

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 608/2025-T

Tema: IRS. Liquidação com base em declaração oficiosa de correção. Pedido de fundamentação. Fundamentação.

SUMÁRIO:

I. A fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de ato, e que visa responder às necessidades de esclarecimento do administrado, devendo-se, através dela, fornecer-lhe a informação que o capacite a fazer um juízo sobre a legalidade do mesmo.

II. Se o sujeito passivo, fazendo uso da garantia estabelecida no artigo 37.º do CPPT, pede à Autoridade Tributária que lhe passe certidão com a fundamentação do ato, não pode esta limitar-se a reenviar-lhe os mesmos documentos que já lhe tenha enviado anteriormente no decorrer do procedimento, devendo esforçar-se por ir ao encontro das necessidades de esclarecimento do sujeito passivo, nomeadamente explicitando as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A..., contribuinte n.º ... e B..., contribuinte n.º..., residentes na Rua ..., ...-... ..., apresentaram, em 20.06.2025, nos termos dos art.ºs 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e do artigo 99º, al. a) do CPPT, pedido de constituição de tribunal arbitral, com vista à declaração de ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2025..., relativa aos seus rendimentos do ano de 2023.

É Requerida no pedido a Autoridade Tributária.

Por decisão do Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa foi designada árbitro singular a signatária da presente decisão, o que a mesma aceitou no prazo legal, vindo a ser nomeada em 11.08.2025, e tendo nessa sequência o tribunal arbitral disso constituído em 01.09.2025.

Por despacho do tribunal de 08.09.25, nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, a AT foi notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, e, no mesmo prazo, remeter ao Tribunal cópia do processo administrativo.

Em 08.10.2025, a Requerida AT apresentou um requerimento em que informou o Tribunal Arbitral de que, por despacho da Subdiretora-geral de 2025-10-06, exarado na Informação n.º 406/25 da DSIRS,

foi revogado parcialmente o ato de liquidação de IRS nº 2025..., relativa ao ano de 2023, impugnado nos autos.

Por despacho de 04.11.2025, foram os Requerentes notificados para se pronunciarem sobre o ato de revogação parcial do ato de liquidação impugnado.

A Autoridade Tributária não apresentou resposta no prazo fixado, nem remeteu ao processo o tribunal administrativo.

Em 07.11.2025, os Requerentes, em resposta ao despacho anteriormente mencionado, apresentaram requerimento, em que requereram o prosseguimento dos autos para apreciação do vício invocado relativamente à correção “Falta de declaração da alienação dos artigos urbanos ... e ... da freguesia da ...”.

Por despacho de 09.11.2025, o Tribunal determinou o prosseguimento dos autos, para apreciação da legalidade da liquidação impugnada na parte não revogada e a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAJ. No mesmo despacho, o Tribunal concedeu às Partes prazo para apresentação de alegações escritas.

Por despacho de 11.11.2025, o Tribunal corrigiu o teor do despacho anterior no respeitante aos prazos procedimentais e processuais decorridos e por decorrer, mantendo-o no demais.

A Requerida apresentou alegações no dia 24.11.2025.

Os Requerentes não apresentaram alegações.

II - SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente para apreciar a causa.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e encontram-se devidamente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe decidir.

III – POSIÇÃO DAS PARTES

Tendo sido os Requerentes notificados da liquidação de IRS nº 2025..., relativa aos seus rendimentos do ano de 2023, emitida na sequência de uma “declaração oficiosa de correção”, e tendo, ao abrigo do artigo 37.º do CPPT, requerido que lhe fosse passada certidão com a fundamentação deste ato de liquidação, e tendo recebido por comunicação da AT a certidão pedida, os Requerentes consideram que a mesma não contém fundamentação suficiente, pelo que o ato continua a padecer do vício de falta de fundamentação, o que o invalida.

A Autoridade Tributária, nas suas alegações, sustenta que a certidão passada na sequência do pedido efetuado pelos Requerentes, e remetida e rececionada pelos mesmos, contém fundamentação suficiente do ato impugnado, na parte não revogada, pelo que o ato, nessa parte, não é inválido.

IV – QUESTÕES A DECIDIR

Constitui única questão a decidir a de saber se o ato impugnado se encontra devidamente fundamentado, em termos conformes com a lei.

