

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 139/2022-T**

**Tema: IRS de 2016 e 2018 – Liquidação oficiosa – Fundamentação – Audiência dos interessados.**

## **SUMÁRIO:**

1. A correção efetuada ao ano de 2016, repercutiu-se diretamente na liquidação de IRS do ano de 2018, uma vez que o Requerente obteve nesse ano rendimentos da categoria G, deixando de poder deduzir perdas da mesma categoria de anos anteriores.
2. Da notificação efetuada através do ofício n.º ..., de 28-10-2020, constam as razões ou motivos que conduziram a AT à prática das correções efetuadas à sua declaração de rendimentos mod.3 de IRS do ano de 2016, assim como, da demonstração da liquidação oficiosa n.º 2020..., relativa ao IRS do ano 2016, as quais faziam menção que o total das *perdas a reportar* para os anos seguintes ascendia a € 0,00.
3. A fundamentação relevante é, no caso, aquela que antecede o ato, e que no momento do recebimento desta nota de liquidação automática de IRS de 2018, datada de 29-01-2021, permite que um destinatário médio compreenda o percurso seguido até à decisão, até porque a nota de reliquidação quantifica, e diz expressamente que as *perdas a recuperar* são 0,00.
5. Foi também cumprida anteriormente a formalidade consubstanciada na audição prévia sendo dispensada nova audição antes da liquidação que nos ocupa (cfr. o artigo 60.º, n.º 3 da LGT).
6. A reliquidação de IRS de 2018, não padece assim de vício de forma por preterição de formalidades essenciais, nomeadamente em violação do princípio da audiência dos interessados, previsto no artigo 60.º, da LGT.

---

## DECISÃO ARBITRAL

### I. RELATÓRIO

A... (doravante Requerente), com morada na Rua ..., n.º ..., ...-..., Tondela, sujeito passivo com número de identificação fiscal ..., vem requerer pedido de pronúncia arbitral (doravante PPA), nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 10.º, n.º 1, alínea a), 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alínea a), e artigo 6.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que regula o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (doravante RJAT), submetendo à apreciação do Tribunal Arbitral a legalidade do ato tributário identificado abaixo.

Peticiona que seja declarada a ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2021..., datada de 03/12/2021.

Peticiona ainda a título mediato, enquanto objeto daquela reclamação graciosa, a declaração de ilegalidade da liquidação oficiosa de IRS, do ano de 2018, com o n.º 2021..., efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no valor total a pagar de imposto, incluindo juros compensatórios, fixado em € 14.627,26 (catorze mil, seiscientos e vinte e sete euros, e vinte e seis cêntimos), com a conseqüente anulação e respetiva restituição do montante em causa pago pelo Requerente.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante AT)

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente enviado *email* à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), a informar da entrada de um pedido de constituição de tribunal arbitral e do número de processo atribuído, em 09-03-2022, tendo por sua vez a AT sido notificada, em 16-03-2022.

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 RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, a signatária foi designada pelo Ex.mo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente tribunal arbitral singular, tendo aceitado nos termos legalmente previstos.

Em 02-05-2022, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico.

Síntese da posição das Partes:

#### 1. Do Requerente

Segundo invoca o Requerente terá sido confrontado com a notificação da liquidação adicional referente ao ano de 2018 (imposto e juros no valor global de € 14.627,26), cujo prazo voluntário de pagamento, ocorreu em 15-03-2021, sem que tal liquidação venha acompanhada da fundamentação que lhe deu razão, verificando-se que não houve lugar a qualquer audiência prévia, que alega ser sempre devida, no caso.

E prossegue nos seguintes termos: "sendo certo que já havia ocorrido uma liquidação referente a esse mesmo ano.

Pelo que o ato tributário praticado pela AT quanto ao IRS de 2018, encontra-se ferido de ilegalidade por absoluta falta de fundamentação e irregular procedimento".

Em suma, defende que a liquidação objeto do PPA é ilegal por padecer de falta de fundamentação e "irregular procedimento", designadamente, por falta de audiência prévia.

