

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 25/2016-T**

**Tema: IRS - Mais-valias - Aplicação da lei no tempo.**

## **Decisão Arbitral**

Os árbitros Fernanda Maças (árbitro presidente), André Bacelar Gonçalves e Jaime Carvalho Esteves (árbitros vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 6 de abril de 2016, acordam como segue.

### **I. Relatório**

**1.1.** A Requerente A..., contribuinte n.º ..., residente na Rua ..., n.º..., ..., em ..., ..., doravante designada por Requerente, apresentou em 22 de janeiro de 2016 pedido de pronúncia arbitral, no qual solicita que seja declarado ilegal e anulado o acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) com o n.º 2011..., praticado pelo Excelentíssimo Senhor Director-Geral da (então assim denominada) Direcção-Geral dos Impostos, por referência ao ano de 2010, no valor de € 216.670,46 (duzentos e dezasseis, seiscientos e setenta euros e quarenta e seis cêntimos) e, bem assim, a anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado contra o mesmo, com as necessárias consequências legais, designadamente o reembolso do imposto pago indevidamente em excesso pela Requerente, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios à taxa legal.

- 1.2.** Cumprindo a estatuição do art. 17.º, n.º 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), citada para contestar (despacho de 6 de abril de 2016), veio a Requerida requerer a revogação do mesmo, invocando que a Requerente não havia feito a junção, ao processo, de documento que, no Requerimento inicial, tinha protestado vir a, posteriormente, anexar aos autos, ausência que a Requerida havia já referido em requerimento por si junto em momento anterior. Formulou para tanto, pedido de revogação do aludido despacho e que a entidade Requerida fosse notificada de novo despacho quando todos os elementos em falta se encontrassem juntos ao processo. Este pedido veio a ser indeferido, por despacho do tribunal, de 20 de abril de 2016, por, entre o mais, implicar a suspensão do processo e assim carecer de base legal. Isto sem prejuízo da possibilidade de pedido de prorrogação de prazo para contestar, ou do exercício posterior do contraditório, após junção aos autos do documento em causa, caso tal ocorra.
- 1.3.** Acontece que em 19 de abril de 2016 a Requerente veio solicitar a ampliação do pedido e da instância, dado ter ocorrido indeferimento expresso superveniente, tendo esse pedido sido admitido por despacho de 25 de abril de 2016, não obstante a prévia oposição da Requerida, tendo-lhe então sido concedido prazo suplementar para o exercício do contraditório, mediante apresentação de Resposta.
- 1.4.** A Requerente veio a juntar o documento em falta e que foi causa do implícito pedido de suspensão da instância, tendo sido concedido prazo à Requerida para o exercício do contraditório.
- 1.5.** Esta veio a apresentar a sua Resposta em 18 de maio de 2016.
- 1.6.** Nela defende-se por exceção, invocando:
- a) preterição de formalidade legal (art. 59º do CPPT);
  - b) intempestividade do pedido de revisão oficiosa (art. 78º, n.s 1 e 4 da LGT);

- c) não verificação dos requisitos para a apreciação deste por inexistência de erro imputável aos serviços nos termos do nº1 do artigo acima referido;
- d) abuso de direito na modalidade de *venire contra factum proprium*, por oposição a comportamento prévio (art. 334º do CC).

**1.7.** E por impugnação, contestando ainda pontualmente, as alegadas:

- a) falta de fundamentação do acto tributário em crise;
- b) falta de audição prévia do sujeito passivo;
- c) ilegalidade da liquidação e a retroactividade da norma aplicada;
- d) violação do princípio da confiança.

**1.10** . Além disso a Requerida contesta ainda serem devidos juros indemnizatórios, o que se entende que pretende fazer valer ainda que o pedido seja procedente, por inexistência de erro imputável aos serviços.

**1.11** A 25 de maio de 2016 a Requerente apresentou requerimento a solicitar a alteração do rol de testemunhas e indicou os factos sobre os quais pretendia produzir prova testemunhal.

**1.12** Nessa mesma data apresentou resposta às excepções, contestando-as pontualmente, pugnando pela procedência do pedido.

**1.13** Por despacho de 31 de maio de 2016 o tribunal arbitral dispensou a reunião a que alude o art. 18.º do RJAT, fixou dia para a realização da audiência de julgamento, deferiu o pedido de alteração do rol de testemunhas formulado pela Requerente e mandou notificar as partes sobre a intenção de oferecerem alegações.