V – FUNDAMENTAÇÃO - MATÉRIA DE FACTO

V.1. Factos considerados provados

O Tribunal Arbitral dá como provados os seguintes factos:

- A) Em 28-06-2024, os Requerentes apresentaram uma declaração modelo 3 de IRS n.º ...-2023-...-..., relativa ao ano de 2023, declarando optar pela tributação conjunta de rendimentos.
- B) A declaração mencionada no ponto anterior foi acompanhada dos anexos A, B e G.
- C) No anexo G (incrementos patrimoniais), os Requerentes fizeram constar dos campos 4001 e 4002 do quadro 4, haverem alienado, pelo preço de € 92.500 (cada qual) duas quotas-partes de 50% do imóvel inscrito na matriz predial rústica da União de Freguesias de ..., concelho de Aveiro, sob o artigo
- D) Os Requerentes declararam ainda terem suportado despesas e/ou encargos com a aquisição e/ou alienação e/ou valorização de uma dessas quotas-partes no valor de € 11.310,83.
- E) Com base na apresentação da declaração referida supra, foi emitida em 12-11-2024 a liquidação de IRS nº 2024..., na qual se apurou a importância de imposto a pagar de € 336.443,43.
- F) O Requerente A... apresentou reclamação graciosa contra a liquidação mencionada no ponto anterior em 20-12-2024, a qual foi autuada em 23-12-2024 sob o nº ...2024..., e veio a ser indeferida por despacho proferido em 12-03-2025 pela Chefe da Divisão de Justiça Tributária – Contencioso da DF de Aveiro;
- G) Os Requerentes deduziram impugnação judicial contra a decisão de indeferimento do procedimento da reclamação graciosa nº ...2024..., a qual foi autuada sob o nº .../25...BEAVR;
- H) Em data não apurada, mas posterior à liquidação impugnada judicialmente, foi instaurado no Serviço de Finanças (SF) de Ílhavo um procedimento de gestão de divergências concernente ao IRS dos Requerentes relativo ao ano de 2023;
- I) Por carta registada com aviso de receção, foi enviada aos Requerentes, pelo Serviço de Finanças de Ílhavo, uma notificação, datada de 13-12-2024, com o seguinte teor:

“Fica por este meio notificado de que deverá apresentar declaração de substituição a fim de retirar as despesas e encargos do quadro 9 do anexo G e em relação ao quadro 4 do mesmo anexo somente deverá considerar os valores respeitantes ao IMT e o Imposto Selo pago aquando da compra.

Mais se informa que, caso pretenda exercer o direito de audição prévia a que se refere o artigo 60.º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, poderá apresentar as suas alegações no prazo de 15 dias, no site www.portaldasfinancas.gov.pt, mediante seleção da opção "Serviços > Testes - Divergências - Consultar Divergências"; ou, em alternativa, junto do Serviço de Finanças de ÍLHAVO, localizado em AV. 25 DE ABRIL EDIFÍCIO ILLIABUM, 3830-044 ÍLHAVO.

- J) Em 13-02-2025, o Serviço de Finanças de Ílhavo emitiu um novo ofício dirigido aos Requerentes, com o seguinte teor:

Assunto: IRS/2023 - DIVERGÊNCIA N.º ...

Exmos. Senhores:

Da análise da vossa declaração modelo 3 de IRS do ano de 2023 apresentada em 28/06/2024, tratada informaticamente no lote ...-2023-... verifica-se a existência de algumas incorreções, das

quais já foi notificado pelo n/ ofício ... de 13/12/2024, cujo aviso de receção foi assinado em 16/12/2024.

Até à presente data não foi exercido qualquer direito de audição, por parte de V.^a Ex.^a à notificação efetuada.

Assim, fica notificado, para, no prazo de 15 dias (quinze dias), proceder à entrega de uma declaração de IRS de substituição, referente ao exercício de 2023, retificando nela os seguintes elementos:

1. No quadro 4 do anexo G, o valor das despesas e encargos deverá ser de 290,00 €, correspondente a IMT (250,00 €) e Imposto de Selo (40,00 €), não sendo de considerar as restantes despesas apresentadas;
2. No quadro 9 do mesmo anexo deverá considerar como despesas e encargos o valor de 0,00 € (zero euros).

Findo aquele prazo, sem que se encontre regularizada a situação, irá a AT proceder oficiosamente à elaboração de uma declaração oficiosa (DC) e à respetiva liquidação de IRS, nos termos do artigo 65.º do CIRS.

Neste caso, ficam V.^a Ex.^a por este meio notificados, nos termos do artigo 60.º da LGT (Lei Geral Tributária) para no prazo de quinze dias (15 dias), a contar da data da assinatura do aviso de receção, exercer, querendo, o direito de audição, por escrito, no processo de divergências n.º... . Em consequência da elaboração de uma declaração oficiosa (DC) poderá ser elaborado Auto de Notícia, com a consequente instauração de processo de contra-ordenação.

As infrações em apreço serão punidas, conforme o caso, nos termos do artigo 116.º, 117.º, 118.º ou 119.º do RGIT, sendo que no caso de regularização voluntária, poderão beneficiar das reduções a que se refere o artigo 29.º do citado diploma legal.

Ficam ainda notificados nos termos e para os efeitos previstos no artigo 28.º-A do RGIT, para no prazo de 30 (trinta) dias proceder à regularização da situação tributária, a fim de poder beneficiar da redução da coima nos termos do artigo 30.º do mesmo diploma.

Com os melhores cumprimentos

A Chefe de Finanças

K) Este ofício foi notificado aos Requerentes por carta registada com aviso de receção com data de registo de 18-12-2025.