Mais alega que "(...) não foi notificado da instauração de qualquer procedimento inspetivo ao seu IRS do ano de 2018 (desconhece qualquer ordem de serviço nesse sentido)", "(...) não foi notificado de qualquer projeto de decisão do procedimento de inspeção ao seu IRS do ano de 2018", "(...) não foi notificado de qualquer decisão do procedimento de inspeção ao seu IRS do ano de 2018", afirmando ainda que "(...) a referência (apenas em sede de reclamação graciosa) ao processo de divergências relativo à declaração de rendimentos modelo 3 do ano

de 2016, como fundamentação da liquidação de IRS de 2018, é completamente despropositada” considerando que “A incidência temporal do processo de divergências, restringe-se ao ano IRS do ano de 2016.”

E conclui: “O processo de divergências, apenas se focou no ano de 2016 e não tirou qualquer consequência para nenhum outro ano”, sendo que “A única correção anunciada foi aos rendimentos declarados pelo Requerente relativamente ao rendimento do FGP-FEI (rendimentos que não obteve em 2018)”.

Fundamentos que, no seu entendimento, permitem concluir pela ilegalidade da liquidação e consequentes juros compensatórios.

## 2. Da Requerida

Os argumentos apresentados na Resposta da AT sublinham, no essencial, o seguinte:

"Na categoria G do IRS o saldo negativo resultante da alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários, incluindo o resgate de unidades de participação em fundos de investimento e a liquidação destes fundos, pode ser reportado nos cinco anos seguintes quando o sujeito passivo opte pelo englobamento.

Trata-se de uma norma de reporte de perdas, ou seja, de uma norma procedimental, que visa definir os termos do reporte de perdas nos anos posteriores ao do apuramento dessas mesmas perdas.

Sendo, pois, evidente que a correção efetuada relativamente ao ano de 2016 influencia diretamente a liquidação de IRS do ano de 2018, uma vez que o Requerente obteve nesse ano rendimentos da categoria G, deixando de poder deduzir perdas da mesma categoria de anos anteriores, por não as ter, conforme o artigo 55.º do CIRS, o que originou uma nova liquidação relativamente à anteriormente submetida.

Tendo sido dado conhecimento ao Requerente, através da demonstração da liquidação oficiosa n.º 2020..., relativa ao IRS do ano 2016, que o total de perdas a reportar para os anos posteriores seria € 0,00, não vinga o alegado desconhecimento quanto a esse facto".

Entende a requerida que, "a reliquidação, ou liquidação efetuada automaticamente, foi operada de acordo com a posição que decorre, nos aspetos factual e jurídico, da respetiva declaração de rendimentos submetida pelo Requerente, não havendo alteração dos dados declarados, pelo que, é forçoso concluir, que não era necessária, por dispensada, a audição do requerente, de harmonia com o disposto no n.º 2, do artigo 60.º, da LGT (cfr. Acórdão STA, P. 049/16, de 10-05-2017)".

“Também a alegada falta de fundamentação do ato de liquidação não pode proceder, desde já se assinalando o manifesto lapso do Requerente ao aludir a um processo inspetivo, que não existiu”.

Mais alega que a liquidação é efetuada nos termos do n.º 2, do artigo 77.º, da LGT, norma que estabelece que a fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

Concluindo que o conteúdo do ato tributário de liquidação está em sintonia com os elementos declarados pelo aqui Requerente, de que este teve conhecimento, quer pelo procedimento de divergências, quer pela demonstração da liquidação oficiosa do IRS relativa ao ano de 2016, de que não iria ter direito ao reporte de perdas para os anos seguintes ao de 2016.

Ainda segundo a AT, o Requerente teria assim ficado a conhecer, ainda que de forma sumária, a qualificação e quantificação dos factos que originaram o tributo, as operações de apuramento realizadas e as disposições legais relevadas, cumprindo-se o estipulado no artigo 77.º, n.º 2, da LGT, considerando-se o ato tributário devidamente fundamentado, na sua dimensão formal e material do dever de fundamentação.

“Também improcede a alegada falta de fundamentação da liquidação dos juros compensatórios.

