

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1003/2024-T

Tema: IRS — residente não habitual — retenção na fonte — mais-valias — arts. 13.º, 18.º, 71.º, 72.º, 103.º CIRS; arts. 23.º, 28 LGT

Sumário:

I — Tendo o substituo contabilizado, embora erroneamente, a retenção da fonte nos termos da lei, deve responder, em primeira linha, pelo imposto a liquidar (art. 28.º, 3, LGT, e art. 103.º, 4, a contrario).

II — Só é devido imposto por mais valias se a diferença entre o valor de aquisição e o valor de realização for positiva.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Ricardo Marques Candeias, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral, decide nos termos que se seguem:

I — RELATÓRIO

A. Dinâmica processual

1. A..., contribuinte n.º ..., residente na Rua ..., n.º..., ... (...), ...-... São Paulo, Brasil apresentou pedido de pronúncia arbitral ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo

228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (RJAT), para que seja anulado o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa bem como o ato de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) n.º 2019..., e respetiva liquidação de juros compensatórios de € 1.592,19, ambos referentes ao ano de 2015, no montante total de € 15.521,99.

2. No dia 29 de agosto de 2024 o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado ao requerente e à AT.
3. O requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, 1, e artigo 11.º, 1, b), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 14 de outubro de 2024 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar.
5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º, RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído a 4 de novembro de 2024.
6. A 5 de dezembro de 2024 a requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta, excepcionando e impugnando.
7. A 9 de dezembro de 2024 foi proferido despacho arbitral facultando prazo para o requerente, querendo, se pronunciar sobre a alegada exceção, o que fez, a 18 de dezembro de 2024.
8. Após terem sido auscultadas as partes com relação à intenção do Tribunal de dispensar a realização da reunião a que alude o art. 18.º do RJAT, ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art. 16.º, e n.º 2 do art. 29.º, ambos do RJAT, por despacho de 6 de fevereiro de 2025 foi a dita dispensada bem como a apresentação de alegações escritas. Mais foi indicado que a decisão final seria notificada até ao dia 15 de março de 2025.

B. Posição das partes

Para fundamentar o seu pedido alega o requerente, em síntese, que o ato de liquidação em apreciação padece de fundamentação de facto e de direito por parte da AT, pois este é um dever da administração bem como também um direito subjetivo do administrado.

Além disso, sendo ele, requerente, cidadão português com residência no Brasil desde 2014, então deve ser considerado como tendo o estatuto de não residente fiscal em Portugal, pelo menos desde 2015, ano que é considerado para efeitos de liquidação do ato sob discussão.

Pressupondo isso, quanto à tributação de rendimentos de capitais, da “*Declaração de movimentos de Registo/Depósito de valores mobiliários (artigo 125.º do Código do IR – CIRS e artigo 129.º do Código do IRC -CIRC)*” junta aos autos considera que a retenção incidu sobre eles, pelo que nada há a liquidar. Além disso, considera ter a AT tributado reembolso de capital como rendimento, o que é manifestamente ilegal.

Quanto à tributação de rendimentos de mais-valias a ilegalidade verifica-se porque apenas são consideradas obtidas em Portugal as mais-valias resultantes de valores mobiliários por entidades que tenham sede ou direção efetiva em Portugal, o que não é o caso, pois as obrigações em causa foram emitidas por uma sociedade com sede e direção efetiva na Alemanha. Com efeito, o que é relevante é a localização da sociedade que efetuou o pagamento e não a localização da entidade intermediária da referida operação.

Além disso, e se assim não se entender, a operação em causa gerou uma menos valia considerando a diferença entre o valor de aquisição somado aos respetivos encargos e o valor de realização obtido.

Consequentemente, bate-se pela ilegalidade do ato de liquidação e respetivos juros compensatórios.

Por sua vez, a AT defende-se excepcionando a incompetência material do Tribunal Arbitral para declarar a ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa face ao disposto no art. 2.º, RJAT.

Além disso, a AT terá apurado que no ano de 2015 o Requerente auferiu rendimentos em Portugal da categoria F/rendas, rendimentos da categoria E e da categoria G mais-valias mobiliárias passíveis de declaração.

Quanto aos rendimentos de capitais, não se verificou retenção na fonte.

No que respeita aos rendimentos sujeitos a imposto de mais-valias, ocorreu a intervenção de uma entidade portuguesa. No entanto, admite a necessidade de se considerar a informação decorrente do documento carreado para os autos e identificado sob n.º 8, para efeitos do disposto do art. 10.º, 4, CIRS, no sentido de o ganho sujeito a imposto dever considerar não apenas o valor de realização dos valores mobiliários, mas para efeitos do diferencial, também ao valor de aquisição e encargos, no caso das obrigações e, consequentemente, atender ao pedido do requerente.

Depois, considera que o requerente percebeu, e bem, as razões que sustentam a sua posição, pelo que não se verifica qualquer vício resultante de falta de fundamentação do ato de liquidação.

Posto este enquadramento, pelas razões sobreditas, conclui a AT pela manutenção do ato impugnado, embora, quanto ao rendimento da categoria G, admita as correções resultantes da menos-valia gerada.

C. Thema decidendum

A questão que constitui o *thema decidendum* centra-se em saber se ocorre falta de fundamentação do ato de liquidação. Admitindo-se resposta negativa, se os rendimentos da categoria E auferidos pelo requerente foram ou não objeto de retenção na fonte. Depois, importa ainda apreciar se a operação relativa à venda de obrigações se encontra ou não sujeita a tributação por mais-valias.

II — SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, 1, a), 5.º, 6.º, 1, e 10.º, 1, RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. arts. 4.º e 10.º, 2, RJAT, e art. 1.º, Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

* *

Suscita a requerida exceção que cumpre desde já apreciar e decidir, relativa à incompetência material do Tribunal Arbitral para declarar a alegada ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

Resumindo, a requerida refere que a competência do CAAD se circunscreve à declaração de ilegalidade de atos de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais, tudo nos termos do art. 2.º, RJAT.

O requerente peticiona a anulação do ato administrativo que indeferiu o pedido de revisão oficiosa com fundamento na falta de preenchimento dos pressupostos do art. 78.º, LGT.

Subsumindo o art. 2.º, RJAT, aos presentes autos, para a AT só se pode concluir que a apreciação do ato identificado no parágrafo anterior se encontra excluído do âmbito da competência material deste Tribunal Arbitral.

A incompetência material configura uma exceção dilatória, que determina a absolvição da instância no que a este pedido em particular concerne, nos termos do estabelecido no art. 89.º, 4, a), CPTA, *ex vi* art. 29.º, 1, c), RJAT.

Notificado para se pronunciar, o requerente veio defender posição diametralmente oposta. Considera que o PPA tem por objeto imediato o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e como objeto mediato o ato de liquidação n.º 2019..., no valor de € 15.521,99. O despacho que indeferiu a referida revisão oficiosa pronunciou-se sobre o mérito do ato de liquidação que ora se aprecia, nomeadamente sobre os documentos juntos pelo requerente. Assim, estamos perante um ato administrativo em matéria tributária que, por apreciar a legalidade do ato de liquidação, é sindicável através de impugnação judicial, nos termos previstos no art. 97.º, 1, a), CPPT, e do art. 2.º, RJAT, cabendo no âmbito da competência material dos Tribunais Arbitrais.

Vejamos.

O tema não é novo. Inúmeros acórdãos prolatados no âmbito do CAAD já se pronunciaram sobre ele (v.g., proc. 998/2023-T; proc. 940/2023-T; proc. 124/2018-T). Acompanhamos o prolatado no âmbito do proc. 630/2014-T, *data venia*, que fazemos nosso.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).

Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que Administração Tributária foi vinculada àquela jurisdição pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o art. 4.º do RJAT estabelece que «a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos».

Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele art. 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral.

Na alínea a) do art. 2.º desta Portaria n.º 112-A/2011, excluem-se expressamente do âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário».

A referência expressa ao precedente «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naqueles arts. 131.º a 133.º do CPPT, para que cujos termos se remete. Na verdade, desde logo, não se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia «quando o seu fundamento for

exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária» (art. 131.º, n.º 3, do CPPT, aplicável aos casos de retenção na fonte, por força do disposto no n.º 6 do art. 132.º do mesmo Código), se fosse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, que se entende ser desnecessária, não ter sido efectuada.

(...)

Assim, importa, antes de mais, esclarecer se a declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão do acto tributário, previstos no art. 78.º da LGT, se inclui nas competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD pelo art. 2.º do RJAT.

Na verdade, neste art. 2.º não se faz qualquer referência expressa a estes actos, ao contrário do que sucede com a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, que refere os «pedidos de revisão de actos tributários» e «os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação».

No entanto, a fórmula «declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado directamente um acto de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de actos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um acto de segundo grau, que confirme um acto de liquidação, incorporando a sua ilegalidade.

A inclusão nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD dos casos em que a declaração de ilegalidade dos actos aí indicados é efectuada através da declaração de ilegalidade de actos de segundo grau, que são o objecto imediato da pretensão impugnatória, resulta com segurança da referência que naquela norma é feita aos actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que expressamente se referem como incluídos entre as competências dos tribunais arbitrais. Com efeito, relativamente a estes actos é imposta, como regra, a reclamação graciosa necessária, nos arts. 131.º a 133.º do CPPT, pelo que, nestes casos, o objecto imediato do processo impugnatório é, em regra, o acto de segundo grau que aprecia a legalidade do acto de liquidação, acto aquele que, se o

confirma, tem de ser anulado para se obter a declaração de ilegalidade do acto de liquidação.