L) Em 18-03-2025, o Serviço de Finanças de Ílhavo emitiu um novo ofício dirigido aos Requerentes, com o seguinte teor:

NOTA: A presente notificação não substitui, nem invalida a anteriormente efetuada pelo n/ ofício n.º 160 de 13/02/2025.

Assunto: ANEXO G - ANO 2023

Exmo(a). Senhor(a):

Na sequência de análise interna levada a cabo por este Serviço de Finanças, apurou-se uma divergência entre os rendimentos da categoria “G” correspondente a mais valias na alienação de imóveis sujeitos a IRS, nos termos do artigo 10.º do CIRS, cujo valor de realização foi de € 60.000,00 correspondente à(s) sua(s) quota(s) parte(s) (100,00 %), e os valores de aquisição correspondentes, conforme abaixo se discrimina:

		Data de realização	Identificação dos prédios (freguesia-tipo-artigo-fracção)	Valor de Venda/Realização
Cartório Notarial da Dr. ^a	Escritura de Compra e Venda	13-12-2023	- Freguesia da Gafanha da Nazaré () U- () e U- ()	60.000,00 €
Total das transmissões (Art. 44º CIRS)				60.000,00 €
Valor constante da declaração de rendimentos, modelo 3, do IRS (Anexo G)				00,00 €
Divergência apurada				Anexo G
Anexo G: Urbano da freguesia				
Valor de Aquisição em 24/02/2023 – 23.700,00 € (quota parte 100,00 %)				
Valor de Realização correspondente – 30.000,00 €				
Urbano da freguesia				
Valor de Aquisição em 24/02/2023 – 23.700,00 € (quota parte 100,00 %)				
Valor de Realização correspondente – 30.000,00 €				

Assim, fica notificado, para, no prazo de 15 dias, proceder à entrega da declaração de IRS, referente ao exercício de 2023, incluindo/retificando nela o rendimento supra referido.

Findo aquele prazo sem que se encontre regularizada a situação, irá a AT proceder oficiosamente à elaboração de uma declaração oficiosa (DC) e à respetiva liquidação de IRS, nos termos do Art. 65.º do CIRS.

Neste caso, fica V. Ex.ª por este meio notificado, nos termos do Art. 60.º da LGT (Lei Geral Tributária) para no prazo de quinze dias (15 dias), a contar da assinatura do aviso de receção, exercer, querendo, o direito de audição, por escrito, no processo de controlo de Mais-valias de IRS do ano de 2023.

Em consequência da elaboração de uma declaração oficiosa (DC) poderá ser elaborado Auto Notícia, com a consequente instauração de processo de contra-ordenação.

As infrações em apreço serão punidas, conforme o caso, nos termos do Art. 116.º, 117.º, 118.º ou 119.º do RGIT, sendo que no caso de regularização voluntária, poderá beneficiar das reduções a que se refere o Art. 29.º do citado diploma legal.

Fica ainda notificado(a) nos termos e para os efeitos previstos no artigo 28.º-A do RGIT, para no prazo de **30 (trinta) dias** proceder à regularização da situação tributária, a fim de poder beneficiar da redução da coima nos termos do artigo 30.º do mesmo diploma.

Com os melhores cumprimentos

A Chefe de Finanças

- M) Este ofício foi notificado aos Requerentes por carta registada com aviso de receção com data de registo de 20-03-2025.
- N) Em 05-05-2025, foi emitido um despacho, pelo Serviço de Finanças de Ílhavo, com o seguinte teor:

Despacho:

Vista a informação que antecede concordo, pelo que, tendo em conta que após as diligências efetuadas, os Sujeitos Passivos não procederam à correção, conforme notificações, da declaração de IRS do ano de 2023, determino a elaboração do documento de correção oficiosa.

Diligências conforme indicado.

SF Ílhavo em **05/05/2025**

A Chefe de Finanças

- O) O anterior despacho tem por base uma Informação, elaborada pelo Serviço de Finanças de Ílhavo, com o seguinte teor:

Assunto: PROCESSO DE DIVERGÊNCIA DE IRS/2023 N.º ...

SUJEITOS PASSIVOS:

A...

B...

NIF:

...

...

Aquando da instauração do processo de divergências n.º ... em **13/11/2024**, pelo código de análise **DBF (Alienação Imóveis – Despesas)**, referente à declaração **IRS/2023**, identificada com o n.º ...-2023-..., entregue em **28/06/2024**, verificou-se, após a sua análise, o seguinte:

1. Em **21/11/2024** vieram os Sujeitos Passivos (SP's) justificar as despesas e encargos indicadas no **quadro 04 e quadro 09**, ambos do **anexo G**, através da aplicação informática do próprio processo.

2. Mediante os documentos enviados, foi solicitado, em **21/11/2024**, aos SP's que remetessem também o **certificado de comprovação de que efetivamente se trata de uma pequena e média empresa**, o qual não tinha sido remetido anteriormente.

