

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 1027/2024-T

**Tema:** IRS. Falta de apresentação de Declaração no prazo legal e Informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras. Ónus da prova.

## SUMÁRIO:

1) A falta de apresentação de declaração de rendimentos impedirá que em relação à mesma, inexistente, se apresente uma declaração de substituição (cfr, entre o mais, art.º 59.º, n.º 3 do CPPT); 2) As informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua a que o Estado Português esteja vinculado fazem fé, sem prejuízo da prova em contrário do sujeito passivo (cfr art.º 76.º da LGT).

## DECISÃO ARBITRAL

### 1. Relatório

A... e B... (a primeira “a Requerente” ou “A...”, e o segundo “o Requerente” ou “B...”, em conjunto “os Requerentes”), contribuintes fiscais, respectivamente, ... e ..., casados entre si e ambos com morada na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Cascais, vieram, ao abrigo dos art.ºs 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1 al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (D.L. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante “RJAT”), submeter ao CAAD pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Petionam, assim, a declaração de ilegalidade de acto de liquidação de tributo, mais concretamente de IRS, reportado ao ano de 2018.

À liquidação em crise, com o n.º 2022... - “a Liquidação” -, corresponde um valor a pagar de € 6.693,85.

Segundo defendem, a Liquidação padece de ilicitude ao ter considerado rendimentos, de capitais, que teriam sido obtidos pela Requerente com origem no estrangeiro. A saber, na Suíça e em Andorra.

Alegam que são Residentes Fiscais em Portugal desde 2016, que o Requerente, B..., está inscrito como Residente Não Habitual (RNH) desde 2016, e que relativamente ao ano de 2018 haviam submetido, a 20.10.2021, Declaração de Substituição Modelo 3 assinalando a opção por tributação conjunta.

Notificada a Liquidação, apresentaram Reclamação Graciosa. Segundo referem, aí esclareceram lapsos de inscrições na Declaração, defenderam a legitimidade da opção pela tributação conjunta, e contestaram os cálculos subjacentes à Liquidação.

Asseveram que a falada Declaração de Substituição beneficia de presunção de veracidade. De acordo com o art.º 75.º da LGT. E que esta só pode afastar-se com prova em sentido contrário pela Autoridade Tributária. Sustentam que tendo a AT afirmado ter recebido “comunicação, por parte de Andorra e Suíça, de que a Requerente A... obteve rendimentos de capitais com origem nos referidos países” tanto não basta para afastar tal presunção.

Segundo também alegam, conseguiram recentemente confirmar junto de Banco na Suíça os rendimentos, “tendo verificado que os rendimentos de capitais declarados pelo Requerente B... constituem, afinal, rendimentos conjuntos dos Requerentes, tendo assim sido, também, rendimentos obtidos pela Requerente A...”. Mais alegam que esta não auferiu rendimentos com origem em Andorra.

Em qualquer caso, referem ainda, a Liquidação nunca poderia ser no montante de € 6.693,85. Entre o mais, alegam que a Requerente obteve rendimentos de capitais sujeitos a retenção na fonte. E, ainda, rendimentos de mais-valias, e também menos-valias, mobiliárias.

Tudo conduzindo, defendem - considerando o Requerente B... beneficiar do regime do Residente Não Habitual (RNH), e contabilizados os rendimentos por este auferidos - a um total de IRS a liquidar na esfera dos Requerentes de € 2.735,15, e não de € 6.693,85 como na Liquidação.

Enfermando a Liquidação de vício de violação de lei, por violação do ónus da prova e por errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, são devidos juros indemnizatórios. Defendem.

Vêm, assim, peticionar: (i) a anulação da Liquidação, (ii) a devolução das quantias pagas, e (iii) juros indemnizatórios.

As posições das Partes são divergentes, antes de mais, quanto à distribuição do ónus da prova. Como melhor veremos.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD a 04.09.2024 e notificado à AT.

Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou árbitro do Tribunal Arbitral que aceitou o encargo, e por comunicação de 23.10.2024 as Partes foram notificadas da designação não tendo manifestado intenção de a recusar, *cfr.* art.º 11º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 13.11.2024.

Notificada para o efeito, a AT, a 18.12.2024, juntou o PA e apresentou Resposta. Pugna pela improcedência do Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante “PPA”) e pela manutenção da Liquidação na Ordem Jurídica.

Expõe que os Requerentes centram parte da argumentação no ónus da prova defendendo que ela Requerida o incumpriu e alegando a Declaração entregue gozar de presunção de veracidade.

