

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 377/2024-T**

**Tema: IRS; Liquidação Oficiosa-Processamento de Divergências**

### **SUMÁRIO:**

*Não se verifica a violação do princípio do inquisitório, bem como o vício de falta de fundamentação, quando no quadro de uma liquidação oficiosa de IRS, com origem num procedimento de divergências, foi sendo dado conhecimento ao contribuinte das razões que determinaram o indeferimento do recurso hierárquico oportunamente interposto.*

## **DECISÃO**

### **I-RELATÓRIO**

1.A..., contribuinte n.º..., residente no ..., – ..., ...-..., Cascais (*doravante designado por Requerente ou Sujeito Passivo*), apresentou em, 2024-03-18 pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º, n.ºs 1 e 2, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (*doravante designado por RJAT*) e da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, (*doravante designada por AT ou Requerida*) com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de indeferimento do recurso hierárquico, a que coube o n.º ...2023..., e consequente anulação do acto de liquidação de IRS, n.º 2022..., no valor de 40.290,52 €, com referência ao ano de 2020.

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral tributário foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 2024-03-18, e notificado à AT em 2024-03-20.

3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, e devidamente notificado às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário, que comunicou àquele Conselho, a aceitação do encargo, no prazo previsto no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem administrativa.

4. As partes foram notificadas dessa designação não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT na redação que lhes foi conferida pela Lei nº 66/2012, de 31 de Dezembro.

5. O tribunal arbitral singular ficou constituído em 2024-05-28, de acordo com a alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação que lhe foi conferida pelo artigo 228º, da Lei 66/2012, de 31 de Dezembro.

6. Devidamente notificada para tanto, através de despacho arbitral proferido em 2024-05-28, veio a AT, em 2024-06-26 apresentar a sua resposta e o processo administrativo anexo.

7. Em 2024-07-02, o tribunal arbitral proferiu despacho, onde, para além mais, foi determinado a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, a dispensa de apresentação de alegações, e se indicou como data limite para a prolação da decisão e sua notificação às partes.

8. Com data de 2024-11-27, e pelas razões que do mesmo constam, foi prorrogado o prazo de emissão e notificação da decisão arbitral, nos termos do disposto no nº 2 do artigo 21º do RJAT.

\*\*\*\*\*

### ***-Questões a decidir***

As questões a analisar e decidir nos presentes autos, afiguram-se de meridiana identificação, reconduzindo-se, fundamentalmente, e atento o pedido do Requerente, (i) em saber se a AT violou o princípio do inquisitório, (ii) se estamos perante o vício de falta de fundamentação, e (iii) outros, com estes relacionados (ilegalidade da liquidação por erro nos pressupostos, ausência de audiência prévia, ilegalidade da decisão proferida em sede de recurso hierárquico) relativamente ao acto de liquidação controvertido.

**- Posição do Requerente**

A posição do Requerente, resulta, com maior clareza, dos argumentos que despendeu em sede de reclamação graciosa e do recurso hierárquico que se lhe seguiu, (e que fundamentalmente a replica) sustentando o seguinte:

-por despacho de 16 de Agosto, o Senhor Chefe do Serviço de Fianças de Cascais sancionou a informação elaborada pela Técnica Responsável, cuja data se desconhece, no sentido de projectar indeferir o pedido formulado (*cf. artº 6 do pedido de pronúncia arbitral*) (*ppa*),

- (...) após o exercício do direito de audição, a Autoridade Tributária e Aduaneira, através do Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Cascais, (...) proferiu despacho nos termos do qual é indeferida a reclamação graciosa (*cf. artº 7 do ppa*),

- em termos sintéticos, a Autoridade Tributária e Aduaneira considera que o Autor não fez prova dos gastos e do valor de aquisição dos activos mobiliários, para o cálculo da mais valia tributável (*cf. artº 8 do ppa*),

- em face do teor da decisão proferida, o Autor interpôs recurso Hierárquico (...) que foi indeferido (*cf. artº 9 do ppa*),

(...) o Autor juntou os documentos comprovativos do valor de aquisição (...) documentos esses que fazem prova irrefutável do valor investido e dos custos incorridos. (*cf. artº 15 do ppa*),

-valor de aquisição este devidamente registado na Declaração de Rendimentos de IRS de substituição entregue e que a Autoridade Aduaneira optou por ignorar. (*cf. artº 16 do ppa*),

-não obstante, em face da decisão proferida, o Autor solicitou à entidade bancária certidão dos custos incorridos e do valor do investimento realizado e que se juntam. (*cf. artº 17 do ppa*),

- de acordo com o princípio do inquisitório, consagrado no artigo 58º, da Lei Geral Tributária, a Autoridade Tributária e Aduaneira deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material (*cf. artº 23 do ppa*),

---

No segmento específico da violação dos princípios aplicáveis ao procedimento tributário, com particular ênfase, quanto à violação do princípio do inquisitório, e falta de fundamentação, convoca o Requerente excertos da doutrina a respeito: *“o princípio do inquisitório justifica-se pela obrigação de prossecução do interesse público imposta à actividade da administração tributária, e é o corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua actividade (...)*

*“Por outro lado, aquele dever de imparcialidade, reclama que a administração tributária procure trazer ao procedimento todas as provas relativas à situação fáctica em que vai assentar a decisão, mesmo que elas tenham em vista demonstrar factos cuja prova seja contrária aos interesses patrimoniais da Administração.” (cfr, artº 25º do ppa),*

