

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 103/2026-T

Tema: IRS – erro no preenchimento da declaração.

Insuficiência de fundamentação

Sumário:

- A AT tem o dever de se pronunciar expressamente sobre as questões relevantes suscitadas pelo particular em sede de reclamação graciosa, especialmente sobre a questão que é o cerne da causa de pedir aí formulada.
- Tendo o sujeito passivo apresentado, no decurso do procedimento administrativo de reclamação graciosa, numerosa documentação contabilística, incumbe à AT pronunciar-se, especificadamente, de modo compreensível para um normal destinatário, sobre o seu valor probatório.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

A..., NIF..., residente na Rua ..., n.º... -... Lisboa, veio, nos termos legais, requerer pronúncia arbitral.

É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

a) O Pedido

O Requerente peticiona a anulação da liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2023 e a emissão, em consequência dessa anulação, de novo ato tributário de liquidação de IRS, apurado com base no entendimento *supra* vertido.

b) O litígio

O Requerente alega que os rendimentos por si auferidos no estrangeiro foram duplamente considerados na liquidação impugnada: uma primeira vez em razão da sua inclusão no Anexo C – rendimentos da categoria B - (ao não terem sido deduzidos ao resultado líquido do exercício) e outra em razão da sua inclusão no Anexo J – rendimentos obtidos no estrangeiro. Isto por, na declaração por si apresentada, por lapso, não ter sido preenchido o Campo 462 do Quadro 4 do anexo C¹.

Por tal razão, o Requerente apresentou uma declaração de substituição, a qual foi convolada em reclamação graciosa.

Tal reclamação foi expressamente indeferida pela fundamentação que, adiante, se analisará (basicamente, incumprimento pelo Requerente de um ónus de prova que sobre ele incidiria), posição que a Requerida continua a sustentar no presente processo.

Na sua resposta, a Requerida invoca também a exceção “Da incompetência material do Tribunal Arbitral para condenação da AT no concreto reembolso dos montantes peticionados pelo Requerente”.

c) Tramitação processual

O pedido foi aceite em 02/02/2026.

Os árbitros foram nomeados pelo Conselho Deontológico do CAAD, aceitaram as nomeações, as quais não foram objeto de oposição.

O tribunal ficou constituído em 08/04/2026.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

Em 18/06/2026, teve lugar a audição da testemunha.

As partes apresentaram alegações, nas quais reiteraram o constante dos articulados antes apresentados.

¹ Relativo a rendimentos obtidos fora do território português líquidos do imposto pago no estrangeiro.

Devem aí ser indicados os rendimentos obtidos no estrangeiro, deduzidos do imposto aí pago, quando esses rendimentos influenciarem o resultado líquido do período. Os rendimentos e o respetivo imposto pago no estrangeiro devem ser declarados no anexo J.

d) Saneamento

O processo não enferma de nulidades ou irregularidades.

Não existem outras questões que obstem à apreciação do mérito para além da exceção invocada pela AT.

Da exceção

A Requerida alega a incompetência material do Tribunal Arbitral para a condenação da AT no reembolso dos montantes concretamente peticionados pelo Requerente, sustentando que, *como decorre do previsto no artigo 24.º do RJAT, a definição dos atos em que se deve concretizar a execução de julgados arbitrais compete, em primeira linha, à AT, com possibilidade de recurso aos tribunais tributários para requerer coercivamente a execução, no âmbito do processo de execução de julgados, previsto no artigo 146.º do CPPT e artigos 173.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.*

Estamos de acordo.

Porém, a alegação desta exceção no presente processo apenas se pode compreender por “dever de ofício” (ou mera rotina). Isto porquanto, sendo certo que o Requerente alega, no PPA, ter direito ao reembolso do imposto indevidamente pago, que quantifica, não é menos certo que nunca peticiona uma pronúncia condenatória do tribunal arbitral nesse sentido. Antes peticiona, expressamente, *a emissão, em consequência dessa anulação, de novo ato tributário de liquidação de IRS, apurado com base no entendimento supra vertido.*

Ou seja, a exceção invocada pela AT refere-se a um pedido que não foi feito, mesmo que implicitamente, pelo Requerente.

Pelo que tal exceção, necessariamente, improcede.

