

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 766/2016-T**

**Tema: IRS – Mais-valias Imobiliárias, Encargos com a Valorização dos bens.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. RELATÓRIO**

1. No dia 29 de Dezembro de 2016, A... e B..., respectivamente, Contribuintes n.ºs ... e, ... apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 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, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (de ora em diante, abreviadamente, designado RJAT), no qual solicitaram a declaração de ilegalidade do acto tributário de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2005 ... (...), praticado pelo Exmo Senhor Director-Geral da (então assim designada) Direcção-Geral dos Impostos, por referência ao ano de 2004, no valor de € 17.388,62 e, conseqüentemente a sua anulação.
2. Pedem ainda os Requerentes a declaração da ilegalidade, e conseqüente anulação, da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, apresentado contra aquele acto de liquidação.
3. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. As partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar
5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 19-01-2017.
6. No dia 18-04-2017, a Autoridade Tributária, doravante designada de Requerida ou AT, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e por impugnação.
7. O Tribunal notificou os Requerentes para juntarem aos autos procuração outorgada por ambos os Requerentes, o que estes fizeram por requerimento de 05-06-2017.
8. Os Requerentes pronunciaram-se pela improcedência das excepções, em 03-05-2017.
9. O Tribunal agendou a realização da reunião aludida no artigo 18.º do RJAT, na qual teria lugar, a inquirição da testemunha arrolada pelos Requerentes, para o dia 20 de Junho de 2017, pelas 10,30 horas.
10. Os requerentes prescindiram da audição da testemunha arrolada, pelo que, por despacho de 12-06-2017, o Tribunal deu sem efeito a sobredita reunião e facultou às Partes a faculdade de apresentarem alegações escritas, no prazo de 7 dias, sucessivamente, iniciando-se com as dos Requerentes.
11. A Requerida apresentou as suas alegações a 28-06-2017 e os Requerentes a 04-07-2017, uma vez que, foram notificados via postal a 26-06-2017.
12. Nas suas alegações os Requerentes, mantêm a sua posição inicial acrescentando, porém, que a AT, em sede de decisão que recaiu sobre o Recurso hierárquico

apresentado contra a decisão de indeferimento do primeiro pedido de revisão, a Requerida atestou em sede de factos provados relevantes para decisão da causa que: “(...) *No anexo G, em sede de encargos apenas foi inscrito e considerado na liquidação contestada o montante de 7.500,00€ quando, na realidade, as despesas suportadas ascenderam a € 118.387,00 conforme documentos de que os contribuintes dispõem (...)*”.

13. Em 12-07-2017, o Tribunal proferiu despacho para a AT se pronunciar sobre as alegações dos Requerentes, ao abrigo do princípio do contraditório, e prorrogou o prazo da emissão da sentença, por 2 (dois) meses, nos termos do artigo 21.º n.º 2 do RJAT.
14. Nas suas alegações, apresentadas a 24-07-2017, a Requerida mantém a sua posição, e alega que, em sede de processo arbitral, os Requerentes não produziram prova susceptível de sustentar a procedência do pedido.

## **2. Objecto dos autos**

### **2.1 Posição dos Requerentes**

Os Requerentes alegam, em síntese, o seguinte:

- a) No ano de 2004 alienaram a fracção autónoma designada pela letra “E” do prédio descrito na Conservatória do Registo Predial sob o n.º..., tendo suportado encargos com a valorização do imóvel, entre os meses de Abril e Agosto do ano de 2000, no montante de € 118.387,79;
- b) O acto de liquidação de IRS n.º 2005 ... (...), referente ao ano de 2004 é ilegal porque a AT não considerou os encargos incorridos com a valorização do imóvel, nos 5 (cinco) anos anteriores à venda;
- c) Tais encargos deveriam ter sido considerados para efeitos de determinação das mais-valias imobiliárias, nos termos do artigo 51.º, alínea a) do Código do CIRS, na redacção em vigor à data dos factos;

