

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 458/2025-T

Tema: IRS – Residência fiscal parcial – Declaração de substituição -Audição do contribuinte – Princípio da participação

SUMÁRIO:

Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão, sob pena de violação do princípio da participação, susceptível de levar à anulação da decisão do procedimento

DECISÃO ARBITRAL

REQUERENTES: A... e B...

REQUERIDA: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

I - RELATÓRIO

A. AS PARTES. CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL. TRAMITAÇÃO DO PROCESSO.

1. No dia 8 de Maio de 2025, A... com o número de contribuinte fiscal português ... e B..., com o número de contribuinte fiscal português..., casados e ambos residentes na Rua ...,

nº ...,-... (doravante, abreviadamente, designados por Requerentes), apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente, designado RJAT), visando a anulação de actos tributários, adiante identificados, no valor de 7.414,09 euros. e a restituição deste valor, acrescida de juros indemnizatórios, actos estes praticados pela Autoridade Tributária (doravante, designada, abreviadamente, por Requerida).

2. No dia 12/05/2025, o pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 08/05/2025, foi aceite e automaticamente comunicado à AT, a qual foi notificada em 15/05/2025
3. Os Requerentes apresentaram a petição inicial assinada, com procuraçao, com a indicação do valor da utilidade económica do processo e juntaram quinze documentos.
4. Em 04/06/2025, a Requerida comunicou a designação de juristas para a representar.
5. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º e da alínea a) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, em 01/07/2025, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, não tendo as Partes que foram notificadas dessa designação manifestado vontade de recusar.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 21/07/2025.
7. Em 28/07/2025, foi proferido despacho arbitral para os termos do art. 17º do RJAT, que foi notificado em 29/07/2025.
8. No dia 27/09/2025, a Requerida, apresentou a sua Resposta, defendendo-se por impugnação, tendo, ainda, procedido à junção do processo administrativo (PA).
9. No dia 29/09/2025, foi proferido despacho arbitral dispensando a reunião a que alude o art. 18º do RJAT e concedendo às Partes um prazo de quinze dias para a apresentação de alegações escritas, sucessivas e facultativas.
10. No dia 13/10/2025, foram apresentadas alegações escritas pelos Requerentes, reiterando e desenvolvendo a sua posição jurídica.

11. A Requerida não apresentou alegações

B. PRETENSÃO DOS REQUERENTES E SEUS FUNDAMENTOS

Para fundamentar a sua pretensão, alegam os Requerentes, em síntese e no que se revela relevante para apreciação e decisão, o seguinte:

DOS FACTOS

- O primeiro Requerente tornou-se residente fiscal em Portugal no dia 12 de outubro de 2023, enquanto que a segunda Requerente, apenas em 20 de dezembro de 2023, e no dia 31 de maio de 2024 submeteram a sua declaração conjunta de rendimentos pessoais Modelo 3.
- A declaração gerou a liquidação nº 2024..., que prevê um valor global a pagar de € 11.410,20.
- Esta declaração incluía, por lapso, a totalidade dos rendimentos auferidos em 2023, não refletindo a realidade da sua situação fiscal, uma vez que apenas a partir de 12 de outubro de 2023 que os Requerentes passaram a estar obrigado a declarar os rendimentos auferidos desta data em diante, nos termos do artigo 16.o, n.o 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).
- Desta feita, os Requerentes submeteram, dentro do prazo legal, uma declaração de substituição em 03 de agosto de 2024 para a correção dos valores tributáveis em conformidade com o seu estatuto de residência parcial, cujo nº de identificação é
- A declaração foi considerada válida pelo sistema em 05 de agosto de 2024, contudo, a nova liquidação não foi emitida até a presente data.
- No dia 12 de dezembro 2024, os Requerentes receberam na sua morada o Ofício n.o 2024..., notificando-os para o exercício do Direito de Audição Prévia no prazo de 15 dias, devido à ausência de justificação para a alteração dos valores constantes na declaração de substituição apresentada.
- Em 19 de dezembro 2024, os Requerentes submeteram via e-Balcão a documentação comprovativa dos rendimentos declarados na declaração substitutiva Modelo 3. Tratava-se de comprovativo emitido pela entidade pagadora a informar que

A... auferiu rendimentos mensais no valor de 6.256,25 dólares norte-americanos (USD) entre Outubro e Dezembro de 2023, e que tais pagamentos foram realizados na forma de criptomoeda *USDC token*, cujo valor está indexado ao dólar americano, não sofrendo flutuações cambiais.

- O serviço de Finanças acusou receção da declaração enviada, com a indicação de que os documentos seriam anexados ao Procedimento de Reclamação Graciosa para posterior apreciação.
- Contudo, em 27 de dezembro de 2024, os Requerentes foram notificados do indeferimento da Reclamação Graciosa, alegadamente por não terem exercido o seu direito de Audição Prévia dentro do prazo estipulado.
- Na decisão em questão foi arguido, *ipsis litteris*, que: "*Tendo decorrido o prazo de 15 dias concedido para o exercício do direito de audição prévia, em cumprimento do art.º 60.o da LGT, sem que tenha sido apresentada qualquer resposta, torno definitiva a minha decisão de 06/12/2024, pelo que indefiro a pretensão do requerente. Por delegação de competências do Director de Finanças de Coimbra.*"
- Em seguida, os Requerentes apresentaram Recurso Hierárquico em face da decisão infra.
- Em 12 de fevereiro de 2025, conforme anteriormente exposto, os Requerentes receberam por Carta Registada a notificação da decisão final do Recurso Hierárquico, cuja conclusão foi pelo indeferimento do recurso, e, consequentemente, pela não modificação do despacho proferido e manutenção da primeira liquidação.
- Na decisão, foi suscitado o incumprimento de procedimento formal para o exercício do Direito de Audição, em que, "*deveria ter sido efetuada mediante documento escrito endereçado a estes serviços da Administração Tributária*".
- Ademais, em sede material, foi arguido que "*quem se encontra inscrito como residente não habitual não pode ser considerado como residente parcial, conforme disposto no n.º 2 do artigo 12º do Código de IRS quando determina que 'Não podem beneficiar do disposto no presente artigo os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual', o que conduz à conclusão de que a liquidação inicial se encontra correta face aos dados que forneceu*".

