

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 828/2025-T

Tema: IRS – Mais-valias.

SUMÁRIO

A primeira notificação válida da Requerente ocorreu apenas em **agosto de 2023**, ou seja, mais de **quatro anos após a emissão da liquidação oficiosa referente ao IRS de 2016**, pelo que verifica-se a caducidade do direito à liquidação, nos termos do artigo 45.º da LGT.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Juiz José Poças Falcão (Presidente), Dr. Manuel Lopes da Silva Faustino e Gonçalo Marquês de Menezes Estanque (relator), designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 2025-11-24, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., contribuinte fiscal português n.º ..., com residência em, Países Baixos, doravante apenas "Requerente", veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante "RJAT"), tendo em vista a anulação da liquidação de IRS n.º 2019..., respeitante ao ano de 2015, no montante de € 81.480,00.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante "AT").

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 2025-09-19.

Em 2025-11-04, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 2025-11-24.

A AT, em 2026-01-19, apresentou a sua resposta, onde se defendeu por impugnação e suscitou questão prévia atinente à revogação parcial do ato tributário. Na mesma data procedeu à junção do processo administrativo.

Posteriormente, em 2026-01-21, a Requerida veio juntar aos autos o comprovativo da notificação da decisão de revogação parcial do ato tributário de liquidação impugnado.

Em 2026-01-22, o Tribunal Arbitral emitiu despacho para que a Requerente se pronunciasse sobre essa decisão de revogação parcial. Em 2026-02-03, a Requerente veio manifestar o seu interesse na manutenção da lide e protestou, igualmente, juntar documentação adicional.

Em 2026-02-06, o Tribunal Arbitral emitiu despacho a dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT. No entanto, as partes foram notificadas para produzirem alegações finais escritas.

Em 2026-02-11, a Requerente apresentou requerimento a juntar os documentos que havia protestado juntar. O Tribunal Arbitral notificou a Requerida para que se pronunciasse sobre os documentos juntos aos autos. A Requerida, em 2026-02-27, veio requer a desconsideração do alegado nos artigos 4.º a 40.º do requerimento da Requerente de 02 de fevereiro de 2026, assim como o desentranhamento do requerimento de 11 de fevereiro de 2026 e dos documentos juntos.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

*

Questão prévia:

Por requerimento apresentado pela AT em 21-1-2026, veio a Requerida comunicar, documentando, que o ato tributário sob impugnação havia sido parcialmente revogado, por despacho administrativo de 27-12-2026.

Notificada a Requerente, veio esta, por requerimento apresentado em 3-2-2026, requerer a manutenção da lide na medida em a revogação, sendo parcial, não extinguiu o objeto do litígio.

Decidindo:

Tem razão a Requerente, devendo os autos prosseguir, tomando-se em atenção a extinção parcial do pedido por revogação parcial do seu objeto, no caso de ser apreciado o mérito da causa.

*

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A.** Em 21-12-2006, a Requerente e o seu cônjuge adquiriram, pelo preço de € 1.400.000,00, um lote de terreno para construção urbana, identificado como lote n.º ..., situado em ..., ..., Óbidos, inscrito então sob o artigo matricial n.º
- B.** Pela aquisição do referido lote de terreno para construção urbana foram suportados, além do preço, montantes referentes a IMT (€84.000,00), imposto do selo (€11.225,00) e encargos notariais e com registos (€290,51).

C. A sociedade B..., Lda. recebeu, da Requerente e do seu cônjuge, os seguintes pagamentos relativos a serviços de arquitectura referentes ao lote n.º ... *supra* referido:

N.º Fatura	Data	Descrição	Valor Total (c/ IVA)
Sem n.º	12- 12- 2006	Elaboração de projetos de arquitetura e técnicos para o Lote ... — 1.ª prestação (30%: aprovação do esboço)	€ 7.393,1 0
Sem n.º	09- 05- 2007	Elaboração de projetos de arquitetura e técnicos para o Lote ... — 2.ª prestação (50%: entrega dos projetos na Câmara Municipal)	€12.322 ,64
200800 0023	21- 02- 2008	Elaboração do projeto de arquitetura e especialidades para o Lote ... — PDR Óbidos - último pagamento	€4.929, 54

D. A Requerente e o seu cônjuge celebraram, em 20/08/2027, com a sociedade C..., Lda. um contrato de empreitada para a “*construção de 1 moradia, piscina e arranjos exteriores*” no lote de terreno *supra* referido.