A referência que na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT se faz ao n.º 2 do art. 102.º do CPPT, em que se prevê a impugnação de actos de indeferimento de reclamações gratuitas, desfaz quaisquer dúvidas de que se abrangem nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD os casos em que a declaração de ilegalidade dos actos referidos na alínea a) daquele art. 2.º do RJAT tem de ser obtida na sequência da declaração da ilegalidade de actos de segundo grau.

Aliás, foi precisamente neste sentido que o Governo, na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, interpretou estas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, ao afastar do âmbito dessas competências as «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», o que tem como alcance restringir a sua vinculação os casos em que esse recurso à via administrativa foi utilizado.

Obtida a conclusão de que a fórmula utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um acto de segundo grau, ela abrangerá também os casos em que o acto de segundo grau é o de indeferimento de pedido de revisão do acto tributário, pois não se vê qualquer razão para restringir, tanto mais que, nos casos em que o pedido de revisão é efectuado no prazo da reclamação gratuita, ele deve ser equiparado a uma reclamação gratuita.

(...)

Como resulta dos autos, o objeto do peticionado consiste no despacho proferido a 17 de maio de 2024 pelo Diretor Adjunto de Direção de Finanças, ao abrigo de Subdelegação de competências da Direção de Finanças de Lisboa, ao abrigo de subdelegação de competências, de indeferimento da revisão oficiosa, atinente ao ato de liquidação de IRS e dos respetivos juros compensatórios referentes ao ano de 2015 e, mediatamente, no ato de liquidação de IRS n.º 2019..., no valor € 15.521,99.

Assim sendo, e sem necessidade de maiores considerações, é julgada improcedente a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o presente processo.

III — FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- A) O requerente tem residência fiscal no Brasil desde 21 de novembro de 2014.
- B) Por ter anteriormente residido vários anos no estrangeiro, ao requerente foi atribuído o estatuto de residente não habitual para o período compreendido entre os anos de 2010 até 2019, inclusive.
- C) O requerente não apresentou a declaração de rendimentos relativos ao ano de 2015 embora os tenha obtido.
- D) Por consulta das "Obrigações Acessórias", tendo como beneficiários dos rendimentos o ora requerente e entidade declarante o BPI, relativa ao ano fiscal de 2015, resultam os seguintes quadros, com relevância para os autos:

M13 - RELAÇÃO DAS OPERAÇÕES EFECTUADAS: III

Handwritten notes: "Pouco tempo ou não cedido a distribuição de rendimentos", "Arab. 80000", "Tributação em tempo de residência"

M30 - RELAÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS DOS RENDIMENTOS: III

Nº de resultados: 35

NIF Entidade Declarante	Participação no Capital - D	Participação no Capital - S	Tipo Rendimento	Valor Rendimento	Código Regime Tributação	Taxa Regime Tributação	Montante do Imposto Retido	NIF Entidade Emitente	Situação	Chave Declaração
	0	0	15	289.037,83	01	-	89.544,78	-	-	-
	0	0	16	12.778,84	01	25,00	3.194,00	0	1	-
	0	0	16	12.778,84	01	25,00	3.194,00	0	1	-
	0	0	16	12.778,84	01	25,00	3.194,00	0	1	-
	0	0	15	19.139,98	01	25,00	4.784,00	0	1	-
	0	0	15	22.459,08	01	25,00	5.614,00	0	1	-
	0	0	15	16.057,59	01	25,00	4.194,00	0	1	-
	0	0	15	12.844,78	01	25,00	3.211,00	0	1	-
	0	0	15	12.778,84	01	25,00	3.194,00	0	1	-
	0	0	15	82.035,42	01	25,00	20.507,00	0	1	-
	0	0	15	12.844,78	01	25,00	3.211,00	0	1	-
	0	0	15	37.894,24	01	25,00	9.482,00	0	1	-
	0	0	10	554,10	01	0,00	0,00	0	1	-
	0	0	10	554,10	01	0,00	0,00	0	1	-
	0	0	10	554,10	01	0,00	0,00	0	1	-

M39 - RELAÇÃO DOS TITULARES DOS RENDIMENTOS: III

Nº de resultados: 0

NIF Entidade Declarante	Código Rendimentos	Montante Rendimentos	Valor IRS Retido	NIF Ent. Emitente	Situação	Chave Declaração
		43.296,16	12.121,92			

Handwritten notes: "dividendo", "Juros ou rendimentos de aplicações de capitais"

M30 - RELAÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS DOS RENDIMENTOS:

Nº de resultados: 35

NIF Entidade Declarante	Participação no Capital - D	Participação no Capital - S	Tipologia Rendimento	Valor Rendimento	Código Regime Tributação	Taxa Regime Tributação	Montante do Imposto Retido	NIF Entidade Emitente	Situação	Chave Declaração
	0	0	11a	38,25	01	28,00	10,15	504682068	1	
	0	0	11a	2.322,62	01	0,00	0,00	0	1	
	0	0	11a	18,23	01	28,00	5,72	501214534	1	
	0	0	11a	54,24	01	0,00	0,00	0	1	
	0	0	11a	1.612,83	01	28,00	423,45	504495777	1	
	0	0	11a	233,07	01	0,00	0,00	0	1	
	0	0	11a	3.412,03	01	0,00	0,00	0	1	
	0	0	11a	8,25	01	28,00	2,31	501214534	1	
	0	0	11a	585,03	01	0,00	0,00	0	1	
	0	0	11a	38,25	01	28,00	10,15	504682068	1	
	0	0	10	124,42	D1	25,00	34,64	504495777	1	
	0	0	11a	5012,32	01	0,00	0,00	0	1	
	0	0	10	484,50	D1	0,00	0,00	0	1	
	0	0	10	884,45	D1	28,00	247,65	500100144	1	
	0	0	10	284,26	D1	28,00	79,59	500273170	1	

M39 - RELAÇÃO DOS TITULARES DOS RENDIMENTOS:

Nº de resultados: 0

NIF Entidade Declarante	Código Rendimentos	Montante Rendimentos	Valor IRS Retido	NIF Ent. Emitente	Situação	Chave Declaração
		43.286,16	12.122,92			

Página Inicial > Consultas Obrigações Acessórias > Pesquisa > Detalhe

CA.01.03

Consultas Obrigações Acessórias - Detalhe - Por Sujeito Passivo

[Página Anterior](#)

PESQUISOU POR:

Número Fiscal:

Tipo de Consulta: Por Sujeito Passivo

Ano Fiscal: 2015

Consulta Integrada: Modelo DMR 4, 10, 13, 25, 30, 39, 42, 43, 44, 45, 46, 47 e 37 - Incumprimento

M13 - RELAÇÃO DAS OPERAÇÕES EFECTUADAS:

M30 - RELAÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS DOS RENDIMENTOS:

Nº de resultados: 35

NIF Entidade Declarante	Participação no Capital - D	Participação no Capital - S	Tipologia Rendimento	Valor Rendimento	Código Regime Tributação	Taxa Regime Tributação	Montante do Imposto Retido	NIF Entidade Emitente	Situação	Chave Declaração
	0	0	10a	2.311,76	D1	25,00	647,29		1	
	0	0	10a	85,79	D1	25,00	21,49		1	
	0	0	10a	2,88	D1	25,00	0,74		1	
	0	0	10a	103,68	D1	25,00	26,00		1	
	0	0	10a	1.353,75	D1	28,00	378,05		1	
	0	0	10a	259,84	D1	25,00	65,85		1	

M39 - RELAÇÃO DOS TITULARES DOS RENDIMENTOS:

Nº de resultados: 0

NIF Entidade Declarante	Código Rendimentos	Montante Rendimentos	Valor IRS Retido	NIF Ent. Emitente	Situação	Chave Declaração
		43.286,16	12.122,92			

Ano Fiscal: 2015

Consulta Integrada: Modelo DMR 4, 10, 13, 25, 30, 39, 42, 43, 44, 45, 46, 47 e 37 - Incumprimento

M13 - RELAÇÃO DAS OPERAÇÕES EFECTUADAS:

Nº de resultados: 22

NIF Entidade Declarante	Código do Valor Mobiliário	Designação	Data da Operação	Natureza de Operação	Nº de Títulos	Valor da Operação	Situação	Chave Declaração
	04		2015-02-11	10	6	578.678,29	1	
	04		2015-10-08	11	7.823	-59.734,84	1	
	04		2015-07-16	11	341	-45.173,00	1	
	04		2015-01-15	07	757	59.238,00	1	
	04		2015-01-18	11	670	-298.983,00	1	
	04		2015-03-18	07	1.736	84.215,00	1	
	04		2015-01-15	11	612	-23.158,00	1	
	04		2015-01-29	07	4.122	46.793,00	1	
	04		2015-01-21	07	6.183	84.767,00	1	
	04		2015-07-16	11	340	-73.321,00	1	
	04		2015-07-16	11	3.020	-53.294,00	1	
	04		2015-07-15	07	836	66.896,38	1	
	04		2015-01-21	07	1.878	39.701,00	1	
	04		2015-01-21	07	117	-43.501,00	1	