Segundo defende, os Requerentes laboram num equívoco metodológico, ao entenderem dever relevar-se os rendimentos inscritos na Declaração de Substituição, em detrimento dos constantes da Declaração Mod. 3 ofíciosa vigente, Anexo J, cuja desconsideração pretendem.

A Requerente, A..., não submeteu Declaração Modelo 3, estando a tal obrigada, e foi isso que levou a Requerida a emitir a Liquidação. O que fez em função das informações disponibilizadas pelas autoridades de Andorra e Suíça, e ao abrigo do art.º 76.º, n.º 1, al. b) do CIRS.

A Declaração falada pelos Requerentes foi entregue fora do prazo legal, pelo que perde a presunção de veracidade. E as informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras fazem fé, cfr. art.º 76.º, n.ºs 1 e 4 da LGT, sem prejuízo de prova em contrário pelo sujeito passivo ou interessado.

Sustenta que fez a devida aplicação da lei aos factos e que a Liquidação deve manter-se.

Por requerimento de 26.12.2024, a Requerida veio requerer a junção aos autos de Declarações com informação sobre rendimentos obtidos no estrangeiro e por si recebidas no âmbito da troca automática internacional de informações.

Por despacho de 07.02.2015, o Tribunal notificou os Requerentes para exercerem, querendo, o contraditório quanto aos documentos juntos pela Requerida, e, ainda, para virem juntar o original do “Doc. 6”, face à existente sobreposição de palavras/letras no canto superior direito do mesmo. No despacho os Requerentes foram ainda convidados a vir juntar documento comprovativo da titularidade, individual ou conjunta, no ano de 2018, da conta bancária junto do C... SA, a que o “Doc. 6” se refere.

Os Requerentes vieram, por requerimento de 24.02.2025, exercer o contraditório. Referem a informação dos documentos não coincidir com a que lhes foi fornecida pelo Banco, e contida no “Doc.6”, de acordo com a qual submeteram a Declaração de Substituição. E que competia à Requerida ter junto estes documentos mais cedo. Requerem o desentranhamento dos mesmos, “na medida em que, tais atos se podem concluir por dilatórios do processo e impeditivos de os Requerentes exercerem a sua defesa na posse de toda a informação de que deveriam dispor”.

No email em que anexaram o requerimento, dizia o Ilustre Mandatário dos Requerentes vir “remeter as nossas considerações, relativamente à solicitação de documentos do Tribunal”: (i) quanto ao Doc. n.º 6 cujo original o Tribunal solicitara, “informamos que a sobreposição de palavras no canto superior direito é um erro de emissão do Banco. Mais informamos que o canto superior direito contém as seguintes palavras (...)", e (ii) quanto ao comprovativo da titularidade da conta bancária “trata-se de titularidade conjunta, conforme denota a inscrição dos nomes de ambos os sujeitos passivos no canto superior direito do Descritivo de Rendimentos do C..., S.A., apresentado como Documento n.º 6.”

A 18.03.2025 o Tribunal notificou as Partes de despacho com o seguinte essencial teor:

“Apresentada a Resposta, e notificados os Requerentes para exercício do contraditório quanto aos documentos entretanto juntos pela Requerida, e, ainda, para virem juntar documentação, vieram os mesmos tão só pronunciar-se relativamente aos documentos juntos pela Requerida, requerendo o seu desentranhamento.

Por se entender poderem os documentos em questão (a saber, Declarações da Direcção de Serviços de Relações Internacionais) ser relevantes para a descoberta da verdade material, e

ao abrigo dos princípios do inquisitório e da livre condução do processo, art.ºs 13.º, n.º 1 do CCPT (*ex vi* art.º 29.º do RJAT) e 19.º do RJAT, decide-se indeferir o solicitado desentranhamento dos documentos e, no mais, em conformidade também com o disposto no art.º 19.º, n.º 1 do RJAT, prosseguirão os autos.”

No mesmo despacho determinou-se ainda dispensar a reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, não vindo requerida outra produção de prova, e as Partes foram notificadas para alegações escritas finais facultativas.

Ambas as Partes apresentaram alegações.