- d) Que a liquidação do imposto, em montante superior ao imposto a pagar, está eivado de erro imputável aos serviços, estando a AT obrigada a promover a sua revogação ao abrigo dos artigos 55.º da LGT e 262.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP).
- e) Pois, na verdade, pese embora a liquidação do IRS tenha por base a declaração do contribuinte, não é uma autoliquidação, cabendo à AT confirmar ou corrigir os elementos constantes da declaração e proceder à liquidação do imposto, donde, qualquer erro da liquidação é um erro dos serviços, imputável à AT, para os efeitos do artigo 78.º da LGT;
- f) No demais, estando em causa um acto de liquidação ilegal, porque praticado em erro sobre os pressupostos de direito, do qual resultou um montante de imposto a pagar superior ao que seria devido, a AT está obrigada a promover a sua revogação;
- g) Por último, a verificação dos pressupostos da admissibilidade do pedido de revisão oficiosa, reportam-se ao momento da apresentação deste meio de defesa, e não só o imposto ainda não está totalmente pago como, à data da apresentação do pedido de revisão, dia 31-05-2016, não existia qualquer pagamento prestacional.

## **2.2. Posição da Requerida**

Em resposta ao pedido do Requerente a AT:

1. Por excepção, invoca a intempestividade do pedido de pronúncia arbitral, com fundamento na intempestividade do pedido de revisão oficiosa, atendendo a que não se encontram verificados os pressupostos processuais deste meio gracioso, alegando, em suma, para o efeito;

- a) Que, os Requerentes deixaram precluir o prazo previsto na primeira parte do artigo 78.º n.º 1 da LGT, dentro do qual, poderiam por sua iniciativa, pedir a revisão com fundamento em qualquer ilegalidade;

- b) Para haver lugar ao procedimento de revisão do acto tributário, por iniciativa da AT, ainda que a pedido do Contribuinte<sup>1</sup>, no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo se o tributo ainda não estiver pago, o mesmo teria de se fundar, necessariamente, em erro imputável aos serviços, e o tributo ainda não se encontrar pago, o que não é o caso, uma vez que ambos os requisitos não se encontram preenchidos;
- c) Com efeito, defende a AT, a existir erro é exclusivamente imputável aos Requerentes os quais admitem, na reclamação graciosa apresentada, que: *“Por lapso, no anexo G da Declaração mod. 3 não foram referidos os encargos do ano de 2000.”*, o que veda os Requerentes o acesso ao mecanismo de revisão dos actos tributários com base neste fundamento;
- d) No mais, o imposto encontra-se a ser pago em prestações no âmbito do processo de execução fiscal.

2. Por impugnação, alega ainda o seguinte:

- a) A liquidação n.º 2005..., resultou de autodeclaração apresentada pelos Requerentes, tendo resultado um valor a pagar de € 17.388,626;
- b) Os Requerentes solicitaram a anulação da liquidação na RG, uma vez que, por lapso, não mencionaram os encargos no montante de € 118.387,79, no anexo G da declaração Modelo 3, tendo juntado duas facturas e dois recibos;
- c) Os Requerentes não fizeram prova dos encargos suportados com o imóvel no ano de 2000, como lhes competia, ao abrigo do artigo 74.º da LGT;
- d) Notificados para apresentar prova adicional, nomeadamente, comprovativo do meio de pagamento das facturas e fotocópia do orçamento dos trabalhos efectuados, os Requerentes nunca apresentaram tal prova, incumprindo assim os deveres de esclarecimento da sua situação tributária e de colaboração e da descoberta de verdade material, falta de prova que conduz à improcedência do pedido.

### 3. Saneamento

---

<sup>1</sup> Artigo 78.º n.º 1 da LGT, segunda parte

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março.

Salvo a questão da caducidade do direito de acção, a qual constitui uma excepção cuja procedência obsta ao conhecimento da causa, e que será conhecida após a selecção da matéria de facto, não existem quaisquer outras excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da acção de que cumpra conhecer.

Tudo visto, cumpre proferir

#### **4. Decisão**

##### **4.1 Matéria de Facto**

##### **4.1.a. Factos dados como provados**

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal considera provada a seguinte factualidade:

1. No dia 24-06-1999 os Requerentes adquiriram a fracção autónoma designada pela Letra “E” do prédio sito na Rua ..., n.º ... –..., em Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º... .
2. O mencionado imóvel foi alienado pelo Requerentes em 2004. (*cf.* Alegações dos Requerentes)
3. Por força da venda da fracção em apreço os Requerentes realizaram uma mais-valia imobiliária. (*cf.* Alegações dos Requerentes)
4. Os Requerentes entregaram a um Técnico Oficial de Contas (TOC) o preenchimento e submissão da declaração de rendimentos Modelo 3, referente ao ano de 2004. (*cf.* Alegações dos Requerentes)
5. O TOC preencheu e submeteu a declaração de IRS, bem como a declaração de substituição, recebida pela AT em 09-06-2017. (*cf.* Alegações dos Requerentes)