M30 - RELAÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS DOS RENDIMENTOS:

Nº de resultados: 0

NIF Entidade Declarante	Participação no Capital - D	Participação no Capital - S	Tipologia Rendimento	Valor Rendimento	Código Regime Tributação	Taxa Regime Tributação	Montante do Imposto Retido	NIF Entidade Emitente	Situação	Chave Declaração
				288.037,53			69.544,78			

Handwritten notes:
 - "Nobres de ações, warrants autônomos e instrumentos de acesso derivado" (with arrow to M13)
 - "obrigações mobiliárias" (with arrow to M13)
 - "outros valores mobiliários" (with arrow to M13)
 - "ações de outros valores mobiliários" (with arrow to M13)
 - "resgates/decadências de outros valores mobiliários" (with arrow to M13)

M13 - RELAÇÃO DAS OPERAÇÕES EFECTUADAS:
Nº de resultados: 22

NIF Entidade Declarante	Código do Valor Mobiliário	Designação	Data da Operação	Regime da Operação	Nº de Títulos	Valor da Operação	Situação	Chave Declaração
		04	2015-07-19	11	117	-69.805,00	1	
		04	2015-07-21	07	014	82.272,00	1	
		04	2015-07-16	11	769	-160.749,00	1	
		04	2015-09-16	11	299	-55.447,00	1	
		04	2015-01-16	11	397	-28.589,00	1	
		04	2015-03-19	07	337	83.829,00	1	
		00	2015-07-15	07	518	96.505,25	1	
		04	2015-12-30	07	20.822	671.000,00	1	

M30 - RELAÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS DOS RENDIMENTOS:
Nº de resultados: 0

NIF Entidade Declarante	Participação no Capital - G	Participação no Capital - B	Tipo Rendimento	Valor Rendimento	Código Regime Tributário L	Taxa Regime Tributário L	Montante do Rendimento	NIF Entidade Beneficiária	Situação	Chave Declaração
-------------------------	-----------------------------	-----------------------------	-----------------	------------------	----------------------------	--------------------------	------------------------	---------------------------	----------	------------------

E) O código E10 corresponde a dividendos de ações e o código E20 corresponde a juros.

F) O requerente obteve no ano de 2015 dividendos no total de €1.038,60 (€554,10 €484,50) — cód E 10 — tendo sido objeto de retenção na fonte à taxa 0%, e obteve €0 de juros ou rendimentos de aplicações de capital, identificados pelo cód. E 20.

G) O banco BPI cumpriu com a obrigação de contabilização da retenção na fonte que incidiu sobre estes rendimentos e respetiva comunicação à AT e ao requerente, nos termos do art. 119.º, 1, 7, CIRS.

H) Por declaração emitida pelo banco BPI com o título "*Mais e menos valias previstas no artigo 10.º do Código do IRS — Operações sujeitas a tributação*", em nome do ora requerente, resulta ter sido efetuada a 17 de setembro de 2014 a aquisição pelo montante de €35.000,00 de 35 títulos representativos de obrigações 7,625% emitidas pela. B..., ISIN.-..., entidade com sede e direção efetiva na Alemanha.

I) Mais resulta do citado documento ter o requerente ordenado a 22 de fevereiro de 2015 a venda da totalidade das obrigações referidas pelo preço de €35.070,00.

J) Acresceu €91,19 relativamente a encargos com a correspondente alienação.

K) Também resulta demonstrado ter tido a AT conhecimento da venda da totalidade das obrigações já identificadas pelo preço de €35.070,00.

L) Resulta da declaração oficiosa / DC, relativa aos rendimentos do ano de 2015, anexo E, o seguinte:

4 RENDIMENTOS OBTIDOS EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS									
A RENDIMENTOS SUJEITOS A TAXAS ESPECIAIS (art.º 72.º do CIRS)									
	NIF DA ENTIDADE DEVEDORA, REGISTRADORA OU DEPOSITÁRIA	CÓDIGOS DOS RENDIMENTOS	TITULAR	RENDIMENTOS		NIF DA ENTIDADE DEVEDORA, REGISTRADORA OU DEPOSITÁRIA	CÓDIGOS DOS RENDIMENTOS	TITULAR	RENDIMENTOS
401		E10	A	1.038,60					
402		E20	A	9.641,02					
SOMA DE CONTROLO									10.679,62

M) Do anexo G, da mesma declaração, resulta o seguinte:

9 ALIENAÇÃO ONEROSA DE PARTES SOCIAIS E OUTROS VALORES MOBILIÁRIOS (art.º 18.º, n.º 1, al. b), do CIRS)												
	Titular	NIF da entidade emitente	Código da operação	Realização			Aquisição			Despesas e encargos	Pais da operação	
				Ano	Mês	Dia	Valor	Ano	Mês			Dia
8001	A		G10	2015	02	11	35.070,00	2015	01	01		276
SOMA							35.070,00					

N) A AT emitiu a consequente demonstração de liquidação de IRS nos seguintes termos:

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRS

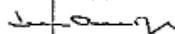
NR. DOCUMENTO	ID. FISCAL
2019	

Fica notificado(a) para, até à data limite indicada efetuar o pagamento da importância apurada proveniente de liquidação de IRS relativa ao ano a que respeitam os rendimentos, conforme nota demonstrativa junta.

Poderá reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos no artigo 140.º do CIRIS e 70.º e 102.º do Código de Processo e Procedimento Tributário (CPTT).

Não sendo efetuado o pagamento no prazo acima referido, haverá lugar a procedimento executivo.

A Diretora-Geral


Helena Alves Borges

CONTRIBUIÇÃO: NIF
IRS 0,00 IVA 0,00
PERDAS A REPORTAR: 0,00
PAGOS POR CONTA a efetuar no ano 2017
NIF 160492433 0,00

SUBSTITUIÇÃO
Meno: 0,00 * 3,500 € 0,00
Deduções: 0,00
Ret. Fonte: 3,00
Resultado: 0,00

PERÍODO RENDIMENTOS	ACERTO	Nº LIQUIDAÇÃO	LIQUIDAÇÃO
2015-01-01 a 2015-12-31	2019-09-24	2019	2019-09-21

1	Rendimento global	€	51.049,29
2	Deduções específicas	€	0,00
3	Perdas a recuperar	€	0,00
4	Abatimentos	€	0,00
5	Deduções ao rendimento	€	0,00
6	Rendimento coletável [1-(2+3+4+5)]	€	51.049,29
7	Quociente rendimentos anos anteriores/Propriedade intelectual	€	0,00
8	Rendimentos isentos englobados para determinação da taxa	€	0,00
9	Total do rendimento para determinação da taxa (6+8-7)	€	51.049,29
10	Quociente familiar 0,00 ; taxa 0,000%		
11	Importância apurada (9-coef. x taxa)	€	0,00
12	Parcela a abater	€	0,00
13	Imposto anos anteriores/Propriedade intelectual	€	0,00
14	Imposto correspondente a rendimentos isentos	€	0,00
15	Taxa Adicional [(0,00 x 0,000% + 0,00 x 0,000%) x 0,00]	€	0,00
16	Excesso em relação ao limite do quociente familiar	€	0,00
17	Imposto relativo a tributações autónomas	€	9.813,60
18	Coleta total [(11-12)x0,00+13-14+15+16+17]	€	14.293,80
19	Deduções à coleta	€	0,00
20	Benefício municipal (0,00% de coleta)	€	0,00
21	Acréscimos à coleta	€	0,00
22	Coleta líquida [(18-19-20)+0]+21]	€	14.293,80
23	Pagamentos por conta	€	0,00
24	Retenções na fonte	€	364,00
25	Imposto apurado [(22-(23+24)]	€	13.929,80
26	Juros de retenção-poupança	€	0,00
27	Sobretaxa - resultado	€	0,00
28	Juros compensatórios	€	1.592,19
29	Juros indemnizatórios	€	0,00
VALOR A PAGAR:			€ 15.521,99

Já é possível pagar os seus impostos por débito direto, efetuando o pedido de adesão através do Portal ou num Serv. de Finanças.

Referência para pagamento
Importância a pagar
€ 15.521,99
Data limite de pagamento
2019-11-04
Certificação de Pagamento

O pagamento pode ser efetuado através do Multibanco, da Internet, dos CTT, das Instituições de Crédito e dos Serviços de Finanças (Secções de Cobrança), utilizando a referência indicada.

Para efetuar o pagamento através da Internet utilize o serviço on-line do seu Banco e seleccione Pagamentos ao Estação.

Este documento só é válido quando acompanhado pelo comprovativo do pagamento.

O) A 4 de janeiro de 2020 o requerente, através do seu representante fiscal, deduziu reclamação graciosa contra o ato de liquidação de IRS n.º 2019..., relativa ao ano de 2015, no montante de € 15.521,99, incluindo juros compensatórios de € 1.592,19.

P) Por despacho de 15 de maio de 2020, a AT emitiu o projeto de indeferimento da reclamação graciosa, do qual resulta o seguinte:

V – ANÁLISE DO PEDIDO

Da consulta à aplicação informática do Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verifica-se que o reclamante é residente no Brasil, desde 2014/11/21.