Os Requerentes reiteram o já constante do seu PPA e defendem ter apresentado prova documental que atesta todos os factos aí alegados. Destacam, como tal, alguns. Desde logo que o Requerente B... beneficia do regime do RNH no ano em questão, e que “Os Requerentes auferiram, de forma conjunta, os rendimentos de capitais confirmados pelo C... SA (“C...”), tendo, em virtude desse facto, a Requerente A... auferido rendimentos de capitais brutos de fonte estrangeira no montante de € 8.581,66, sobre os quais já foi pago imposto, por aplicação do mecanismo de retenção na fonte, no montante de € 1.847,78”. Entre o mais, alegam ainda: “O erro da AT persiste ao entender que o objeto do presente litígio é uma liquidação oficiosa, derivada da falta de apresentação da declaração modelo 3 de IRS”, e “Contrariamente ao alegado pela Requerida, e como demonstrado cabalmente através de prova documental, a Requerente A... apresentou uma DSM 3 de IRS para o período de tributação de 2018.” Mais reiteram que a aludida Declaração goza de presunção de veracidade, cfr. art.º 75.º da LGT, e que, tendo sido apresentada, não deverá aplicar-se o art.º 76.º, n.º 1, al. b), do CIRS. Alegam ainda que, mesmo que se admitisse a documentação trazida pela AT, “sempre estariam em causa dois documentos verdadeiros com informações contrárias sobre um mesmo facto controvertido”.

A Requerida nas suas alegações reitera o vertido na Resposta, incluindo, a final, quanto ao seu entendimento no sentido de ter dado cumprimento ao ónus da prova que lhe cabia.

Por despacho de 12.05.2025, o Tribunal determinou prorrogar por dois meses o prazo do art.<sup>º</sup> 21.<sup>º</sup>, n.<sup>º</sup> 1 do RJAT, cfr. n.<sup>º</sup> 2 do mesmo artigo, pelas razões aí indicadas. E assim novamente por despachos de 11.07.2025 e de 08.09.2025.

## **2. Saneamento**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é competente e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, *cfr.* art.s 4.<sup>º</sup> e 10.<sup>º</sup>, n.<sup>º</sup> 2 do RJAT e art.<sup>º</sup> 1.<sup>º</sup> da Portaria n.<sup>º</sup> 112-A/2011, de 22 de Março.

O PPA é tempestivo, *cfr.* al.s finais do probatório, *infra* (e *v.* art.s 102.<sup>º</sup>, n.<sup>º</sup> 1, al. e) do CPPT e art.<sup>º</sup> 10.<sup>º</sup>, n.<sup>º</sup> 1, al. a) do RJAT), o processo não enferma de nulidades e não vem invocada matéria de exceção (*v. supra*, p. 4).

Cumpre apreciar e decidir.

## **3. Matéria de facto**

### **3.1. Factos provados**

Consideram-se provados os factos que seguem:

- a) Os Requerentes são casados entre si; (por acordo)
- b) No ano de 2018 ambos os Requerentes estavam inscritos no cadastro de contribuintes como Residentes, e o Requerente estava inscrito no cadastro com Estatuto de RNH activo; (*cfr.* PA e por acordo)
- c) A Requerente A... não apresentou Declaração Modelo 3 com referência aos rendimentos auferidos em 2018; (*cfr.* PA e por acordo)

- d) O Requerente apresentou Declaração Modelo 3 com referência aos rendimentos auferidos em 2018, indicou o NIF da Requerente e não fez opção pela tributação conjunta; (cfr. PA)
- e) Por comunicação da Requerida de 04.07.2022, a Requerente A... foi notificada para entregar a declaração em falta – Declaração Modelo 3 para o ano de 2018; (cfr PA, e doc. 4 junto pelos Requerentes)
- f) Com referência aos rendimentos auferidos em 2018 foi submetida Declaração Modelo 3 de Substituição a 20.10.2021 assinalando a opção pela tributação conjunta, constando o Requerente como Sujeito Passivo A e a Requerente como Sujeito Passivo B; (cfr. doc 3 e PA)
- g) Na Declaração de Substituição (cfr. al. anterior) no Anexo J reportado à Requerente não constam rendimentos de capitais (Categoria E) à excepção de um único rendimento no valor de € 11,23 (onze euros e vinte e três); (cfr. doc 4 e PA)
- h) Com data de 04.11.2022, foi emitida à Requerente liquidação de IRS, n.º 2022... (“a Liquidação”), com data limite de pagamento 14.12.2022, e valor a pagar de € 6.693,85;
- i) Da Liquidação (v. al. anterior) consta “Imposto relativo a tributações autónomas” no valor de € 5.924,48, “Imposto apurado” de € 5.924,48, “Juros compensatórios” de € 769,37, e “Valor a pagar” de € 6.693,85; (cfr. doc. 1 - Demonstração de Liquidação de IRS)
- j) A Requerente apresentou Reclamação Graciosa da Liquidação; (cfr. doc. 4 e PA)
- k) A Requerente foi notificada do Projecto de decisão da Reclamação Graciosa e para exercício de direito de participação – audição prévia; (cfr. PA)
- l) Do Projecto de decisão consta, entre o mais (tudo se dando por reproduzido):  
“(...) Alega, em suma, que não obteve qualquer rendimento tributável, nem suportou qualquer imposto no estrangeiro. (...) III – ANÁLISE DO PEDIDO (...) o alegado esposo da aqui reclamante, submeteu a declaração de IRS do ano 2018, na qual optou pela tributação regime geral – tributação separada, indicando