Pois, como se pode constatar pela sua análise, da liquidação dos juros consta i) a indicação da quantia sobre a qual que incidem os juros, ii) o período de tempo considerado para a liquidação, e iii) a taxa aplicada, para além da indicação das normas legais em que assenta a liquidação desses juros.

Assim, e em consonância com a jurisprudência do STA (Acórdãos do STA, Proc. 743/09, de 21/4/2010; Proc. n.º 830/10, de 16/10/2010; Proc. 619/11, de 30/11/2011, Proc. 928/11, de 29/2/2012; Proc. 645/12, de 14/2/2013), é evidente que a liquidação satisfaz a exigência de fundamentação mínima exigível, nomeadamente, indica a quantia sobre a qual os juros incidem, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa ou taxas aplicadas, com menção desses elementos no próprio ato de liquidação ou por remissão para documento anexo.

Nestes termos, deve a presente ação arbitral ser julgada improcedente, absolvendo-se a Requerida dos pedidos.”

\*\*\*

Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular, foi constituído em 20-05-2022.

Em 21-05-2021, foi proferido despacho arbitral ordenando a notificação do dirigente máximo do serviço da administração tributária para apresentar resposta, nos termos e prazo do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT, o que efetuou, em 14-06-2022, juntando Processo Administrativo (doravante PA).

Em 27-06-2022, foram notificadas as partes do despacho, de 25-06-2022, proferido pelo Tribunal Arbitral, no qual se dispensava a reunião prevista no artigo 18.º, n.º 1, do RJAT, convidando-se as partes, querendo, a apresentar alegações escritas por prazo simultâneo, em 30 dias, o que o Requerente efetuou, em 27-06-2022.

Em 27-06-2022, o contribuinte dirige requerimento ao tribunal singular dando nota de que a liquidação de IRS de 2016 foi discutida no CAAD, no âmbito do processo n.º 773/2020 – T, onde foi decidido “manter a liquidação na ordem jurídica e indeferir o pedido de a anulação da liquidação e tudo o mais peticionado”, decisão que não transitou em julgado, tendo sido interposto recurso com fundamento na oposição de decisões para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, ao qual foi atribuído o n.º 91/22.3 BALS.B.

Nos termos do artigo 272.º, n.º 1 do Código de Processo Civil (doravante CPC), vem requerer a suspensão da presente instância até ao trânsito em julgado da decisão a proferir nesse processo, atenta a relação de prejudicialidade ou dependência entre a presente causa e a que se encontra a ser tramitada no processo n.º 773/2020 – T.

Considerando os princípios do processo arbitral enunciados no artigo 16.º do RJAT, convidou-se a AT, querendo, a pronunciar-se acerca do requerido pelo mandatário do sujeito passivo, no prazo de 5 dias, não se tendo esta pronunciado.

## **II. SANEAMENTO**

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à luz do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

Tendo o contribuinte requerido ao abrigo do artigo 272.º, n.º 1 do CPC, como vimos, a suspensão da presente instância até trânsito em julgado da decisão a proferir nesse processo, atenta a relação de prejudicialidade ou dependência entre a presente causa e a que se encontra a ser tramitada no processo n.º 773/2022 – T, impõe-se apreciar o requerido.

O que se peticiona a título mediato, no presente PPA, enquanto objeto da reclamação graciosa n.º ...2021..., datada de 03-12-2021, é a declaração de ilegalidade da liquidação oficiosa de IRS, do ano de 2018, com o n.º 2021..., efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a 29-01-2021.

Com respeito à causa de pedir, defende-se que a liquidação objeto do PPA é ilegal por padecer de falta de fundamentação e de audiência prévia.

No âmbito do processo 773/2020 – T, e como aí se refere, “as questões a decidir nos (...) autos são de Direito e de facto, reconduzindo-se à essencial questão seguinte: I. Qual o valor a considerar como valor de aquisição das UPs do FEI para efeitos de apuramento de ganho de mais-valias do Requerente na liquidação do Fundo em 2016? Sendo que, dependendo da resposta àquela, haverá que decidir quanto à seguinte: II. Incorreu ou não a Liquidação em vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito e/ou de facto ao ter considerado como valor de aquisição, para o efeito, não o valor do total do capital investido pelo Requerente nas Aplicações RA, i.e., € 607.773,62, mas tão só o montante correspondente ao número de UPs atribuídas ao Requerente na reestruturação das Aplicações RA, multiplicado pelo seu valor de subscrição unitário, de € 1,00, i.e., € 311.754,41? Montante este que entendeu ser - do valor do total do capital investido pelo Requerente nas Aplicações RA - o correspondente às que, daquelas, foram convertidas em UPs.”