3. Em **22/11/2024**, após análise dos documentos referentes a despesas e encargos foi remetido e-mail aos SP's, informando-os do seguinte:

“Atendendo aos documentos remetidos a fim de justificar as despesas e encargos indicados no quadro 4 do anexo G, informo que dos mesmos serão de considerar o valor correspondente ao Imposto de Selo e ao IMT pago aquando da compra do imóvel.”

No que respeita ao **quadro 9** do mesmo anexo será de retirar o valor total de despesas e encargos indicados.

O **artigo 51.º do CIRS** não contempla as despesas e encargos indicados e não considerados.

4. Da interação no processo de divergências vieram os SP's apresentar, em **25/11/2024**, o **certificado comprovativo de Pequena e Média Empresa (PME)**.

5. Pelo n/ ofício n.º ... de **13/12/2024** foi o SPA (A...), para a morada constante em cadastro, notificado das correções a efetuar nos **quadros 04 e 09 do anexo G**, o qual foi rececionado e assinado em **16/12/2024**.

6. Pelo mesmo ofício, referido no ponto 5) da presente informação, foi o SP notificado para exercer o direito de audição prévia, a que se refere o **artigo 60.º da LGT**, podendo apresentar as suas alegações no prazo de **15 dias**, por escrito, ou presencialmente nestes Serviço de Finanças.

7. Atendendo a que o SP não exerceu o seu direito de audição no prazo estipulado, em **13/02/2025**, pelo n/ ofício ... foram notificados os SP's para no prazo de **15 dias** procederem à entrega de uma declaração de IRS de substituição, referente ao exercício de **2023**, retificando nela os valores inscritos a título de despesas e encargos do quadro 04 e quadro 09 do anexo G.

8. Este ofício emitido em **13/02/2025** foi rececionado e assinado em **18/02/2025**.

9. Neste mesmo ofício foram notificados os SP's de que "Findo aquele prazo, sem que *se encontre regularizada a situação, irá a AT proceder oficiosamente à elaboração de uma declaração oficiosa (DC) e à respetiva liquidação de IRS, nos termos do artigo 65.º do CIRS*".

10. Da análise interna à declaração modelo 11 (remetida pelas entidades notariais), constatou-se que os SP's em **13/12/2023**, por escritura celebrada no **Cartório Notarial da Dr.ª ...**, sito na ... e registada com o n.º .../2023, alienaram os artigos urbanos ... e ..., ambos da freguesia ... pelo valor total de 60.000,00 € (sessenta mil euros).

11. Esta venda não consta do **quadro 04 do anexo G** da declaração de IRS do ano de **2023** dos SP's.

12. Mediante tal facto, foram os SP's notificados pelo nosso ofício ... de **18/03/2025** de que deveriam proceder à entrega de uma **declaração de substituição** a fim de declararem a alienação dos referidos artigos urbanos.

13. Desta notificação constava uma nota de que: "*A presente notificação não substitui, nem invalida a anteriormente efetuada pelo nosso ofício n.º ... de 13/02/2025.*"

14. Esta notificação foi rececionada e assinada em **20/03/2025**, conforme consta do aviso de receção.

15. Neste mesmo ofício foram notificados os SP's de que "*Findo aquele prazo, sem que se encontre regularizada a situação, irá a AT proceder oficiosamente à elaboração de uma declaração oficiosa (DC) e à respetiva liquidação de IRS, nos termos do artigo 65.º do CIRS.*"

Do exposto, e atendendo a que efetivamente até a presente data não foi exercido pelos SP's qualquer dos direitos de audição que lhe foram concedidos, sou de opinião elaborar Declaração Oficiosa de Correção (DC) ao ano de 2023, corrigindo o anexo G nos seus quadros 04 e 09, de modo a repor a verdade dos factos.

Ílhavo

05/05/2025

A Funcionária

- P) Na sequência do procedimento mencionado nos pontos anteriores, foi oficiosamente elaborada pelos serviços tributários em 05-05-2025 uma declaração modelo 3 de IRS em nome dos requerentes e também respeitante ao ano de 2023;
- Q) Com base na declaração oficiosa atrás mencionada, foi emitida em 10-05-2025, em nome dos Requerentes e relativamente ao ano de 2023, a liquidação de IRS nº 2025..., no âmbito da qual se apurou o montante de imposto a pagar de € 368.374,92, ao qual acrescia a quantia de € 1.081,28, a título de juros compensatórios, perfazendo uma dívida total de € 369.456,20;
- R) Aos Requerentes foi notificada a "demonstração da liquidação" da liquidação referida no ponto anterior, dela constando o seguinte quadro:

PERÍODO RENDIMENTOS*	ACERTO	NR. LIQUIDACÃO	LIQUIDACÃO
2023-01-01 a 2023-12-31	2025-05-13	2025	2025-05-10
1 Rendimento global		€	724.943,41
2 Deduções específicas		€	8.288,00
3 Perdas a recuperar		€	0,00
4 Abatimento por mínimo de existência		€	0,00
5 Deduções ao rendimento		€	0,00
6 Rendimento coletável	$[1 - (2 + 3 + 4 + 5)]$	€	716.735,41
7 Quociente rendimentos anos anteriores/Propriedade intelectual		€	0,00
8 Rendimentos isentos englobados para determinação da taxa		€	0,00
9 Total do rendimento para determinação da taxa	$(6 + 8 - 7)$	€	716.735,41
10 Quociente familiar	2,00; taxa 48,000%		
11 Importância apurada	$(9 \times \text{coef.} \times \text{taxa})$	€	172.016,50
12 Parcela a abater		€	8.932,68
13 Imposto anos anteriores/Propriedade intelectual		€	0,00
14 Imposto correspondente a rendimentos isentos		€	0,00
15 Taxa adicional	$[(170.000,00 \times 2,5\% + 108.367,70 \times 5\%) \times 2,00]$	€	19.336,77
16 Excesso em relação ao limite do quociente familiar		€	0,00
17 Importo relativo a tributações autónomas		€	32.663,52
18 Coleta total	$[(11 - 12) \times 2,00 + 13 + 14 + 15 + 17]$	€	378.147,93
19 Deduções a coleta		€	1.767,64
20 Benefício municipal	$(= 1,00\% \text{ da coleta})$	€	3.437,37
21 Acréscimos à coleta		€	0,00
22 Coleta líquida	$[18 - 19 - 20 (+ 0) + 21]$	€	372.942,92
23 Pagamentos por conta		€	321,00
24 Retenções na fonte		€	6.247,00
25 Importo apurado	$[22 - (23 + 24)]$	€	366.374,92
26 Juros de retenção-poupança		€	0,00
27 Sobretaxa-resultado		€	0,00
28 Juros compensatórios		€	1.081,28
29 Juros indemnizatórios		€	0,00

Taxa Efetiva de Tributação - 44,75% VALOR A PAGAR: 369.456,28

- S) Os Requerentes, em 20.05.2025, apresentaram, ao abrigo do artigo 37.º do CPPT, perante o Serviço de Finanças de Ílhavo, pedido de certidão contendo a fundamentação do ato de liquidação.
- T) Em 06-10-2025, a Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento Singular da Autoridade Tributária, na pendência do procedimento de constituição do tribunal arbitral, e uma vez notificada do mesmo, revogou parcialmente a liquidação de IRS nº 2025..., na parte relativa à não consideração da totalidade das despesas e encargos declarados relativos à aquisição e/ou alienação e/ou valorização das quotas-partes alienadas do imóvel inscrito na matriz predial rústica da união de freguesias de ..., concelho de Aveiro, sob o artigo ..., por manifesta falta de fundamentação da desconsideração da maior parte daquelas despesas.

V.2. Factos considerados não provados

O Tribunal considera não provado:

- A) Que a declaração oficiosa de correção foi acompanhada pelos anexos A, B e G, pois esta declaração não consta dos documentos juntos ao processo, nem os Requerentes admitem este facto;
- B) Que nos campos 4001 e 4002 do quadro 4 do anexo G que acompanhou a declaração oficiosa mencionada no ponto anterior, os serviços fiscais fizeram constar as mesmas datas e valores de alienação e aquisição das quotas-partes do imóvel que os contribuintes haviam já feito constar de idênticos campo e quadro do anexo G que acompanhou a declaração modelo 3 que entregaram em 26-08-2024, pois esta declaração não consta dos documentos juntos ao processo, nem os Requerentes admitem este facto;

- C) Que no campo 4003 do quadro 4 do mesmo anexo G da mesma declaração oficiosa foi acrescentada a alienação, pelo montante de € 30.000, do imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Ílhavo sob o artigo ..., fazendo-se constar na mesma declaração que tal imóvel havia sido adquirido em 24-02-2023 pelo valor de € 23.700, pois esta declaração não consta dos documentos juntos ao processo, nem os Requerentes admitem este facto;
- D) Que no campo 4004 os serviços tributários fizeram constar a alienação do imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Ílhavo sob o artigo ... por igual montante (€ 30.000), pois esta declaração não consta dos documentos juntos ao processo, nem os Requerentes admitem este facto;
- E) Que na mesma declaração, os serviços fizeram constar a menção de o mesmo haver sido adquirido na mesma data e pelo mesmo valor (€ 23.700) do prédio correspondente ao artigo 5763, pois esta declaração não consta dos documentos juntos ao processo, nem os Requerentes admitem este facto.

O Tribunal dá como provada a matéria de facto elencada com base nos documentos constantes do processo, que são os documentos juntos pelo Requerente e os documentos juntos pela AT, relativos à revogação parcial do ato.

VI – FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

A Constituição de 1976 impõe, no seu artigo 268.º, n.º 3, o dever geral de fundamentação dos atos administrativos, dizendo que [O]s atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos.”

Desta forma, o direito à fundamentação dos atos administrativos é um direito constitucionalmente protegido.

