comum é constituído por todos os bens presentes e futuros dos cônjuges, que não sejam exceptuados por lei».

Tratando-se, no caso, de bens imóveis adquiridos onerosamente, tais bens são comunicáveis por força do regime de bens do casamento, assim o sendo igualmente os respectivos rendimentos.

Ou seja, nos rendimentos provindos da alienação onerosa dos imóveis em questão, o Requerente comunga em 50% do respectivo valor e o seu cônjuge comunga nos outros 50% do respectivo valor.

Deste modo, o Requerente apenas poderia ser tributado por 50% do valor dos rendimentos tributáveis em IRS e não pela totalidade.

A imputação da totalidade do rendimento tributável ao aqui Requerente é, pois, ilegal, por violação do artigo 59.º, do Código do IRS, na redacção em vigor à data dos factos, pelo que se decidirá, a final, pela **procedência** do pedido de pronúncia arbitral e pela anulação da liquidação, quanto à parte em que o Requerente foi tributado em mais de metade dos rendimentos obtidos e sujeitos a IRS.

C.4.5 - Segunda questão a decidir: Verifica-se a ilegalidade da liquidação impugnada, porque as mais-valias realizadas com a alienação da fracção de Cascais devem beneficiar da exclusão tributária, uma vez que se verificou reinvestimento total em outra habitação própria e permanente nos EUA?

No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alega que, após a venda dos imóveis, transferiu o valor recebido para os EUA, onde aplicou tal valor na compra de uma habitação para sua residência permanente.

Tal como decorre do probatório - e o próprio Requerente reconhece -, à data da respectiva alienação, a fracção autónoma designada pela letra "Q", sita no concelho de Cascais, já não constituía habitação permanente de nenhum dos membros do agregado familiar.

Também decorre da fixação da matéria de facto não estar provado que o Requerente afectou o imóvel, onde afirma residir, a habitação própria e permanente do agregado familiar, sendo certo que era ao Requerente que cabia o respectivo ónus - artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

Destes factos, decorre assim que, à data da realização, o imóvel em causa já não constituía habitação permanente de nenhum dos membros do agregado familiar e que não se encontra provado que o Requerente tenha posteriormente afectado o imóvel, onde afirma residir, a habitação própria e permanente do agregado familiar.

Sobre os pressupostos para a exclusão tributária que o Requerente defende no seu pedido de pronúncia arbitral, remete-se para a Decisão Arbitral, proferida no processo n.º P146/2015-T,² cujo entendimento este Tribunal também perfilha e que se passa a citar:

*O citado artº 10º do CIRS (também sob a epígrafe “**Mais-valias**”) dispunha, na redação então dada pela Lei nº 10-B/96 de 23/3, que “(...) constituem **mais-valias** os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, resultem...da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis...(...)” [nº 1, al. a)].*

² Disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_processo&listDir=DESC&listPage=190&id=1553

*E, por sua vez estabelecia o seu n.º 5, que “(...)são excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a **habitação** do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, nas seguintes condições:*

a) se no prazo de 24 meses contados da data da realização, o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino, e desde que esteja situado em território português”.

*A redação ora vigente do citado art. 10.º-5, do CIRS é resultante da Lei n.º 109-B/2001 de 27-12, que manteve a exclusão de incidência relativa às **mais valias** realizadas em bens imóveis, mas passou a exigir que também o prédio alienado se destinasse a **habitação própria permanente** do beneficiário da **mais-valia**.*

A lei deixa então claro que só há exclusão de tributação relativamente às mais valias obtidas na alienação de um imóvel utilizado para habitação própria permanente quando estas resultam da alienação de um imóvel – o imóvel dito “de partida” – que tenha sido utilizado pelo sujeito passivo como habitação própria permanente. Deixa também claro que o imóvel dito “de chegada” tem que ser afecto à habitação própria permanente num período de 6 meses.