Reitera ainda o Requerente que a Autoridade Tributária e Aduaneira está sujeita, na sua actuação, à prossecução do interesse público, devendo, para tanto, no âmbito da sua actividade inspectiva, procurar sempre alcançar a verdade material subjacente aos factos inspecionados. *(cfr, artigo 24 do ppa),*

No que concerne à falta de fundamentação o Requerente procede de igual modo, sustentando que no que respeita ao acto de liquidação de IRS e Juros Compensatórios importa também referir, que os mesmos não respeitam o disposto no artigo 77º da Lei Geral Tributária (“LGT”), ou seja, não se mostram fundamentados nos termos legalmente adequados. *(cfr. artº 37 do ppa),*

*-(...) dos mesmos não consta a respectiva fundamentação nem é feita remissão para qualquer documento externo. (cfr artº 38 do ppa),*

*-(...) não se pode considerar que sejam explicitados todos os fundamentos, que determinaram a sua emissão, sendo apenas indicado um conjunto de valores, o exercício, e o imposto a que respeitam, insuficientes para um destinatário normal, e também para o ora Autor. (cfr. artº 39 do ppa),*

Densifica ainda o Requerente a interpretação que leva a cabo, quanto ao artigo 77º da LGT, do artigo citando doutrina e identificando autores relacionados com o normativo em causa,

Concluindo, quanto a este segmento que *“(...) no acto de liquidação em causa não há qualquer referência, expressa, ou implícita, a Relatório da Inspeção Tributária ou a qualquer documento*

---

concreto, pelo que não constando do próprio acto a fundamentação legalmente exigida – ou seja, a demonstração dos pressupostos, de facto e de direito de que dependa a liquidação -, também não se pode entender, no caso vertente, o que esta se tem por cumprida por remissão para outro documento. (*cf.*, *artº 58 do ppa.*)

### ***-Posição da Requerida***

Pelas mesmas razões que presidiram à síntese da posição do Requerente em sede de recurso hierárquico, recorta-se a posição da AT, tendo em consideração os motivos que conduziram ao seu indeferimento sem prejuízo de se sinalizar alguns outros pontos que se revelem pertinentes:

A Requerida sustentou a improcedência do pedido de pronúncia arbitral com base nos seguintes argumentos, que se sintetizam: (e que de certo modo resultam já, ainda que parcialmente, da informação prestada pela AT em sede do recurso hierárquico)

- A liquidação contestada resultou de uma correção efetuada pela AT aos rendimentos no quadro 9, do anexo G, no âmbito de um processo de divergências instaurado no Serviço de Finanças de Cascais ... , (*cf.*: *artigo 4º da resposta*),

- Este processo foi motivado pela circunstância de o valor dos incrementos patrimoniais declarados pelo requerente serem inferiores ao valor dos incrementos conhecidos pela AT; (*cf.*: *artigo 5º da resposta*),

- a correção contestada traduziu-se, então, na inscrição pelo SF de Cascais ..., dos seguintes valores registados na titularidade do requerente e do seu cônjuge:

Linha: 9001

Titular A

Nif da entidade emitente: ...

Código da operação: G03 (Alienação onerosa de outros valores mobiliários não especificadamente previstos)

Data de realização: 04-06-2020

Valor de realização: € 70.081,10

Valor de aquisição: € 0,00

Linha: 9001

Titular: B

Nif da entidade emitente: ...

Código da operação: G03 (Alienação onerosa de outros valores mobiliários não especificadamente previstos)

Data de realização:04-06-2020

Valor de realização: € 70.081,10

Data de aquisição: 04-06-2020

Valor de aquisição: € 0.00.

*(cfr. artigo 6º da resposta),*

- Discordando com a correção em causa, o requerente começou por apresentar reclamação graciosa, onde alegava, em suma, que a operação em causa se reportava ao resgate de obrigações TOPS, inicialmente subscritas no Banco C..., pelo valor de € 140.162,21, que foram resgatadas, pelo mesmo valor, junto do Banco B...;

*(cfr. artigo 7º da resposta),*

- A reclamação graciosa foi indeferida por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Cascais ..., de 29 de setembro de 2023; *(cfr. artigo 9º da resposta),*

- inconformado com a decisão proferida, o requerente interpôs recurso hierárquico, reiterando o pedido e os argumentos apresentados em sede de reclamação graciosa, *(cfr. artigo 10º da resposta),*

---

-Nesta sede o serviço da DF de Lisboa responsável pela instrução do processo realizou a seguinte apreciação:

*“[...] vêm os recorrentes, nesta sede, alegar violação do princípio do inquisitório, falta de fundamentação da liquidação e preterição de formalidade legal essencial, sem que, no entanto, tenham apresentado aos autos quaisquer elementos novos, suscetíveis de justificar e comprovar cabalmente a sua pretensão.*

*Quanto à alegada violação do princípio do inquisitório, temos a referir que, tendo sido notificados da divergência originada pela falta declarativa, cabe aos contribuintes o ónus de comprovas as suas alegações e argumentação tecidas m procedimentos de contencioso administrativo, nos termos do artº 74º da LGT, tendo a AT emitido a liquidação adicional em conformidade com os elementos de que dispunha, nomeadamente, os provenientes da citada declaração Mod. 13.*

*Os recorrentes foram notificados das anomalias inerentes à declaração de rendimentos Mod.3 de IRS de 2020, em 24-05-2021, no âmbito do processo de divergências GIC-..., tendo sido considerados validamente notificados em 14-06-2021.*

*Na notificação consta que a divergência foi originada pelo motivo de os rendimentos declarados serem inferiores aos conhecidos pela AT.*