**1.14** A Requerente veio ainda requer o aproveitamento da prova testemunhal produzida nos autos que correram termos nos tribunais arbitrais a funcionarem sob a égide do CAAD com o n.º 26/2016-T, o que após despacho condicionado do tribunal arbitral de 15 de junho de 2016 (designadamente, identidade das partes, da testemunha em causa

e de que o facto cuja prova se pretenda produzir seja coincidente com aquele outro cuja prova se pretenda aproveitar) e ouvida a Requerida (que deu o seu consentimento), veio a ser deferido despacho arbitral de 17 de junho de 2016 pelo qual se dispensou a audiência e se fixou prazo para a produção de alegações e para a prolação da decisão arbitral.

**1.15** A Requerente veio apresentar requerimento e ainda oferecer documentos, bem como as decisões arbitrais proferidas nos autos 26 e 27/2016-T, os quais correram termos nos tribunais arbitrais a funcionarem sob a égide do CAAD, tendo sido dada à requerida oportunidade para se pronunciar.

**1.16** As partes ofereceram alegações, a Requerente em 28 de junho de 2016 e a Requerida em 12 de julho de 2016, reiterando os argumentos já invocados nos anteriores articulados.

**1.17** Por despacho arbitral de 1 de outubro de 2016 foi o prazo da arbitragem prorrogado por dois meses e fixada a data limite de 4 de dezembro do 2016 para a prolação da decisão arbitral.

**2.** A pretensão objecto do pedido de pronúncia arbitral consiste na anulação de acto tributário de liquidação de mais valias apuradas na transmissão onerosa de partes de capital ocorrida em 2011, por se entender que na data da transmissão tais mais valias se encontravam excluídas de tributação.

Assim, com o pedido apresentado em 22 de janeiro de 2016, a Requerente visa a anulação do acto tributário já identificado, correspondente á liquidação de IRS de 2010 (mediatamente) e imediatamente ao indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e, subsequentemente, com a ampliação do pedido, ao indeferimento expresso desse mesmo pedido de revisão oficiosa, bem assim como a condenação da Requerida em juros indemnizatórios.

**3.** Em 5 de fevereiro de 2016 o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

**3.1.**A Requerente não procedeu 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 designou como árbitro presidente, a Senhora Conselheira Maria Fernanda Maças e como co-árbitros os Drs. André Bacelar Gonçalves e Jaime Carvalho Esteves, que declaram aceitar o encargo, nos termos legalmente previstos.

**3.2.** Em 21 de março de 2016, as partes foram notificadas da designação dos árbitros não tendo arguido qualquer impedimento.

**3.3** Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 11.º do RJAT, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 6 de abril de 2016.

**3.4.**Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

**4.** A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral a Requerente alega, em síntese de traços muito largos, a ilegalidade do acto de liquidação de IRS relativo a 2010, bem assim como dos indeferimentos, tácito e depois expresso, do pedido de revisão oficiosa dessa liquidação de imposto. Isto por nela se incluírem como componente positiva do rendimento tributável, mais valias pela transmissão onerosa de partes de capital, cuja tributação não seria devida no momento da transmissão, dado que a publicação da nova lei (que veio tributar esses ganhos) ser posterior á data das transmissões em causa. Assim, para a Requerida, a aplicação dessa lei nova às mais valias decorrentes das transmissões em causa seria retroactiva e, por isso, inconstitucional. Mais, não obstante, ter declarado tais mais valias como tributáveis, a Requerente entende ser a ilegalidade da liquidação imputável a erro dos serviços, quer por a liquidação ter sido realizada pelos serviços, quer porque o impresso disponibilizado para a declaração anual dos rendimentos sujeitos a IRS não

permitir declarar qualquer mais valias apuradas nesse ano como mais valias excluída de tributação.

**4.1.** Mais detalhadamente a Requerente começa previamente por alegar que o acto de liquidação de IRS em crise não se encontra fundamentado, quer de facto, quer de direito, visto que há uma total omissão de fundamentos. Pelo que, imputa ao acto de liquidação o vício de falta de fundamentação.

**4.2.** Em segundo lugar, acrescenta que o acto em crise deve ser anulado por preterição de formalidade legal, mais concretamente, o direito de audição, que vedou a sua participação na decisão da Administração Tributária e Aduaneira (AT) que se corporiza no acto de liquidação.