Atento o âmbito da sujeição a imposto constante do n.º 2 do art.º 15.º do CIRS, os sujeitos passivos não residentes são tributados unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português, os quais se encontram elencados no art.º 18.º do mesmo diploma legal.

No caso em apreço, sendo os rendimentos de capitais, prediais e de valores mobiliários, pagos por entidades residentes ou respeitantes a imóveis situados em território português, tais rendimentos são considerados obtidos no território nacional, conforme disposto nas alíneas g), h) e i) do art.º 18.º do referido diploma legal.

• RENDIMENTOS DE CAPITALIS

De acordo com a declaração modelo 30 – rendimentos pagos ou colocados à disposição de não residentes, o reclamante auferiu rendimentos de capitais (entre outros) referentes a dividendos e juros ou rendimentos de aplicação de capitais.

Da sua análise verifica-se, relativamente àquele tipo de rendimentos, que nem todos foram sujeitos a retenção na fonte.

Tal como alega o reclamante, a alínea a) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRS, estabelece que os rendimentos de capitais obtidos em território português, por residentes ou não residentes, pagos por ou através de entidades que aqui tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento, são tributados através de retenção na fonte a título definitivo.

No entanto, determina a alínea b) do n.º 1 do art.º 72.º do CIRS, que são tributados à taxa autónoma de 28% "outros rendimentos auferidos por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado e que não sejam sujeitos a retenção

na fonte às taxas liberatórias".

Ora, foi precisamente o que aconteceu a alguns dos dividendos (código E10) e juros ou rendimentos de aplicações de capitais (código E20), auferidos pelo reclamante, os quais não tendo sido sujeitos a tributação através de retenção na fonte a título definitivo, estão agora a ser corretamente tributados, nos termos da referida alínea b) do n.º 1 do art.º 72.º do CIRS.

Os dividendos ora tributados totalizam € 1.038,60 (€ 554,10 + € 484,50) e os juros ou rendimentos de aplicações de capitais totalizam € 9.641,02 (€ 121,81 + € 2.522,52 + € 54,24 + € 233,07 + € 3.112,03 + € 585,03 + € 3.012,32).

• RENDIMENTOS DE MAIS-VALIAS

Quanto às mais-valias no valor de € 35.070,00, referentes à alienação de obrigações emitidas pela B... não obstante a mesma ser uma entidade que não tem sede nem direção efetiva em Portugal, as mais-valias consideram-se obtidas em Portugal, uma vez que houve intervenção de uma entidade portuguesa, o Banco BPI – NIF 501 214 534.

Relativamente àquelas obrigações, cujo código do valor mobiliário é o [redacted] os serviços, aquando da elaboração do respetivo documento de correção, apenas consideraram a data e o valor de realização da respetiva alienação, uma vez que apenas foram estes os dados reportados na declaração modelo 13 pelo respetivo intermediário financeiro nacional, supra referido.

Com base nos valores constantes da declaração oficiosa e da análise à liquidação reclamada, verifica-se que a mesma se encontra corretamente efetuada, uma vez que, ao saldo positivo das mais-valias, foi aplicada a taxa autónoma de 28%, prevista na alínea c) do n.º 1 do art.º 72.º do CIRS.

Os rendimentos em causa enquadram-se na alínea b) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRS, cujo regime de tributação consiste na tributação autónoma do respetivo saldo positivo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas ao longo do mesmo ano.

Nos termos do n.º 3 do referido art.º 10.º, o ganho considera-se obtido no momento da alienação das ações e é dado pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição (art.º 10.º, n.º 4, alínea a), determinados respetivamente nos termos da alínea f) do n.º 1 do art.º 44.º e alínea a) do art.º 48.º, todos do CIRS.

Também é um elemento determinante para o apuramento das mais/menos valias obtidas, as despesas necessárias e efetivamente praticadas inerentes à alienação (alínea b) do art.º 51.º do CIRS).

O reclamante, para efeitos de comprovação do valor e data de aquisição, assim como dos encargos, juntou fotocópia de um documento emitido pelo Banco BPI.

Da sua análise, verifica-se que o mesmo não poderá ser aceite como comprovativo, uma vez que consubstancia uma mera cópia.

A prova consubstancia-se em documento original ou autenticado, emitido pela respetiva entidade bancária.

Assim, encontrando-se o sujeito passivo investido na condição de reclamante, cabe-lhe o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos que alega, nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT, o que não se verifica no caso em apreço.

Não obstante, poderá o reclamante, no âmbito do exercício do contraditório, carrear aos autos a necessária prova documental.

• RENDIMENTOS PREDIAIS

Para efeitos de comprovação da titularidade dos imóveis que detém e que geraram os rendimentos ora postos em causa, junta a escritura de habilitação de herdeiros assim como a caderneta predial da propriedade plena do imóvel sito no n.º [redacted], em Lisboa, na freguesia de [redacted], inscrito na respetiva matriz sob o artigo [redacted].

É o próprio reclamante que reconhece que, em relação aos imóveis indicados pela AT, houve lugar a rendas no valor de € 5.299,67 e retenções na fonte de € 364,00.

Contudo, através dos respetivos recibos, emitidos nos termos do n.º 5 do art.º 115.º do CIRS, com o número da herança indivisa – [redacted] constata-se que aqueles valores já correspondem ao terço do qual o reclamante é titular.

Cumpra ainda referir que por não se verificarem os pressupostos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios.

VI – CONCLUSÃO

Nestes termos, propõe-se o indeferimento do pedido, de acordo com os fundamentos expressos na presente informação.

Q) Por despacho de 29 de julho de 2020 foi convolado em definitivo o projeto de decisão identificado no ponto anterior.

R) Em 19 de julho de 2022, o requerente apresentou no Serviço de Finanças de Lisboa – ..., um pedido de revisão oficiosa contra o sobredito ato de liquidação de IRS do ano de 2015, referindo “(...) *não ter sido considerado o valor de aquisição dos títulos mobiliários.*”

S) Por ofício da Divisão de Justiça Tributária, da Direção de Finanças de Lisboa, de 20 de março de 2024, o requerente foi notificado do projeto de indeferimento da revisão oficiosa apresentada e, bem assim, para, querendo, exercer o direito de audição prévia.

T) Em 11 de abril de 2024, o requerente exerceu o seu direito de audição prévia, tendo juntado aos autos o documento emitido pelo banco BPI com o título "*Mais e menos valias previstas no artigo 10.º do Código do IRS — Operações sujeitas a tributação*", do qual resulta o seguinte:

OBRIGAÇÕES (**)							
B...	525%-05.03.2015	3511-02-2015	35.070,00	91,19	17-09-2014	35.000,00	0,00
Totais:			35.070,00	91,19		35.000,00	0,00

U) Ainda juntou aos autos documento emitido pelo BES, intitulado "*declaração de movimentos de registo/depósito de valores mobiliários*", datado de 2 fevereiro 2015, do qual resulta uma listagem de movimentos do ano de 2014, concretizados "entradas",

"compras", "saída", com a identificação da "Data", "Operação", "Valor unitário", "Quantidade", "Valor Operação" e "Despesas/Encargos na alienação", como segue:

Ano dos movimentos 2014

DOSSIERS DE VALORES MOBILIÁRIOS - MOVIMENTOS DO ANO					
Data	Operação	Valor Unitário	Quantidade	Valor Operação	Despesas/Encargos na alienação
Ações					
CH00 [redacted] C... SA (SUÍÇA)					
09/03/2014	Transferência de Valores Mobiliários - Entrada	0,00 €	260	0,00 €	0,00 €
FR00 [redacted] D... (FRANÇA)					
04/03/2014	Transferência de Valores Mobiliários - Entrada	0,00 €	170	0,00 €	0,00 €
Obrigações e outros títulos de dívida					
DE00 [redacted] B... (ALEMANHA)					
09/05/2014	Transferência de Valores Mobiliários - Entrada	0,00 €	35.000,00 €	0,00 €	0,00 €
PTC [redacted] E... SGPS SA (NIF 504499777)					
22/01/2014	Operação valores mobiliários - Compra	99,28 %	100.000,00 €	99.280,00 €	0,00 €
U [redacted] BANCO [redacted] SA (ILHAS CANIÃO)					
18/05/2014	Transferência de Valores Mobiliários - Entrada	0,00 %	72.563,60 €	0,00 €	0,00 €
Fundos de Investimento					
IE [redacted] F... (IRLANDA)					
22/03/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	120,5100 €	341,8030	41.147,82 €	0,00 €
22/04/2014	Transferência de unidades de participação - Saída	0,0000 €	341,8030	0,00 €	0,00 €
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	0,0000 €	341,8030	0,00 €	0,00 €
LU [redacted] G... (LUXEMBURGO)					
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	202,7757 €	489,0000	98.875,80 €	0,00 €
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Saída	0,0000 €	489,0000	0,00 €	0,00 €
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	0,0000 €	489,0000	0,00 €	0,00 €
LU [redacted] H... (REINO UNIDO)					
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	44,3189 €	670,0000	296.713,09 €	0,00 €
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Saída	0,0000 €	670,0000	0,00 €	0,00 €
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	0,0000 €	670,0000	0,00 €	0,00 €