*Tendo o recorrente solicitado esclarecimento através do E-balcão, foi-lhe informado que “Consta na mod. 3 que foi efetuado resgate de obrigações em nome do sujeito passivo A e em nome do sujeito passivo B, que nos termos do artº 10 do IRS DEVE SER DECLARADO, que haja lucro ou não, assim deverá proceder à entrega da declaração de substituição”.*

*Tendo seguido para a audição prévia seguinte informação: “Não declarou no quadro 9 do anexo G a alienação de valores mobiliários, referentes aos sujeitos passivos A e B, conforme modelo 13 enviado pela entidade interveniente na alienação – ...- BANCO B... SA- artº 10º do Código do IRS, (MAS)” tendo sido indicados quais os valores de alienação de acordo com supra indicados. Como os ora recorrentes não procederam em conformidade com o notificado dentro do prazo estipulado, foi emitida a liquidação ofícios, da qual foram notificados em 09-03-2022, tendo a notificação sido considerada concretizada em 27-03-2022.*

---

*Deste modo não se vislumbra qualquer falta de fundamentação da liquidação, uma vez que a mesma tem fundamento no citado processo de divergência de IRS, concluído com correções, da qual foram notificados para se pronunciarem sobre a correção projetada, em sede de direito de audição, o qual não exerceram, tendo posteriormente deduzido a reclamação graciosa subjacente ao presente procedimento de recurso hierárquico.*

*Nesta sequência, no caso concreto, a audição prévia antes da liquidação fica dispensada, nos termos do n.º 3 do art.º 60.º da LGT, pelo que não se afigura a existência de qualquer preterição de formalidade legal essencial.*

*De realçar, que em sede de reclamação graciosa objeto do presente recurso hierárquico, foram os ora recorrentes notificados para o competente exercício do direito de audição, o qual exerceram, sem, no entanto, apresentarem qualquer documento capaz de fazer prova cabal do alegado, tal como lhes competia e conforme consta da informação de decisão final da referida reclamação graciosa.*

*Em suma, face ao exposto, não de confirmando a existência dos alegados vícios e não tendo sido carreados aos autos elementos novos, suficientemente capazes de comprovar cabal e inequivocamente que os recorrentes não obtiveram qualquer ganho com a alienação dos bens mobiliários em questão, resta concluir qua liquidação em crise não sofre de qualquer ilegalidade, afigurando-se que a argumentação dos recorrentes não colhe provimento, sendo de manter o despacho recorrido.*

*Pelo que, no presente recurso hierárquico, não se torna possível efetuar uma diferente apreciação do pedido expresso anteriormente, cuja decisão merece a nossa concordância, pelo que, somos pela manutenção do despacho de indeferimento exarado em sede de reclamação.” (cfr. artigo 11.º da resposta),*

*- Nestes termos, foi proferido pelo Diretor de Finanças Adjunto de Lisboa, a 11-12-2023 despacho de indeferimento do recurso hierárquico. (cfr. artigo 12.º da resposta),*

*-Inconformado, o requerente apresenta o presente pedido de pronúncia arbitral, onde solicita a revogação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico e, conseqüentemente, a anulação da liquidação de IRS n.º 2022 ... . (cfr. artigo 13.º da resposta),*

- 
- Reitera, ainda, o pedido de juros indemnizatórios. (*cf. artigo 14º da resposta*),
  - De acordo com o modelo 13 apresentada pelo Banco B..., S.A, em 2020 o requerente auferiu o montante de € 70.181,10, a título de reembolso das obrigações que detinha do atual Banco D..., num total de 7.008.111 unidades. (*cf. artigo 18º da resposta*),
  - (...) foi explicado ao Requerente aquando da justificação de divergência, estes valores têm que ser declarados ainda que não tenham dado origem a qualquer resultado positivo. (*cf. artigo 20º da resposta*),
  - (...) a primeira justificação que o requerente deu à AT quando lhe foi notificada a divergência de valores, foi a seguinte:  
  
*“Como não obtive nenhum rendimento de venda de ações ou outros bens mobiliários não me parece que deva preencher o anexo G. Se estiver errado agradeço que indiquem os valores em causa”.* (*cf. artigo 21º da resposta*),
  - Sucede que o requerente não apresentou nesta sede qualquer argumento ou documentos que comprovasse o valor de aquisição das obrigações (*cf. artigo 22º da resposta*),
  - Por este motivo, a AT procedeu à declaração do rendimento e liquidação do respetivo imposto com base dos elementos que dispunha, que, neste caso, se resumiam à data e valor de realização. (*cf. artigo 23º da resposta*),
  - Posteriormente, em sede de reclamação graciosa, o requerente veio apresentar um extrato bancário, emitido pelo Banco C..., datado de 31-12-1997. (*cf. artigo 24º da resposta*),
  - Não se trata, portanto de um documento que comprove a aquisição ou subscrição de obrigações, de onde conste, nomeadamente, a data em que a aquisição foi feita, o número de títulos adquiridos, o código ISIN identificativo dos mesmos e o valor da aquisição e demais encargos. (*cf. artigo 26º da resposta*),
  - (...) ainda que do extrato apresentado conste uma rubrica com o movimento SUBSCRIÇÃO TOPS, datada de 09-12-1997, este documento não permite correlacionar os valores mobiliários

comunicados à AT pela entidade financeira, com os valores subscritos naquele extrato. (*cf. artigo 27º da resposta*),

Citada, embora em breve síntese, a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira, no que concerne à factualidade subjacente, que, na sua perspectiva concorre no sentido da improcedência do pedido e pela manutenção na ordem jurídica do acto de tributação em crise, Aborda ainda várias questões de direito, relacionadas com os princípios que conformam o procedimento tributário, quais sejam, de entre outros, o princípio do inquisitório, do direito de participação, e o dever de fundamentação.