- Neste ínterim, o primeiro débito fiscal tornou-se exequível, quando os Requerentes passaram a sofrer penhoras online, que seguiu a presente ordem: 06 de janeiro, penhora de €1.088,27); 09 de janeiro, penhora de €3.895,5616 de janeiro, penhora de €155,00 e, 23 de janeiro, penhora de €940 todas sofridas na conta de IBAN ... junto ao Banco Millenium bcp, em nome da Requerente B.... .

- Subsequentemente, em 11 de fevereiro os Requerentes solicitaram um plano prestacional do remanescente de imposto devido junto ao seu Serviço de Finanças, mediante o pagamento de €.1050,00 euro (um mil e cinquenta euros).

- O pedido foi aprovado em 15 de fevereiro. O plano voltava-se ao pagamento suplementar €4.991,94 (quatro mil, novecentos e noventa e um euros e noventa e quatro cêntimos), dividido em 35 parcelas.

- Em 01 de março, os Requerentes tomaram conhecimento por meio de sua gerente bancária de que ainda havia um pedido de penhora online pendente no valor de €3.167,26 (três mil, cento e sessenta e sete euros e vinte e seis cêntimos). Tal valor foi eventualmente penhorado tendo em vista que o Serviço de Finanças falhou em comunicar ao banco atempadamente sobre a existência do plano prestacional.

- Em 18 de março os Requerentes foram finalmente informados da suspensão da ordem de penhora e da devolução dos últimos valores penhorados, quais sejam, os €3.167,26 (três mil, cento e sessenta e sete euros e vinte e seis cêntimos).

Fundamentos Jurídicos– Requisitos Formais e Materiais da Decisão Combatida

- A decisão recorrida enferma de vícios formais e materiais, pois desconsidera que os Requerentes apresentaram a documentação solicitada dentro do prazo legal via e-balcão. Assim, não se verifica o fundamento invocado para o indeferimento, o que torna a decisão ilegal.

- Quanto a este requisito formal, vale ressaltar que o procedimento gracioso obedece ao princípio da informalidade, de modo que mesmo Audição Prévia pode ser feita oralmente, portanto, o envio de informações por e-balcão capazes de sanar a lide teria de ser aceite.

- Já quanto ao requisito material, é imperioso afirmar que está totalmente equivocado. - O artigo 12o do Código de IRS, invocado na decisão, trata da incidência negativa do

imposto sobre o rendimento, e sequer menciona o regime de Residente não habitual ou o estatuto de residência fiscal parcial.

- Noutro giro, o artigo 12o-A, n.º 2 do mesmo Código leva o trecho transscrito na decisão. Contudo, o artigo em questão trata do regime fiscal aplicável a ex-residentes.

- Ora, a legislação estabelece que não podem beneficiar-se do regime fiscal para ex-residentes aqueles que tenham se inscrito no regime de residentes não habituais. Em nada esclarece ou adverte sobre o estatuto de residência fiscal parcial.

- O estatuto de residência fiscal parcial dos Requerentes implica que até 11 de outubro de 2023, os rendimentos de fonte estrangeira não são reportáveis ou tributáveis em Portugal, conforme disposto nos artigos 15.o e 16.o do CIRS. Apenas os rendimentos globais auferidos após a obtenção da residência fiscal são sujeitos a tributação em Portugal, conforme é sustentado pela jurisprudência do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)

- Em decorrência da invocada ilegalidade e consequente anulação da decisão final que negou provimento ao Recurso Hierárquico e consolidou a liquidação combatida, faz-se necessária a restituição da importância indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos e para os efeitos previstos nos artigos 43.o da Lei Geral Tributária (“LGT”) e 61.o do CPPT, uma vez que os Requerentes, até o presente momento, procederam ao pagamento de quantia € 7.414,09 além das parcelas vincendas do plano prestacional, uma vez que nenhum imposto seria devido em 2023.

- Trata-se do dever, que recai sobre a Autoridade Tributária e Aduaneira, de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, resultante do disposto nos artigos 24.o, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.o da LGT, sendo expressa a referência ao pagamento de juros indemnizatórios no dispositivo da LGT, compreendido nesse efeito reprimiratório do *status quo ante* – restituindo-se as importâncias de imposto e de juros compensatórios necessárias ao restabelecimento da situação que existiria se os atos tributários não tivessem sido praticados, ou seja, por não considerarem que o contribuinte com estatuto de residência parcial deve imposto apenas sobre o rendimento incorrido durante o estatuto, seja de fonte portuguesa ou estrangeira.

- Com efeito, nos termos do disposto no n.o 1 do artigo 43.o da LGT, “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*”

- Com efeito, este erro é totalmente imputável aos serviços, porquanto se encontram verificados os seus pressupostos:

- Atento o exposto, da anulação da decisão final de Recurso Hierárquico objeto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, deverá resultar na anulação da liquidação n. 2024... E o reembolso aos Requerentes do valor indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor, o que também desde já se requer.

Termos em que requerem a admissão do presente pedido de pronúncia arbitral, nos termos e para os efeitos do regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, determinando:

I) a aplicação dos efeitos preliminares ao pedido de pronúncia, para a correção oficiosa dos atos tributários equivocadamente praticados pela administração tributária, nomeadamente, com a anulação da decisão de recurso hierárquico e consequente anulação da liquidação de irs n.o 2024.... .

II) de forma definitiva, a procedência, do presente pedido de pronúncia arbitral, com a consequente anulação da decisão de recurso hierárquico, para anulação da liquidação de irs n.o 2024..., referente ao ano de 2023, tudo com as necessárias consequências legais, designadamente, o reembolso do imposto pago indevidamente pelos requerentes, acrescido dos competentes juros indemnizatórios calculados à taxa legal;

E bem assim, III) a emissão, em consequência dessa anulação, de novo ato tributário de liquidação de irs a seguida da declaração de substituição já submetida.

O Requerente juntou quinze documentos e procuração.