Dando concretização ao comando constitucional, a Lei Geral Tributária regula a fundamentação dos atos tributários no seu artigo 77.º, especificando alguns dos seus requisitos.

O n.º 1 do artigo 77.º dispõe que a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

O n.º 2 do artigo 77.º dispõe que a fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

Assim, pode-se dizer, acompanhando a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que a exigência de fundamentação do ato tributário, além de decorrer de um direito de âmbito mais geral constitucionalmente protegido, constitui uma garantia específica dos contribuintes (ac. STA de 2 de abril de 2008, proc. n.º 209/08; Ac. STA de 18 de fevereiro de 2010, proc. 573/07).

O artigo 125.º, n.º 1 do CPA, aplicável nesta matéria em complementaridade com lei tributária, dispõe que a fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de

direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituirão neste caso, parte integrante do respetivo ato, equivalendo à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato.

Por seu turno, o artigo 36.º do CPPT, no seu n.º 2, diz também que as notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o ato notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.

Finalmente, o artigo 99.º do CPPT, depois de dizer que constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, elenca entre as ilegalidades dos atos tributários a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida.

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a densificar, na sua jurisprudência, os princípios respeitantes à fundamentação dos atos administrativos, em geral.

Em primeiro lugar, no que diz respeito à finalidade da exigência de fundamentação, no seu acórdão de 7 de junho de 2017 (proc. 07/06/2017), o tribunal esclarece que “a exigência legal e constitucional de fundamentação do ato tributário, decorrente dos arts. 268º da CRP, 77º da LGT e 125º do CPA, visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a Administração a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do ato e a sua impugnação contenciosa.”¹ Esta função da fundamentação é a chamada *função exógena* da fundamentação, uma vez que se foca nos destinatários do ato, e não nos seus autores (Ac. STA de 02/02/2022, proc. n.º 03014/11.1BEPRT).

Encontramos aqui uma aparente dupla finalidade (dentro da *função exógena*). Num primeiro plano, a exigência de fundamentação visa, primordialmente, na sua função exógena, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a Administração a agir.

Mas, por sua vez, essa necessidade de conhecer as razões que motivaram a decisão não se justifica como um fim em si mesmo, mas como um instrumento necessário para possibilitar aos interessados uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do ato e a sua impugnação contenciosa. Este segundo fim - o fim último, o fim normativo-jurídico ou *telos* da norma que exige a fundamentação - é o de garantir a tutela dos direitos dos administrados, dando-lhes a informação que os capacita para a decisão de aceitação consciente ou impugnação da mesma. Por outras palavras, a fundamentação constitui um instrumento cognitivo destinado a assegurar a efetividade do direito de reação jurídica dos interessados.

Em uma ou outra ocasião, os tribunais têm reconhecido uma extensão importante, ainda dentro desta *função exógena* da fundamentação: ela destina-se, em primeiro lugar, a dar a conhecer aos interessados (mormente aos seus destinatários) os elementos de facto e de direito que lhe permitem fazer um juízo sobre a legalidade do ato; mas além disso, em última instância, ela também deve permitir ao juiz exercer o efetivo controlo da legalidade do ato, aferindo do seu acerto jurídico. Ou seja, a fundamentação, na sua função exógena, dirige-se simultaneamente aos interessados (destinatários) e ao juiz (Ac. STA de 23 de 2014, proc. n.º 1690/13)

¹ No mesmo sentido, ac. do TCA-S de 25.03.2021, proc. n.º 2759/05.0BELSB, in <https://www.dgsi.pt>

Assim, partindo do fim último, do *telos* ou fim normativo-jurídico da exigência de fundamentação do ato administrativo, chega-se a uma primeira aproximação ao conteúdo da fundamentação: se a fundamentação constitui um instrumento cognitivo destinado a dar aos interessados o conhecimento necessário à tomada de decisão consciente sobre a aceitação ou a impugnação do ato, daí resulta que a fundamentação tem de incluir toda a informação – todos os elementos de direito e de facto – que permita aferir a legalidade do ato.

Como se diz no mesmo acórdão mencionado, a fundamentação deve responder “às necessidades de esclarecimento do contribuinte informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do ato de liquidação, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática”. Estes elementos são, assim, os elementos de facto e de direito em que assentou a decisão da administração.

Já quanto aos requisitos, ie. às características que deve revestir a fundamentação do ato administrativo, a fim de cumprir com o seu fim normativo-jurídico – garantir a tutela dos direitos dos administrados, dando-lhes a informação que os capacita para a decisão de aceitação consciente ou impugnação – o STA tem vindo a afirmar que ela deve ser *expressa, clara, suficiente e coerente* (Ac. STA de 7 de outubro de 2015, proc. 406/15).

Estas são características que dizem respeito ao conteúdo da fundamentação. Além destas, existem características que dizem respeito a aspetos procedimentais da fundamentação.