6. Nessa declaração foi considerado o montante de € 7.500,00 relativo a despesas inerentes à alienação do imóvel. (cf. fls. 29 e 30)
7. Em 31-08-2005 foi emitida a liquidação de IRS n.º 2005..., relativa ao ano de 2004, tendo sido apurado imposto a pagar no montante de € 17.388,62, com data limite de pagamento a 12-10-2005.(cf. fls. 3 do PA e alegações dos Requerentes)
8. A 04-05-2006, deu entrada no Serviço de Finanças de ... um pedido de reclamação graciosa apresentado pelos Requerentes, solicitando a anulação da liquidação n.º 2005..., invocando “(...) *Por lapso, no anexo G da Declaração mod. 3 não foram referidos os encargos do ano de 2000:*
  - *Factura n.º ...-2000 15.795.000.00 escudos*
  - *Factura n.º...-2000 7.939.620.00 escudos**Total em euros\_ 111.387.97 (...)*” (Cf. fls. 2 do PA)
9. Com a Reclamação Graciosa foram juntos os recibos n.ºs ...-2000 e ...-2000 (Cf. fls. 4 e 5 do PA).
10. Através do ofício n.º..., de 31-03-2008, a Direcção de Finanças de Lisboa, solicitou aos Requerentes a junção dos seguintes documentos; “(...)1- *Documentos comprovativos respeitantes às despesas e encargos no valor de €7.500,00 declarados no anexo G da sua declaração de rendimentos assim como os documentos de pagamento respeitantes aos mesmos.*  
2- *Relativamente às obras efectuadas no ano de 2000, no prédio sito na Rua..., n.º..., queira enviar: a) Prova documental do meio de pagamento das facturas que juntou, emitidas pela C... S.A., nos valores de 17.795.000\$00/€78.785,13 e 7.939,620\$00/€39.602,66. b) Fotocópia do orçamento dos trabalhos facturados. 4 – O documento respeitante à alteração do valor patrimonial após a realização das obras efectuadas.”) (Cf. pag. 168 do PA)*
11. Os Requerentes não juntaram os documentos que lhe foram solicitados. (Cf. PA junto aos autos)
12. A Reclamação Graciosa foi indeferida com fundamento na intempestividade do pedido. (Cf. fls 178 do PA)
13. A 23-06-2008 deu entrada no Serviço de Finanças de ...um pedido de emissão de certidão com os fundamentos de facto e de direito, bem como os documentos

entregues no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, que foi satisfeito pela AT. (Cf. fls 181 do PA)

14. Em 09-09-2008, os requerentes deram entrada de um pedido de revisão do acto tributário nos termos do n.º 4 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) e 103.º e 266.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), com fundamento em erro imputável aos serviços e injustiça grave e notória. (Cf. fls. 193 do PA)
15. Após exercício do direito de audição prévia pelos Requerentes, em 11-02-2009, a Chefe de Divisão da Direcção dos Serviços de IRS, no exercício de competência subdelegada, indeferiu o pedido de revisão, sustentando, em suma:“(…) 8 - *que nos termos do art.º 78.º da LGT só abrange a revisão de actos de fixação de matéria colectável, e não a revisão de actos de liquidação, pois a revisão deste, a pedido do contribuinte, só é possível com base em ilegalidade; 10- (...) e para situações que só podem ser descobertas ou que só se podem verificar após o prazo de reclamação ou revisão ao abrigo do n.º 1 deste artigo, o que desde logo afasta a possibilidade dos requerentes poderem recorrer a este mecanismo legal; 12- (...) uma vez que o Contribuinte tinha todos os elementos ao seu dispor para um preenchimento correcto da declaração de rendimentos, assim como para reagir contra a liquidação no prazo de reclamação graciosa (...) o comportamento do contribuinte deve ser qualificado como negligente (...)*15- *Assim, no caso em apreciação não estamos perante uma situação de injustiça grave ou notória (...)*”.(cf. pags 183 a 192 do PA).
16. Notificados da decisão do pedido de revisão pelo ofício n.º ... de 21.05-2009, os Requerentes recorreram hierarquicamente por exposição apresentada em 29.06.2009.(Cf. Contestação da Requerida e Alegações dos Requerentes)
17. O recurso hierárquico foi indeferido e notificado aos Requerentes.(Cf. Contestação da Requerida e alegações dos Requerentes)
18. A 31-05-2016 deu entrada nos Serviços da AT pedido de revisão do acto tributário, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT e 93.º do CIRS. [(Cf. fls 30 do PA) PA 5]
19. A AT não se pronunciou no prazo de 4 meses sobre este pedido, tendo os Requerentes deduzido pedido de pronúncia arbitral da presunção da decisão de indeferimento tácito. (Cf. Pedido dos Requerentes não contestado pela AT)