C. RESPOSTA DA REQUERIDA E SEUS FUNDAMENTOS

Notificada para responder, a Requerida veio defender-se por impugnação, nos termos seguintes, no que à apreciação e decisão diz respeito:

- O presente pedido de pronuncia arbitral tem por objeto o despacho proferido pelo Diretor de Finanças de Coimbra, a 04-02-2025, que indeferiu o recurso hierárquico interposto pelos Requerentes, na sequência do indeferimento da reclamação graciosa que resultou da declaração de substituição registada com o número ...-2023-..., submetida pelos Requerentes a 03-08-2024, que se mantém como “declaração não liquidável”, e como objeto mediato ato de liquidação de IRS, nº 2024..., referente ao ano de 2023, do qual resulta imposto a pagar no montante de € 11.410,23.

DOS FACTOS

- Os Requerentes submeteram a declaração de IRS modelo 3 referente ao ano fiscal de 2023 em 31/05/2024, a qual se compõe de um anexo B, dois anexos J e um anexo L, que deu origem à Liquidação nº 2024..., emitida no valor de € 11.410,23;
- O Anexo B, relativo aos rendimentos do sujeito passivo A, que é o reclamante, indica que exerceu a atividade de Designer (Código 1336 da Tabela de Atividades do artigo 151º do CIRS), no regime simplificado de tributação e sem estabelecimento estável, tendo auferido o rendimento de 67.950,00€ que indica no campo 403 do Quadro 4-A. Tal rendimento foi auferido ao serviço de uma única entidade pagadora e expressou a sua não opção pelas regras de tributação previstas para a categoria A. Quanto aos dois Anexos J, (um por cada sujeito passivo) e exceção feita ao assinalar do código da nacionalidade 826, correspondente ao Reino Unido, não indicam nenhum rendimento. No Anexo L é indicado que o R. exerce uma atividade de elevado valor acrescentado com o Código previsto na Portaria nº 230/2019, 21660, sendo o valor de rendimento 67.950,00€ indicado no Quadro 4B, destinado a rendimentos obtidos no território nacional. Indica no Quadro 6-A que pretende a tributação autónoma dos referidos rendimentos.
- Em 03/08/2024 submeteram uma declaração de substituição registada com o número ...-2023-... -..., tendo alterado o valor de rendimentos declarados nos Anexos B e L de 67.950,00 € para 16.968,33€, que se mantém como “não liquidável”

- Assim, a diferença entre as duas declarações reside no valor inscrito na linha 403 (rendimento das atividades profissionais especificamente previstas na Tabela do art.º 151.º do CIRS), do quadro 4.A, do anexo B, que, na primeira declaração, foi de € 67.950,00 e, na segunda, de € 16.968,33.
- Em ambas, os requerentes preencheram o campo referente à residência fiscal parcial, indicando que residiram em Portugal de 12-10-2023 a 31-12-2023.
- Em 17.10.2024 através do e-balcão nº ..., veio o Requerente informar que tinha procedido à substituição da declaração inicial e que há cerca de dois meses e que a mesma se encontrava como "certa" sem que até à data tivesse produzido efeitos.
- Assim, foi a referida declaração convolada em reclamação graciosa e dada a resposta de que “para que possamos apreciar devidamente o reclamado, solicitamos que nos faça chegar documentos comprovativos dos rendimentos declarados no prazo de 10 dias”.
- A declaração de substituição foi entregue/submetida no prazo legal para reclamação graciosa (dois anos a contar do termo do prazo legal para a entrega da declaração, nos termos previsto no nº 2 do artº 140º do CIRS) e foi convolada em reclamação graciosa, nos termos previstos no nº 4 do artº 59º do CPPT.
- O PRG obteve o nº ...2024... e foi decidido no SF de Arganil.
- Na ausência de obtenção de resposta e por confronto entre os valores constantes da declaração de substituição e pelos constantes da base de dados da AT constatou-se que não eram coincidentes, pelo que foi o reclamante notificado do projeto de indeferimento datado de 06.12.2024, para, no prazo de 15 dias em que se concretizou a notificação nos termos do nº 1 do artº 39º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT) exercer, querendo, o direito de participação na decisão na modalidade de audição prévia previsto no art.º 60.º da LGT, devendo para o efeito remeter documento escrito endereçado a estes serviços da Administração Tributária a comprovar os valores declarados na declaração de substituição.
- Em 19.12.2024 foi recebida a seguinte interação via e-balcão:

- "Prezados, boa tarde. Sirvo-me deste para fazer a remessa do documento solicitado no ID: Questiono se é necessário encaminhar o documento físico para o serviço de Finanças. Com os melhores cumprimentos."
- Ora os documentos anexos eram tão só folhas de vencimento respeitantes a outubro, novembro e dezembro de 2023, e a interação a que responde, com o ID -..., é a de 17.10.2024.
- Na sequência de tal comunicação, os serviços informaram que "o documento em anexo foi junto ao procedimento de Reclamação Graciosa, para apreciação. Brevemente receberá mais informação, através da tramitação da respetiva Reclamação Graciosa."
- Ora, como não foi obtida qualquer resposta em sede de direito de audição, e, findo o prazo concedido, foi o projeto de indeferimento convertido em indeferimento definitivo em 27.12.2024.
- O PRG foi notificado aos Requerentes em 30/12/2024, através de carta registada com A/R.
- Em 08.01.2025 veio B..., NIF ..., apresentar recurso hierárquico da decisão de indeferimento datada de 27.12.2024, proferida pelo Chefe do Serviço de Finanças de Arganil.
- Por despacho do Sr. Diretor de Finanças de Coimbra datado de 04/02/2025 foi o RH indeferido e notificado ao Recorrente, ora, Autor, em 10/02/2025, através de carta registada com A/R.
- Em 08/05/2025 apresentou o presente pedido arbitral.

Do Direito

- Em suma, cremos que as questões sustidas no presente pedido de constituição de tribunal arbitral se reconduzam ao seguinte:
 - por um lado, em saber se, na liquidação contestada (2024...), a AT errou por não ter cumulado o regime dos residentes não habituais com o regime da residência parcial e,
 - por outro, se a declaração de substituição submetida pelo Requerente a 03-08-2024 deve ser aceite e validada, devendo a AT, nesta fase, aceitar a alteração ao valor dos rendimentos declarados pelo Requerente.