apenas os seus rendimentos. / Quanto aos rendimentos: / De acordo com a comunicação efetuada pelas Autoridades Fiscais de Andorra e Suíça, a reclamante obteve rendimentos de capitais (categoria E) naqueles países, pelo que, sendo residente em Portugal, estava obrigada a apresentar a declaração de IRS, declarando tais rendimentos. / (...) foi notificada (...) para (...) proceder à entrega da declaração de rendimentos modelo 3 de IRS referente ao ano de 2018. / Não tendo a reclamante procedido à entrega da citada declaração a que estava obrigada, os Serviços procederam à declaração oficiosa do imposto, acompanhada unicamente de um anexo J, onde foram declarados os citados rendimentos, de acordo com a comunicação efetuada pelas Autoridades Fiscais daqueles Países, dando assim cumprimento ao disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 76.º do CIRS, de que resultou a liquidação ora reclamada. / Ora, a pretensão da requerente é que se desconsidere tais rendimentos de capitais, bem como, se considere o rendimento de categoria G, correspondente a Alienação Onerosa de Partes Sociais e outros Valores Mobiliários, o qual resulta numa menos-valia. / Quanto aos factos: / Em termos gerais, decorrente do disposto no artigo 74.º, da LGT, cabe à administração tributária o ónus da prova dos factos constitutivos do seu direito de atuação (...). Por conseguinte, uma vez demonstrados os pressupostos de atuação da administração tributária, passa a caber ao sujeito passivo o ónus da prova do erro da Administração Fiscal na liquidação do imposto, invocado pelo reclamante. (...) / Do que antecede, relativamente a esta matéria, não poderá ser atendida a pretensão da reclamante. (...)"

- m) A Requerida convolou o Projecto em decisão final após exercido o direito de audição;
- n) A 13.05.2024 a Requerente foi notificada da decisão da Reclamação Graciosa; (cfr. PA e por acordo)
- o) Da fotocópia de documento produzido pelo C... SA (“C...”) intitulado “Extrato Fiscal Portugal”, referente ao período de 01.01.2018 a 31.12.2018, e com data de 14.03.2019, constam, entre o mais, tudo sob o subtítulo “Lista detalhada de rendimentos e mais-valia/perda 2018, Discriminação individualizada dos rendimentos e bens referentes a 2018”, Rendimentos de Capitais (Categoria E) auferidos com origem em diversos países, perfazendo um total de € 17.163,53, e no canto superior direito, em todas as páginas, lê-se, sem rasuras, “a/o A...”, nome que vem antecedido de palavras com sobreposição de letras nas duas primeiras, assim ilegíveis, e sendo apenas a terceira legível, a saber, TERME; (cfr. doc. 6 junto pelos SPs)
- p) A Requerente A... obteve rendimentos no ano de 2018 na Suíça, Andorra, Espanha e Luxemburgo conforme constante da Declaração da Direcção de Serviços de Relações Internacionais recebida pela Requerida no âmbito da troca automática internacional de informações com informação sobre rendimentos obtidos pela Requerente, aí se incluindo rendimentos de capitais; (cfr. Doc.s juntos pela Requerida)

q) A 02.09.2024 os Requerentes deram entrada no CAAD ao PPA na origem dos autos.

### **3.2. Factos não provados**

Não se provou:

- a) Que a Requerente tenha procedido ao pagamento da Liquidação;
- b) Que a Requerente auferiu rendimentos de capitais em 2018 no valor total bruto de € 8.581,66 e que foi sujeita a Retenção na Fonte;
- c) Que os Requerentes são casados no regime de bens da comunhão de adquiridos.

Com relevo para a decisão da causa, não existem outros factos que devam dar-se por não provados.