DOSSIERS DE VALORES MOBILIÁRIOS - MOVIMENTOS DO ANO					
Data	Operação	Valor Unitário	Quantidade	Valor Operação	Despesas/Encargos na alienação
Fundos de Investimento					
L [redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
IBERIA FUND E (LUXEMBURGO)					
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	41,9200 €	612,0000	25.214,40 €	0,00 €
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Saída	0,0000 €	612,0000	0,00 €	0,00 €
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	0,0000 €	612,0000	0,00 €	0,00 €
LJ [redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
(LUXEMBURGO)					
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	221,2706 €	340,0000	69.655,80 €	0,00 €
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Saída	0,0000 €	340,0000	0,00 €	0,00 €
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	0,0000 €	340,0000	0,00 €	0,00 €
LK [redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
(LUXEMBURGO)					
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	10,3500 €	3.020,0000	49.396,00 €	0,00 €
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Saída	0,0000 €	3.020,0000	0,00 €	0,00 €
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	0,0000 €	3.020,0000	0,00 €	0,00 €
LL [redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
(LUXEMBURGO)					
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	106,5400 €	895,7000	89.090,94 €	0,00 €
LM [redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
(LUXEMBURGO)					
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	140,2900 €	709,0000	98.919,68 €	0,00 €
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Saída	0,0000 €	709,0000	0,00 €	0,00 €
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	0,0000 €	709,0000	0,00 €	0,00 €
LN [redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
(LUXEMBURGO)					
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	165,6300 €	299,0000	59.211,07 €	0,00 €
LO [redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
(LUXEMBURGO)					
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	58,3478 €	397,0620	21.995,99 €	0,00 €
LP [redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
(LUXEMBURGO)					
17/07/2014	Subscrição de unidades de participação	180,6000 €	415,2820	74.999,50 €	0,00 €

DOSSIERS DE VALORES MOBILIÁRIOS - MOVIMENTOS DO ANO					
Data	Operação	Valor Unitário	Quantidade	Valor Operação	Despesas/Encargos na alienação
Fundos de investimento					
LU [redacted]	Q...	(LUXEMBURGO)			
21/07/2014	Subscrição de unidades de participação	35,1700 €	2.132,4990	74.999,99 €	0,00 €
LU [redacted]	R...	(ALEMANHA)			
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	146,6200 €	361,0000	49.677,21 €	0,00 €
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Saída	0,0000 €	361,0000	0,00 €	0,00 €
22/05/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	0,0000 €	361,0000	0,00 €	0,00 €
LU [redacted]	S...	(LUXEMBURGO)			
30/06/2014	Transferência de unidades de participação - Entrada	67,9900 €	376,0000	24.691,92 €	0,00 €
PT [redacted]	T...	(NIF [redacted])			
18/02/2014	Resgate de unidades de participação	7,6184 €	11.813,5041	90.000,00 €	0,00 €
28/07/2014	Subscrição de unidades de participação	7,6695 €	5.215,4630	40.000,00 €	0,00 €
PT [redacted]	U...	(NIF [redacted])			
07/05/2014	Subscrição de unidades de participação	5,5784 €	32.618,1501	180.000,00 €	0,00 €
14/07/2014	Resgate de unidades de participação	5,5351 €	48.157,6290	266.507,20 €	0,00 €
Out. valores mobiliários					
D [redacted]	V...	(ALEMANHA)			
15/05/2014	Transferência de Valores Mobiliários - Entrada	0,00 €	310	0,00 €	0,00 €

Os valores mobiliários deitados pelo cliente e registados no Banco Espírito Santo, S.A. foram, nos termos da medida de resolução aplicada

V) Por declaração intitulada "*Declaração de movimentos de registo/depósito de valores mobiliários*", emitida pelo Novo Banco, datado de 18 março de 2016, resulta o seguinte:

ASSUNTO: DECLARAÇÃO DE MOVIMENTOS DE REGISTO/DEPÓSITO DE VALORES MOBILIÁRIOS
(ARTIGO 125º DO CÓDIGO DO IRS - CIRS E ARTIGO 129º DO CÓDIGO DO IRC - CIRC)

IDENTIFICAÇÃO DO TITULAR DOS VALORES MOBILIÁRIOS	
Nome	A... NIF / NIPC
Morada/Sede	LISBOA
Código Postal	LISBOA

NOTA INFORMATIVA

Os movimentos de registo/depósito de valores mobiliários constantes desta declaração serão também integrados nas Declarações Modelo 13 e 33 que o Banco irá enviar à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos dos artigos 124º e 125º do CIRS e 129º do CIRC.

Para pessoas singulares, as mais-valias obtidas na alienação onerosa / venda de valores mobiliários devem ser apuradas e sujeitas a tributação em função das regras previstas nos artigos 10º, 42º a 52º e 72º do CIRS, devendo, para o efeito, ser tomadas em consideração as aquisições e alienações de valores mobiliários das carteiras detidas pelo sujeito passivo também junto de outras instituições financeiras.

A presente declaração constitui um resumo dos movimentos de registo/depósito de valores mobiliários ocorridos durante o ano transato, que foram objeto de comunicações anteriores por parte do Banco e pode incluir transferências de valores mobiliários sem movimentação financeira, cabendo ao seu titular a sua qualificação e determinação do valor das mesmas.

Na denominação dos valores mobiliários é indicado o NIF das entidades emittentes que sejam residentes em Portugal ou o país de residência das entidades emittentes que sejam não residentes.

A avaliação da obrigatoriedade da inclusão dos movimentos na declaração de IRS deve ser efetuada pelo sujeito passivo, em razão das suas circunstâncias particulares, nomeadamente da sua residência fiscal, da residência/sede da entidade emittente dos valores mobiliários, da aplicação de eventuais exclusões tributárias/isenções de imposto, ao abrigo de disposições internas ou internacionais.

As operações com valores mobiliários negociados em moeda diferente do Euro foram convertidas ao câmbio em vigor à data da respetiva liquidação.

Ano dos movimentos 2015

DOSSIERS DE VALORES MOBILIÁRIOS - MOVIMENTOS DO ANO					
Data	Operação	Valor Unitário	Quantidade	Valor Operação	Despesas/Encargos
Fundos de investimento					
PT	NB Tesouraria Ativa -OICVMaberto (NI				
06/10/2015	Resgate de unidades de participação	7,6352 €	7.823,6111	59.734,84 €	0,00 €

W) Por ofício datado de 20 de maio de 2024, o SP foi notificado da decisão de indeferimento por parte da AT do pedido de revisão oficiosa, assente no entendimento proveniente de despacho do Diretor de Finanças Adjunto do qual resulta a seguinte fundamentação:

O pedido de revisão oficiosa não especifica em que termos é efetuado, para podermos aferir dos respetivos pressupostos e tempestividade.

De facto, o art.º 78.º da LGT, com base no qual é formulado o pedido de revisão oficiosa, dispõe de quadros legais diferentes, dos quais resultam prazos distintos para a dedução do pedido.

Importa, assim, identificar o normativo legal ao abrigo do qual se poderá enquadrar este pedido de revisão.

Assim temos:

- A revisão do acto tributário por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação graciosa e com fundamento em qualquer ilegalidade (1.ª parte do n.º 1);
- A revisão do acto tributário por iniciativa da Administração Tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (2.ª parte do n.º 1);
- A revisão da matéria coletável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, pode ser autorizada excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário (n.º 4), qualificando o n.º 5 desta norma, injustiça grave a que resulta de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade, e injustiça notória aquela que é ostensiva, condicionada a que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte;
- A revisão do acto tributário por motivo de duplicação de coleta, no prazo de quatro anos, seja qual for o fundamento (n.º 6).

Antes de mais e relativamente à situação em apreço, importa referir que, após consulta efetuada ao Sistema de Contencioso Administrativo Tributário – SICAT, constatou-se que o requerente, com os mesmos fundamentos e objeto do presente procedimento, em 2020/02/04, já havia apresentado reclamação graciosa, que foi instaurada com o n.º [] 2020 [] (REC []).

Verificou-se ainda que, a referida reclamação, foi indeferida por despacho da Chefe de Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa, datado de 2020/07/29.

Que no âmbito da sua apreciação, o sujeito passivo não logrou trazer aos autos os documentos originais, ou conforme os originais, emitidos pela entidade bancária, para efeitos de comprovação dos valores de aquisição dos valores mobiliários, ora em causa.

Também se verificou que daquela decisão foi o contribuinte, em 2020/09/28, devidamente notificado não tendo recorrido, nem apresentado impugnação judicial, conforme consulta efetuada aos registos informáticos do Sistema de Contencioso Administrativo Tributário – SICAT e do Sistema de Contencioso Judicial Tributário – SICJUT.

Importa ainda referir que, face aos fundamentos invocados, podemos concluir que não se trata de uma situação de duplicação de coleta.

Resta-nos as disposições legais contidas na 2.ª parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT e no n.º 4 do mesmo artigo e diploma legal, sendo que ambas se mostram tempestivas.

Porém, não nos parece que se verifiquem os pressupostos contidos naquelas normas.

De facto, face à situação em apreço e aos fundamentos invocados:

- constata-se que o requerente, não poderá beneficiar do disposto na 2.ª parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT, na medida em que não se verifica qualquer erro que possa ser imputável aos serviços, porquanto, a liquidação oficiosa em causa foi efetuada em consonância com a lei,
- e, não haverá lugar, igualmente, à revisão ao abrigo dos n.ºs 4 e 5 do art.º 78.º da LGT porque não

resulta dos autos que se esteja perante uma injustiça, grave ou notória, no apuramento da matéria tributável que justifique o recurso a esse procedimento, uma vez que a liquidação em causa resulta de comportamento negligente por parte do requerente, pelo facto de não ter cumprido com uma obrigação declarativa.