- Quanto à primeira questão, entendemos que a mesma se encontre desprovida de qualquer sentido e não tenha qualquer cabimento no presente caso.
- Com efeito, se analisarmos a liquidação n.º 2024..., constatamos que o rendimento tributável (rendimento da categoria B declarado pelo Requerente) foi tributado à taxa de 20%.
- Esta taxa corresponde ao benefício previsto no n.º 10 do artigo 72.º do Código do IRS para os residentes não habituais, que desenvolvam uma atividade de elevado valor acrescentado (norma em vigor até dezembro de 2023, revogada pela Lei 82/2023 de 29/12).
- Resulta, assim, que a liquidação foi efetuada com base na taxa prevista para os rendimentos dos residentes não habituais, e tendo em consideração o rendimento declarado pelo Requerente.
- Não se verifica, deste modo, qualquer incompatibilidade entre o regime dos Residentes não habituais (RNH) e o da residência parcial.
- Nestes termos, afigura-se-nos que a questão suscitada a propósito da compatibilidade destes dois regimes não possua qualquer sentido, nem quanto à liquidação n.º 2024..., nem quanto à declaração de substituição que o Requerente pretende ver validada.
- No entanto, e apesar de a liquidação ter sido corretamente efetuada, não podemos deixar de referir que o raciocínio desenvolvido pela DF de Coimbra, na informação que instrui o recurso hierárquico, segundo o qual,
“Quanto aos restantes fundamentos informa-se que quem se encontra inscrito como residente não habitual não pode ser considerado como residente parcial, conforme dispõe o nº 2 do artigo 12º do Código do IRS quando determina que “Não podem beneficiar do disposto no presente artigo os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual”
- Ora, entendemos que tal afirmação resulta de um lapso na interpretação daquele preceito.
- Com efeito, o que o nº 2 do artigo 12.º-A do Código do IRS (e não o artigo 12.º do CIRS) determina é que *“Não podem beneficiar do disposto no presente artigo os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual.”*
- Ou seja, segundo aquele normativo legal, a incompatibilidade de regimes verifica-se entre o regime dos residentes não habituais e o regime dos ex-residentes e não, entre o regime dos residentes não habituais e a residência parcial.
- Parece à Requerida que o cerne da questão no presente PPA, é se a declaração de substituição entregue pelo Requerente a 03-08-2024 deve ser aceite e validada, devendo a

AT, nesta fase, aceitar a alteração ao valor dos rendimentos declarados pelo Requerente, invocando para o efeito o disposto em normas do art. 59º do CPPT.

- Estabelece este normativo legal a regra da instauração do procedimento de liquidação com as declarações dos contribuintes
- Generaliza-se assim uma regra que já estava formulada em outras normas tributárias como o artigo 77º/1 do CIRS. Nestas normas prevê-se que, quando não é feita com base nas declarações dos contribuintes, por estes não as terem apresentado ou a sua apresentação não for correta, a liquidação é feita pela totalidade do rendimento do ano mais próximo que se encontrar determinado ou com base nos elementos que os serviços centrais da AT disponham
- De harmonia com o preceituado no artigo 75º/1 da LGT presumem-se verdadeiras as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei..
- Assim, nestes casos se a AT não demonstrar a falta de correspondência entre o teor de tais declarações e a realidade, o seu conteúdo terá de ser considerado como verdadeiro.
- Porém se as declarações apresentarem omissões, erros e inexatidões ou indícios fundados de que não refletem a matéria tributável real do sujeito passivo, deixa de valer aquela presunção.
- Por isso a prova dos factos que são objetos da contabilidade fica sujeita ás regras do ónus da prova estabelecidas no artigo 74º da LGT.
- Mesmo que não se detetem na contabilidade ou nas declarações quaisquer omissões, erros, inexatidões, nem haja indícios de que elas não refletem a contabilidade do sujeito passivo, poderá deixar de valer tal presunção de veracidade, se o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária ou se o mesmo não fornecer á AT os elementos indispensáveis á verificação da sua situação tributária (Artigo 59º/2 e 3 do CPPT).
- Analisando os argumentos dos Requerentes, prescreve o nº 3, al. b), II do artº 59º do CPPT que, em caso de erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes, estas podem ser substituídas, sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional que ao caso couber,

quando desta declaração resultar imposto superior ou reembolso inferior ao anteriormente apurado, até ao termo do prazo legal de reclamação graciosa ou impugnação judicial do ato de liquidação, para a correção de erros ou omissões imputáveis aos sujeitos passivos de que resulte imposto de montante inferior ao liquidado com base na declaração apresentada.

- Por sua vez, o nº 5 do mesmo artigo prescreve que a declaração de substituição entregue no prazo legal para a reclamação graciosa, quando a administração tributária não proceder à sua liquidação, é convolada em reclamação graciosa, de tal se notificando o sujeito passivo.

- Relativamente ao prazo de reclamação graciosa, o nº 2 do artº 140º do CIRS prescreve que, em caso de erro na declaração de rendimentos, a impugnação é obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa a apresentar no prazo de dois anos a contar do termo do prazo legal para a entrega da declaração.

- Daqui se conclui, que a declaração de substituição apresentada no prazo legal para a reclamação graciosa com vista a corrigir erros da primeira declaração, “per se” não tem como efeito a anulação e restituição do imposto que a mais tenha sido liquidado por virtude do erro constante da primeira declaração, mas apenas a sua convolação em reclamação graciosa, na qual o sujeito passivo poderá sindicar a liquidação efetuada.

- Efetivamente, a apresentação de declaração de substituição apresentada no prazo legal para reclamação graciosa, nas situações em que a liquidação é efetuada com base na própria declaração entregue pelo sujeito passivo, com fundamento em erro de facto constante dessa declaração, apenas pode ser discutida em sede de reclamação graciosa, nos termos previstos nos artºs. 68 e sgts. do CPPT, cabendo ao sujeito passivo o ónus de alegar e demonstrar tal erro, nos termos previstos no nº 1 do artº 74º da LGT.