### **3.3. Fundamentação da matéria de facto**

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos aos autos, incluindo no Processo Administrativo (“PA”) - todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos - e, bem assim, factos não controvertidos, tudo criticamente apreciado e cfr. discriminado *supra*.

Relativamente em especial aos factos dado como não provados, o Tribunal formou a sua convicção na apreciação crítica da documentação junta, no confronto com o alegado, tudo devidamente concatenado e criticamente apreciado.

Com referência ao facto dado por não provado na al. b) destacando-se a falta de junção do original do documento junto pelos Requerentes como Doc. 6, não obstante solicitados pelo Tribunal a fazê-lo, e em face das rasuras do mesmo constantes. Bem assim não tendo sido junto documento bancário que comprovasse a titularidade alegadamente conjunta da conta bancária a que esse Doc 6 também se refere. Neste contexto, no email de junção do requerimento de 24.02.2025 vindo o Ilustre Mandatário dos Requerentes dizer “remeter as nossas considerações, relativamente à solicitação de documentos do Tribunal”: (i) quanto ao Doc. n.º 6 cujo original o Tribunal solicitara, “informamos que a sobreposição de palavras no canto superior direito é um erro de emissão do Banco. Mais informamos que o canto superior direito contém as

seguintes palavras (...)", e (ii) quanto ao comprovativo da titularidade da conta bancária "trata-se de titularidade conjunta, conforme denota a inscrição dos nomes de ambos os sujeitos passivos no canto superior direito do Descritivo de Rendimentos do C..., S.A., apresentado como Documento n.º 6." O que não permitiu convencer o tribunal quanto à veracidade da, nestes autos alegada, contitularidade dos rendimentos em questão. A que acresce, ademais, não haver qualquer prova nos autos, também, do alegado regime de bens do casamento dos Requerentes. Tratando-se de direitos indisponíveis por parte da Requerida, e existindo nos autos a Informação concreta recebida pela Requerida neste contexto, não pode o Tribunal ignorar aquela documentação, e havendo, como os próprios Requerentes reconhecem, contradição entre esta última documentação provinda das autoridades fiscais estrangeiras e a que foi junta por si Requerentes (a saber, o Doc. 6), que ademais, como se viu, não se revela convincente.

Ao Tribunal cabe seleccionar, de entre os alegados pelas Partes, os factos que importam à apreciação e decisão da causa perspectivando as hipotéticas soluções plausíveis das questões de direito (v. art.º 16.º, al. e) e art.º 19.º do RJAT e, ainda, art.º 123.º, n.º 2 do CPPT e art.º 596.º do CPC<sup>1</sup>).

#### 4. Matéria de Direito

##### 4.1. Questões a decidir

Vem invocada ilegalidade da liquidação por "violação do ónus da prova e por errónea qualificação e quantificação" dos rendimentos. Que é o que cabe apreciar e decidir se ocorre.

Cabe decidir nos presentes autos se a Liquidação, reportada aos rendimentos obtidos pela Requerente no ano de 2018, se encontra ferida de vício de violação de lei, como lhe vem imputado.

A decidir-se pela verificação do alegado vício, haverá ainda que decidir quanto aos pedidos de devolução de quantias pagas e de juros indemnizatórios.

---

<sup>1</sup>Estes últimos Diplomas legais aplicáveis ao nosso processo *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para eles se remeter na presente Decisão).

Vejamos.

### I. Quanto ao ónus da prova

Antes de mais, vejamos o que diz a lei.

Dispõe o legislador na LGT, no que ora mais releva, assim:

*Artigo 74.º - Ónus da prova*

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

*Artigo 75.º - Declarações e outros elementos dos contribuintes*

*1 - Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados (...).*

*2 - A presunção referida no número anterior não se verifica quando:*

*a) As declarações (...) revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo; (...)*

*Artigo 76.º - Valor probatório*

*1 - As informações prestadas pela inspecção tributária fazem fé, quando fundamentadas e se basearem em critérios objectivos, nos termos da lei. (...)*

*4 - São abrangidas pelo n.º 1 as informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua a que o Estado Português esteja vinculado, sem prejuízo da prova em contrário do sujeito passivo ou interessado.*

No CIRS, assim:

*Artigo 57.º - Declaração de rendimentos*

*1 - Os sujeitos passivos devem apresentar, anualmente, uma declaração de modelo oficial, relativa aos rendimentos do ano anterior e a outros elementos informativos relevantes para a sua concreta situação tributária (...), devendo ser-lhe juntos, fazendo dela parte integrante os anexos e outros documentos que para o efeito sejam mencionados no referido modelo. (...)*

*Artigo 60.º - Prazo de entrega da declaração*

- 1 - A declaração a que se refere o n.º 1 do artigo 57.º é entregue de 1 de abril a 31 de maio.
- 2 - A declaração a que se refere o número anterior é ainda apresentada nos 30 dias imediatos à ocorrência de qualquer facto que determine alteração dos rendimentos já declarados (...).