(...)

"Apenas o valor de aquisição vem discutido nos autos. Com a consequência de, seguindo-se a posição perfilhada pelo Requerente se apurarem, no caso, menos-valias. E, pelo contrário, seguindo-se a posição da Requerida, se apurarem mais-valias. Assim, em discussão está o que deva entender-se, de acordo com a lei aplicável, como sendo, no caso, o valor de aquisição – valor de aquisição para efeitos de apuramento de mais-valias em IRS. Não sendo controvertido entre as Partes a norma aplicável ser a do art.º 81.º, n.º 3 da LOE 2010."

“(...) Entendemos, pois, que a devida interpretação da Norma é, precisamente, a que corresponde ao sentido em que na Liquidação se fez a sua aplicação. Ou seja, deve ser considerado como valor de aquisição para o efeito não a totalidade do capital investido nas Aplicações RA mas, desse, tão só aquele que corresponde ao que na reestruturação foi atribuído ao Requerente”.

Enunciados os pedidos e causas de pedir em causa nos dois processos, socorremo-nos da jurisprudência abaixo que de resto perfilhamos:

Ac. STJ-6.<sup>a</sup>, de 25-01-2000: Sumários, 37.º-27): “A lei dá ao juiz a faculdade, não uma obrigação, de suspender a instância quando haja pendência de causa prejudicial. II- Está-se perante uma causa prejudicial, quando aí se esteja a apreciar uma questão cuja resolução



possa modificar uma situação jurídica que tem que ser considerada para decisão de outro pleito”.

Ac. STJ, de 18-04-2002, Agr. N.º 14/02, 2.ª: sumários, 4/2002: “A decisão que vier a ser promanada da causa indicada como prejudicial tem que revestir a virtualidade de uma efetiva e real influência na causa suspensa, por forma a poder concluir-se que desta depende incontornavelmente daquela”.

Ac. RL, de 04-04-2006: Proc. 1022/2006-7.dgsi.Net: “II- Para apreciação e decisão sobre a prejudicialidade entre duas acções, há que ter em consideração o pedido e a causa de pedir. III- uma causa é prejudicial em relação a outra (...) quando a procedência da primeira tira a razão de ser à existência da segunda.”

Ora, face ao peticionado e às causas de pedir que se distinguem, e bem assim ao enquadramento descrito, não é manifestamente o caso, inexistindo prejudicialidade entre as duas acções.

Termos em que se indefere o pedido de suspensão da presente instância, de acordo com o disposto no artigo 272.º, n.º 1 do CPC.

Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo para que se avance de seguida para a apreciação do mérito da causa.

### **III. MATÉRIA DE FACTO**

#### **1. Factos provados:**

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

Em 11-01-2018 o agora Requerente submeteu uma declaração de substituição da mod. 3 referente ao ano de 2016, designadamente, com o preenchimento dos quadros 9 e 10 do Anexo G.

Tal declaração de substituição originou a liquidação n.º 2018..., de 19-01-2018, de onde resultaram perdas a reportar no valor de € 233.643,72, da categoria G.

A declaração foi alvo de procedimento de divergência (ID. ...) que correu no SF de ..., com os seguintes códigos de análise: • D09 – Incrementos patrimoniais – divergência de rendimento; • D14 – Incrementos patrimoniais – divergência de retenção; • D34 – Pensões de alimentos.

Nesse seguimento, foi notificado para a necessidade de comprovação da pensão de alimentos e das divergências relativas aos incrementos patrimoniais.

Em 26-01-2018 apresentou justificação através do Portal das Finanças, prestando esclarecimentos e juntando documentos.