20. Os autos de liquidação de IRS em apreço deram origem ao processo de execução fiscal n.º ...2005..., tendo sido feito um plano de pagamento em prestações.(Cf. Contestação da Requerida e alegações dos Requerentes)

#### **4.1.b. Factos dados como não provados**

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

#### **4.2. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, de resto não contestados pelas partes.

#### **5. Questão decidenda**

As questões a decidir nos presentes autos são as seguintes:

- i. Caducidade do pedido de pronúncia arbitral por intempestividade do procedimento de revisão oficiosa;

- ii. Determinar se existe vício de violação da lei relativa aos encargos com a valorização do bem.

## **6. Do Direito**

- i. Caducidade do pedido de pronúncia arbitral

Na perspectiva da Requerida os Requerentes deixaram precluir o prazo previsto na primeira parte do artigo 78.º n.º 1 da LGT, dentro do qual, poderiam por sua iniciativa, pedir a revisão com fundamento em qualquer ilegalidade.

Acrescenta ainda que, para que os Requerentes pudessem lançar mão do procedimento de revisão do acto tributário a todo o tempo, por iniciativa da AT, ainda que a pedido do Contribuinte, o imposto não poderia estar pago, e o pedido teria de se fundar, necessariamente, em erro imputável aos serviços, o que não é o caso, uma vez que ambos os requisitos não se encontram preenchidos, conseqüentemente, o pedido de pronúncia arbitral é intempestivo.

Na resposta à excepção, os Requerentes sustentam que os pressupostos da admissibilidade do pedido de revisão devem-se reportar à data da entrada deste pedido, sendo certo que nem a dívida fiscal se encontrava paga, nem existia qualquer pagamento prestacional naquela data.

No tocante à inexistência de erro imputável aos Serviços, sendo a liquidação de IRS da iniciativa e autoria da administração tributária, qualquer erro que conste dessa mesma liquidação, não deixa de ser um erro dos serviços, para efeitos do disposto no artigo 78.º da LGT.

Adiantam ainda que, estando em causa um acto de liquidação ilegal, porque praticado com erro sobre os pressupostos de direito, do qual resultou um montante de imposto superior àquele que seria devido em face da lei em vigor, a administração tributária não poderia

deixar de promover a respectiva revogação, não só em respeito com o princípio da legalidade, mas, também, em respeito dos princípios da justiça e da igualdade.

Ora, no tocante ao *erro imputável aos serviços* a que alude o n.º 1 do art. 78.º da LGT, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a decidir que o erro imputável aos serviços a que se refere a parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte mas à administração, compreendendo o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito, com ressalva do erro na autoliquidação que, para o efeito, é equiparado aos daquela primeira espécie (artigo 78.º n.º 2 do mesmo diploma<sup>2</sup>).

Sendo certo que, quer no pedido de pronúncia arbitral quer nos meios gratuitos que o antecederam, mormente, no pedido de revisão do acto tributário de 31.05.2016, os Requerentes invocam a existência de vícios e erros alegadamente cometidos no procedimento de liquidação, igualmente fundamento de impugnação à luz do artigo 99.º do CPPT, susceptíveis de levar à anulação do acto de liquidação de IRS, com o qual os Requerentes nunca se conformaram.

E, em bom rigor, o regime de revisão do acto tributário previsto no artigo 78.º, consubstancia uma das possibilidades dos Contribuintes reagirem contra uma liquidação que reputam de ilegal, sendo certo que, para além do prazo do n.º 1 do artigo 78.º, o Contribuinte dispõe ainda de mais dois prazos: o prazo de 4 anos após a liquidação e, a todo o tempo desde que a liquidação do imposto em montante superior ao devido seja devido a erro dos Serviços e o tributo ainda não se encontre pago.