- Assim sendo, sendo regra fundamental do procedimento de reclamação graciosa a limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham, conforme al. e) do artº 69º do CPPT, e cabendo, como se referiu anteriormente, ao sujeito passivo ora requerente o ónus da prova de alegar e demonstrar tal erro, nos termos previstos no nº 1 do artº 74º da LGT, este não juntou aos autos de reclamação, nem agora em sede de tribunal arbitral, qualquer

documento/elemento que demonstre o alegado erro que sofria a primitiva declaração de rendimentos apresentada, limitando-se a entregar, apenas, a declaração de substituição.

- Ora, no caso em apreço e não tendo o Requerente comprovado o lapso no valor declarado, nem em sede dos anteriores procedimentos administrativos nem no presente pedido arbitral, cremos que a declaração de substituição não deva ser aceite.

Em jeito de conclusão:

- A mera entrega de declaração de substituição “per se” não é condição suficiente para a anulação e restituição do imposto que a mais tenha sido liquidado por virtude do erro constante da primeira declaração;
- A declaração de substituição é convolada em reclamação graciosa, cabendo ao sujeito passivo ora requerente o ónus de alegar e demonstrar tal erro, nos termos previstos no nº 1 do artº 74º da LGT;
- E, sendo que que a declaração de substituição, se presume verdadeira e de boa-fé, dado ter sido apresentada nos termos previstos na lei (artº 75º/1 da LGT e 59º do CPPT), cabia igualmente ao Requerente o ónus de alegar e demonstrar tal erro, nos termos previstos no nº 1 do artº 74º da LGT, face à existência de erro na primeira declaração apresentada.
- Efetivamente, como nos diz o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, e Outros, Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada, Vislís Editores, no comentário 3, pág.364 ao artº 75º da LGT, “Se as declarações ou a contabilidade e escrita apresentarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem a matéria tributável real do sujeito passivo, deixam de valer aquelas presunções”.
- Por isso, a prova dos factos que são objeto da contabilidade fica sujeita às regras do ónus da prova estabelecidas.
- Significa, assim, que os elementos constantes da declaração de substituição apresentada e convolada em reclamação graciosa, padecem de comprovação, a efetuar pelo Requerente, face ao disposto no nº 1 do artº 74º e nº 2 do artº 75º da LGT, pelo que, não o tendo feito, o pedido não merece provimento.
- No que concerne aos juros indemnizatórios, prejudicada a ilegalidade da liquidação em crise, tão pouco é possível viabilizar o pagamento de juros indemnizatórios peticionados.

- Face ao exposto, não enferma, pois, a liquidação controvertida de qualquer vício que ponha em causa a sua legalidade e validade.

A Requerida finaliza requerendo que seja julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se no orden jurídica a liquidação impugnada, com a sua consequente absolvição.

Juntou o Processo administrativo

C: QUESTÕES A DECIDIR

Face às posições assumidas pelas Partes conforme os argumentos apresentados, são as seguintes as questões, que cabe apreciar e decidir:

1. Se, na liquidação contestada, a AT errou por não ter cumulado o regime dos residentes não habituais com o regime da residência parcial.
2. Se, a declaração de substituição deve ser aceite e validada pela AT, e aceitar a alteração ao valor dos rendimentos declarados pelos Requerentes
3. E, complementarmente, no caso de o Tribunal Arbitral condenar a Requerida, se haverá lugar à restituição do montante pago e ao pagamento de juros indemnizatórios, e desde quando.

D. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- O Tribunal Arbitral é materialmente competente, e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º, nº 1, alínea a), 5º e 6º, nº 1, do RJAT.
- As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4º e 10º do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- O processo não enferma de nulidades.
- Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1 – Factos provados

Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, o Tribunal Arbitral dá como provados os seguintes factos:

- 1- Os Requerentes, cidadãos britânicos, tornaram-se residentes fiscais em Portugal, o primeiro no dia 12 de outubro de 2023, e a segunda Requerente em 20 de dezembro de 2023.
- 2- No dia 31 de maio de 2024 submeteram a sua declaração de IRS conjunta de rendimentos pessoais Modelo 3, referente ao ano fiscal de 2023
- 3- - A declaração gerou a liquidação nº 2024..., que prevê um valor global a pagar de € 11.410,20.
- 4- - Esta declaração incluía a totalidade dos rendimentos auferidos em 2023 e não, só os que foram auferidos a partir de 12 de outubro de 2023, data em que o Requerente tornou-se residente fiscal em Portugal.
- 5- - Os Requerentes submeteram, uma declaração de substituição, em 03 de agosto de 2024, para a correcção dos valores tributáveis, tendo alterado o valor de rendimentos declarados nos Anexos B e L de 67.950,00 euros para 16.968,33 euros que tomou o nº de identificação..., mantendo a indicação no campo referente à residência fiscal parcial, que residiram em Portugal de 12-10-2023 a 31-12-2023.
- 6- Em 17-10-2024, através do e-balcão nº ..., o Requerente informou que tinha procedido à substituição da declaração inicial.
- 7- Esta declaração foi convolada em reclamação graciosa, tendo sido solicitados pela Requerida que lhe fosse feito chegar, no prazo de dez dias, documentos comprovativos dos rendimentos declarados.
- 8- Este Procedimento de Reclamação Graciosa teve o nº ...2024... e foi decidido no Serviço de Finanças de Arganil.

9- Na ausência de resposta, o reclamante foi notificado do projecto de indeferimento, datado de 06/12/2024, para exercer, querendo o direito de participação na decisão, na modalidade da audiência prévia, remetendo documento a comprovar os valores declarados na declaração de substituição.

10- Em 19/12/2024, foi recebida a seguinte interacção via e-balcão: “Prezados, boa tarde. Sirvo-me deste para fazer a remessa do documento solicitado no ID:.... . Questiono se é necessário encaminhar o documento físico para o serviço de Finanças”

11- Na sequência desta comunicação, os serviços informaram que “o documento em anexo foi junto ao procedimento de reclamação graciosa, para apreciação”

12- Em 27/12/2024, o projecto de indeferimento foi convertido em indeferimento definitivo, por decisão proferida pelo Chefe de Finanças de Arganil, que foi comunicada aos Requerentes em 30/12/2024.