Em resposta aos esclarecimentos que prestou eletronicamente, o Serviço de Finanças de ... informou o contribuinte que quanto à pensão de alimentos, e uma vez que o valor coincidia com a sentença, bem como com os rendimentos declarados no Anexo A pela ex cónjuge, foram confirmados os valores indicados no Anexo H, e que relativamente ao resgate do FGP-FEI, o reconhecimento do valor de aquisição como o investido no RAIIG se aplicava apenas aos titulares daquela aplicação que acordaram a conversão nas unidades de participação do FGP-FEI e não àqueles que, por exemplo, tenham adquirido as UP a outros participantes.

O sujeito passivo foi igualmente advertido de que teria de fazer prova de que era titular das RAIIG convertidas, pelo que deveria apresentar o acordo de reestruturação que assinou, e a subsequente comunicação de adesão remetida pelo BPP.

Na verificação dos documentos enviados verificou-se que a cópia da comunicação do BPP de adesão ao fundo remetida não lhe pertencia e que, segundo a modelo 13 do Santander, apenas teriam sido resgatadas 155879 UP's e não 434636 UP's como era referido no anexo enviado pelo então reclamante e que nada tem a ver com o seu anexo G.

Em 03-09-2018 o Requerente enviou nova justificação através do Portal das Finanças, juntando a Descrição Detalhada do Investimento e o Documento de Adesão às RAIIG, onde

alega comprovar que era titular das RAIIG convertidas e a comunicação de adesão remetida pelo BPP.

Em 30-09-2020 foi notificado, através do ofício GI-..., das propostas de correções a efetuar no Quadro 10 do Anexo G da sua declaração de rendimentos e para, no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição prévia, uma vez que os montantes inscritos pelo reclamante na sua declaração de rendimentos divergiam dos comunicados pela entidade gestora.

O Requerente exerceu o seu direito de audição através de fax enviado para o Serviço de Finanças de ..., em 19-10-2020, sem trazer factos e/ou documentos novos suscetíveis de alterar o projeto de decisão.

A correção aos rendimentos declarados da categoria G relativos ao ano de 2016, decorrente do procedimento de divergência (ID. ...) correu no SF de ..., não havendo *perdas a reportar* de rendimentos da categoria G aos anos seguintes.

Esta correção foi notificada ao Requerente, a coberto do ofício n.º ..., de 28-10-2020, de onde constavam as razões ou motivos que conduziram a AT à prática das correções efetuadas à sua declaração de rendimentos mod. 3 de IRS do ano de 2016, assim como da demonstração da liquidação oficiosa n.º 2020..., relativa ao IRS do ano 2016, as quais faziam menção que o total das *perdas a reportar* para os anos seguintes ascendia a €0,00.

Através do ofício n.º..., de 28-10-2020, foi pois notificado da decisão que determinou a efetivação das correções propostas na notificação para o exercício do direito de audição, tendo sido indicados os meios de defesa de que dispunha para reagir à decisão.

Em 02-11-2020, foi elaborado documento de correção, alterando o quadro 10 do anexo G, que deu origem à liquidação n.º 2020..., de 10-11-2020, com valor a pagar de € 8.114,35, e *sem perdas a reportar* para os anos seguintes.

A declaração submetida pelo Requerente, relativa ao ano de 2018, foi reliquidada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a 29/01/2021, considerando que na mesma tinham sido consideradas *perdas a recuperar* no montante de € 30.190,36, sendo emitida a liquidação n.º 2021..., sem qualquer perda a recuperar.

A demonstração de acerto de contas cuja compensação, ocorreu em 03-02-2021, apurou um saldo total de imposto a pagar, incluindo juros compensatórios, de € 14.627,26 (catorze mil, seiscentos e vinte e sete euros, e vinte e seis cêntimos).

A liquidação *sub judice* teve por referência os montantes inscritos na declaração de rendimentos mod. 3 submetida pelo Requerente, em 17-05-2019, e não em qualquer correção efetuada pela AT com base em elementos apurados em sede de inspeção.