III – CONCLUSÃO

Assim, em face do exposto e dos fundamentos invocados, propõe-se que o presente pedido de revisão seja INDEFERIDO.

X) Ainda resulta o seguinte:

IV – INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR

Atendendo aos fundamentos de facto e de direito constantes do projeto de decisão, foi exarado em 2024/03/19, despacho no sentido do indeferimento do pedido, pelo Diretor de Finanças Adjunto, por subdelegação.

A notificação daquela decisão, foi efetuada ao requerente (na pessoa do seu mandatário) através do ofício n.º [redacted] datado de 2024/03/25, expedido na mesma data, através do registo CTT – RH [redacted] PT, para, no prazo de 15 (quinze) dias, exercer por escrito o direito de audição prévia previsto no art.º 60º da Lei Geral Tributária, dando-se assim cumprimento ao estabelecido no n.º 4 do citado artigo e lei.

Considerando o estatuído no art.º 39.º do CPPT, quanto à perfeição das notificações, a notificação considera-se efetuada em 2024/03/28, pelo que, o termo do prazo para exercer tal direito ocorreu em 2024/04/12.

No decurso daquele prazo, o requerente veio exercer o direito de audição prévia através de um requerimento e um documento emitido pelo Banco BPI, enviados por cartas registadas em 2024/03/26 e 2024/04/11 (entrada GPS [redacted]).

No exercício do direito de audição, o reclamante vem manifestar a sua discordância, com os fundamentos que constam da sua petição e que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

Posteriormente, e em complemento aos elementos anteriormente juntos, enviou um documento emitido pelo Banco Espírito Santo, solicitando a junção do mesmo aos autos – entrada GPS 2024 [redacted], de 2024/04/30.

O documento emitido pelo Banco BPI refere-se a Mais e menos-valias previstas no art.º 10.º do Código do IRS – “Operações sujeitas a tributação” e, o documento emitido pelo Banco Espírito Santo, respeita a uma declaração de movimentos de registo/depósito de valores mobiliários.

Após análise da exposição apresentada pelo requerente, elaborada após ter sido notificado do projeto de decisão, a fim de exercer o direito de audição prévia previsto no artigo 60º da Lei Geral Tributária e que fez uso de tal direito, constata-se que as alegações ora formuladas, em sede de audição, não são suscetíveis de alterarem os fundamentos do projeto de decisão, no qual consta a fundamentação de facto e de direito e os preceitos legais aplicáveis para os quais novamente se remete.

De facto, não se verifica qualquer erro que possa ser imputável aos serviços, porquanto, a liquidação oficiosa em causa foi efetuada em consonância com a lei, resultante a mesma de comportamento negligente por parte do requerente, pelo facto de não ter cumprido com a obrigação declarativa que lhe era imposta.

Face ao exposto, e uma vez que se mantêm válidos os fundamentos constantes do projeto de decisão, propõe-se que seja convertida em definitiva a proposta efetuada no referido projeto, no sentido de

INDEFERIR o pedido.

À consideração superior

Y) O presente PPA deu entrada a 27 de agosto de 2024.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não foram identificados outros factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art. 123.º, 2, CPPT, e art. 607.º, 3, CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º, 1, a), e e), RJAT).

Deste modo, 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. anterior art. 511.º, 1, CPC, correspondente ao atual art. 596.º, aplicável *ex vi* art. 29.º, 1, e), RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do art. 110.º, 7, CPPT, e a prova documental aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

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

Na verdade, 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 o n.º 5 do art. 607.º do CPC.

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, CCiv.) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Além disso, referir ainda que como fundamentação dos atos tributários em apreciação só releva o que consta do PA, pois não é admissível a fundamentação à posteriori ou a tentativa de suprir as deficiências dos atos impugnados através das alegações contidas na resposta junta aos autos pela AT. A fundamentação relevante é apenas e só a que consta do procedimento de liquidação e cobrança realizado pela AT em sede própria e que a conduziu à emissão da liquidação oficiosa de imposto.

Concretizando, o preenchimento da declaração oficiosa por parte da AT, conforme PA junto, e que originou posteriormente o ato de liquidação em apreciação, foi suportado pelo documento intitulado "*Consultas Obrigações Acessórias - Detalhe - Por Sujeito Passivo*".

Pelo apontamento manuscrito "*Banco BPI, SA*" relativamente à coluna "*Nif Entidade Declarante*" descortina-se quais os valores mobiliários que geraram os tributados alegados rendimentos. Mais resultam das colunas "*Tipo Rendimento*", "*Valor Rendimento*", "*Taxa Regime Tributação*" e "*Montante do Imposto Retido*", as informações respetivas.

Por sua vez, conforme peticionado pelo requerente, nos presentes autos, e com o acordo da AT, pois também o reproduz, é dado como provado que o código E10 corresponde a dividendos de ações e o código E20 corresponde a juros.

Os códigos E10 e E20 também constam da declaração oficiosa Modelo 3, Anexo E. Ao código de rendimento E10 corresponde €1.038,60 de rendimento. Ao código E20 corresponde €9.641.02 de rendimento.

Confrontando o documento que suporta o preenchimento do citado Anexo E, "*Consultas Obrigações Acessórias - Detalhe - Por Sujeito Passivo*", verificamos que com o código 10 corresponde, no ano de 2015, dividendos no total de €1.038,60 (€554,10 €484,50), tendo sido objeto de retenção na fonte à taxa 0%. No entanto, com o código 20 não se encontra associado qualquer rendimento.

O PA junto pela AT, do qual se extrai a documentação mencionada, não foi impugnado pelo requerente, nem a AT, com a sua contestação, carrou para os autos factos ou prova sequer que esclarecessem ou completassem esta leitura além do que foi dito.

Além disso, é a AT que esclarece estar em discussão rendimentos do SP intermediados exclusivamente pelo Banco BPI, SA, e não pelo BES ou pelo Novo Banco.

Esta análise permite concluir ter a AT cumprido com o ónus de prova de que o SP obteve rendimentos de capital num total de €1.038,60 sobre o qual recaiu a taxa 0% de retenção na fonte. Mas a AT não conseguiu convencer o Tribunal da comprovabilidade de o requerente ter auferido rendimentos de €9.641.02. Simplesmente, porque se ignora a natureza dos referidos rendimentos e se eles deveriam ser ou não sujeitos a retenção na fonte por serem rendimentos de capital.

A concluir, ainda importa esclarecer ter resultado do alegado no ponto 103.º do PPA, e não contestado pela AT, em como o BPI cumpriu com a obrigação de comunicação à AT e ao requerente, nos termos do art. 119.º, 1, 7, CIRS, dos rendimentos por este auferido e correspondentes retenções e respetivas taxas.

Por tudo isto se decidiu a matéria de facto nos termos sobreditos.

B — DE DIREITO

Como vimos, o *thema decidendum* consiste em verificar se o ato de liquidação se encontra ou não fundamentado, se os rendimentos da categoria E auferidos pelo requerente foram ou não objeto de retenção na fonte e, por fim, ainda apreciar se a operação relativa à venda de obrigações se encontra ou não sujeita a tributação por mais-valias.

i) Da alegada falta de fundamentação do ato de liquidação

Refere o SP não resultar da análise do teor da notificação dos atos de liquidação a suficiente e necessária fundamentação, nem de facto, nem de direito, conforme é exigido pelo disposto no art. 77.º, LGT, por forma a justificar a decisão nela inserta, pois não são perceptíveis, quer para um destinatário normal, quer também, para o ora requerente.

Defende recair sobre a AT a obrigação de enumerar os elementos de facto e de direito em que assenta a liquidação contestada, de modo a que se possa percorrer o itinerário cognitivo e valorativo constante dos atos em causa e (re)conhecer o juízo de ponderação efetuado.

Esta obrigação de fundamentação resulta do art. 268.º, 3, CRP, do art. 77.º, LGT, e do art. 152.º, CPA.

Por sua vez, a AT, alega não existir qualquer falta de fundamentação que tenha impossibilitado o conhecimento do *iter cognoscitivo* da requerida, pois o requerente pronunciou-se preteritamente, nomeadamente, em sede de reclamação graciosa, insurgindo-se contra a liquidação em discussão, utilizando os elementos de prova necessários para demonstrar a bondade da posição que ora reproduz.