13- Em 08/01/2025, o Requerente A... apresentou recurso hierárquico desta decisão de indeferimento.

14- Em 04/02/2025, o Director de Finanças de Coimbra proferiu despacho de indeferimento do recurso hierárquico, que foi notificado em 10/02/2025.

15- Em 08/05/2025, os Requerentes apresentaram o presente Pedido de Pronúncia Arbitral

A.2. Factos dados como não provados

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

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

Os factos dados como provados estão baseados no processo administrativo, nos documentos indicados relativamente a cada um deles e nos elementos factuais carreados para o processo pelas Partes, na medida em que a sua adesão à realidade não tenha sido questionada, ou a Requerida os tenha admitido nos termos em que impugnou o PPA.

E. DO DIREITO

Fixada a matéria de facto, procede-se, de seguida, à sua subsunção jurídica e à determinação do Direito a aplicar, tendo em conta as questões a decidir que foram enunciadas.

As orientações arrogadas pelos Requerentes e pela Requerida e a sua fundamentação estão expostas sucintamente no Relatório desta Decisão Arbitral.

Enquadramento factual

Os sujeitos passivos (em coligação de autores, dado estar em causa o IRS conjunto) apresentam um pedido de pronúncia arbitral, tendo por objeto mediato a decisão de indeferimento do recurso hierárquico apresentado (ato de segundo grau), o qual tem por objeto mediato a liquidação de IRS relativa ao ano de 2023, que prevê um valor a pagar de € 11.410,20.

O primeiro Requerente alega que se tornou residente fiscal em Portugal no dia 12 de outubro de 2023, ao passo que a segunda Requerente alega ter-se tornado residente fiscal em Portugal a 20 de dezembro de 2023 – factos que foram alegados e substanciados no registo central de contribuinte, constante do sistema informático da Requerida, factos que não foram colocados em causa pelos serviços da administração.

Alegam os requerentes, de nacionalidade britânica, que a primitiva declaração de IRS relativo ao ano de 2023, submetida no dia 31 de maio de 2024, reportou por lapso a totalidade dos rendimentos auferidos na totalidade do ano civil, quando na verdade apenas deveriam ter sido declarados os rendimentos auferidos a partir de 12 de outubro de 2023, data coincidente com a residência fiscal do primeiro Requerente.

Nessa medida, os Requerentes submeteram uma declaração de substituição, no dia 3 de agosto de 2024, para efeitos da correção dos valores erroneamente declarados, em conformidade com o estatuto de residência parcial, a qual foi convolada pela Requerida em procedimento de reclamação graciosa.

A Requerida notificou os Requerentes para o respetivo exercício do direito de audição prévia, para que fossem devidamente justificados os novos valores declarados, em

substituição dos valores primitivos, por se ter verificado que os elementos/valores ao dispor da Requerida não coincidiam com os valores declarados.

Alegam os Requerentes que foi submetido, a 19 de dezembro de 2024 e através do e-balcão, a documentação comprovativa dos rendimentos ora declarados, em concreto um comprovativo emitido pela entidade pagadora daqueles rendimentos, tendo a administração acusado a receção daquela documentação e sinalizado que a mesma seria anexa ao procedimento de reclamação graciosa em apreciação.

Posteriormente, foram os Requerentes notificados da decisão indeferimento da reclamação graciosa, datada de 27 de dezembro de 2024, arguindo a Requerida, no essencial, que não foi apresentado à data qualquer esclarecimento sobre os rendimentos declarados/alterados na declaração de substituição, projetando, assim, o indeferimento da reclamação graciosa e, como tal, considerando sem efeito a declaração de substituição modelo 3 de IRS entregue.

Em reação àquele indeferimento vieram os Requerentes interpor, no dia 8 de janeiro de 2025, recurso hierárquico, alegando que a decisão recorrida enferma de vícios procedimentais e legais, pois desconsidera a documentação apresentada tempestivamente e que a mesma é suficiente para comprovar os valores refletidos na declaração de substituição de IRS, atento o quadro legal aplicável.

A AT, por sua vez, indefere o recurso hierárquico, mantendo a decisão recorrida e dispensado a audiência prévia, argumentando, no essencial:

- A resposta efetuada no e-balcão deveria ter sido efetuada mediante documento escrito endereçado àqueles serviços da Administração Tributária, conforme consta da notificação;
- Quem se encontra inscrito como residente não habitual não pode ser considerado como residente parcial, conforme dispõe o n.º 2 do artigo 12.º do Código do IRS quando determina que “Não podem beneficiar do disposto no presente artigo os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual”, o que alegadamente conduz à conclusão pela Requerida que a liquidação inicial se encontra correta face dados inicialmente fornecidos.

Inconformados com a decisão do recurso hierárquico, os Requerentes apresentam o presente pedido de pronúncia arbitral mantendo os fundamentos.

A Requerida, na sua resposta, refere essencialmente o seguinte:

- Quanto à questão da cumulação do regime dos residentes não habituais com o regime da residência parcial, não existe qualquer incompatibilidade legal entre os regimes, conforme previamente alegado pela Direção de Finanças de Coimbra, resultando de um lapso na interpretação das normas jurídicas;

- Quanto à questão de saber se a declaração de substituição deve ser aceite e validada, por alegado erro nos valores declarados, entende a Requerida que os sujeitos passivos não cumpriram com o ónus da prova que lhes competia, “não tendo o Requerente comprovado o lapso no valor declarado, nem em sede dos anteriores procedimentos administrativos nem no presente pedido arbitral”, frisando ainda que os documentos juntos através do e-balcão “eram tão só folhas de vencimento respeitantes a outubro, novembro e dezembro de 2023, e a interação a que corresponde, com o ID -..., é a de 17.10.2024.”. Assim, entende a Requerida que o não juntou quaisquer documentos a comprovar a diferença de valores por si declarados, poder-se-á entender que o contribuinte não cumpriu os deveres que lhe estão adstritos, como sejam o de esclarecimento da sua situação tributária ou mesmo de fornecer à AT os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária, tal como preconizados nos nºs. 2 e 3 do artigo 59º do CPPT, pelo que, gozando a declaração entregue pelo Requerente, da presunção de veracidade e boa-fé prevista no artigo 75º da LGT e não tendo o Requerente comprovado o lapso no valor declarado, nem em sede dos anteriores procedimentos administrativos nem no presente pedido arbitral, mantém a posição que a declaração de substituição não deva ser aceite.