Nada se diz na lei quanto ao tempo em que o imóvel “de partida” tem que ser utilizado como habitação própria permanente. Afere-se sem grandes dúvidas que na data da alienação o imóvel terá que estar afecto à habitação própria permanente. Não se pode, porém, aceitar a tese que defenda que só há exclusão de tributação quando o imóvel dito de partida tem que ser afecto à habitação própria permanente desde o início da aquisição do direito de propriedade. Uma tese como esta, especialmente na ausência de qualquer disposição na lei, resultaria num espartilhar das opções dos sujeitos passivos que, na data da compra ou da aquisição a título gratuito do direito de propriedade teriam que (para sempre) decidir qual o fim que quereriam dar ao imóvel em questão, pelo menos para efeitos do artigo 10.º do Código do IRS.

Aqui haverá que olhar ao princípio da substância sobre a forma e que perceber se de facto o imóvel de partida era ou não era, na data da alienação, a habitação própria e permanente do sujeito passivo. E esta prova terá que ser feita por quem alega o facto – o Requerente - o que, no caso sub judice não sucedeu.

Tendo resultado provado que o Requerente adquiriu o imóvel para habitação secundária; não tendo resultado provado que passou a ser habitação própria permanente e porque na data da alienação não se provou que este não estava afecto à habitação própria permanente, os ganhos assim obtidos não podem deixar de estar sujeitos a tributação nos termos do disposto no artº 10º, n.ºs 1, al. a) e 5 do CIRS, na redacção da Lei n.º 109-B/2001 de 27-12, por ausência de um dos pressupostos a que alude o referido n.º 5.

*O artº 10º do CIRS (sob a epígrafe “**Mais-valias**”) dispunha, na redacção então dada pela Lei n.º 10-B/96 de 23/3, que “(...)constituem **mais-valias** os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, resultem...da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis...(...)” (n.º 1, al. a).*

*Constata-se assim que a referida redacção do art. 10º/5 do CIRS resultante da Lei n.º 109-B/2001 de 27-12, manteve a exclusão de incidência relativa às **mais valias** realizadas em bens imóveis, mas passou a exigir que também o prédio alienado se destinasse a habitação própria permanente do beneficiário da **mais-valia** (sublinhado nosso).*

*O legislador usou uma técnica conhecida por “roll over” que torna não tributáveis essas **mais valias** enquanto os valores de realização forem reinvestidos em imóveis também destinados à habitação própria e permanente, situados em território nacional.*

*A exclusão referida só vale pois para as **mais valias** de imóveis destinados à **habitação** própria e **permanente** quando o **reinvestimento** se opera em imóveis com o mesmo destino.*

Ressalta do exposto como especialmente relevante que a mais valia cuja exclusão de tributação se pretende tenha de ser, insiste-se, obrigatoriamente gerada no âmbito de transmissões de imóveis sempre destinados a afetação habitacional a título principal e permanente um na data da alienação – o de partida – e outro até seis meses a contar da data da aquisição – o de chegada.

Ou seja: cumpridos os demais requisitos, o imóvel que se vende e o imóvel que se compra terão de ter como destino a habitação principal e permanente do sujeito passivo.³

Pelo que o pedido de pronúncia arbitral **improcede** nesta parte.

C.4.6 - Terceira questão a decidir: Verifica-se a ilegalidade da liquidação impugnada, porque ocorreu vício procedimental, consistente na falta de audição prévia antes da liquidação?

Invoca o Requerente, como vício do acto impugnado, a falta de notificação para exercer o direito de audição, previamente à prática do acto de liquidação.

Para o Requerente, a liquidação impugnada não foi precedida da sua audiência prévia, em violação do disposto no art.º 60.º, n.º 1, alínea a) da LGT.

Nos termos do artigo 60.º, n.º 1, da LGT, que concretiza o princípio da participação dos particulares nas decisões administrativas que lhes digam respeito:

³ Realçados no original.