\*\*\*\*\*

## **II-SANEAMENTO**

- a.O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído, e é competente em razão da matéria, face ao disposto no artigo 2º, nº 1, alínea a) do artigo 5º, nº 3, alínea a) e no artigo 6º, nº 3, alínea a) todos do RJAT,b.
- b.O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado dentro do prazo de noventa dias, previsto no artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT,
- c.As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, e estão regularmente representadas, em consonância com o disposto nos artigos 4º e 10º, ambos do RJAT, e nos artigos 1º e 3º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Marco,
- d.O processo não enferma de nulidades,
- e.Não foram suscitadas quaisquer excepções de que deva conhecer-se.
- f.Inexiste qualquer obstáculo à apreciação da causa.

---

### III-FUNDAMENTAÇÃO

#### A. MATÉRIA DE FACTO

##### A.1. Factos dados como provados.

Analisada a prova documental carreada para os autos, o processo administrativo anexo, e com relevo para a decisão da causa, dão-se por provados os seguintes factos:

- a. O Requerente foi em 2022-03-09 notificado do acto de liquidação de IRS nº 2022 ... de 4 de Abril de 2022, com referência ao ano fiscal de 2020,
- b. De onde resultou um valor a pagar de 40.290,57€, em consequência de um processo de divergências,
- c. Da referida liquidação o Requerente apresentou em 2022-03-25 reclamação graciosa junto do Chefe do Serviço de Finanças de Cascais, a que veio a caber o número ...2022...,
- d. Relativamente ao projecto de decisão da reclamação graciosa, o Requerente exerceu o seu direito de audição nos termos constante do PA, 1,
- e. Por despacho de 2023-09-01, proferido pelo Chefe do Serviço de Cascais foi indeferida a reclamação graciosa,
- f. Com data de 2023-09-29 o Requerente apresentou recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a que coube o nº RHQ...,
- g. Em 2023-12-11, foi proferido, pelo Director adjunto da Direcção de Finanças, ao abrigo de Subdelegação de competência, despacho de indeferimento do recurso hierárquico,
- h. Em sede de recurso hierárquico a AT produziu uma informação sob *II.3. DESCRIÇÃO SUCINTA OS FACTOS E APRECIÇÃO DO PEDIDO* que se dá como reproduzida.
- i. Por despacho proferido pelo Director adjunto da Direcção de Finanças, ao abrigo de Subdelegação de competências com data de 2023-12-11, foi indeferido o recurso hierárquico,
- j. Em 2024-03-18, o Requerente apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, que deu origem ao presente processo,

---

k.O Requerente procedeu ao pagamento da liquidação aqui em causa no valor de 40.290,52 €.

### **A.2. Factos dados como não provados.**

Com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que tenham sido considerados como não provados.

### **A.3. Fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada.**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão, de discriminar a matéria provada e não provada [(cfr, artº 123º, nº 2 do CPPT, e nº 3 do artigo 607º do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29º, nº 1, alíneas a) e) do RJAT)].

Desde 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 da(s) questão (ões) de direito [cfr, artigo 596º do CPC, *ex vi*, artigo 29º, alínea e) do RJAT ]

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o tribunal baseia a sua decisão em relação às provas produzidas na sua íntima convicção tomada a partir do exame de avaliação que faz dos meios de prova aportados ao processo, de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr, artigo 607º do CPCivil, na redação que lhe foi conferida pela Lei nº 43/2013, de 26 de Junho).

Somente quando a força probatória de certos meios de prova se encontra pré-estabelecida por lei (v.g., a força probatória dos documentos autênticos (cfr, artigo 371º, nº 3 do Código Civil) é que não domina na apreciação das produzidas o princípio da livre apreciação.

---

Deste modo, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental carreada para os autos, e o processo administrativo anexo, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

Não se deram como provadas, nem como não provadas, as alegações produzidas pelas partes, e apresentadas como factos consistentes em afirmações conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá que aferir em relação à concreta matéria de facto supra consolidada-

\*\*\*\*\*

Perante a posição das partes vinda de traçar, impor-se-á ainda que de forma perfunctória, um breve incurso, a que se procederá *infra*, sobre os segmentos mais relevantes que os autos suscitam, com o objectivo de aferir se da alegada violação do princípio do inquisitório e da falta de fundamentação decorrem consequências no que concerne aos actos tributários que emergem nos presentes autos, em concreto o acto de liquidação adicional de IRS, relativo ao ano de 2020.

\*\*\*\*\*

#### IV. O DIREITO

É consabido, quer na doutrina, quer na jurisprudência que o princípio do inquisitório, consagrado no artigo 58º da Lei Geral Tributária tem como escopo a descoberta da verdade material, que se “*justifica pela obrigação de prossecução do interesse público imposta à actividade da Administração Pública (art. 266º, nº 1 da CRP e art. 55º da LGT e é o corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua actividade (art.º 266º, nº 2 da CRP e 55º da LGT)*”<sup>1</sup>

É claro e inquestionável o normativo, nessa direcção; “*A Administração Tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.*”

---

<sup>1</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 2013-05-07, prolatado no âmbito do processo nº 06418/13.

---

De igual modo, o disposto no artigo 6º, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira: *“O procedimento de inspeção visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adoptar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objectivo”*.