E. A C..., Lda. emitiu faturas no valor total de €806.283,36, conforme detalhes *infra* :

N.º Fatura	Data	Descrição	Valor Total (c/ IVA)
5/2008	03-01-2008	Adjudicação da execução da moradia no Lote ... – C...	€ 161.791,52
31/2008	03-03-2008	Execução de escavações, fundações e estrutura da moradia no Lote ... da C...	€ 161.791,52
48/2008	06-05-2008	Execução de alvenarias e rebocos na moradia no Lote... da C...	€ 161.791,52
S08FT3081 1-0001	03-11-2008	Execução de revestimentos interiores e exteriores na moradia no Lote ... da C...	€ 176.236,80
S08FTS081 2-0001	29-12-2008	Conclusão dos trabalhos contratuais na moradia unifamiliar no Lote ... na C...	€ 144.672,00

- F.** Parte dos pagamentos relacionados com os serviços de arquitectura e de empreitada foram pagos pela sociedade D... B.V., integralmente detida pelo cônjuge da Requerente.
- G.** Em 07-08-2015, a Requerente e o seu cônjuge venderam o imóvel construído no lote de terreno para construção *supra* referido, i.e. o prédio urbano sito na Rua ..., n.º ..., ..., ..., Óbidos, inscrito na matriz sob o artigo ..., pelo preço de € 2.150.000,00.
- H.** Em 30-05-2016, a Requerente entregou declaração Mod. 3 de IRS relativa ao ano de 2015, separadamente do seu cônjuge, tendo inscrito no anexo G a sua quota-parte de 50% dos valores de realização e aquisição, bem como das despesas e encargos.
- I.** A Requerente indicou no Anexo G, para a respetiva quota-parte, o valor de realização de € 1.075.000,00, o valor de aquisição de € 700.000,00 e despesas e encargos no valor de € 454.276,30.

- J.** A Requerente não exerceu na declaração Mod. 3 de IRS relativa ao ano de 2015 a opção pela tributação conjunta com o seu cônjuge.
- K.** A Requerente constava do cadastro de contribuintes da AT como residente fiscal na Holanda (atualmente, Países Baixos) e não residente fiscal em Portugal, pelo menos, desde 24-07-2006.
- L.** Pelo menos desde 24-07-2006 constava do cadastro de contribuintes da AT a sociedade de E... Lda., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ... n.º ... -..., ...-... Lisboa, como representante fiscal da Requerente.
- M.** Em 20-10-2015 transitou em julgado a decisão de liquidação da E... Lda., pessoa coletiva n.º ..., com sede na Rua ... n.º..., ...-... Lisboa, como representante fiscal da Requerente.
- N.** No âmbito de procedimento de divergências, a AT, através do Ofício n.º ... de 02-04-2019, veio requerer a apresentação de documentação comprovativa dos elementos declarados no Anexo G da declaração de IRS Mod. 3 de 2015 e para exercer o direito de audiência prévia.
- O.** O Ofício n.º ... de 02-04-2019, *supra* referido, foi enviado, por correio registado simples, para a morada do representante fiscal da Requerente, tendo esta notificação sido devolvida aos serviços da AT.
- P.** Em 22-05-2019 a AT emitiu liquidação oficiosa de IRS n.º 2019.... onde desconsiderou o montante declarado a título de despesas e encargos, mantendo os valores de aquisição e realização.
- Q.** Dessa liquidação resultou imposto (IRS) a pagar no montante de € 81.480,00, o qual não foi pago pela Requerente.
- R.** Em 08-07-2019 foi instaurado processo de execução fiscal n.º ...2019... para cobrança coerciva da dívida resultante da liquidação, cujas respectivas notificações de instauração foram enviadas para a morada do representante fiscal da Requerente.
- S.** Em 17-07-2023, na sequência de uma diligência de um agente de execução dos Países Baixos junto da Requerente, foi enviada uma carta à AT (Serviço de Finanças Lisboa 5) com o seguinte teor:

Dear Sirs,

RE.: Claim 1: 001 - IRS (d) - 2015/01/01 - 2015/12/31
PT_4 [redacted] IPE_1
[redacted] 2019 [redacted]

Last week I received above mentioned document through the Officer of the Dutch Tax Authorities. In tis document the Portugese Tax Authorities mention a claim of 93.461,81 Euro in my name.

Would you be so kind to sent me all the documents concerning this claim, as I did not receive any letter or claim since the year of 2015 concerning this matter. I really have no idea what it is about.

Herewith I will give you all the necessary information you may need to reach me...

Mrs. A... [redacted]
Address: [redacted]
The Netherlands
tel.no: [redacted]
Email: [redacted]@gmail.com
Date of birth: 1958/04/25
fisc.no. PT: [redacted]

I will wait for your information concerning this matter,

Kindest regards,

A... [redacted]

T. Através do Ofício n.º 2023..., de 28-08-2023, a Requerente foi notificada, na sua morada, na Holanda / Países Baixos (... ..., *Países Baixos*), através de carta registada com aviso de recepção, da instauração do processo de execução fiscal *supra* referido, onde se refere que:

Ofício N.º: 2023 []
Data: 2023-08-28
Entrada Geral:
Proc. GPS:
N.º Identificação Fiscal (NIF): []
Sua Ref.ª:
Técnico: []

A... []
[]
THE NETHERLANDS

Registado com Aviso de Receção

Assunto: PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL [] 2019 []

Exma. Senhora

O processo de execução fiscal n.º [] 2019 [] foi instaurado para cobrança de IRS de 2015. Este valor de imposto resulta de cálculo corretivo realizado pela AT e decorre de procedimento de análise, não tendo sido comprovadas as despesas declaradas em sede de declaração de IRS para esse ano. No âmbito do processo de execução indicado foram remetidas duas citações para a morada do representante, em cumprimento do determinado nos artigos 35.º a 39.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Em anexo remete-se cópia da liquidação corretiva de IRS/2015, cópia da certidão de dívida e das duas citações remetidas.

U. Por carta registada em 20-10-2023 a Requerente enviou nova carta à AT (Serviço de Finanças Lisboa ...) com o seguinte teor:

[], The Netherlands, October 20, 2023

Dear Sirs,

RE: Claim 1:001 - IRS (d) - 2015/01/01 - 2015/12/31
PT_AM [] UIPE_1
[] 2019 []

Thank you very much for sending me the documents I have asked for in my letter of July 13, 2023.

I understand that it has to do with the fact that we have sold our house in Portugal in 2015. For your information... the house has been sold at a loss. Your letters in 2019 where sent to an address in Lisbon. So I have never received them, as I live in The Netherlands.

And now, in 2023, 8 years after the selling of the house you hand this case over to the Dutch Tax Authorities.

In The Netherlands we destroy our administration after 7 years. So I did and there is not much information any more concerning our property in Portugal. Above that my husband took care of all financial activities and he died in 2017.

Herewith I sent you my Notice of Objection. I suggest that I make an appointment with the Dutch Tax Authorities as you have hand this case over to them.

Kindest regards,

V. Através do Ofício n.º 2023..., de 16-11-2023, a AT notificou a Requerente de que:

Por carta registada em 20/10/2023 vem a contribuinte A... remeter petição elaborada em inglês relativa ao processo de execução fiscal n.º [] 2019 []. A requerente refere-se à venda de um imóvel em Portugal em 2015, afirmando que a mesma foi realizada com prejuízo. Indica que já não possui documentos relativos à propriedade em Portugal e que o seu marido, que assumia as tarefas financeiras e fiscais, faleceu em 2017. Conclui, escrevendo a frase "Herewith I sent you my NOTICE OF OBJECTION."