1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

- a) Direito de audição antes da liquidação;*
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;*
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;*
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;*
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.*

De acordo com a alínea a), do n.º 1, do artigo 60.º, da Lei Geral Tributária, parecerá que assiste razão ao Requerente.

Contudo, resulta do probatório que, em Agosto de 2018, o Requerente foi notificado pela AT, no âmbito da abertura de um procedimento de divergência, por terem sido detectados factos tributários geradores de rendimentos sujeitos não declarados, para a apresentação da declaração de rendimentos de 2016 em falta, quanto aos factos tributários em causa nos presentes autos.

E que, não obstante, o aqui Requerente não apresentou a referida declaração de rendimentos, pelo que a liquidação impugnada foi efectuada oficiosamente.

Ora, nos termos do artigo 60.º, n.º 2, da LGT, é dispensada a audição dos particulares, nos seguintes casos:

2 - É dispensada a audição:

- a) No caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável;*

b) No caso de a liquidação se efectuar oficiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito.

Como se colhe do artigo 60.º, n.º 2, alínea b), da LGT, caso o sujeito passivo seja notificado para a apresentação da declaração em falta e não a apresente, e a liquidação se efectue oficiosamente, é dispensada a respectiva audição, previamente à liquidação.

Assim sendo, considera-se que não se verifica o vício invocado, uma vez que a AT não tinha o dever jurídico de ouvir o Requerente previamente à prática do acto impugnado, assim **improcedendo** o pedido de pronúncia arbitral nesta parte.

C.4.7 - Quarta questão a decidir: Verifica-se a ilegalidade da liquidação impugnada, porque ocorreu vício procedimental, consistente na falta de fundamentação da liquidação impugnada?

Entende o Requerente que a AT não fundamentou o modo como foi calculado o rendimento global a que chegou, de € 199.753,88.

Para lá de não ter fundamentado o cálculo do rendimento, que fez coincidir com a matéria colectável, o mesmo também se revela totalmente ininteligível.

Afirma o Requerente desconhecer, em absoluto, o critério e a forma de cálculo que presidiram à determinação do rendimento/matéria colectável, sendo a liquidação totalmente omissa quanto aos fundamentos quer de facto, quer de direito, não sendo, sequer, indicada qualquer norma que a legitime ou a própria taxa de imposto.

Como resulta do probatório, não se encontra provada qual foi a concreta fundamentação do acto tributário impugnado.

Com efeito, nos autos não consta qualquer elemento probatório nem de qual foi a concreta fundamentação do acto impugnado, nem da remissão da fundamentação para qualquer documento externo.

À míngua de explicitação fundamentadora, a verdade é que o acto de liquidação em causa nem sequer permite compreender quais foram os concretos cálculos efectuados pela AT para encontrar o *quantum* do imposto,

Nem é sequer cognoscível a determinação da matéria colectável,

O que determinou este Tribunal a considerar que não se encontra provada a concreta fundamentação do acto tributário impugnado.

Sendo certo que, num plano conceptual, se aceita a ideia de que poderá ter existido uma motivação para a prática do acto impugnado, a verdade é que, na falta de exteriorização dessa putativa motivação - ou, no que aos autos respeita, na falta de **prova** sobre tal motivação -, é impossível, quer ao particular, quer agora ao Tribunal, controlar o bem fundado dessa motivação, em todas as suas dimensões.

Alegando o Requerente a falta de fundamentação do acto impugnado, cabia à Requerida vir aos autos demonstrar comprovadamente qual fora a fundamentação do acto, o que esta não fez - sendo que lhe cabia o respectivo ónus - artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

E assim sendo, *sibi imputet, si, quod saepius cogitare poterat et evitare, non fecit*,⁴ pelo que não resta outro caminho ao Tribunal que não seja dar por verificada a falta de fundamentação do acto tributário impugnado e decretar a consequente ilegalidade, com fundamento neste vício de forma, assim **procedendo** o pedido de pronúncia arbitral nesta parte.