*Artigo 76.º - Procedimentos e formas de liquidação*

- 1 - A liquidação do IRS processa-se nos termos seguintes:

- a) Tendo sido apresentada a declaração até 30 dias após o termo do prazo legal, a liquidação tem por objeto o rendimento coletável determinado com base nos elementos declarados, sem prejuízo do disposto no n.º 4 do artigo 65.º;
- b) Não tendo sido apresentada declaração, a liquidação tem por base os elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira disponha; (...)
- 3 - Quando não seja apresentada declaração, o titular dos rendimentos é notificado por carta registada para cumprir a obrigação em falta no prazo de 30 dias, findo o qual a liquidação é efetuada, (...).

E no CPPT, assim:

**Artigo 59.º – Ínicio do procedimento**

- 1- O procedimento de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes, ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente.
- 2 - O apuramento da matéria tributável far-se-á com base nas declarações dos contribuintes, desde que estes as apresentem nos termos previstos na lei e forneçam à administração tributária os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária.
- 3 - Em caso de erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes, estas podem ser substituídas:
  - a) Seja qual for a situação da declaração a substituir, se ainda decorrer o prazo legal da respectiva entrega;
  - b) Sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional que ao caso couber, quando desta declaração resultar imposto superior ou reembolso inferior ao anteriormente apurado, nos seguintes prazos: (...)

Fundamentam os Requerentes o vício de violação de lei em primeiro lugar no ónus da prova, que teria sido violado pela Requerida ao liquidar como liquidou.

Pois bem.

Provou-se que a Requerente não apresentou Declaração Mod. 3 relativamente aos rendimentos de 2018 (*cfr al c*), probatório *supra*).

E provou-se que auferiu rendimentos de capitais com origem no estrangeiro (*cfr al. p*), probatório *supra*).

Assim, e sendo Residente (*cfr. al. b*), probatório), que estava obrigada a apresentar a respectiva Declaração Mod. 3 (*cfr art.ºs 15.º, n.º 1 e 57.º do CIRS*).

Não o tendo feito, foi notificada para fazê-lo (*cfr al. e*), probatório *supra*) - nos termos do art.º 76.º, n.º 3 do CIRS.

Findo o prazo sem apresentação da Declaração, a liquidação é efectuada oficiosamente pela Requerida – como determina o legislador neste mesmo último dispositivo do CIRS. E como sucedeu.

Contra, invocam os Requerentes que teria sido apresentada uma Declaração de Substituição. E que, por isso, a Requerida estava obrigada a respeitar a presunção de veracidade de que a mesma beneficia.

Atentemos, para aferir se lhes assiste razão. E adiantamos, desde já, que não.

As declarações dos contribuintes beneficiam, em regra, efectivamente, de uma presunção de veracidade. Precisamente estabelecida em seu favor. E que não prejudica, sempre se diga, a necessidade de comprovação documental do declarado, quando a tanto solicitados pela Requerida. *V. art.º 75.º, n.º 1 da LGT (supra)*. Mas como aí também se lê, beneficiam dessa presunção se apresentadas nos termos previstos na lei.

Que é o que não sucede no caso.

Vejamos: a Requerente não apresentou declaração. Depois, notificada (*cfr al. e*), probatório) para fazê-lo em trinta dias, a Requerente não a apresentou, também.

Havia sido apresentada, entretanto, uma Declaração de Substituição, na qual o NIF da Requerente A... vem indicado como Sujeito Passivo B (*cfr al. f*), probatório).

Porém, veja-se. A Requerente A... não havia, até essa data, submetido qualquer declaração.

Não pode, por isso, considerar-se, relativamente a si, tratar-se de uma Declaração de Substituição. Com efeito, seria a substituição de qual declaração? Não houve.

As declarações dos contribuintes podem ser substituídas “em caso de erro de facto ou de direito”, das declarações apresentadas, previamente, portanto. Assim decorre, entre o mais, do disposto no art.º 59.º, n.º 3 do CPPT (*supra*).