II - PROVA

II.1 - Factos Provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) O Requerente estava abrangido, no ano em causa, pelo regime dos residentes não habituais.
- b) Exerce a atividade profissional de Disc Jockey (“DJ”), sobretudo no estrangeiro.
- c) O rendimento tributável a ser integrado na categoria B era apurado com base em contabilidade organizada.
- d) Em 2024-06-29, o Requerente apresentou a Declaração de Rendimentos Modelo 3 de IRS n.º ... - 2023 -...- ..., relativa ao ano de 2023, com entrega dos Anexos C, J e L.
- e) Tendo apurado, relativamente aos rendimentos obtidos em território nacional, um lucro tributável de € 187.872,81.
- f) No anexo J (rendimentos obtidos no estrangeiro), declarou como sendo rendimentos profissionais obtidos no estrangeiro € 275.346 e como imposto aí pago € 9.529,34.
- g) O Requerente assinalou as opções de tributação autónoma dos rendimentos e método de isenção para eliminação da dupla tributação internacional.
- h) O imposto foi liquidado como se segue:
 - Rendimentos obtidos em território nacional: € 187.872,81;
 - Rendimentos de fonte estrangeira: € 275.346,64, dos quais rendimentos os rendimentos obtidos no Brasil no valor de € 7.500€, são isentos ao abrigo da CDT entre Portugal e Brasil (no seu artigo 16.º).
 - Assim: € 187.872,81 + € 275.346,64 - € 7.500€ = € 455.719,45;
 - Tributação autónoma = € 455.719,45 * 20% = € 91.143,89.
- i) Em tal declaração ao Requerente não preencheu o Campo 462 do Quadro 4 do Anexo C (rendimentos obtidos fora do território português líquidos do imposto pago no estrangeiro).
- j) Em 2024-09-05, o Requerente apresentou a Declaração de Rendimentos Modelo 3 de IRS de substituição n.º 2023-...-..., na qual procedeu a várias alterações aos Anexos C, J e L.

- k) Na Declaração Modelo 3 de substituição foi preenchido o Campo 462 do Quadro 4 do Anexo C, com o montante de € 254.154,50. corresponde ao valor dos rendimentos obtidos fora do território português, líquido do imposto pago no estrangeiro (€ 9.529,34).
- l) O valor de € 263.683,84 inscrito no Anexo J da declaração de substituição, corresponde ao total das prestações de serviços de 2023, no montante de € 275.346,64, deduzido do valor das royalties, no montante de € 11.662,80.
- m) As instruções oficiais de preenchimento da declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS, prescrevem:
- *Quando forem obtidos rendimentos da categoria B em território português e fora do território português, os mesmos devem ser declarados da seguinte forma:*
 - *No anexo C (quadro 4), os rendimentos obtidos em território português;*
 - *No anexo J (quadro 6), os rendimentos obtidos fora do território português, devendo os mesmos ser, também, incluídos no quadro 11B e no quadro 11C do anexo C.*
 - *Na eventualidade da totalidade dos rendimentos (obtidos em território português e fora do território português) serem declarados no Q4 do anexo C, deve consultar-se, nas instruções de preenchimento do quadro 4, a relativa ao campo 462.*
 - *Campo 462 - Rendimentos obtidos fora do território português líquidos do imposto pago no estrangeiro - Neste campo devem ser indicados, quando tenham influenciado o resultado líquido do período, os rendimentos obtidos no estrangeiro deduzidos do imposto pago. Os rendimentos e o correspondente imposto pago no estrangeiro devem ser declarados no anexo J.*
- n) A Administração Tributária não aceitou a declaração de substituição, tendo-a convolado em procedimento de reclamação graciosa.
- o) Tal “reclamação graciosa” foi indeferida por (transcrevemos o essencial do projeto de decisão):
- (...)

O contribuinte pretende a consideração da declaração de substituição apresentada e, em consequência, das alterações a que procedeu nos Anexos que a compõem, C, J, e L, nomeadamente, nos Campos 401, 408, 442, 462, 468, 469 e 470 do Quadro 4 e Campos 501 e 502 do Quadro 5, ambos do Anexo C, nos Quadros 6A e 6B dos Anexos J, bem como, no Quadro 5A dos Anexos L

Em síntese, reduziu o valor dos rendimentos da categoria B auferidos no estrangeiro (Anexos I), alterou o declarado no Anexo C em consonância, no que respeita ao Resultado Líquido do Período, e o Campo 462 do Quadro 4, por erro de preenchimento, pois os rendimentos líquidos obtidos fora do território português não tinham sido deduzidos conforme instruções de preenchimento do anexo, tendo alterado, também, a informação do Anexo L.

Por consulta às bases de dados da Autoridade Tributária, verifica-se que o reclamante apresentou, em 31/07/2024, a declaração anual de informação contabilística e fiscal - Informação Empresarial Simplificada (IES), referente ao ano em causa, 2023.

Todavia, nos presentes autos não foi apresentada qualquer documentação contabilística e de suporte à contabilidade e ao apuramento dos valores declarados nos Anexos C e J, entre outros, Balanço Inicial, Balancetes Mensais, Balancete de Encerramento, Extratos de Contas Correntes, e respetivos documentos de suporte.