Analisada a situação, convém informar:

- 1) A petição em causa deveria ser apresentada em Português ou acompanhada de tradução certificada para Português e surge na sequência de petição anterior, também elaborada em inglês, e respondida por este Serviço.
- 2) Consultada a aplicação informática VISÃO INTEGRADA DO CONTRIBUINTE verifiquei que a requerente encontra-se registada como não residente em Portugal, apresentando a sociedade E... LDA., NIF [], com representante fiscal desde 2006-07-24.
- 3) A dívida em cobrança no processo de execução fiscal n.º [] 2019 [] foi alvo do Pedido de Assistência Mútua RIC N.º 2022 [].
- 4) Não se alcança o que a requerente pretende com a frase "Herewith I sent you my NOTICE OF OBJECTION."

De brief, verzonden op 20/10/2023, heeft de [] []

W. Em 03-05-2024, o serviço de Finanças de Lisboa - ..., por email para F..., informou que não iria instaurar uma reclamação graciosa, com base no seguinte:

Exmos Srs.

No seguimento da vossa comunicação abaixo indicada, e respeitante aos rendimentos de IRS 2015 somos a informar o seguinte:

Para poder reclamar graciosamente da liquidação de IRS, deverá fazê-lo no prazo de 120 dias a contar dos factos previstos no nº1 do artigo 102º CPPT, conforme prevê o nº1 do artigo 70º CPPT:

Artigo 102.º

Impugnação judicial. Prazo de apresentação

1 - A impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes: *(Redação da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro)*

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
- b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;
- e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;
- f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores

Embora o nº4 do artigo 70º CPPT indique que:

4 - Em caso de documento ou sentença superveniente, bem como de qualquer outro facto que não tivesse sido possível invocar no prazo previsto no n.º 1, este conta-se a partir da data em que se tornou possível ao reclamante obter o documento ou conhecer o facto.

O facto é que da missiva que acompanha o presente email, não é de factos novos que a mesma aborda, mas de uma explicação mais elaborada sobre o processo de venda do imóvel objecto do pedido de rectificação.

Neste sentido, encontra-se intempestiva a reclamação que pretende intentar.

Mais ainda, podemos acrescentar, e de acordo com o seu pedido “secundário”, que relativamente às declarações de IRS, encontramos-nos este ano a efectuar correcções via reclamação graciosa dos anos de 2019 e seguintes, conforme estipula o artigo 45º LGT:

Artigo 45.º

Caducidade do direito à liquidação

1 - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

2 - No caso de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos. (Redacção da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro)

Neste sentido não se encontram reunidos os pressupostos para uma nova liquidação da declaração de IRS 2015 do SP

Assim, não vai, desde já, este serviço de finanças instaurar a reclamação graciosa solicitada pelo facto de ser a mesma intempestiva, bem como respeitante a uma liquidação caduca.

Espero ter sido explícito e claro quanto ao resultado da vossa petição, e que tenha junto os argumentos legais que julguem suficientes a esta informação.

Qualquer esclarecimento, encontro-me à disposição.

Com os melhores cumprimentos,

Inspetor Tributário

Direção de Finanças de Lisboa

SF Lisboa

R.

.lisboa

X. Através do Ofício n.º 2024..., de 25-03-2024, a AT notificou a Requerente, na sua morada nos Países Baixos, através de carta registada com aviso de recepção, do seguinte:

Por carta registada expedida em 2024/01/20 foi remetido requerimento assinado por Drs. [redacted] a pedido de A... [redacted].

O requerente inicia a sua petição solicitando a anulação de liquidação de imposto sobre o rendimento que terá originado o processo de execução fiscal [redacted] 2019 [redacted].

O requerente traça o histórico da situação da interessada entre 2006 e 2017, enumera as despesas incorridas com a compra de terreno na área de Óbidos e com a subsequente construção de imóvel. Alega que a venda do imóvel em 2015 ocorreu com prejuízo para os vendedores. Informa que, devido aos problemas de saúde entretanto detetados, a interessada e o marido não apresentaram declaração de rendimentos no ano em causa.