Conforme afirmado no acórdão arbitral tributário nº 849/2021-T proferido sob a égide do CAAD em 23/06/2022 (Nuno Cunha Rodrigues, João Pedro Rodrigues, Miguel Patrício),,

*“O inquisitório é um princípio conformador da actividade da AT, na formação do acto lesivo dos interesses legalmente protegidos dos administrados e, é por isso, uma garantia não impugnatória do sujeito passivo.*

*Está aquém do ónus de prova, pelo que a verdade material ínsita no supracitado artigo [leia-se artigo 58º da LGT] se consubstancia numa verdade extraprocessual, que não é aquela que se afere pela prova ou não prova dos factos.*

*No cumprimento do princípio do inquisitório, recai sobre a AT o dever de realizar todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade. Em contraponto, impende sobre os sujeitos passivos um dever de colaboração consagrado no artigo 59º da Lei Geral Tributária.*

*Contudo, perante um contribuinte não colaborante, a AT não está obrigada a repetir as tentativas de obter a sua colaboração para a investigação de um determinado facto.”*

O princípio em causa tem, ainda expressão no procedimento administrativo, atento o disposto no nº 1 do artigo 115º do Código de Procedimento Administrativo (“CPA”); *“1. O responsável pela direcção do procedimento deve procurar averiguar todos os factos cujo conhecimento seja adequado e necessária à tomada de uma decisão legal e justa dentro de prazo razoável, podendo, para o efeito recorrer a todos os meios de prova admitidos em direito”*,

Complementarmente, haverá que convocar o disposto no artigo 58º do compêndio normativo suprarreferido, ao prever para o procedimento administrativo em geral, o seguinte;

*Artigo 58*  
*Princípio do inquisitório*

---

*“O responsável pela direção do procedimento e os outros órgãos que participem na instrução podem, mesmo que o procedimento seja instaurado por iniciativa dos interessados, proceder a quaisquer diligências que se revelam adequadas e necessárias à preparação de uma decisão legal e justa, ainda que respeitantes a matérias não mencionadas nos requerimentos ou nas respostas dos interessados.”*

Com respeito ao princípio do inquisitório no âmbito do procedimento tributário, haverá ainda que reter o que nos diz, de forma impressiva, Pedro Vidal de Matos *“Consagra-se assim legalmente o princípio do inquisitório no âmbito do procedimento tributário, instituindo para a Administração Tributária o dever de realizar as diligências necessárias à descoberta da verdade. Esta descoberta é então legalmente fixada como fim a atingir na actividade instrutória deixando para Administração Tributária a escolha concreta do conteúdo dos actos a adoptar para o efeito.”*<sup>2</sup>

De sublinhar ainda, que o princípio do inquisitório ou da oficialidade convoca pelo menos, duas outras questões; (i) a sua conjugação com os deveres de colaboração e participação do sujeito passivo, - artigos 59º e 60º da LGT -, e (ii) princípio do inquisitório e ónus de prova.

Segundo o disposto no nº 1 do artigo 59º da LGT *“os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um de colaboração recíproco”*, densificando o artigo 60º as várias formas de participação dos contribuintes.

Como se retira de anotação ao artigo 6º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (“RCPIT”)<sup>3</sup>,

*“Nesta interação entre o princípio do inquisitório e ónus de prova entendemos que o primeiro, em termos funcionais, é anterior ao segundo, ou seja, as regras e critérios deste não podem de*

---

<sup>2</sup> *O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra Editora, Outubro 2010, página 48.

<sup>3</sup> *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (Anotado e Comentado)*, Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, Coimbra Editora, Maio de 2013, páginas 47 e seguintes)

---

*forma alguma condicionar ou interferir com a actuação do princípio do inquisitório. As diligências efectuadas ao abrigo deste princípio são-no efectivamente para definir os factos que servirão de suporte à decisão, o que significa que a Administração fiscal não pode em circunstância alguma fazer valer-se das regras do ónus da prova para não realizar as diligências que se afiguram necessárias ao apuramento da verdade material”.*

Do acórdão do Tribunal Central Norte, de 18.10.2018, prolatado no âmbito do processo nº 00472/06, retira-se o seguinte: *“O princípio da investigação/inquisitório tem por objectivo superar insuficiências de alegação e de prova das partes, mas move-se dentro dos limites fixados dos factos alegados e de conhecimento oficioso”.*

\*\*\*\*\*

Face ao que vem de dizer-se, da posição das partes e do que emerge da matéria dos autos, entende este tribunal, salvo opinião diversa, que não se verifica qualquer violação do princípio do inquisitório (bem como quanto ao vício de falta de fundamentação) convocando as seguintes circunstâncias, para alcançar tal conclusão;

- (i) Origem da liquidação oficiosa de IRS em resultado de um processo de divergências;
- (ii) Notificação da AT sobre as Conclusões da Audiência Prévia com correções, conforme consta do documento que indica o detalhe da situação irregular, e que descreve que o Requerente não declarou no quadro 9 do anexo G a alienação dos valores mobiliários, referentes aos sujeitos passivos A e B, conforme modelo 13 enviado pela entidade interveniente na alienação-...-BANCO B... S A- art.º 10.º do Código do IRS.
- (iii) Projeto de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada
- (iv) Recurso Hierárquico
- (v) Extrato Bancário junto pelo Requerente

Se atentarmos em todos os momentos que compõe o presente processo, concluímos que a AT em tudo cumpriu com o princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material.

Primeiro, uma vez detetada a divergência entre os valores declarados e os valores que lhe tinham sido comunicados pela entidade financeira, procedeu à notificação do Requerente para exercer o direito de audição prévia, tendo em vista uma eventual correção dos rendimentos declarados.