⁴ *In Codex Iustiniani 4.29.22.1*

C.4.8 - Quinta questão a decidir: O Requerente tem direito à indemnização por prestação de garantia indevida, nos termos do artigo 53.º, da LGT?

Peticiona o Requerente que a Requerida AT seja condenada no pagamento de uma indemnização, por prestação de garantia indevida, nos termos do artigo 53.º, da LGT, com fundamento na *«privação da disponibilidade do valor prestado em caução, que se requer seja fixado no equivalente à taxa de juros indemnizatórios, no caso de pagamento indevido de imposto»*.

Na sua resposta, a Requerida não se pronunciou.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida, consta do artigo 53.º, da LGT, nos seguintes termos:

Artigo 53º

Garantia em caso de prestação indevida

- 1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.*
- 2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.*
- 3. A indemnização referida no n.º 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.*

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.

Desta norma, resulta, para o que aqui releva, que o direito à indemnização pela garantia indevidamente prestada, a atribuir sem dependência do prazo a que alude o n.º 1 do artigo *supra* citado (pois, *in casu*, o erro é imputável à AT, já que concordamos com o entendimento expresso na Decisão Arbitral n.º 239/2016-T,⁵ de que a expressão «*erro imputável aos serviços na liquidação do tributo*», constante do n.º 2 do artigo 53.º da LGT, abrange todas as ilegalidades que afectem a validade da liquidação), depende da verificação, dos seguintes pressupostos:

- a) Prestação da garantia bancária ou equivalente (com vista à suspensão da execução fiscal que tenha por objecto a cobrança de dívida emergente da liquidação impugnada);
- b) Existência de prejuízos emergentes da prestação dessa garantia e;
- c) Vencimento na reclamação graciosa, impugnação judicial, ou oposição onde seja verificado o erro imputável aos serviços.

Por seu turno, o artigo 171.º do CPPT dispõe o seguinte:

1 - A indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda.

2 - A indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência.

⁵ Disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=239%2F2016-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=2511

A garantia prestada pelo Requerente, para suspensão do processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva do imposto resultante da liquidação impugnada, assumiu a forma de caução em dinheiro.

Resulta do artigo 53.º, da LGT e do artigo 171.º, do CPPT, que, nas respectivas previsões, não se encontram incluídas todas as garantias idóneas para suspender a execução fiscal, mas apenas a garantia bancária e as garantias a esta equivalentes.

Sabemos que a garantia prestada pelo Requerente não foi uma garantia bancária, mas sim uma caução em dinheiro.

Deverá a caução em dinheiro considerar-se uma garantia equivalente à garantia bancária, para efeitos do artigo 53.º, n.º 1, da LGT?

Uma garantia equivalente à garantia bancária será aquela que implica, para quem a prestou, um dispêndio cujo montante vai aumentando em função do período de tempo durante o qual aquela é mantida.⁶

Em tal medida, a caução em dinheiro, não implicando, pela sua natureza, custos de constituição e de manutenção, não se afigura como uma garantia equivalente à garantia bancária, para efeitos do disposto no artigo 53.º, n.º 1, da LGT.

É certo que o seguro-caução tem vindo a ser pacificamente aceite, pela doutrina e pela jurisprudência, como equivalente à garantia bancária, para efeitos do disposto no artigo 53.º, n.º 1, da LGT, mas, neste caso, o interessado incorre em custos de constituição e de manutenção da garantia - designadamente, o pagamento do respectivo prémio de seguro -, o que não sucede com a caução em dinheiro.

⁶ Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume II, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, pág. 242.

Quanto a esta questão, veja-se o Acórdão do STA, proferido em 24-10-2012, no processo n.º 528/12,⁷ do qual se respiga, por relevante, a posição do Ministério Público:

«A teleologia das normas citadas justifica a solução legal de a indemnização não estar prevista para outras formas idóneas de prestação de garantia, igualmente determinantes da suspensão da execução fiscal, como a caução, o penhor, a hipoteca voluntária ou qualquer outro meio susceptível de assegurar os créditos do exequente (arts.169º nº1 e 199º nºs 1/2 CPPT)».