Conclui solicitando:

- 1º - a anulação da liquidação de IRS em causa, bem como dos juros e custas que lhe são imputados, pelo facto de no ano 2015 não se ter registado qualquer lucro na venda de bens, mas antes um prejuízo de 388 000 euro;
- 2º - caso o acima exposto não puder ser aceite por motivos formais, que sejam indicados quais esses motivos formais e como podem ser corrigidos.

Analisada a situação convém informar:

- 1) O processo de execução fiscal n.º [redacted] 2019 [redacted] foi instaurado em nome de A... [redacted] para cobrança de IRS/2015 no valor de € 81.480,00.
- 2) Desconhece-se quem será "Drs. F..." e em que qualidade intervém nos autos, visto não constar qualquer procuração emitida pela executada conferindo-lhe poderes de representação.
- 3) Contrariamente ao mencionado na petição, para o ano de 2015 consta a entrega de declaração de IRS em nome da executada.
- 4) Essa declaração foi selecionada para análise, tendo a contribuinte sido notificada para comprovar valores declarados. Não tendo dado resposta ao solicitado foi elaborado declaração corretiva, que originou a liquidação de IRS em causa nos autos.
- 5) Uma liquidação de IRS poderá ser contestada por apresentação de Reclamação Graciosa (artigos 68º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário - CPPT) ou Impugnação Judicial (artigos 99º e seguintes do CPPT), no prazo de 120 dias (artigo 70º do CPPT) ou três meses (artigo 102º do CPPT), respetivamente, contados a partir dos factos previstos no n.º 1 do artigo 102º do CPPT.
- 6) A liquidação de IRS em causa foi notificada por via eletrónica para a caixa postal do VIACCT da representante fiscal da executada, depositada em 2019/05/23 e considerada notificada em 2019/05/28.
- 7) O processo de execução fiscal poderá ser contestado por interposição de Oposição Judicial (artigos 203º e seguintes do CPPT) no prazo de 30 dias a contar dos factos mencionados no artigo 203º do CPPT.
- 8) A citação pessoal da executada foi alvo de duas tentativas por remessa postal para a morada da representante fiscal da executada. A segunda remessa foi devolvida com indicação de "recetáculo postal cheio".

O signatário da petição em análise não apresenta legitimidade para intervir nos autos. Compete ao interessado desencadear o procedimento administrativo ou judicial adequado à defesa dos seus interesses.

À consideração superior,

Y. Em 29-08-2024, a Requerente enviou nova carta à AT onde, entre outros, refere que não foi notificada nos termos do artigo 45.º da LGT, i.e. dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação:

Direciao de Financas de Lisboa
Mr. [redacted]
Rua [redacted]
[redacted] Lisboa
Portugal

[redacted], August 29, 2024

Dear Mr. [redacted]

Regarding: Identificacao do executado [redacted]

Once again I would like to ask you to pay attention to my bizarre situation.

Since more then one year I am trying to convince the Portugese Tax Authorities of the fact that my tax-claim (as mentioned above) is a mistake!

In December 2023 you asked me to sent a letter of objection to the Portugese Tax Authorities by an authorized person in the Portugese Language.

I did so on January 19, 2024. It was sent to Senhora [redacted] by registered mail.

The letter was sent together with numerous attachments (invoices of all the costs we made to purchase the land, build en furnish the house).

This letter proved that we sold the house at an enormous loss of more then E 400.000 in 2015.

I did not get any reply on this letter.

So in April this year I took the liberty to ask for an answer by email.

The answer was short and it said that you would go on with the process because the period of objection had been expired, referring to two letters that were sent to me in 2019 to an address in Lisbon. (???) I never received those letters because I live in The Netherlands and do not have an address in Lisbon. **Therefore I refer to art. 45 which points out that I was not notified within four years.** Also you mention that my letter does not have new facts, but I have never sent you this information before.