Não tendo havido uma declaração submetida, não há, bem se comprehende, possibilidade de substituí-la. Não há pois, no caso, qualquer Declaração de Substituição da Requerente A.... .

Mais.

Como bem se comprehende, a presunção de veracidade de que uma declaração de rendimentos beneficia tem limites, além de excepções. Com relevo ao caso, e sem prejuízo do que já se disse e concluiu antes, nem poderia o legislador admitir que a Ordem Jurídica ficasse *ad aeternum* sujeita à apresentação de qualquer declaração de rendimentos a todo o tempo, sem que os contribuintes deixassem de beneficiar de uma presunção de veracidade. Quando não dão cumprimento ao previsto na lei enquanto prazo de cumprimento das suas obrigações acessórias. V., entre o mais, como no art.º 60.º do CIRS (*supra*) se determinam prazos para o efeito. Ultrapassados tais prazos não pode a declaração, mesmo que de substituição, continuar a beneficiar da presunção do art.º 75.º, n.º 1, da LGT (*supra*). E v., ademais, o que daí também consta no respectivo n.º 2.

No caso, até, mais uma vez sem prejuízo do que se disse, até se se entendesse de considerar a Declaração apresentada como sendo uma Declaração de Substituição também da Requerente A... (o que não entendemos), a al. a) do n.º 2 (*supra*) sempre teria aplicação. Estando, como estava, a Requerida na posse de informação das autoridades fiscais estrangeiras contraditória com o constante do Anexo J junto sob o NIF da Requerente A..., do qual não constam rendimentos de capitais – *rectius* consta um rendimento de c. de onze euros. V. al. g), probatório *supra*.

Se dúvidas houvesse, pode ver-se quanto à necessidade de existência de declaração para que possa haver uma Declaração de Substituição, entre outros, o Acórdão do TCA Sul, de 27.05.2021, proc. 53/10.3BEALM, com as necessárias adaptações.

Assim sendo, não havia presunção de veracidade no caso.

E a Requerida actuou conforme lhe impõe a lei, cfr, entre o mais, art.<sup>º</sup> 76.<sup>º</sup>, n.<sup>º</sup> 1, al. b) e n.<sup>º</sup> 3, e art.<sup>º</sup> 76.<sup>º</sup>, n.<sup>º</sup>s 1 e 4 da LGT (*supra*).

Fazendo as informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras fé nos mesmos termos que as suas próprias, e sem prejuízo de prova em contrário do sujeito passivo (v. art.<sup>º</sup> 76. LGT). O que, vimos já, a Requerente não logrou fazer.

Cfr supra factos não provados, al. b), e fundamentação da matéria de facto.

E não logrou fazer em sede de procedimento. Nem, tão pouco, nos presentes autos.

Tudo cfr. vimos, em especial quando nos referimos ao Doc. 6, aquele a que os Requerentes fazem apelo, e que padece das limitações vistas (mais uma vez, v. fundamentação da matéria de facto, facto não provado al. b) e facto provado al. o), probatório).

Face ao exposto, há que concluir-se que Requerida, deu cumprimento ao ónus da prova que sobre si recaía – cfr. art.<sup>º</sup> 74.<sup>º</sup>, n.<sup>º</sup> 1 da LGT – do direito à tributação. Não tendo os Requerentes logrado afastá-lo, como lhes competia, a ser esse o caso.

Improcede, por aqui, o vício de violação de lei.

## II. Quanto à alegada errónea qualificação e quantificação

Comecemos por atentar na lei, mais uma vez.

No CIRS:

*Artigo 65.<sup>º</sup> - Bases para o apuramento, fixação ou alteração dos rendimentos*

*1 - O rendimento coletável de IRS apura-se de harmonia com as regras estabelecidas nas secções precedentes e com as regras relativas a benefícios fiscais a que os sujeitos passivos tenham direito, com base na declaração anual de rendimentos apresentada em prazo legal e outros elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira disponha.*

*(...)*

*4 - A Autoridade Tributária e Aduaneira procede à alteração dos elementos declarados sempre que (...) devam ser efetuadas correções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações, de omissões nelas praticadas ou correções decorrentes de divergência na qualificação dos atos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto.*

Na LGT:

*Artigo 76.º - Valor probatório*

*(supra)*

*I - A liquidação do IRS processa-se nos termos seguintes:*

*(...)*

*b) Não tendo sido apresentada declaração, a liquidação tem por base os elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira disponha; (...)*

Comecemos por notar que em momento algum os Requerentes alegam que os rendimentos em questão não sejam de qualificar como rendimentos da Categoria E, rendimentos de Capitais. Como, ademais, declarado também aquando da invocada Declaração de Substituição em que foi preenchido o Anexo J relativo ao Requerente com valores correspondentes aos rendimentos que estão em questão nos autos, e como rendimentos Categoria E.