Na verdade, estamos perante prazos sucessivos para o exercício de um direito pelo Contribuinte, pelo que, não só os Requerentes podiam lançar mão do pedido de revisão, nos termos do artigo 78.º, n.º 1 da LGT, como a presunção de indeferimento que recai sobre o mesmo é sindicável judicialmente nos termos do artigo 95.º da LGT, e consequentemente junto do tribunal arbitral.

Conforme acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, prolatado no âmbito do processo n.º 01950/13<sup>3</sup>: “ I - *Não apenas o pedido de revisão apresentado dentro do prazo de reclamação administrativa, mas também o pedido de revisão oficiosa da liquidação com fundamento em erro imputável aos serviços apresentado no prazo de 4 anos, aproveitam ao sujeito passivo para efeitos de lançar mão da impugnação judicial em caso de indeferimento tácito.*

II - *É que, não estando legalmente estabelecida a distinção entre as duas situações para efeitos de utilização da presunção de indeferimento tácito, não cabe ao juiz distingui-las na tentativa de obviar a que os prazos de impugnação administrativa e contenciosa possam ser “contornados”, antes se lhe impõe o conhecimento das pretensões dos contribuintes feitas valer através dos meios que o legislador coloca ao seu dispor para tutela dos seus direitos.”*

Com efeito, decorre da lei e constitui jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Administrativo que, a revisão oficiosa de actos tributários a que alude a parte final do n.º 1, do art. 78.º da LGT “por iniciativa de administração tributária” pode realizar-se a pedido do contribuinte (art. 78.º n.º 7 da LGT)<sup>4</sup>, contudo os fundamentos desse pedido, quando comparados com aqueles que podem ser invocados quando o pedido de revisão é formulado dentro no prazo da reclamação administrativa são mais limitados: apenas pode ser efectuada revisão oficiosa de actos de liquidação «*com fundamento em erro imputável aos serviços*» e se o “*tributo ainda não tiver sido pago (...)*”

Atento tudo quanto fica acima dito, constituindo os pressupostos processuais as condições nas quais o direito subjectivo alegado pelo autor pode obter tutela jurisdicional concedida através de uma decisão de procedência, impõe-se concluir que na situação sob escrutínio os mesmos estavam reunidos à data do pedido de revisão.

---

<sup>2</sup> Vide Acórdão do STA n.º 01474/11, de 05-11-2014, consultável em <http://www.dgsi.pt/>

<sup>3</sup> Consultável em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/c349445a1a25275480257d0f0056a073?OpenDocument>

<sup>4</sup> Acórdão do STA n.º 0407/15, proferido em 04-05-2016.

No demais, decorre ainda da lei e da jurisprudência dos nossos tribunais superiores que, o indeferimento, expresso ou tácito, desse pedido de revisão é susceptível de impugnação contenciosa, nos termos do art. 95.º n.º 1 e 2, al. d) da LGT e art. 97.º, n.º 1, al. d) do CPPT, quando estiver em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação, não prejudicando essa possibilidade, salvo melhor entendimento, a circunstância do pedido de revisão oficiosa ter sido apresentado muito depois de esgotados os prazos de impugnação administrativa, mas dentro dos prazos do artigo 78.º da LGT para a revisão do acto de liquidação “por iniciativa de administração tributária”.

Ora, nos termos do disposto no art. 57.º, n.º 1, da LGT o prazo para a formação do indeferimento tácito é de 4 meses, por isso, tendo o pedido de revisão sido formulado em 31-05-2016, é de concluir que o indeferimento tácito se formou em 30-09-2016, data a partir da qual os Requerentes dispunham de 90 dias para apresentar o pedido de pronúncia arbitral, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 102.º, n.º 1, al. d) do CPPT e 10.º n.º 1 alínea a) do RJAT, o que fizeram em tempo.

Acresce ainda que, a discussão sobre a legalidade do acto de liquidação (objecto do pedido de pronúncia arbitral) pode ocorrer tanto com a impugnação contenciosa ou pedido de pronúncia arbitral subsequente a uma decisão de indeferimento de um pedido de revisão do acto tributário, isto porque o objecto do processo e o pedido de anulação são dirigidos à discussão da legalidade do acto.