Sucedede que, o Requerente limitou-se a justificar que não tinha que declarar a operação de reembolso das obrigações por não ter auferido qualquer rendimento com a mesma, acrescentando, ainda, que caso tivesse algo a declarar, a AT que lhe indicasse.

Esta justificação foi dada pelo Requerente a 2021-06-08 (conforme documento que supra se mencionou em (ii), tendo a AT esclarecido que “Consta na modelo 13 que foi efetuado o resgate de obrigações em nome do sujeito passivo A e em nome do sujeito passivo B, que nos termos do artº 10º do IRS DEVE SER DECLARADO, quer haja lucro ou não. Assim deverá proceder á entrega da declaração de substituição em 2021-12-20.”

Em 2022-02-02, perante a inércia do Requerente, que não apresentou qualquer prova quanto ao valor de aquisição dos bens que resgatou, a AT notificou-o da intenção de proceder à correção dos rendimentos declarados, tendo lhe conferido 15 dias para o exercício do direito de audição prévia.

O Requete nada disse.

Em 2022-02-28, concluí a AT e de acordo com o mesmo documento, que o Requerente não declarou no quadro 9 do anexo G a alienação de valores mobiliários, referentes aos sujeitos passivos A e B, conforme modelo 13 enviado pela entidade interveniente na alienação-...-BANCO B... S A- art.º 10.º do Código do IRS.

Por seu turno, veio o Requerente apenas exercer o direito de audição nos termos do disposto no art.º 60.º da Lei Geral Tributária, em sede de reclamação graciosa.

Perante a intenção de inferir a pretensão do Requerente face ao pedido analisado, a AT advertiu o Requerente da necessidade de fazer prova dos factos constitutivos dos direitos invocados na reclamação, indicando (...) “ porém, no caso em concreto, embora o reclamante afirme que remeteu documentos, tal não se visualiza, pelo que, não é possível aferir o alegado por falta de

---

elementos que o comprovem, nomeadamente o documento do banco evidenciando o valor de aquisição dos valores mobiliários alienados no ano em causa.(...)”.<sup>4</sup>

O Requerente apresentou o extrato bancário, documento que a AT veio depois, de forma justificada, esclarecer que não comprovava o valor de aquisição.

Posto isto, afigura-se-nos claro e inequívoco que a AT encetou todas as diligências que tinha ao seu alcance para a descoberta da verdade material, tendo atuado em conformidade com a informação que dispunha e comprovado devidamente a sua atuação”.<sup>5</sup>

\*\*\*\*

Atento ao que já se expos, e analisando a posição das partes quanto a este segmento, bem como os documentos que se deu nota supra, afigura-se a este tribunal como claro, que a Autoridade Tributária e Aduaneira, encetou todas as diligências necessárias com vista à descoberta da verdade material, não podendo colher a posição do requerente quanto à violação do princípio do inquisitório.

Acresce ainda, que da argumentação da reclamação graciosa identificada como documento 3 consta da argumentação do Requerente, o excerto relevante, e que se transcreve:

*“(...) Em relação a vossa nota de cobrança no valor de 40.290,52, solicitamos a sua anulação por indevida dado que não houve nenhuma mais valia da aplicação efetuada em 09/12/1997 no banco C..., em que foram subscritas obrigações TOPS no valor de 28.100.000,00 escudos, o equivalente a 140.162,21 euros. Estas obrigações foram resgatas através do Banco B... em 04/06/2020, no valor de 140.161,21 exatamente igual ao valor aplicado. Já enviamos a documentação para os serviços de finanças de cascais..., explicando a situação. Solicitamos, pois, que seja anulada a nota de cobrança em questão. Se forem necessários mais alguns esclarecimentos, ou envio de documentos, é favor solicitar.”*

Por outro lado, e da referida reclamação, resulta em resposta da AT e da análise do pedido apresentado, na parte que aqui releva:

---

<sup>4</sup> Vide, Projeto de indeferimento da Reclamação Graciosa, pág.3

<sup>5</sup> Vide, artigos 33.º a 50.º da Resposta da AT.

---

*“(...) O reclamante submeteu a declaração de IRS do ano de 2020, com o estado civil de casado e opção conjunta de rendimentos, não tendo, ambos os sujeitos passivos, declarado a alienação de valores mobiliários, conforme modelo 13 submetida pela entidade interveniente na alienação-...-BANCO B... S A- de acordo com o artigo 10.º do CIRS.*

*No âmbito de um procedimento de divergências de IRS, foi o reclamante notificado pela AT, no sentido de regularizar a situação.*

*Dando cumprimento à notificação, o reclamante justificou: “Como não obtive nenhum rendimento de venda de ações ou outros bens mobiliários não me parece que deva preencher o anexo G. Se tiver errado agradeço que indiquem os valores em causa”.*

*Em resposta à citada intervenção, a AT esclareceu “Consta na modº 13 que foi efetuado resgate de obrigações de obrigações em nome do sujeito passivo A e em nome do sujeito passivo B, que nos termos do artº 10.º do IRS DEVE SER DECLARADO, que haja lucro ou não. Assim deverá proceder à entrega da declaração de substituição.”*

*Não tendo procedido e conformidade, foi entendimento deste Serviço, proceder à correção oficiosa da citada declaração, na qual foi acrescido os citados rendimentos, da qual resultou a liquidação aqui reclamada.<sup>6</sup>(...)”*

Aqui chegados, cumpre verificar se o Requerente cumpriu o ónus da prova que lhe impõe o artigo 74.º da LGT.