Dado que o ónus da prova recai sobre quem invoca os factos constitutivos dos seus direitos, conforme prevê o n.º 1 do art.º 74º da LGT, cabe ao reclamante trazer ao processo todos os elementos tendentes a fazer valer a sua pretensão.

(...)

Nestes termos, não se mostrando provado o alegado, considera-se não se encontrarem reunidos os pressupostos para o deferimento do processo.

- p) Em sede de audição prévia, o Requerente apresentou balancetes mensais e balancete de encerramento de 2023 (os quais evidenciam o resultado líquido declarado de € 187.872,81) e, posteriormente, remeteu, através do e-Balcão, comunicações e outros elementos contabilísticos que entendeu pertinentes para a correta apreciação da matéria em causa.
- q) Após a apresentação dos elementos contabilísticos, a Administração Tributária manteve o indeferimento, sem promover mais diligências instrutórias.
- r) Constando da decisão final de indeferimento, em acrescento ao que já figurava no projeto de decisão, no que aqui releva, o seguinte:

Os documentos agora apresentados consistem em treze balancetes, doze respeitantes ao período de janeiro a dezembro de 2023 e um de encerramento. Pela análise destes documentos contabilísticos verifica-se que o resultado líquido do período apurado de € 187.872,81, se mostra de acordo com o declarado no Anexo C da declaração Modelo 3

vigente e na Informação Empresarial Simplificada (IES). Por força do art.º 32º do CIRS o qual remete para o art.º 17º, n.º 3, alíneas a) e b) do CIRC, de forma a permitir o apuramento do lucro tributável a contabilidade deve refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo, pelo que, qualquer alteração ao declarado tem de estar refletida na contabilidade. Dado ter se apurado que o resultado líquido do período constante dos documentos contabilísticos corresponde ao declarado na liquidação reclamada e não ao da declaração de substituição que o contribuinte pretende que seja validada, e que a contabilidade não foi alterada em conformidade, será de indeferir o pedido de reclamação graciosa, bem como, para a apresentação da contabilidade nos nossos Serviços. Assim, atendendo a que não foram juntos aos autos quaisquer elementos passíveis de fazer alterar a posição assumida em sede de projeto de decisão, deverá este ser convertido em definitivo.

- s) O Requerente apresentou, em 21 de outubro de 2025, recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, o qual não foi objeto de decisão dentro do prazo legal.

Os factos dados por provados encontram-se devidamente comprovados por documentos juntos aos autos, não tendo suscitado qualquer divergência entre as partes.

O depoimento da testemunha (contabilista certificado da Requerente) - testemunha que, no entender do Tribunal, depôs com verdade e conhecimento direto dos factos - revelou-se útil porquanto permitiu ao Tribunal compreender melhor as minudências do preenchimento da declaração de IRS na situação tributária específica do Requerente.

II.2 - Factos não provados

Não foram apurados quaisquer factos detidos por não por votos com relevância para a decisão da causa

III - O DIREITO

Começamos por notar que não está em causa quer o apuramento da matéria coletável, quer o do imposto a ser pago tal como feitos na liquidação impugnada, uma vez que resultaram integralmente da declaração inicialmente apresentada pelo ora Requerente. O que está em causa é a legalidade da manutenção da vigência da liquidação impugnada na sequência do indeferimento expresso da reclamação graciosa resultante da apresentação de uma declaração de substituição.

Importa, de seguida, frisar qual a questão suscitada pelo Requerente que motivou a apresentação da declaração de substituição, o mesmo é dizer qual a causa de pedir por ele invocada na reclamação graciosa e, também agora, no pedido Arbitral

O Requerente alega que os rendimentos auferidos no estrangeiro foram duplamente considerados para efeitos de tributação: uma primeira vez pela sua inclusão no Anexo C (ao não ter sido deduzido ao resultado líquido do exercício) e outra pela sua inclusão no Anexo J, em resultado de, por lapso, não ter sido preenchido o Campo 462 do Quadro 4 do Anexo C.

Tal causa de pedir tal causa de pedir foi indiscutivelmente percecionada pela entidade que elaborou o projeto de indeferimento da reclamação graciosa. Transcrevemos: *Em síntese, (o Requerente) reduziu o valor dos rendimentos da categoria B auferidos no estrangeiro (Anexos J), alterou o declarado no Anexo C em consonância, no que respeita ao Resultado Líquido do Período, e o Campo 462 do Quadro 4, por erro de preenchimento, pois os rendimentos líquidos obtidos fora do território português não tinham sido deduzidos conforme instruções de preenchimento do anexo, tendo alterado, também, a informação do Anexo L.*

Porém, a nosso ver estranhamente, a AT, nem aquando da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, nem agora no processo arbitral (na resposta e nas alegações), se pronunciou explicitamente sobre a questão do não preenchimento de tal quadro e das suas consequências em termos de imposto a pagar.