Ademais, é pacífico que, o Tribunal arbitral tem competência para declarar a ilegalidade de actos de liquidação de tributos de acordo com o disposto na alínea a) do artigo 2.º do RJAT (...), e que o artigo 90.º do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º do RJAT, dispõe: “*Constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade (...)*”.

A este propósito, impõe-se salientar que, apesar da extemporaneidade da reclamação graciosa a AT não só estava obrigada a avaliar a existência de erro imputável aos serviços como, em caso afirmativo, a proceder à sua revogação<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Neste sentido *vide* Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada, Dr. José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal, Maria João Menezes, Edição de 2015, páginas 841 a 655.

Considerando tudo quanto acima se encontra expandido, resta concluir que a invocada excepção de caducidade do pedido arbitral é improcedente, e conseqüentemente, o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo (até porque apresentado dentro do prazo legal conferido para o efeito).

ii. Do vício de violação da lei relativa aos encargos com a valorização do bem

A questão a apreciar é a de saber se os custos invocados pelo impugnante, relativos à aquisição e alienação do imóvel a que se reportam os presentes autos, devem ou não ser tidos em conta para determinação do montante das mais-valias sujeitas a tributação.

Os Requerentes consideram que, não obstante o lapso na entrega da modelo 3, face à prova produzida – junção das facturas e recibos – no cálculo das mais-valias a AT deveria ter tomado em conta os encargos suportados com os Requerentes com a valorização do imóvel, nos 5 anos anteriores à venda, no montante de € 118.387,79.

Nessa medida, o cálculo do imposto a pagar, resultante do acto de liquidação de IRS, com referência ao ano de 2004, é em montante superior ao devido, razão pela qual, o acto de liquidação é ilegal devendo ser anulado com fundamento em erro imputável aos serviços.

Por seu turno, a AT rejeita tal entendimento alegando que a liquidação foi efectuada com base na declaração de rendimentos dos Requerentes, os quais, por lapso, conforme admitido pelos mesmos em sede de reclamação graciosa, não referiram os encargos suportados no ano de 2000.

Defende ainda a AT, que nos termos do artigo 78.º da LGT, está consentida a revisão do acto tributário nos casos em que o erro é imputável objectivamente aos serviços, ainda que sem qualquer elemento de culpa e, atendendo ao quadro factual em causa, facilmente se conclui inexistir erro imputável aos serviços, até porque tal erro é exclusivamente imputável aos Requerentes.

No demais, sustenta a AT, o artigo 74.º da LGT estabelece regras próprias sobre a repartição do ónus da prova no processo tributário, e a presunção de veracidade das declarações dos Contribuintes não se verifica se estes não cumprirem os deveres de esclarecimento da sua situação tributária nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 75.º da

LGT, pelo que, não tendo os Requerentes apresentado a prova documental solicitada pela Requerida (comprovativo do pagamento e fotocópias dos trabalhos facturados), não lograram fazer prova dos custos suportados.

Com efeito, é hoje doutrinal e jurisprudencialmente consentâneo o entendimento segundo o qual, existindo um *erro de direito* numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do artigo 266º da Constituição como o artigo 55º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei, razão pela qual qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração.

Actualmente, é igualmente pacífico o entendimento de que a AT tem o dever de concretizar a revisão de actos tributários a favor do contribuinte, quando detectar uma situação de ilegalidade, em relação a todos os tributos, atentos os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade que a AT tem de observar na sua actividade, decorrentes dos artigos 266.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP) e 55.º da Lei Geral Tributária (LGT)<sup>6</sup>.

Sucedo que, nos presentes autos, os Requerentes admitem não ter declarado o alegado montante dos encargos suportados com as obras de melhoria, nem com a modelo 3 referente ao ano de 2004, nem com a modelo 3 de substituição, pelo que, tendo a liquidação do imposto devido sido feita com base em declarações erróneas dos Contribuintes, não se pode considerar ter sido fundada em erro sobre os pressupostos de direito imputável à AT.

Ainda assim, e não obstante tal erro fosse da exclusiva responsabilidade dos Contribuintes a AT, após a apresentação da Reclamação Graciosa pelos Requerentes, e em data anterior ao seu indeferimento, notificou-os para juntarem os documentos probatórios adicionais, notificação que os Requerentes ignoraram mantendo-se salientes.