Z. Em 25-03-2025, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa da liquidação.

AA. A carta referida no ponto Y do probatório foi, igualmente, junta ao pedido de revisão oficiosa como Doc. n.º 19.

BB. Em 17-09-2025, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral com fundamento na presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.

CC. O Tribunal Arbitral foi constituído em 24-11-2025.

DD. Por despacho de 27-12-2025, a liquidação de IRS impugnada foi parcialmente revogada pela Requerida, tendo sido admitida a consideração de € 42.000,00 relativos a IMT e determinada a redução a 50% do saldo apurado das mais-valias imobiliárias, nos termos do artigo 43.º, n.º 2, do CIRS.

2.2. Factos não provados

Não ficou provado que a AT tenha validamente notificado a Requerente quer da instauração do processo de divergências (e a conseqüente notificação para a apresentação de documentação relativa aos elementos declarados pela Requerente), quer da liquidação oficiosa de IRS em momento anterior a 28-08-2023.

A Requerente faz referência a serviços adicionais relacionados com a empreitada (e.g. art. 13.º do PPA) no valor de €82.176,73 que terão sido “suportados” pela Requerente e que fizeram o preço global dos serviços contratados à C..., Lda. ascender a €888.460,09. A Requerente junta o Doc. n.º 9 como - alegada - prova desses custos adicionais. Sucede, porém, que o Doc. n.º 9 é um mero orçamento (*quotation*) de custos que não haviam sido incluídos no contrato de empreitada celebrada. Porém, dos autos não constam quaisquer elementos que demonstrem efetivamente que tais custos adicionais foram aceites ou sequer pagos pela Requerente e pelo cônjuge.

Não existem outros factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito (cf. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cf. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina, relativamente à prova produzida, o princípio da livre apreciação.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo.

3. Matéria de direito

O *thema decidendum* do presente processo arbitral consiste em saber se, após a mencionada revogação parcial do ato tributário promovida pela AT, através de Despacho de 27-12-2025, deve continuar na ordem jurídica a liquidação oficiosa de IRS n.º 2019..., relativa ao IRS do ano de 2016.

Recorde-se que a AT desconsiderou a menos-valia apurada pela Requerente porquanto esta não apresentou os documentos comprovativos solicitados pela AT. Note-se, porém, que, conforme decorre do probatório, apenas em sede de processo de execução fiscal, através do n.º 2023..., de 28-08-2023, é que a Requerente foi notificada da liquidação de IRS ora em crise.

Resulta dos factos provados (ponto O) do probatório) que o Ofício n.º ... de 02-04-2019 - pelo qual a AT notificou a Requerente para apresentar documentação no âmbito do procedimento de divergências - foi enviado por correio registado simples para a morada do representante fiscal e foi devolvido aos serviços da AT. Recorde-se que foi a falta de apresentação de documentação que foi o fundamento para a emissão da liquidação oficiosa de IRS.

A AT tinha, portanto, conhecimento direto e contemporâneo de que as notificações enviadas para a morada do representante fiscal não estavam a produzir efeitos. Não obstante, prosseguiu e emitiu a liquidação em 22-05-2019, notificando novamente o representante fiscal que havia sido **liquidado e dissolvido em 20-10-2015**, ou seja, quase quatro anos antes (ponto M) do probatório). A AT, com conhecimento dessa devolução, não tomou qualquer diligência para contactar diretamente a Requerente na sua morada nos Países Baixos, o que apenas fez em sede de processo de execução fiscal.

Adicionalmente, não podemos deixar de frisar que, tal facto é, particularmente, gravoso dos direitos da Requerente, porquanto a obrigação de nomear representante fiscal foi declarada **incompatível com o direito da União Europeia**. Em acórdão de 5 de maio de 2011, proferido

no Processo C-267/09 (*Comissão Europeia c. República Portuguesa*), o Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) decidiu que Portugal violou o artigo 63.º do TFUE, relativo à livre circulação de capitais, ao impor aos contribuintes residentes noutros Estados-Membros a obrigação de designar um representante fiscal em Portugal. O TJUE considerou esta obrigação desproporcionada, face à existência dos mecanismos de cooperação e assistência mútua entre as administrações fiscais dos Estados-Membros, consagrados nas Diretivas 77/799/CEE e 76/308/CEE.