Olhemos à jurisprudência consolidada, fazendo nossa, *data venia*, o entendimento manifestado pelo acórdão prolatado no âmbito do proc. 8/2011-T, CAAD: *"A falta de fundamentação é provavelmente o tema de direito administrativo e fiscal mais versado na doutrina e na jurisprudência após o início de vigência da atual Constituição da República. O que não admira. É que a fundamentação dos atos administrativos (e os tributários deles não diferem sob o ponto de vista orgânico) num Estado de direito democrático assume a natureza de um simples postulado do princípio fundamental de subordinação da Administração à Constituição e à lei e do reconhecimento constitucional dos direitos e garantias dos administrados. Assim se havia de concluir, simplesmente, já em face dos arts. 2.º, 267.º e 269.º da versão originária da atual Constituição. E porque assim foi entendido é que o legislador ordinário se apressou a regular a matéria, pela mão do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho. A partir da revisão constitucional de 1982, o dever de fundamentação dos actos administrativos passou a assumir a natureza de um direito ou garantia fundamental dos cidadãos (art.º 268.º, n.º 2) e assim é hoje entendido.*

No domínio tributário, ultrapassado um período inicial em que se entendeu que a fundamentação do ato tributário se bastava com a observância dos trâmites procedimentais previstos nas diversas cédulas fiscais, cedo se assentou na ideia de que também o ato tributário, enquanto ato praticado ou imputável à administração, como ato administrativo sob o ponto de vista orgânico, estava sujeito ao princípio da exigência de uma fundamentação contextual e expressa, estabelecida na Constituição.

A Lei Geral Tributária (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, entrado em vigor em 1 de Janeiro de 1999) densificou, no domínio tributário, o direito fundamental de fundamentação dos atos tributários, no seu art.º 77.º. Entende o Tribunal Arbitral não ser necessária grande explanação sobre o sentido e extensão do dever de fundamentação expressa e contextual dos atos tributários. Por isso aborda a matéria apenas na perspetiva da aplicação ao caso concreto, pondo o acento tónico nos aspetos aqui relevantes. De acordo com o n.º 2 do art.º 77.º da LGT, “a fundamentação 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”. Entre as várias razões que justificam a exigência da fundamentação, como as de

propiciar ao decisor um momento de reflexão antes de emitir a sua vontade funcional, de garantir a transparência da atuação administrativa, de assegurar a possibilidade e eficácia do controlo hierárquico ou jurisdicional, sobressai a de possibilitar ao interessado administrado a formulação de um juízo consciente sobre a conveniência de aceitar ou impugnar graciosa ou contenciosamente o ato.

Sendo o ato tributário um ato abrasivo de administração, na medida em que atinge o património do cidadão, a título unilateral e não sancionatório, é evidente que as exigências densificadas na LGT têm de ser analisadas, essencialmente, na perspetiva de possibilitarem ao administrado a aceitação ou a impugnação do ato. Todavia, a possibilidade de intelecção dos fundamentos do ato tributário, e conseqüentemente da capacidade significativa do discurso fundamentador, não é a mesma em todas as situações em que os mesmos são praticados.

No caso dos atos praticados em massa, o esclarecimento não deixa de ser, também, uma resultante das próprias relações que os cidadãos estabelecem entre si na sociedade, da intervenção dos media e da frequência com que esses atos acontecem.

Daí que o discurso fundamentador para poder ser entendido não careça de especial densidade significativa.

Por outro lado, também no caso dos atos tributários cuja prolação acontece após um “diálogo” estabelecido anteriormente com o administrado, nomeadamente através da sua notificação para apresentação de documentos ou prestação de informações ou, ainda, da sua audição sobre os relatórios efetuados nos procedimentos de inspeção tributária à sua concreta atividade, a possibilidade de apreensão dos fundamentos do ato aumenta e, conseqüentemente, diminui a exigência de espessura da sua declaração formal.

A jurisprudência administrativa e fiscal, que nos dispensamos de citar, dado ser imensa, tem traduzido esta ideia na afirmação de que o ato se considera suficientemente fundamentado quando permite dar a conhecer o iter cognoscitivo e valorativo seguido pela administração para decidir nos termos que decidiu.

De acentuar, também, por pertinente, que o dever de fundamentação contende com a formação do próprio ato, está associado temporalmente à formação da decisão administrativa – daí que seja uma exigência relativa à forma do ato - e não tem nada a ver com o eventual défice da sua comunicação ou notificação ao interessado."

Ora, admitindo este entendimento, compulsados os autos, verificamos pela leitura da reclamação graciosa bem como pela leitura do documento do qual resulta o exercício do direito de audição prévia em sede de revisão oficiosa ser de concluir ter o requerente conhecimento do *iter* cognoscitivo e valorativo seguido pela administração. Em ambos os documentos se extrai a discussão sobre a retenção na fonte dos rendimentos de capitais bem como a discussão sobre as mais valias. Discussão esta que em sede de PPA o requerente veio pugnar.

Posto isto, o requerente compreendeu bem as razões que levaram a AT a proferir o ato de liquidação ora em discussão. Apenas não se conforma com elas.

Sendo assim, decide este Tribunal pela improcedência do alegado vício de falta de fundamentação não dando, nesta parte, razão ao requerente.

ii) Da tributação dos rendimentos de capitais

Quanto a este ponto, refere o requerente que os rendimentos ora em análise não teriam de ser declarados mediante a apresentação da declaração modelo 3 de IRS, cabendo a tributação à entidade devedora, pois estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo. Além disso, defende que tais rendimentos foram, efetivamente, sujeitos a retenção na fonte, em cumprimento do art. 71.º, 1, a), CIRS. Mais menciona ser evidente que tal retenção operou conforme resulta do teor do documento 12, junto aos autos com o PPA, emitido pelo Novo Banco, com o título *Declaração de movimentos de Registo/Depósito de valores mobiliários (artigo 125.º do Código do IR – CIRS e artigo 129.º do Código do IRC -CIRC)*”. Daí laborara em erro a AT quando aplica o disposto no art. 72.º, CIRS.

Por sua vez, a AT pugna, como já resultava da decisão que indeferiu a reclamação graciosa, que *relativamente aos rendimentos de capitais mostram-se devidamente tributados pois não tendo sido sujeitos a tributação através de retenção na fonte a título definitivo, estão a ser corretamente tributados nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 72.º, CIRS.*

Mais refere que o citado documento 12 respeita a uma declaração emitida em março de 2016 pela entidade bancária Novo Banco, onde identifica o resgate de unidades de participação no ano controvertido. *Porém, os rendimentos oficiosamente considerados na mod. 3/anexo E, num total de €10.679,62, correspondem a dividendos e juros ou rendimentos de aplicação de capitais que a entidade declarante, no caso o banco BPI, SA, veio declarar por via da*

apresentação da mod. 30 à AT e de onde explicitamente decorre que naquelas operações a sujeição à taxa de tributação a título definitivo não foi concretizada, ao contrário de outros valores igualmente identificados nesse modelo declarativo que os serviços não fizeram constar da declaração oficiosa. Daí não assistir razão ao requerente.

Vejamos.

Os rendimentos em causa são tributados em território nacional por força do disposto no art. 13.º, CIRS, porquanto o requerente, embora não resida em território português, obteve rendimentos que se consideram obtidos em território português.

Por sua vez, nos termos do art. 18.º, CIRS, são tributados os rendimentos obtidos em território português, inclusive, por não residentes, nomeadamente, os rendimentos de aplicação de capitais devidos por entidades que nele (em território português) tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento.

Os referidos rendimentos de capitais estão sujeitos a retenção na fonte de IRS à taxa de 28%, sempre que os mesmos sejam obtidos em território português, por residentes ou não residentes, pagos por ou através de entidades que aqui tenho sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento e que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, nos termos dos artigos 71.º, 1, a), 101.º, ambos do CIRS.

Conforme estabelece o art. 34.º, LGT, a retenção na fonte é a entrega pecuniária efetuada por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição pelo substituto tributário. Ocorre substituição quando a prestação tributária, por imposição legal, é exigida a pessoa diferente do contribuinte através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido (art. 20.º, LGT).

Nos termos do art. 21.º, CIRS, «*Quando, através de substituição tributária, este Código exigir o pagamento total ou parcial do IRS a pessoa diversa daquela em relação à qual se verificam os respetivos pressupostos, considera-se a substituta, para todos os efeitos legais, como devedor principal do imposto, ressalvado o disposto no artigo 103.º*».

Este art. 103.º, CIRS, na redação da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, com início de vigência a 1 de janeiro de 2015, portanto, em vigor à data, determina a responsabilidade do substituído e do substituto em caso de anomalia no mecanismo de substituição tributária, em termos similares às regras gerais previstas no artigo 28.º, LGT.

No n.º 1 estabelece que em caso de substituição tributária, é aplicável o art. 28.º da LGT, sem prejuízo do disposto no previsto e aditado n.º 4.

Com efeito, a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, aditou este n.º 4 determinando que tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respetivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido.

Determina por sua vez o art. 28.º, LGT, que em caso de substituição tributária, *a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.*

Quando a retenção tiver a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior.

Nos restantes casos, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efetivamente o foram.

A responsabilidade subsidiária *efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal*, de acordo com o disposto no art. 23.º, 1, LGT, sendo que (n.º 2 do citado preceito) a *reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão.*

Perante este enquadramento, vejamos então.

O BPI enquanto substituto tributário e intermediária do pagamento de rendimentos de capitais aos seus clientes, encontrava-se obrigado a proceder à retenção na fonte de IRS à taxa de 28% sobre os respetivos montantes, sempre que os mesmos sejam pagos a não residentes, para efeitos fiscais, em território nacional, em conformidade com o princípio da territorialidade vertido no artigo 18.º, CIRS.

Com efeito, os rendimentos de capitais pagos pela BPI aos seus clientes não residentes em território nacional encontravam-se sujeitos a retenção de IRS, preenchidos determinados requisitos que, para os presentes autos, não relevam.