Pelo que é de entender que os Requerentes se referem mais propriamente à alegada errónea quantificação.

E para tanto invocam:

Que os rendimentos em questão são rendimentos conjuntos dos dois, já que são casados em regime de comunhão de adquiridos, segundo também alegam (mas não provam);

E que os rendimentos assim serão a considerar por metade com referência a cada um, sendo que o Requerente B... beneficia do regime de RNH e, por isso, daí advém uma tributação distinta, a afectar parte da tributação dos mesmos. Estariam os Requerentes a pretender ver, então aqui também, o vício de violação de lei que invocam, agora nesta vertente (II).

Como quer que seja, vejamos.

Os Requerentes vêm fazer alusão à condição de RNH do Requerente e a cálculos que apuram com vista a concluir que a Liquidação (a liquidação em crise, pois) deveria, quando muito, importar num valor de imposto de X (inferior àquele que foi liquidado), a saber de € 2.735,15. Valor que seria, segundo se expõe no PPA, o valor de imposto devido por ambos os Requerentes, em sede de opção por tributação conjunta.

Ora, sucede, antes de mais, que estamos no âmbito de contencioso de anulação.

O acto em crise é a Liquidação, melhor identificada acima. Acto tributário de liquidação emitido à Requerente A... .

É sobre esse que o Tribunal pode decidir, determinando, ou não, a sua anulação (seja total seja parcial).

Não se vê assim, além de tudo o mais já percorrido, como poderiam os Requerentes pretender, como parece pretenderem fazer, que o Tribunal fosse conhecer (além do mais que se poderia dizer, sem elementos) de factos que extravasam o objecto do processo, a Liquidação que se encontra em crise.

E também não podia o Tribunal, face à prova nos autos, e no confronto dos documentos apresentados – Doc. 6 pelos Requerentes, como visto *versus* Declarações juntas pela Requerida aos autos em requerimento – ignorar aquelas Declarações fundadas nas informações das autoridades estrangeiras, com a relevância que revestirão sempre para a descoberta da verdade material, e deixar de considerar provados (que estão) os rendimentos da Requerente A... em questão na Liquidação, tudo como acima já apreciado – *v. em especial fundamentação da matéria de facto.*

Improcede também por aqui o vício de violação de lei que vem imputado à Liquidação.

E tendo em conta tudo o percorrido, e face também ao que ora mesmo vimos de dizer, não vão violados quaisquer dispositivos legais a passos invocados pelos Requerentes, seja o art.º 268.º da CRP (sem que venha concretizada qualquer alegada inconstitucionalidade, assim não invocada), seja o art.º 423.º do CPC, seja os art.ºs 55.º, 57.º e 77.º da LGT, seja o art.º 36.º e o art.º 99.º do CPPT, seja o art.º 16.º do RJAT ou qualquer outro. Nem ocorre também assim no acto qualquer vício de falta de fundamentação (cfr., entre o mais, art.º 77.º, n.º 2, do CIRS e art.º 77.º da LGT). Ou, sequer, fundamentação *à posteriori* que o pudesse inquinar (se necessário fosse tendo em consideração a teoria do aproveitamento do acto).

\*

Há, pois, em qualquer caso, que responder à questão *decidenda* que:

Não, a Liquidação não padece de vício de violação de lei que lhe vem imputado.

## 5. Devolução de quantias e juros indemnizatórios

Face ao que antecede, conclui-se que não houve em qualquer caso pagamento de quantias indevidas, não se reunindo, também, os pressupostos do art.º 43.º, n.º 1 da LGT de cuja verificação depende a dívida de juros indemnizatórios. Improcedem, assim, ambos estes pedidos.

## 6. Decisão

Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar totalmente improcedente o PPA, e assim:

Absolver a Requerida de todos os pedidos, mantendo-se a Liquidação de IRS melhor identificada *supra* na Ordem Jurídica.

## 7. Valor do processo

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em **€ 6.693,85**.

## 8. Custas

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento já referido e na Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em **€ 612,00**, a cargo dos Requerentes.

Lisboa, 10 de Novembro de 2025

O Árbitro

(Sofia Ricardo Borges)