Na declaração de rendimentos mod. 3 por si submetida, relativa ao IRS do ano 2018, a alteração que se verificou na liquidação ora em crise, prende-se com a não consideração de “*perdas a recuperar*”.

O Requerente apresentou pedido de reclamação graciosa, que deu origem ao processo n.º ...2021..., no qual foi proferida decisão de indeferimento, em 03-12-2021.

## 2. Factos não provados:

Com relevo para a decisão da causa, não existem outros factos que não tenham ficado provados.

## 3. Fundamentação da fixação da matéria de facto:

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Assim, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. o artigo 596.º, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos dados como “provados” foram-no com base nos documentos juntos aos autos com o PPA, e no PA - todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos - e, bem assim, no consenso das partes.

Não se deram como “provadas” nem “não provadas” as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

### **III. DO DIREITO**

A questão a decidir:

Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados apresentados, a questão central a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral consiste em apreciar a legalidade da liquidação de IRS, do ano de 2018, com o n.º 2021..., efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a 29/01/2021.

Perante a factualidade dada como provada suscetível de integrar a causa de pedir, e as normas legais em vigor à data dos factos, procede-se ao conhecimento do mérito da causa começando por apreciar as invocadas: a) Falta de fundamentação do ato de liquidação; b) Violação do princípio da audiência dos interessados, plasmado no artigo 60.º, da LGT.

a) Da falta de fundamentação do ato de liquidação:

Como se escreve no processo do CAAD n.º 549/2018 – T, “Na terminologia administrativa e tributária, o termo “fundamentação” é utilizável com dois sentidos: o de "fundamentação material" e o de "fundamentação formal". A fundamentação formal "pode ser entendida como uma exposição enunciativa das razões ou motivos da decisão", enquanto a fundamentação material corresponde à "recondução do decidido a um parâmetro valorativo que o justifique: no primeiro sentido, privilegia-se o aspecto formal da operação, associando-a à transparência da perspectiva decisória; no segundo, dá-se relevo à idoneidade substancial do acto praticado, integrando-o num sistema de referência em que encontre bases de legitimidade". (...) É com este último sentido que a jurisprudência tem falado em falta de «fundamentação substantiva» ou «fundamentação substancial», que se reconduz a falta de demonstração dos pressupostos substantivos da actuação correctiva da administração tributária. “O dever da fundamentação

expressa obriga a que o órgão administrativo indique as razões de facto e de Direito que o determinaram a praticar aquele acto, exteriorizando, nos seus traços decisivos, o procedimento interno de formação da vontade decisória. O dever cumpre-se desde que exista uma declaração a exprimir um discurso que pretenda justificar a decisão, independentemente de esse arrazoado”.

“Apenas a falta de fundamentação formal constituirá vício de forma. A falta de fundamentação substancial, designadamente por não correspondência à realidade dos pressupostos de facto invocados (a que é equiparável a falta de prova desses pressupostos quando sobre a Administração recai o ónus da prova) ou por erro de direito, consubstanciará vício de erro sobre os pressupostos de facto ou erro sobre os pressupostos de direito”.

Especialmente para a fundamentação dos actos tributários, o artigo 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, estabelece que “a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária» e que “a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”.

Há muito que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem sufragado o entendimento de que o ato em matéria tributária se encontra suficientemente fundamentado, “quando do mesmo é possível extrair o respetivo percurso cognoscitivo”. É também isso que resulta do disposto nos artigos 63.º, do Regulamento Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, 77.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária e 153.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo. Pelo que, nas palavras do Supremo Tribunal Administrativo (STA), proferidas no Acórdão de 11-12-2007, proferido no recurso n.º 615/04: “o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado (...).”

À luz do enquadramento acabado de descrever, perfilha-se, *in casu*, o entendimento expresso anteriormente, de que a decisão final do processo de divergências, “enuncia explicitamente as razões ou motivos que conduziram a AT à prática das correções efetuadas à sua declaração de rendimentos modelo 3 de IRS do ano de 2016, e ao conseqüente ato de liquidação, que foi devidamente notificado ao reclamante e permitiram que percorresse o processo mental que conduziu à decisão, permitindo ainda que o reclamante reagisse ao ato de liquidação oficiosa através dos meios legais ao seu dispor”, como aconteceu.