---

<sup>6</sup> A doutrina tem vindo a defender o dever de revogação de actos ilegais, podendo ver-se a este propósito: Robin de Andrade, *A Revogação dos Actos Administrativos*, 2ª edição, páginas 255-268; Maria da Glória

A propósito da repartição do ónus da prova pode ler-se na LGT comentada e anotada<sup>7</sup> o seguinte: *“Não obstante o princípio do inquisitório, que comete à administração tributária o dever de procurar a verdade material, continuam os particulares (quando o ónus da prova lhes é atribuído) com o dever de demonstrar determinados factos. A inexistência ou insuficiência dessa demonstração terá como consequência (caso não sejam supridas pela actividade inquisitória da administração) a desconsideração do facto, que se terá por não verificado.”*

Ademais, presumindo-se nos termos dos artigos 59.º e 75.º da LGT que as declarações dos contribuintes são de boa-fé e, reflexamente, verdadeiras, ao abrigo do artigo 74.º da LGT, a liquidação com base nas declarações do contribuinte não exige a elaboração de prova pela AT.

Por outro lado, de acordo com o estipulado na alínea b) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT, a presunção de veracidade das declarações do Contribuinte cessa quando este não cumpra os deveres de esclarecimento da sua situação tributária, mormente quando o Contribuinte não cumpre com os seus deveres de prestação de informações<sup>8</sup>.

Donde, se impõe concluir que na falta de cumprimento, pelos Requerentes, dos deveres de colaboração e esclarecimento que sobre eles impendem, cessou a presunção de veracidade das suas declarações, nomeadamente das Modelos 3, bem assim como dos documentos apresentados, recaindo sobre os mesmos a prova de que a importância de € 118.387,79, foi efectivamente despendida com a realização de obras de valorização do imóvel a que se reportam os presentes autos.

Por último, importa analisar o quadro jurídico da tributação das mais-valias, com referência ao ano de 2004.

---

Ferreira Pinto, *Considerações sobre a Reclamação Prévia ao Recurso Contencioso*, paginas 12 a 14; Mário Esteves de Oliveira, *Direito Administrativo*, Volume I, páginas 613-614.

<sup>7</sup> Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada, Dr. José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal, Maria João Menezes, Edição de 2015, páginas 841 a 655

<sup>8</sup> Artigo 59.º, n.º 3 alínea d) da LGT

Nos termos do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRS constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

O ganho sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso (al. a) do n.º 4 do mesmo artigo 10.º do CIRS).

Por sua vez, o art.º 43.º do CIRS determina que *“1 - O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes.*

*2 - (...).”*

No que concerne ao valor da realização estatui a alínea f) do artigo 44.º do mesmo diploma, aqui aplicável, que para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, *“(…) considera-se valor de realização o valor da respetiva contraprestação (...).”*

O artigo 51.º preceitua que: *“Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem:*

*a) Os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos, e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º;*

*b) As despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à alienação, nas situações previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 10.º.”*

Sintetizando, o ganho sujeito a IRS é, constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição [al. a) do n.º 4 do art. 10.º) do CIRS], este calculado de acordo com o disposto nos artigos 46.º e seguintes do CIRS.

Acrescem ao valor de aquisição, por força do art.º 51.º do CIRS os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos, e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º.

Porém, como referido no Acórdão do STA n.º 0585/09 de 18.11.2009 ”(...) *Este conceito de «encargos com a valorização dos bens» encerra alguma margem de indeterminação e necessita de ser preenchido.(...)*”

Mas, na verdade, atentando na letra da lei (encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos) não pode deixar de concluir-se, desde logo, que o encargo há-de estar ligado à valorização do bem alienado. Daquele bem específico e não de qualquer outro.

Assim, face à questão sob escrutínio competia aos Requerentes provar, relativamente ao prédio alienado, não só que suportaram custos mas que as importâncias foram efectivamente despendidas em obras de valorização efetuadas naquele bem imóvel, não bastando, para o efeito que os custos e as despesas se mostrem devidamente comprovados.

Com efeito, considerando que as mais-valias são o saldo apurado pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição do imóvel não pode deixar de concluir-se, que o encargo há-de estar ligado à valorização do bem alienado.