Ora, resulta da matéria dada como provada que os rendimentos da categoria E do requerente aqui em apreciação foram sujeitos a retenção na fonte, embora à taxa de 0%. Com efeito, no ponto F da matéria dada como provada consta a informação que o BPI disponibilizou à AT da qual resulta que os pagamentos o foram com retenção na fonte à taxa 0%.

Para ir mais além, e como lhe competia, com relação a saber que rendimentos estão ou não sujeitos a retenção na fonte, carecia o requerente de provar com relação aos rendimentos que obteve, quais são dividendos de capital e quais são reembolso de capital para depois demonstrar que os primeiros estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, mas os segundos já não estão.

Portanto, resulta dos factos provados bem como as partes aceitam ter existido rendimento correspondente a *dividendos no total de €1.038,60*. O dissídio centra-se antes em ter ou não o BPI efetuado a retenção na fonte a título definitivo desses rendimentos. O SP alega quem sim, A AT alega que não. Demos como provado que o banco BPI contabilizou a retenção na fonte dos rendimentos identificados, mas fê-lo à taxa 0,00% do qual resultou €0,00 a título de montante de imposto retido.

Sendo assim, a responsabilidade pelo pagamento do imposto por parte do ora requerente é, *in casu*, subsidiária, por força do disposto no art. 28.º, 3, LGT, e 103.º, 4, *a contrario*.

Portanto, a AT deveria ter diligenciado em primeiro lugar pela cobrança do imposto em causa junto do substituto e, não, do substituído, pois só o pode fazer em sede de reversão após concluir, processualmente, pela fundada insuficiência dos bens penhoráveis do responsável, o que não se verificou.

A AT ainda considera estes rendimentos, que demos como provados como sendo um total de €1.038,60, deveriam ser tributados ao requerente nos termos do art. 72.º, 1, b), CIRS.

Positiva o citado preceito, na versão do CIRS em vigor à data dos factos, sob a epígrafe "*Taxas especiais*": "*1 - São tributados à taxa autónoma de 28 %: (...) b) Outros rendimentos auferidos por não residentes em território português que não sejam imputáveis a*

estabelecimento estável nele situado e que não sejam sujeitos a retenção na fonte às taxas liberatórias."

A questão passa por saber se esta alínea b) do n.º 1 do art. 72.º, CIRS, é ou não de aplicar ao caso concreto. Pensamos que não. O argumento literal exige que a subsunção desde preceito se dê relativamente a factos tributários que não se encontrem, *de per si*, sujeitos a retenção na fonte a taxa liberatório. Ora, vimos que os rendimentos objeto do presente PPA, efetivamente, encontram-se sujeitos ao regime da retenção na fonte à taxa liberatória — cf. art. 71.º, 1, a), CIRS. Portanto, não é de aplicar, contrariamente ao defendido pela AT, o regime previsto no art. 72.º, 1, b), CIRS.

Sendo assim, por erro nos pressupostos de facto e de direito, se julga, procedente o pedido do requerente e, conseqüentemente, nesta parte, ilegal o ato de liquidação.

iii) Da tributação de rendimentos de mais-valias

Em primeira linha, argumenta o requerente que a tributação sobre as mais-valias é ilegal, pois, sendo não residente fiscal em Portugal, apenas deve ser tributado pelos rendimentos obtidos no país, conforme o artigo 15.º, 2, CIRS. Além disso, segundo o art. 18.º, 1, i), CIRS, apenas são consideradas obtidas em Portugal as mais-valias de valores mobiliários de entidades com sede ou direção efetiva no país, o que não é o caso, pois o valor de € 35.070,00 considerado pela AT como mais-valia tributável diz respeito à alienação de obrigações emitidas pela B..., empresa multinacional com sede em Düsseldorf, Alemanha.

Em segunda linha, esgrima ter sido de € 35.000,00 o valor de aquisição das mencionadas obrigações e ter sido de €35.070,00 o valor de realização, tendo ainda pago € 91,19 de encargos. Conseqüentemente, existe uma menos-valia de € 34.978,81

Por sua vez, a AT, defendendo, inicialmente, a tributação de mais valias mobiliárias por ter ocorrido por parte do requerente uma alienação pelo valor de €35.070,00, reconhece que importa também considerar, para esses efeitos, o valor de aquisição e, conseqüentemente, o correspondente diferencial. Mais, *admite parece ser de atender ao pedido do Requerente no que a esta matéria em concreto diz respeito.*

Ora, com efeito, determina o art. 10.º, 1, b), CIRS, constituírem *mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou*

prediais, resultem de: (...) b) Alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários.

Por sua vez, positiva o art. 43.º, *idem*, ser o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias "o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes".

Pela simplicidade da questão, sem mais delongas, obviamente que ocorre uma menos valia e não uma mais valia, sendo que só estas últimas são tributadas, por força do disposto do citado art. 10.º, 1, b, CIRS.

Nesta parte, assiste, portanto, razão ao requerente quando refere que nada é devido a título de imposto com relação à operação de alienação das obrigações já melhor identificadas.

Fica prejudicada a necessidade de apreciar se, existindo mais valias, elas deveriam ser ou não tributadas quando o SP é um não residente e/ou quando a entidade emitente não tem sede ou direção efetiva em território português.

iv) Do indeferimento do pedido de revisão oficiosa

Na sequência de pedido de revisão oficiosa por parte do SP, a AT veio indeferir o requerido com o fundamento de não se encontrarem preenchidos os pressupostos previstos no art. 78.º, LGT, porquanto "*não se verifica qualquer erro que possa ser imputável aos serviços, porquanto, a liquidação oficiosa em causa foi efetuada em consonância com a lei, resultante a mesma de comportamento negligente por parte do requerente, pelo facto de não ter cumprido com a obrigação declarativa que lhe era imposta.*"

Insurgindo-se, veio o requerente defender a procedência de tal pedido, pois a revisão pode ser espoletada por iniciativa do contribuinte com base no "*entendimento pacífico na doutrina e na jurisprudência que "(...) embora o art. 78.º da LGT, no que concerne a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas à que tem lugar dentro do «prazo de reclamação administrativa», no n.º 6 do mesmo artigo (na redação inicial, que é o n.º 7 na redação vigente) faz-se referência a «pedido do contribuinte», para a realização da revisão oficiosa, o que revela que esta, apesar da impropriedade da designação como «oficiosa», pode ter subjacente também a iniciativa do contribuinte*" — Diogo Leite de

Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrita Editora, 4.^a edição, 2012, p. 705.

Mais refere abranger o conceito de “*erro imputável aos serviços*” qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à, neste caso, requerida, mais devendo tal erro revestir carácter relevante, gerando prejuízo efetivo, em virtude do errado apuramento da situação tributária do contribuinte daí derivando o seu carácter essencial. E cita, a título de exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo 01007/11, datado de 14 de Março de 2012, onde se decidiu que “(...) **o “erro imputável aos serviços” a que alude o artigo 78.º, n.º 1, in fine, da LGT compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afetada pelo erro.**” (destacado do requerente).

Com efeito, o art. 78.º, 3, LGT esclarece que o “erro imputável aos serviços” é tanto o erro de facto como o erro de direito.

De acordo com a jurisprudência constante: “*E embora o conceito de “erro imputável aos serviços” aludido na 2ª parte do n.º 1 do 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem não só o erro material e o erro de facto, como, também, o erro de direito ou erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do ato afetado pelo erro*”, in Acórdão do STA, de 06.02.2013, proferido no processo n.º 0839/11 e outros bem referidos na decisão do CAAD 640/2022-T.

Nesta fase, já este tribunal concluiu pela ilegalidade do ato tributário, por erro nos pressupostos de facto e de direito, conforme melhor explanado *supra*.

Como se concluiu, a AT não apreciou devidamente a factologia que lhe foi levada pelo BPI, nomeadamente, no decurso das obrigações acessórias que sobre este recai enquanto entidade intermediária e custodiante de valores mobiliários titulados pelo ora requerente.

Assim, há de facto erro imputável aos serviços que pode servir de base à revisão no prazo previsto no art 78.º, 1, LGT, e isso mesmo foi alegado pela Requerente, pelo que deveria ter a AT dado provimento ao requerido. Consequentemente, deve ser anulado o ato de

indeferimento da revisão oficiosa requerida, por ilegal, por erro nos pressupostos de facto e de direito.

*

Nos termos do n.º 2 do art. 608.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do art. 29.º do RJAT, o Tribunal não está obrigado a apreciar todos os argumentos das partes, quando a decisão esteja prejudicada pelo já decidido, o que no presente processo se traduz na decisão proferida de ilegalidade da liquidação nos termos expostos, ficando, assim, prejudicado o conhecimento de outras questões carreadas para os autos.

* * *

IV — DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

a) julgar improcedente a exceção invocada e procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, anular a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa bem como o ato de liquidação respeitante ao período tributário de 2015, já melhor identificado, e respetivos juros compensatórios, com as legais consequências;

b) Condenar a requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

V — Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 15.521,99, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI — Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €918,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, conforme o disposto no artigo 22.º, 4, RJAT.

Notifique-se.

Bom Sucesso,

¹14 de março de 2025

O Árbitro Singular

(Ricardo Marques Candeias)

¹ De acordo com o Despacho de Retificação de 2025-03-18.