Com efeito, a correção efetuada ao ano de 2016, repercutiu-se diretamente na liquidação de IRS do ano de 2018, uma vez que o Requerente obteve nesse ano rendimentos da categoria G, deixando de poder deduzir perdas da mesma categoria de anos anteriores, porquanto estas não existiam de acordo com o entendimento sufragado pela AT (artigo 55º do CIRS).

A compensação restrita (ou chamado reporte, que consiste em as perdas de uma categoria só poderem ser compensadas em rendimentos positivos da mesma categoria em anos subsequentes) está prevista para as categorias B, F e G, Ora, deixando de existir resultado negativo da categoria G no ano de 2016, confirma-se que o mesmo não pode ser aproveitado no resultado positivo do ano de 2018.

A reliquidação em análise resulta pois das correspondentes correções efetuadas ao resultado da liquidação do ano de 2018, por desconsideração de perdas da categoria G.

Como resultou igualmente provado, a declaração submetida pelo Requerente, relativa ao ano de 2018, foi assim liquidada de novo pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a 29-01-2021, considerando que na mesma tinham sido consideradas perdas a recuperar no montante de € 30.190,36, sendo emitida a liquidação n.º 2021..., sem qualquer *perda a recuperar*.

A demonstração de acerto de contas cuja compensação, ocorreu em 03-02-2021, apurou um saldo total de imposto a pagar, incluindo juros compensatórios, de € 14.627,26 (catorze mil, seiscentos e vinte e sete euros, e vinte e seis cêntimos).

É pois certo que, da notificação efetuada através do ofício n.º..., de 28-10-2020, constam as razões ou motivos que conduziram a AT à prática das correções efetuadas à sua declaração de rendimentos mod.3 de IRS do ano de 2016, assim como, da demonstração da liquidação

oficiosa n.º 2020..., relativa ao IRS do ano 2016, as quais faziam menção que o total das *perdas a reportar* para os anos seguintes ascendia a € 0,00.

Não obstante o Requerente ter submetido a declaração de rendimentos alusiva ao IRS de 2018, em 23-05-2019, à data da liquidação, em 29-01-2021, e como ficou provado, o Requerente conhecia já a fundamentação completa vertida na decisão final do processo de divergências, que manteve o projeto inicial de indeferimento, proferida através de informação com despacho da Chefe do Serviço de Finanças de ..., datado de 27-10-2020, e que lhe foi notificada a coberto do ofício n.º..., de 28-10-2020, como vimos.

Isto é, podemos considerar que a fundamentação relevante é, no caso, aquela que antecede o ato, e que no momento do recebimento desta nota de liquidação automática de IRS de 2018, datada de 29-01-2021, nomeadamente pela observação do campo à direita designado como “perdas a recuperar”, em conjugação com a leitura da demonstração de acerto de contas cuja compensação, ocorreu em 03-02-2021, permite que um destinatário médio compreenda o percurso seguido até à decisão, até porque a nota de liquidação quantifica, e diz expressamente que as *perdas a recuperar* são 0,00.

Ora, as exigências de fundamentação não são rígidas e pelos esclarecimentos anteriormente dirigidos, o contribuinte pôde conhecer as razões por que o autor do ato decidiu desta forma e não de outra.

“Nos termos expostos, é relevante a especificidade das circunstâncias concretas do caso, e a condição do destinatário da fundamentação, quanto ao conhecimento de facto que já possui sobre a situação em que se encontra.”

Com efeito, o Requerente “ficou a conhecer, ainda que de forma sumária, a qualificação e quantificação dos factos que originaram o tributo, as operações de apuramento realizadas e as disposições legais relevadas, considerando-se o ato tributário suficientemente fundamentado”, e conseqüentemente improcedendo o pedido.

O mesmo acontece com a liquidação dos juros compensatórios através da qual é possível conhecer i) a indicação da quantia sobre a qual incidem os juros, ii) o período de tempo



considerado para a liquidação, e iii) a taxa aplicada, para além da indicação das normas legais em que assenta a liquidação desses juros.