Vejamos então estas características que dizem respeito ao conteúdo da fundamentação.

A exigência de fundamentação *expressa* impõe que as razões de facto e de direito constem explicitamente do próprio ato ou de documento para o qual este remeta de forma inequívoca, não sendo admissível uma fundamentação meramente implícita ou inferida. A exigência de fundamentação *clara* reporta-se à dimensão linguística do ato administrativo, impondo que as razões de facto e de direito sejam expostas de modo inteligível e compreensível para o destinatário normal, sem obscuridades ou ambiguidades. Finalmente, a *coerência* da fundamentação exige a ausência de contradições internas.

Quanto à *suficiência* da fundamentação, importa começar por referir que esta é uma característica com um certo grau de maleabilidade. Como é afirmado no acórdão do STA de 14 de fevereiro de 2013 (proc. 0642/12) é incontroverso “que as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de ato e as circunstâncias concretas em que foi proferido, bastando-se com a expressão clara das razões que levaram a essa concreta decisão. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, portanto, a busca de um conteúdo adequado, que há de ser, num sentido amplo, o suficiente para suportar formalmente a decisão. Razão por que o ato estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal - o *bonus pater familiae* de que fala o art. 487º, nº 2, do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, por aceitar, ou não, o ato.”

Também a respeito da relatividade do conceito de suficiência da fundamentação, afirma-se no acórdão do STA de 2 de abril de 2008 (proc. n.º 209/08) que “a fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de ato, *visando responder às necessidades de esclarecimento do administrado*,²

² Sublinhado nosso.

pelo que se deve, através dela, informá-lo do itinerário cognoscitivo e valorativo do ato, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro.

Importa ter aqui em conta, agora mais atentamente, o teor do n.º 1 do artigo 77.º da LGT, em que se dispõe que a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de “sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.”

Portanto, a fundamentação deve ser *sucinta*.

Além disso, a fundamentação pode ser efetuada por meio de declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

Além disso, o n.º 2 do mesmo preceito estipula que a fundamentação dos atos tributários “pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.”

Portanto, a fundamentação pode ser *sumária*. Porém, mesmo sendo sumária, não pode deixar de conter, de forma expressa, clara e coerente: i) a qualificação dos factos tributários; ii) a quantificação dos factos tributários; iii) as operações de apuramento da matéria tributável; e iv) as operações de apuramento do tributo.

A possibilidade de uma fundamentação *sumária* encontra campo particular de aplicação nos chamados “atos de massa”, como são, precisamente, as liquidações do IRS.

A propósito desta categoria de atos, afirma-se no acórdão do TCA-N de 26 de outubro de 2017, (Proc. n.º 00476/13.6BEMDL) que “a massividade dos atos não permite descurar a fundamentação, a qual se impõe contextual e integrada no próprio ato (ainda que o possa ser de forma remissiva), expressa e acessível (através da sucinta exposição das razões de facto e de direito da decisão), clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), suficiente (permitindo ao destinatário do ato um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente.

Portanto, embora estejamos perante um “ato de massa”, ainda assim, a administração tributária não pode deixar de fundamentar o ato, através de uma fundamentação expressa, clara, coerente, e ainda suficiente, *ie*, que contenha a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

Além disso, a exigência de fundamentação tem de atender às particularidades do caso concreto e às necessidades de esclarecimento do administrado.

Além destas características relativas ao *conteúdo* do ato, há a ter em conta duas características da fundamentação relativas ao procedimento. A primeira é que a fundamentação deve ser facultada no mesmo ato pelo qual se notifica o ato (artigo 36.º, n.º 2 do CPPT) e deve ser contemporânea do ato (ac. do STA de 11 de dezembro de 2019, proc. n.º 0859/04.2BEPRT).

Apliquemos então estes parâmetros ao caso concreto, tratando de ver, nomeadamente, se foram explicitados a qualificação e a quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

Normalmente, a liquidação de IRS segue-se a uma declaração do contribuinte. Nessa declaração, é o contribuinte quem leva ao conhecimento da administração os factos tributários e quem procede à sua qualificação e quantificação, pois sem essa qualificação e quantificação o contribuinte não consegue preencher a declaração.

A essa declaração do contribuinte segue-se a liquidação, em que a administração procede às operações da matéria tributável e do tributo. Assim sendo, há uma parte dos elementos da fundamentação que o contribuinte conhece de antemão, pois foi ele que os levou ao conhecimento da administração.

Sendo a liquidação de IRS um ato em massa, a sua fundamentação é, em regra, efetuada de forma extremamente sumária, através da chamada “demonstração de liquidação”. Em regra, esta “demonstração da liquidação” não permite a um destinatário normal, isto é, sem conhecimentos técnicos específicos, compreender a quantificação da obrigação tributária.

Por exemplo, analisando a demonstração da liquidação em causa nos presentes autos (facto R dos factos dados como provados), vê-se que o rendimento global considerado é de 724.943,41 euros. Mas não se compreende como é formado o rendimento global, por que componentes, e nem como foram quantificadas essas componentes.