A AT indeferiu a reclamação graciosa com base numa alegada insuficiência dos elementos probatórios carreados pelo Requerente para o procedimento para comprovar as alterações pretendidas. Ora, o Requerente não pretende, pelo menos no presente processo arbitral, uma qualquer alteração do rendimento tributável declarado na primeira declaração apresentada. O que pretende é, tão só e apenas, que seja eliminada uma alegada dupla consideração dos rendimentos auferidos no estrangeiro, que sejam eliminadas as consequências do não preenchimento do campo 462 do quadro 4 do anexo C (ou, noutra perspetiva, que seja aceite o preenchimento desse quadro tal qual foi feito na declaração de substituição).

Verifica-se que a AT, na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, nunca se pronunciou sobre o erro alegadamente cometido pelo Requerente no preenchimento da

declaração de IRS por si inicialmente apresentada nem sobre as consequências de tal erro em termos de duplicação da consideração de um mesmo rendimento com a consequente liquidação de imposto superior ao devido. A AT não se pronunciou sobre a questão central que levou à apresentação de uma declaração de substituição.

A AT, como resulta dos factos provados, analisou a reclamação numa perspetiva diferente, como se o Requerente tivesse pretendido, com a declaração de substituição, alterar valores, nomeadamente dos rendimentos inicialmente declarados (o que, em alguma medida se aceita poder ter acontecido). Porém, mesmo quanto a este ponto existe uma manifesta insuficiência de fundamentação da decisão de indeferimento: como dado por provado e foi expressamente referido na decisão final de indeferimento, em acréscimo ao constante do respetivo projeto, o Requerente apresentou, ao longo do procedimento de reclamação, toda uma série de documentação contabilística. Ora, não foi alegado pela AT, nem ficou por um qualquer outro modo provado, que a junção de tais documentos tenha dado origem a uma sua análise e - tendo tal acontecido - não ficaram especificadas as razões pelas quais considerou que tal documentação era insuficiente para comprovar a correspondência do declarado com os dados contabilísticos extraídos da contabilidade do Requerente

Dizer, tal como foi feito, que *Pela análise destes documentos contabilísticos verifica-se que o resultado líquido do período apurado de € 187.872,81, se mostra de acordo com o declarado no Anexo C da declaração Modelo 3 vigente e na Informação Empresarial Simplificada (IES)* apenas confirma que a pretensão do contribuinte não se referia a uma alteração dos valores inicialmente declarados, mas tão só à alegada dupla consideração dos mesmos rendimentos, com a sobretributação daí decorrente.

É, pois, manifesto que não só existe falta de fundamentação relativamente à questão essencial de saber se de um lapso cometido no preenchimento da declaração inicialmente apresentada resultou uma dupla consideração dos mesmos rendimentos, como toda a argumentação da AT relativamente ao não cumprimento de um pretensão ónus da prova não pode ser aceite, desde logo porquanto tendo o Requerente apresentado, na pendência do procedimento de reclamação, numerosa documentação contabilística, a AT tinha o dever de se pronunciar expressamente sobre o seu valor probatório, o que não foi feito.

Assim, dadas as manifestas insuficiências da fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, há que considerar ilegal a manutenção da vigência da liquidação impugnada.

Não dispondo este tribunal arbitral de elementos que lhe permitam quantificar, delimitar, o erro de que sofre a liquidação impugnada, a decisão anulatória terá de ser a da sua total

anulação, sem prejuízo de AT, em execução de sentença e dentro do prazo legal que para tal dispõe, poder emitir nova liquidação, em harmonia com o entendimento de tribunal.

IV - DECISÃO

Pelo exposto, este tribunal arbitral decide anular totalmente a liquidação impugnada, a qual, em execução de sentença, dentro do prazo legal, deverá ser substituída por outra em que sejam extraídas as devidas consequências, em termos de imposto a pagar, do preenchimento do Campo 462 do Quadro 4 do Anexo C, tal qual consta da declaração de substituição apresentada pelo Requerente.

VALOR: € 91.143,89 (o da liquidação impugnada)

CUSTAS, no montante de € 2.754,00, a cargo da Requerida por ter sido total o seu decaimento.

16 de setembro de 2026

Os árbitros

Rui Duarte Moraes (relator)

Pedro Miguel Bastos Rosado

Fernando Miranda Ferreira