Enquadramento jurídico-tributário

1) Do vício formal da violação da participação no procedimento administrativo

O artigo 267.º, n.º 5 da Constituição determina que seja assegurada a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes digam respeito, comando que o legislador ordinário incorporou no artigo 12.º do Código do

Procedimento Administrativo (“CPA”) e, em sede tributária, nos artigos 60.º da LGT e 45.º do CPPT.

A concretização deste princípio implica a atribuição aos contribuintes do direito de serem ouvidos antes da emissão dos atos de liquidação e previamente ao indeferimento total ou parcial de “pedidos, reclamações, recursos ou petições” (v. artigo 60.º, n.º 1, alíneas a) e b) da LGT).

Ora, a Requerida notificou devidamente os Requerentes para efeitos do exercício do direito de audição prévia, através de carta registada com data de 6 de dezembro de 2024, concretizada a 9 de dezembro de 2024.

Os Requerentes, de forma tempestiva, submeteram através do e-balcão os documentos de suporte, no seu entendimento, à pretensão requerida, facto que levou a própria Requerida a responder pela mesma via, dando nota que a documentação seria instruída na apreciação da reclamação graciosa.

Pese embora a Requerida indique que não foi exercido o competente direito de audição, a verdade é que os Requerentes remeteram documentação, por via do e-balcão, não havendo razão para a mesma ser desconsiderada, tanto que os princípios da boa-fé e da cooperação que vinculam os sujeitos ativos e passivos da relação jurídico-tributária (cfr. artigo 59.º da LGT) devem nortear a atuação de ambos, tendo os Requerentes questionado se a mesma documentação deveria ser remetida fisicamente para o serviço de finanças (cfr. Documento n.º 9) e, bem assim, tendo a Requerida respondido que “*o documento em anexo foi junto ao Procedimento de Reclamação Graciosa, para apreciação. Brevemente receberá mais informação, através da tramitação da respetiva Reclamação Graciosa.*”

Como tal, a documentação é admissível e deve ser devidamente considerada pela AT, não se devendo escudar no argumento que «*A resposta ao direito de audição deveria ter sido efetuada mediante “documento escrito endereçado a estes serviços da Administração Tributária”*», dada a informalidade que o procedimento de audição prévia encerra e da concretização da boa-fé na diligência que a própria encetou em resposta aos Requerentes.

Em concreto, determina o n.º 7 do artigo 60.º da LGT, que “os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos necessariamente em conta na fundamentação da decisão”.

Tal significa que, na decisão definitiva, a administração fiscal tem de se pronunciar, por sua vez, sobre os elementos levados ao seu conhecimento pelo contribuinte.

A este respeito, como se lê na decisão arbitral proferida no processo n.º 150/2014-T: «*Tal pronúncia, da administração fiscal, é de extrema importância para o sujeito passivo, por várias razões. A primeira delas é que obriga a administração fiscal a analisar os argumentos do sujeito passivo, à luz do direito e dos factos, constituindo uma oportunidade para a administração alterar a sua posição.*

Outra razão da importância desta resposta, não menos relevante, é que através dela o sujeito passivo fica a conhecer a posição da administração fiscal sobre os argumentos por si apresentados. Mediante esse conhecimento, o sujeito passivo, por seu turno, avalia a viabilidade da sua posição numa eventual impugnação judicial.

Essa reavaliação pode ser determinante para a sua decisão de impugnar contenciosamente o acto, mas será também determinante para a estratégia a adoptar numa eventual impugnação contenciosa.

Desta forma, a não observância do disposto no n.º 7 do art.º 60º da LGT é altamente lesiva dos direitos e interesses dos contribuintes.

Mas ainda que assim não fosse, a violação do disposto no n.º 7 do art.º 60º da LGT constituiria, sempre, uma violação de uma formalidade essencial, causadora de invalidade do ato.

Procede, assim, a alegada ilegalidade da liquidação em apreço, por preterição de formalidade essencial.»

Neste sentido, procede a ilegalidade dos actos de primeiro e segundo grau, por preterição de formalidade essencial, em concreto por violação do princípio da participação, plasmado no artigo 59.º da LGT, conduzindo assim à anulabilidade do acto tributário.

Acresce que os Requerentes também assacam à liquidação adicional o vício substantivo de erro sob os pressupostos de direito.

Vejamos em seguida.

2) Do vício substantivo de erro sobre os pressupostos de facto e de direito

Nos termos do artigo 13.º, n.º 1, do CIRS, a sujeição a IRS depende da verificação de um critério de conexão relevante – a residência fiscal ou a fonte do rendimento – sendo que, nos termos dos artigos 15.º e 16.º do mesmo Código, o estatuto de residência determina o âmbito de sujeição pessoal a imposto: tributação ilimitada no caso de residentes (abrangendo os rendimentos de fonte mundial) e tributação limitada no caso de não residentes (abrangendo apenas os rendimentos obtidos em território português).

Verificando-se uma situação de residência parcial, é aplicável o disposto no artigo 15.º, n.º 3, do CIRS, que impõe a repartição da sujeição ao imposto consoante os períodos de residência e não residência, não podendo ser tributados em Portugal rendimentos obtidos ou colocados à disposição durante o período em que o sujeito passivo era não residente, salvo se forem considerados como obtidos em território nacional.

Assim, os Requerentes só podem ser tributados em Portugal, nos termos gerais, quer por virtude da residência fiscal portuguesa – caso em que estão sujeitos a uma tributação universal dos seus rendimentos, incluindo de fonte estrangeira – quer por virtude da fonte dos rendimentos, já que, ainda que não se tratem de sujeitos passivos residentes em Portugal, os mesmos são sujeitos a tributação em Portugal, nos termos gerais, se forem considerados obtidos em território nacional.