Não é suficiente para preencher tal ónus a simples junção de faturas ou recibos, era imperioso ter comprovado que aqueles trabalhos foram efetivamente executados no 3.º andar do n.º ... do prédio sito na Rua ... . Sendo que, não é possível extrair tal conclusão dos documentos juntos aos autos, nos quais não se encontra referência ao local/imóvel onde terão sido realizadas as obras, não se considerando suficiente para efeitos de prova o facto dos documentos se encontrarem endereçados aos Contribuintes para a morada do imóvel objecto dos autos.

Refira-se que a factura e o recibo n.º.../2000 são referentes a trabalhos de construção de um anexo, obra que se nos afigura pouco habitual num 3.º andar, pese embora não seja inverosímil.

Neste particular, (prova da execução das obras no imóvel e anexo) a produção de prova testemunhal, de que ao Requerentes prescindiram, poderia ter desempenhado um papel crucial no esclarecimento do Tribunal quanto a este pressuposto essencial na consideração dos encargos alegados pelos mesmos.

O mesmo se diga do orçamento solicitado pela AT em sede de processo gracioso.

Relativamente à prova produzida, não procede o argumento dos Requerentes, invocado em sede de alegações, no qual referem que, no contexto da decisão que recaiu sobre o Recurso Hierárquico apresentado contra a decisão de indeferimento do primeiro pedido de revisão oficiosa apresentado, em meados de 2008, contra o acto tributário ora contestado, a Requerida atestou expressamente, em sede de factos provados relevantes para a decisão, a realidade das referidas despesas: *“Efectivamente, no anexo G, em sede de encargos apenas foi inscrito e considerado na liquidação contestada o montante de 7.500,00€ quando, na realidade, as despesas suportadas ascenderam a 118.387,00, conforme documentos de que os contribuintes dispõem e que se encontram junto aos autos.”*

Com efeito, nem a AT nem o Tribunal Arbitral podem ignorar que os Requerentes suportaram custos no montante de € 118.387,00, mas, em bom rigor não pode o Tribunal concluir, sem qualquer margem para dúvidas, que tal importância se destinou a custear as obras no imóvel acima melhor identificado.

Assim, ainda que se admita que a AT está obrigada a rever um acto ilegal, resultando essa ilegalidade de um erro imputável à AT, face à insuficiência da prova documental e à ausência de prova testemunhal, não é possível estabelecer uma ligação entre os trabalhos executados e materiais fornecidos para a obra e o imóvel alienado, pelo que, tais encargos não podem ser considerados na determinação da mais-valia imobiliária e, consequentemente, improcede o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação formulado pelos Requerentes.<sup>9</sup>

## **7. Fixação do valor da causa**

Os Requerentes indicaram como valor da causa € 7.500,00 (sete mil e quinhentos euros), todavia, dispõe o artigo 97.º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), aplicável aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT que:

*“1. Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as acções que decorram, nos tribunais tributários, são os seguintes:*

<sup>9</sup> Vide Acórdão do TCAN, de 03-03-2017, proferido no âmbito do processo n.º 00543/04 BEPNF

a) *Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende;*”

De acordo com o JORGE LOPES DE SOUSA, in Código de Processo Tributário anotado e comentado, 6ª Edição, 2011, Na alínea a) do artigo 97.º A cabem todas as situações em que é impugnada a liquidação, em que se incluem não só as impugnações directas de actos de liquidação, como as impugnações de actos de indeferimento de reclamações gratuitas ou recursos hierárquicos em que seja apreciada a legalidade do acto de liquidação (...). “

Considerando que a regra básica quanto à fixação do valor da acção é de que o valor do processo deve coincidir com o valor do benefício que se pretende obter.

É, pois, manifesto que, *in casu*, se aplica liminarmente a alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e, consequentemente, o valor da causa não é o indicado pelo Requerente, mas sim o da importância da liquidação cuja anulação se pretende, a qual se cifra no montante de € 17.388,62.

Nos termos expostos, fixa-se, assim, em € 17.388,62 o valor da acção.

## **8. Decisão**

Nestes termos, em conformidade com o acima exposto, decide-se:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, manter o acto tributário impugnado;
- b) Condenar os Requerentes nas custas do processo.

## **9. Valor da acção**

Fixa-se em € 17.388,62 nos termos do disposto nos artigos 315.º do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT bem assim como do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **10. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.224,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pelos

Requerentes, uma vez que o pedido foi integralmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa 17 de Agosto de 2017

O Árbitro

(Cristina Coisinha)

Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.