Pelo que também improcede, quanto a estes, a alegada falta de fundamentação.

Concluindo este Tribunal Singular que, em ambos os casos, se encontra satisfeita a exigência de fundamentação mínima exigível.

- b) Cumpre apreciar de seguida, a invocada violação do direito de participação, por alegada inexistência de audiência dos interessados.

O artigo 60.º da LGT, ao qual voltaremos na íntegra mais abaixo, consagra o princípio da participação, concretamente na situação que vimos analisando, tendo a seguinte redação no seu n.º 2:

2 - É dispensada a audiência:

- 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.

Debrucemo-nos em mais pormenor sobre este artigo 60.º da LGT, aferindo se a os factos em análise incorrem na previsão do mesmo, desembocando na dispensa de audiência, como invoca a Requerida.

Com efeito, segundo a AT, “(...) a reliquidação, ou liquidação efetuada automaticamente, foi operada de acordo com a posição que decorre, nos aspetos factual e jurídico, da respetiva declaração de rendimentos submetida pelo Requerente, não havendo alteração dos dados declarados, pelo que, é forçoso concluir que não era necessária, por dispensada, a audiência do Requerente de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 60.º da LGT”.

Vejamos:

A audiência dos interessados no procedimento administrativo e tributário traduz a efetiva participação dos cidadãos nas decisões que lhes digam respeito.

O artigo 60.º da LGT trata do princípio da participação dos contribuintes no procedimento tributário, também nos restantes números:

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.

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.

3 - Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

4 - O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5 - Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

6 - O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição é de 15 dias, podendo a administração tributária alargar este prazo até o máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria.

7 - Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

Estabelece, pois, o n.º 3 do artigo 60.º da LGT, a dispensa de audição do interessado prevista na alínea a) do n.º 1 (antes da liquidação), no caso de aquele já ter sido ouvido, como decorre dos autos, uma vez que a correção efetuada ao ano de 2016, no âmbito de cuja liquidação foi respeitado o direito de audição prévia, se repercutiu diretamente na liquidação de IRS do ano de 2018.

O Requerente não alegou que a Administração Tributária tenha invocado novos factos e que não lhe foi conferido quanto a eles novo direito de audição prévia, ou que tenha invocado factos que não foram apreciados, em violação desse mesmo direito, mas, tão só, que não lhe foi dada a possibilidade do exercício do direito de audição antes da notificação da liquidação oficiosa de 2018.

Desta maneira, dúvidas não subsistem de que foi dada a possibilidade ao sujeito passivo de se pronunciar anteriormente, pelo que foi cumprida a formalidade consubstanciada na audição prévia.

Por força dessa audição, é dispensada nova audição antes da liquidação que nos ocupa, como acima vimos (cfr. o artigo 60.º, n.º 3 da LGT).

Pelo que deixamos dito, improcede assim o alegado vício de forma por preterição de formalidade legal materializada na falta de audição prévia antes da liquidação, como o entendemos, por via da aplicação do artigo 60.º n.º 3 da mesma Lei.

Perante a factualidade subjacente, as normas legais aplicáveis, e aqui chegados, resulta como conclusão geral que, a reliquidação de IRS de 2018, não padece de vício de forma por preterição de formalidades essenciais, nomeadamente em violação do princípio da audiência dos interessados, previsto no artigo 60.º, da LGT.

## **V. DECISÃO**

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Singular:

- 1- Julgar improcedente a presente ação arbitral, absolvendo-se a Requerida dos pedidos;
- 2- De harmonia com o disposto nos artigos 296.º e 306.º, do Código do Processo Civil (CPC) e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1 alíneas a) e e), do RJAT, e 3.º, n.ºs 2 e 3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 14.627,26 (catorze mil, seiscentos e vinte e sete euros, e vinte e seis cêntimos), atendendo ao valor económico aferido pelo montante da liquidação de imposto impugnada;
- 3- Nos termos dos artigos 12.º e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigos 2.º e 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas, em € 918,00 (novecentos e dezoito mil euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, imputáveis à Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de novembro de 2022

A Árbitra

/Alexandra Iglésias

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.