Observando o texto da norma constante do artigo 74.º da LGT consta do nº 1:

*“O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque (...)”.*

Em face do processo de divergências notificado pela AT, e à prova documental junta pelo Requerente, não é possível descortinar não só o valor de aquisição do resgate dos valores mobiliários, pese embora devidamente notificado, como também não declarou no quadro 9 do anexo G a alienação dos valores mobiliários referentes aos sujeitos passivos.

---

<sup>6</sup> Cfr., Projeto de Decisão de Reclamação Graciosa junta ao PP, como documento 3, pág.2.

---

Competindo o ónus da prova ao contribuinte, quanto ao valor de aquisição dos valores mobiliários que resgatou, e eventual mais-valia apurada, improcede e quanto a este segmento a alegação do Requerente, inexistindo qualquer violação do princípio do inquisitório.

\*\*\*\*\*

Relativamente à falta de fundamentação, e como já afirmado noutros contextos, é inquestionavelmente adquirido e consolidado que os actos administrativos, têm que ser objecto de fundamentação, dever esse, de resto, com acolhimento constitucional, no artigo 286º, nº 3 da Constituição da República Portuguesa (CRP) nos termos do qual “*os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados na forma prevista na lei e carecem de fundamentação expressa e acessível quanto afectem direitos ou interesses legalmente protegidos*”, densificando-se na lei ordinária, nos artigos 152º e 153º do CPA para a generalidade dos actos administrativos, e no artigo 77º da LGT, para os actos administrativos tributários.

Parafraseando Diogo Freitas do Amaral “*fundamentação de um acto administrativo consiste na enunciação explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto ou a dotá-lo certo conteúdo*”.

No que contende com a fundamentação dos actos tributários determina o nº 2 do artigo 77º da LGT 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.*”

Fundamentação essa que, de resto, assume algumas singularidades em função de presença de situações de relevo “anormal” para os contribuintes.

Por outro lado, e como corolário da obrigatoriedade da fundamentação dos actos administrativos colocar-se-á o exercício do contraditório que, em última instância terá como virtualidade que o administrado possa afrontar os argumentos contra si produzidos.

É hoje pacífico na doutrina e na jurisprudência nacionais, incluindo a arbitral, que a fundamentação legalmente exigível tem de reunir as seguintes características:

- oficiosidade; deve partir sempre da iniciativa da administração, não sendo admissíveis fundamentações a pedido,
- contemporaneidade: deve ser coeva da prática do acto não podendo haver fundamentação diferidas ou a pedido,
- clareza: deve ser compreensível por um destinatário médio, evitando conceitos polissémicos ou profundamente técnicos,
- suficiência ou plenitude: deve conter todos os elementos essenciais e que foram determinantes da decisão tomada, sendo que esta característica se desdobra no dever de justificação (normas legais e factualidade- domínio da legalidade) e no dever de motivação (domínio da discricionariedade ou oportunidade, quando é preciso uma valoração.

Sem prejuízo do que vem dito a respeito do vício da falta de fundamentação, há que ter presente que constitui entendimento jurisprudencial, pacífico e reiterado que a fundamentação é um conceito relativo que difere em razão do tipo legal de acto, com o objectivo de constituir uma resposta às necessidades de esclarecimento do contribuinte.

Ainda que a título exemplificativo, pode ler-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Março de 2014 (Dulce Neto) : “[*que*] o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o bónus pater familiae de que fala o artigo 487º, nº 2 do Código Civil- possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar , de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o acionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual”.

Com particular acuidade na situação sindicada, onde está em causa uma liquidação adicional de IRS e a natureza de “*processo de massa*”, deste, “*o dever de fundamentação é cumprido pela Administração fiscal de forma “padronizada” e “informatizada”, mas sem que possa deixar*

---

*de observar o disposto no n.º do artigo 77.º da LGT ou de pôr em causa as finalidades do direito à fundamentação”<sup>7</sup>*

Retirando-se ainda do referido aresto:

*“Estando o conteúdo do acto tributário em sintonia com o resultado do procedimento administrativo de que aos contribuintes foi sendo dado conhecimento pela via adequada e tendo estes reagido contra o acto de indeferimento de reclamação que está na origem do resultado espelhado na liquidação, não se verifica motivo determinante da anulação do acto por falta de fundamentação”.*

Ora,

Percorrido o pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente e analisada a prova documental carreada para os autos, e o processo administrativo anexo, não se vislumbra existir qualquer falta de fundamentação.

Reiterando-se que, tendo em conta os factos relatados no Recurso Hierárquico cumpre realçar os seguintes aspectos:

“(…) Os recorrentes submeteram a sua declaração de rendimentos Mod. 3 de IRS do ano de 2020, em 2021-04-29, com a identificação do estado civil de casados e opção pela tributação conjunta à qual foi atribuída a identificação:…2020-… -…;

-No entanto não declararam a alienação de valores mobiliários, conforme Mod.13 submetida pela entidade interveniente na alienação: Banco B..., SA, com o NIF: ..., de acordo com o art.º 10º do CIRS;

- Tal facto, originou um processo de divergências de IRS, do qual os ora recorrentes foram notificados pela AT, no sentido de regularizem a situação. Porém, não tendo procedido em conformidade com o notificado, foi efetuada a correção oficiosa, através da elaboração de um

---

<sup>7</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 17-06-2009, prolatado no âmbito do processo 0246/09 (Isabel Marques da Silva).

---

documento de correção único (DCU), em 2022-02-08, com a identificação: ...2020-... -..., no qual foi refletida a alienação onerosa de valores mobiliários- Quadro 9 do Anexo G:

Campo9001-SPA-G03-Realização:2020-06-04-€70.081,10; Aquisição:2020-06-04-€0,00;

Campo9002-SPA-G03-Realização:2020-06-04-€70.081,10; Aquisição:2020-06-04-€0,00.