Ou seja, voltando ao caso *sub judice*: (i) a Requerente era residente fiscal nos Países Baixos, Estado-Membro da União Europeia, conforme, de resto, constava no cadastro de contribuintes da AT, desde 24-07-2006 e (ii) a obrigação de representação fiscal à Requerente era, desde 05-05-2011, contrária ao direito da UE.

Significa isto que a AT não só violou o Direito da União Europeia ao continuar a notificar um representante fiscal, como essa violação ganha uma dimensão particularmente gravosa porque extinta judicialmente a pessoa coletiva que exercia essa função - por decisão transitada em julgado -, deixa de existir qualquer sujeito com personalidade e capacidade jurídica para receber notificações em nome da Requerente. Porém, *in casu*, notificar uma pessoa colectiva sem existência jurídica (por estar dissolvida) equivale, na prática, à inexistência jurídica de notificação.

A AT ao prosseguir o procedimento sabendo que o contribuinte não estava a tomar conhecimento das notificações, violou os princípios da boa-fé, da verdade material e do inquisitório consagrados nos artigos 59.º, n.º 2, e 6.º da LGT, bem como no artigo 58.º do CPA. Estas violações por parte da AT geraram os erros nos pressupostos de facto que inquinaram a liquidação (não apresentação de documentação), o que, por si só, consubstancia erro imputável aos serviços para efeitos do artigo 78.º, n.º 1 da LGT. Recorde-se que o tributo não foi pago, pelo que, o pedido de revisão podia ser apresentado a todo o tempo.

Sem conceder, naturalmente, não pode a AT prevalecer-se de uma formalidade vazia para considerar que a liquidação foi emitida dentro do prazo de caducidade ou para fazer correr

prazos contra um contribuinte - como sucede no caso da Requerente - que, comprovadamente, não tomou conhecimento do ato.

Este entendimento é reforçado pela circunstância de a própria Requerida ter reconhecido estarmos perante uma "**liquidação caduca**" (ponto W do probatório). Este reconhecimento, exarado numa comunicação da AT, consubstancia um conhecimento de que as notificações não podiam produzir os efeitos jurídicos pretendidos dentro do prazo legal.

A primeira notificação válida da Requerente ocorreu apenas em **agosto de 2023** — por carta registada com aviso de receção enviada à sua morada nos Países Baixos (Ofício n.º 2023..., de 28-08-2023, ponto P do probatório) —, ou seja, mais de **quatro anos após a emissão da liquidação oficiosa referente ao IRS de 2016** (22-05-2019), pelo que, manifestamente, verifica-se a caducidade do direito à liquidação, nos termos do artigo 45.º da LGT.

Note-se, de resto, que a Requerente veio requerer isso mesmo através de uma carta à AT (ponto Y) do probatório) e, de resto, essa comunicação foi, igualmente, junta ao pedido de revisão (ponto AA) do probatório). Adicionalmente, ao longo do PPA, conforme consta do probatório, a Requerente alegou os factos que integram a caducidade do direito à liquidação - nomeadamente que nunca foi validamente notificada -, pelo que o tribunal pode qualificar juridicamente esses factos como caducidade ao abrigo do princípio *iura novit curia* (artigo 5.º, n.º 3, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Termos em que, se considera verificada a caducidade do direito à liquidação, nos termos do artigo 45.º da LGT, e, conseqüentemente, a anulabilidade do ato tributário de liquidação.

4. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente, anular o ato tributário de liquidação de IRS impugnado.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **81.480,00**, indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.754,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notoifique-se.

Lisboa e CAAD, 24-04-2026

Os Árbitros,

Juiz José Poças Falcão (Presidente)

Dr. Manuel Lopes da Silva Faustino

Gonçalo Marquês de Menezes Estanque (relator)