Quanto à residência fiscal dos Requerentes, resulta dos factos provados, por referência ao cadastro da AT e ao facto dos serviços não colocarem esse facto em causa, que só se tornam residentes fiscais em Portugal a partir de 12 de outubro de 2023 e 20 de dezembro de 2023, respetivamente.

Neste sentido, só haverá lugar a incidência de IRS sobre rendimentos auferidos em período anterior casos os mesmos sejam obtidos em território nacional.

Ora, nem os Requerentes alegam que isso tenha ocorrido, nem tão pouco a AT o fundamenta, apenas referindo que os valores declarados na declaração de

substituição padecem de comprovação e que os valores constantes da base de dados da AT não eram coincidentes com os últimos valores reportados.

Com efeito, provando-se a residência fiscal parcial dos Requerentes nas datas referidas e não existindo qualquer prova ou fundamento para considerar os restantes rendimentos auferidos em 2023 como auferidos em território nacional, não devem os mesmos estar sujeitos a IRS nos termos gerais, ao abrigo do disposto nos artigos 15.º e 16.º do Código do IRS.

Por outro lado, os documentos que os Requerentes juntam através do e-balcão e que a AT expressamente acolhe para efeitos da apreciação do procedimento de reclamação graciosos, devem ser deviamente considerados, tal como já referido.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

No caso em concreto, os documentos ora apresentados fazem prova dos rendimentos auferidos e declarados, já que não resulta dos mesmos, nem a AT coloca em causa, a falta de autenticidade da documentação ou do seu reconhecimento.

Neste sentido, ficando demonstrado que o Requerente recebeu no último trimestre de 2023, enquanto residente fiscal em Portugal, os rendimentos devidamente constantes da declaração emitida pela entidade pagadora e não se provando que tenha recebido quaisquer outros rendimentos naquele período de residência fiscal ou em período anterior que fossem considerados como auferidos em território nacional, não poderá manter-se na ordem jurídica a decisão de indeferimento do recurso hierárquico e, bem assim, a reclamação graciosa que lhe subjaz, assim como a liquidação de IRS em causa.

Caberia à AT, atentas as regras de repartição do ónus da prova, fundamentar quais os rendimentos que dispunha no seu sistema e, se fosse o caso, aferir se os mesmos devessem ser considerados obtidos em território nacional, fazendo prova desse fundamento ou, por outro lado, colocar em causa a data da atribuição do estatuto de residência fiscal em Portugal, o que não ocorreu.

Adicionalmente, conforme a própria AT refere na sua resposta e em reparo ao órgão decisor do recurso hierárquico, não há qualquer incompatibilidade legal entre o regime dos residentes não habituais, em vigor à data dos factos, e o regime da residência parcial.

Tal não resulta de nenhum normativo legal, laborando a Direção de Finanças de Coimbra num duplo erro: por um lado, invoca o artigo 12.º, n.º 2 do Código do IRS, tratando-se de uma norma de exclusão tributária ou delimitação negativa de incidência relativa a prémios literários, artísticos e científicos, que nada tem a ver com o caso concreto; por outro, ainda que pretendesse invocar o artigo 12.º-A, n.º 2 (Regime fiscal aplicável a ex-residentes), tal regime também não tem qualquer adesão ao caso concreto, nem se prende com matéria de residência parcial, cuja disciplina consta do artigo 15.º, n.º 3 do Código do IRS.

Como tal, apenas os rendimentos auferidos a partir do momento em que os Requerentes se tornam residentes, respetivamente, devem ser considerados sujeitos a IRS e, subsequentemente, sujeitos ao regime dos residentes não habituais em face da opção exercida pelos Requerentes.

Cumpre ainda referir que ainda que caso existisse qualquer dúvida fundada quanto à existência e quantificação do facto tributário, sempre seria decidida a favor do sujeito passivo, ao abrigo do disposto no artigo 100.º do CPPT.

Procede, assim, integralmente o presente pedido de pronúncia arbitral, por erro nos pressupostos de facto e de direito, com a consequente anulação do acto de indeferimento do recurso hierárquico e, bem assim, do indeferimento da reclamação graciosa subjacente, assim como do acto de liquidação de IRS que lhe subjaz.

Juros indemnizatórios:

Uma vez anulado o ato de liquidação, os Requerentes têm direito ao reembolso de todas as importâncias pagas em conformidade com o ato de liquidação inválido e anulado (art. 100º da LGT).

Quanto ao direito a juros indemnizatórios, a matéria encontra-se regulada no artigo 43º da LGT, onde se determina que “são devidos juros indemnizatórios quando se determine (...) que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento de dívida tributária em montante superior ao devido”.

O Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que a expressão “erro imputável aos serviços” se refere a “erro” e não a “vício,” e que daqui há que concluir que a norma abrange apenas os erros sobre os pressupostos de facto ou de direito “que levaram a Administração a uma ilegal definição da relação jurídica tributária do contribuinte, não abrangendo os vícios formais ou procedimentais que, ferindo, embora, de ilegalidade o ato, não implicam, necessariamente, uma errónea definição daquela relação” (acórdão STA de 27-06-07, proc. nº 80/07).

O vício de violação da participação sob a forma de direito de audição prévia, atenta a ordem fixada do conhecimento dos vícios prevista no artigo 124.º do CPPT, na medida em que integram os invocados vícios formais ou procedimentais, não são abrangidos pelo “erro imputável aos serviços”.

Logo, a anulação do acto de liquidação com base neste vício não confere aos Requerentes o direito a receber juros indemnizatórios

F. DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação dos actos tributários que constituem o objecto do presente processo.
- b) Julgar procedente o pedido de reembolso da quantia paga, e condenar a Requerida a restituir à Requerente o valor do imposto indevidamente pago, e agora anulado, no montante de 7.414,09 euros,
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo,

G. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em 7.414,09 euros, nos termos do artigo 97º-A, nº 1, a), do Código de Procedimentos e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 29º do RJAT e do nº 2 do artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

H. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 612,00 euros, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12º, nº 2, e 22º, nº 4, ambos do RJAT, e artigo 4º, nº 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

(Esta decisão foi redigida pela ortografia antiga)

Lisboa, 9 de Janeiro de 2026

O Árbitro

(José Nunes Barata)