- Em 2023-03-31, os recorrentes submeteram uma declaração Mod.3 de substituição, contendo um Anexo G, onde declararam no respetivo Quadro 9 o seguinte:

Campo 9001-SPA-G03- Realização: 2020/06/04-€70.081,10; Aquisição :1997/12/09-€70.081,10;

Campo 9002-SPA-03-Realização:2020/06/04-€70.081,10; Aquisição :1997/12/09-€ 70.081,10.

-Ou seja, no Anexo G à Mod.3 de IRS de substituição submetida em 2023/03/31, os recorrentes declaram que adquiriram as “Obrigações em 1997, pelo mesmo valor de alienação em 2020, razão pela qual, a declaração de substituição, sendo mais favorável ao contribuinte, ficou em situação “Doc. Não liquidável”;

Assim, não tendo a aquisição dos valores mobiliários ficado devidamente comprovada em sede de reclamação graciosa, por falta de elementos comprovativos, de modo a ser validada a Mod. 3 de substituição, vêm os recorrentes, nesta sede, alegar a violação do princípio do inquisitório, falta de fundamentação da liquidação e preterição de formalidade legal essencial, sem que, no entanto, tenham acrescentado aos autos quaisquer elementos novos, suscetíveis de justificar e comprovar cabalmente a sua pretensão. (...) “

(...) “os recorrentes foram notificados das anomalias inerentes à declaração de rendimentos Mod. 3 de IRS de 2020, em 24-05-2021, no âmbito do processo de divergências GIC-..., tendo sido considerados validamente notificados em 14-06-2021.

Na notificação consta que a divergência foi originada pelo motivo dos rendimentos declarados serem inferiores aos conhecidos pela AT.

Tendo o recorrente solicitado esclarecimentos através do E- balcão, foi-lhe informado que “Consta na mod.13 que foi efetuado resgate de obrigações em nome do sujeito passivo A e em

nome do sujeito passivo B, que nos termos do artº 10 do IRS DEVE SER DECLARADO, quer haja lucro ou não, assim deverá proceder à entrega da declaração de substituição.

Como os ora recorrentes não procederam em conformidade com o notificado dentro do prazo estipulado para o efeito, foi emitida a liquidação adicional da qual foram notificados em 09-03-2022, tendo a notificação sido considerada concretizada em 27-03-2022 (...).”

Deste modo, e uma vez mais, não se vislumbra qualquer falta de fundamentação da liquidação, uma vez que a mesma teve como fundamento no citado processo de divergências de IRS, concluído com correções, do qual foram notificados para se pronunciarem sobre o respectivo projecto em sede de direito de audição, e que não exerceram.

Retirando-se ainda do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, prolatado no âmbito do procº. n.º 016217 de 28-10-1998 que:

“(…) [A fundamentação] *Não significa uma exaustiva descrição de todas as razões que determinam a sua prática, mas implica esclarecer devidamente o seu destinatário dos motivos que estão na génese e das razões que sustentam o seu conteúdo. (...) Esse dever de fundamentação visa, assim, permitir ao destinatário do ato conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo deste, permitindo-lhe ficar a saber quais os motivos que levaram à Administração à sua prática. (...)*

Um acto está devidamente fundamentado sempre que o administrado, colocado na sua posição de destinatário normal – o *bonus pater familie* de que fala o artigo 487º, n.º 2 do Código Civil – fica esclarecido acerca das razões que o motivaram. (...).”

No circunstancialismo subjacente, o Requerente sequer podia deixar de conhecer o *iter cognoscitivo* e valorativo, que culminou com a liquidação do imposto, que teve origem num processo de divergências de IRS, e que a mera junção do extrato bancário, não conteria a virtualidade, em sede de prova de satisfação do ónus de prova que sobre si impendia, de conformidade ao disposto no nº 1 do artigo 74º da Lei Geral Tributária.

Por fim e para concluir, sempre se dirá que, face ao disposto no n.º 3 do artigo 60.º do LGT, não haveria lugar, na situação subjacente, a qualquer direito de audição antes do acto de liquidação de IRS, por manifesta inexistência e invocação de “factos novos”.

## **V. JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

O Requerente formula o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

O reembolso das quantias aos mesmos respeitantes depende da procedência do pedido de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação.

Consequentemente, improcedendo esse pedido, improcedem, necessariamente os de reembolso e juros indemnizatórios.

## **VI. DECISÃO**

Face ao exposto, decide este Tribunal Arbitral Singular:

- a. Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com todas as legais consequência,
- b. Condenar o Requerente nas custas do processo.

## **VII. VALOR DO PROCESSO**

De conformidade ao estabelecido nos artigos 296.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprova pela Lei n.º 41/2013 de 26 de Junho, 97.º-A, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 40.290,52 €, (*quarenta mil duzentos e noventa euros e cinquenta e dois cêntimos*) correspondente ao valor da liquidação de IRS aqui sindicada, indicado pelo Requerente e não impugnado pela Requerida.

## **VIII- CUSTAS**

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 1, 22º, nº 4 do RJAT, e artigos 3º e 4º do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem, e Tabela I a este anexo, fixa-se o valor de custas em 2.142,00 € (*dois mil cento e quarenta e dois euros*).

## **NOTIFIQUE**

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto do artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º, nº 1, alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

[A redacção da presente decisão rege-se pela grafia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efetuadas]

Três de Janeiro de dois mil e vinte e cinco

O árbitro,

*(J. Coutinho Pires)*