Também LIMA GUERREIRO,⁸ em anotação ao artigo 53.º, da LGT, escreve que:

«O presente preceito compreende apenas o prejuízo sofrido pela prestação de garantia bancária ou equivalente (como o seguro-caução).

Não abrange o prejuízo sofrido pela prestação de outro tipo de garantia (ver, por exemplo, a constituição de penhor ou hipoteca legal), o que resulta da muito maior dificuldade em se configurar então a existência de um prejuízo efectivo sofrido pelo executado nesse tipo de circunstâncias, o que não significa que tal não possa ocorrer, devendo, então, o ressarcimento do lesado fazer-se pelos meios indemnizatórios gerais».

⁷ Disponível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6c70ed4510fd5dc680257aae0039eac7?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

⁸ *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 2000, pág. 245.

Acrescente-se que, talvez consciente das limitações ao direito à indemnização, constantes do artigo 53.º, da LGT, o Requerente fundou o seu pedido de indemnização na «*privação da disponibilidade do valor prestado em caução*», assim reconhecendo implicitamente que o prejuízo que invoca advém, não de despesas incorridas com a prestação da garantia, mas sim da privação do bem prestado em garantia.

Mas a verdade é que o artigo 53.º, da LGT, não inclui, na sua previsão, o direito a indemnização pela privação do bem dado em garantia, isto sem embargo de, considerando o princípio constitucional da responsabilidade da Administração pública - artigo 22.º, da Constituição -, o Requerente poder recorrer aos meios indemnizatórios gerais para ser ressarcido dos danos eventualmente determinados por essa privação.

Tendo em conta o exposto, há que concluir que o Requerente não tem direito à indemnização prevista nos artigos 53.º, da LGT e 171.º, do CPPT, pelo que **improcede**, nesta parte, o pedido do Requerente.

D - DECISÃO:

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral no seguinte:

- a) Julgar **procedente** o pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS e de juros compensatórios controvertida, com o fundamento que consta na presente decisão arbitral sob o número **C.4.4** e, em consequência, determinar a anulação parcial da liquidação impugnada, quanto à parte em que o Requerente foi tributado em mais de metade dos rendimentos obtidos e sujeitos a IRS;

- b) Julgar **procedente**, por falta de fundamentação da liquidação - fundamento que consta na presente decisão arbitral sob o número **C.4.7** -, o pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS e de juros compensatórios controvertida, na parte subsistente após a revogação administrativa parcial do acto e a anulação parcial a que se refere a alínea anterior e, em consequência, determinar a anulação da liquidação impugnada.
- c) Julgar **improcedente** o pedido de condenação da Requerida na indemnização prevista nos artigos 53.º, da LGT e 171.º, do CPPT.

E - VALOR DA CAUSA:

O Requerente indicou como valor da causa o montante de € 61.852,11.

O valor indicado pelo Requerente não foi impugnado e não considera o Tribunal existir fundamento para o alterar, pelo que, de harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e ainda 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se à presente causa o valor de € 61.852,11.

F - CUSTAS:

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAMT, e da Tabela I, anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 2.448,00, repartidas na proporção de 90% do respectivo valor, a suportar pela Requerida, que foi vencida quanto ao pedido de declaração da ilegalidade da liquidação, e na proporção de 10% do respectivo valor,

a suportar pelo Requerente, que foi vencido quanto ao pedido de condenação da Requerida na indemnização prevista nos artigos 53.º, da LGT e 171.º, do CPPT.

Notifique.

Lisboa, em 20 de Janeiro de 2022.

Os Árbitros,

José Poças Falcão (Presidente)

Martins Alfaro

Júlio Tormenta

Texto elaborado com a ortografia anterior ao Novo Acordo Ortográfico.