Normalmente, esta informação pode ser considerada dispensável, porque ela encontra-se na declaração apresentada pelo sujeito passivo. No caso dos autos, porém, como já se disse, está-se perante uma liquidação oficiosa, em que estes valores não foram declarados pelos sujeitos passivos, pelo que não podiam deixar de ser explicitados, pelo menos, na fundamentação que foi pedida *a posteriori*.

Na mesma declaração, encontramos um valor de deduções específicas de 8.208,00 euros. Não é possível, a um destinatário normal, perceber como se chegou a este valor de deduções específicas.

Quanto ao apuramento do imposto, vê-se na demonstração da liquidação que foi aplicada uma taxa de 48%. Um destinatário normal não compreende como foi determinada esta taxa. Foi ainda aplicada uma taxa adicional composta de 2,5% e de 5%. Um destinatário normal não compreende como foi determinada esta taxa.

A demonstração indica ainda um montante de imposto relativo a tributações autónomas de 32.643,52 euros. Um destinatário normal não compreende como se chegou a esta tributação.

É aqui que pode tornar-se pertinente retomar a questão da fundamentação sumária e dos atos de massa. Ainda que se possa considerar suficiente, em condições normais, como fundamentação da liquidação de IRS, este modelo de demonstração de liquidação extremamente sucinta – que a maioria dos contribuintes, efetivamente, e de acordo com as regras da experiência, não está em condições de interpretar – a verdade é que, no caso concreto, os Requerentes, ao abrigo do artigo 37.º do CPPT, que contém uma garantia dos contribuintes, requereram uma certidão com a fundamentação da liquidação.

Neste caso, havia que atender às *necessidades de esclarecimento dos sujeitos passivos*, tendo em conta que a liquidação foi efetuada com base numa liquidação oficiosa e que os Requerentes pediram

expressamente, usando uma faculdade que a lei lhes confere, uma notificação mais detalhada do que aquela que lhe fora dada na demonstração da liquidação.

Na certidão que foi passado e facultada aos Requerentes, a Autoridade Tributária limita-se a reenviar aos Requerentes os documentos que já lhes haviam sido enviados anteriormente, com pedidos para apresentação de declaração de substituição.

Nessa certidão não se esclarece, desde logo, o motivo da não aceitação das despesas por eles indicadas como referentes à venda dos imóveis. Mas esta omissão foi reconhecida pela própria AT e deu origem à revogação parcial, pelo que se tornou irrelevante para o julgamento dos autos.

É certo que nessa certidão se fornece um quadro (ofício de 18-03-2025), em que, mais implicitamente do que explicitamente, se diz que:

- Ocorreu no cartório notarial da ..., em ..., em 13.12.2023, uma escritura de compra e venda;
- Que nessa escritura foram alienados os prédios U-... e U-...;
- Que o valor de aquisição desses imóveis foi de 23.700,00 euros cada;
- Que o valor de venda desses imóveis foi de 60.000,00 euros no total.

Mas os Requerentes alegam, expressamente (no artigo 22.º do ppa), que desconhecem as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo no que diz respeito a esta operação bem como as disposições legais aplicáveis na qualificação e quantificação dos factos tributários.

Ora, de acordo com o n.º 2 do artigo 77.º, esses elementos, precisamente - as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo - são elementos obrigatórios da fundamentação, mesmo quando esta é sumária. E no caso concreto, os Requerentes pediram expressamente uma fundamentação mais completa. E, não há dúvida, essa fundamentação mais completa não lhes foi facultada.

Ora, sendo certo que a fundamentação das liquidações de IRS é, normalmente, insuficiente para a compreensão de um destinatário normal, quando os sujeitos passivos pedem, ao abrigo de uma normal legal que incorpora uma garantia dos contribuintes, que lhes seja dada uma fundamentação mais completa, a administração não pode simplesmente ignorar esse pedido, nem deixar de assumir que a fundamentação até aí fornecida não foi considerada suficiente pelos Requerentes.

Forçoso é, portanto, concluir, que o ato de liquidação, no caso concreto, atendendo às circunstâncias específicas, atendendo às necessidades de esclarecimentos dos Requerente, que ficaram patentes no seu pedido de certidão contendo a fundamentação, não contém fundamentação suficiente, de tal modo que não é possível ao tribunal, também, responder às questões que os Requerentes colocam.

Nesta medida, julga-se a liquidação ilegal, por violação do artigo 77.º da LGT, consubstanciando vício de forma, por fundamentação insuficiente.

VII – DECISÃO

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral decide: Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando a liquidação n.º 2025..., por preterição de formalidade legal.

VIII - VALOR DO PROCESSO

O valor da causa, nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, é fixado em 33.012,77 euros.

IX - CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 1 836.00 € nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida.

Registe-se e notifique-se.

Porto, 23 de janeiro de 2026

O Árbitro

Nina Teresa dos Santos Aguiar