**4.3.** Em terceiro lugar, suscita o facto de que as mais-valias mobiliárias por si apuradas no decurso de 2010 resultam de alienação de acções detidas há mais de 12 meses, realizada antes da entrada em vigor da Lei 15/2010, de 26 de Julho e de acordo com a lei que se encontrava em vigor à data da alienação das referidas acções, as mais-valias resultantes da mesma encontravam-se excluídas de tributação. Razão pela qual, o acto seria ilegal, pois não seria possível submeter aquelas mais-valias á tributação decorrente do regime jurídico instituído pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, que entrou em vigor no dia 27 de Julho e que prevê: i) um agravamento da taxa de tributação especial aplicável ao saldo positivo entre as mais e as menos-valias mobiliárias, a qual passou de 10% para 20% e ii) a eliminação da exclusão de tributação das mais-valias provenientes da alienação de acções detidas há mais de 12 meses e de obrigações e outros títulos de dívida, que passam a estar sujeitas a uma tributação à taxa de 20%.

Isto porquanto a Lei 15/2010, de 26 de Julho entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação (art. 5.º) e apesar de não ter sido determinada uma data de referência para o início da produção de efeitos das alterações introduzidas pelo referido diploma legal, haveria que aplicar o art. 12.º da Lei Geral Tributária (LGT) para aferir o regime jurídico aplicável às alienações de acções verificadas antes da entrada em vigor do novo regime de

tributação das mais-valias mobiliárias. Assim, tal alteração legislativa apenas seria aplicável aos factos tributários ocorridos após a sua entrada em vigor. Sendo que a Requerente entende que o momento relevante para efeitos de tributação das mais-valias mobiliárias corresponde àquele em que se realiza a mais-valia e, assim, em que ocorre a alineação e não o final do ano em que as mesmas se formaram. Dito de outro modo, o facto tributário que dá origem ao imposto esgotar-se-ia na realização da mais-valia, não correspondendo a um saldo anual, motivo pelo qual as mais-valias em causa se encontrariam excluídas de tributação.

**4.4.** Ao não se adoptar este entendimento, para a Requerente, verificasse violação do princípio da proibição da retroactividade fiscal previsto no art. 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), na medida em que o acto tributário em crise resulta da aplicação da Lei 15/2010, de 26 de Julho a um facto gerador de imposto ocorrido em momento anterior à data da entrada em vigor dessa Lei.

**4.5.** Considerando ser a ilegalidade da liquidação imputável aos serviços, a Requerente pretende ser ressarcida do imposto por si pago, acrescido de juros indemnizatórios.

**5.** A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta e juntou processo instrutor, invocando em síntese,

- por excepção, verificar-se:

- a) preterição de formalidade legal (art. 59º do CPPT);
- b) intempestividade do pedido de revisão oficiosa (art. 78º, n.s 1 e 4 da LGT);
- c) inexistência dos requisitos para a apreciação deste por inexistência de erro imputável aos serviços nos termos do nº1 do artigo acima referido;
- d) abuso de direito na modalidade de *venire contra factum proprium*, por oposição a comportamento prévio (art. 334º do CC);

- e por impugnação, a inexistência da alegada:

- a) falta de fundamentação do acto tributário em crise;
- b) falta de audição prévia do sujeito passivo;
- c) ilegalidade da liquidação e da invocada retroactividade da norma aplicada;

- d) da violação do princípio da confiança;
- e) obrigação de pagamento juros indemnizatórios.

**5.1.** De modo mais pormenorizado pode então dizer-se que a Requerida começa por se defender por excepção.

Desde logo invoca intempestividade do pedido pois quando foi apresentado pedido de revisão oficiosa já teriam decorrido os prazos de 3 e de 4 anos consignados no n.º 4 e 1 do art. 78.º da LGT, entendendo que por inexistir erro imputável os serviços, o prazo do pedido de revisão seria de 3 anos e não de 4 anos.

De facto a Requerida entende que o erro na declaração não é imputável aos serviços, mas à Requerente que não teria preenchido o anexo G1 na declaração modelo 3 de IRS, como estava obrigada e, se assim o é, não só não se encontram reunidos os pressupostos processuais para a revisão oficiosa, como também tal pedido de revisão, ao contrariar um comportamento anterior – declaração no anexo G, quadro 8, de alinação das acções não excluídas de tributação, configura um abuso de direito, na modalidade de *venire contra factum proprium*.

**5.2.** Entende ainda que para ser viável a revisão oficiosa do acto tributário seria necessária a apresentação de uma declaração de substituição, nos prazos e nos limites, consignados no n.º 3 do artigo 59.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) por parte da Requerente.

Tendo sido preterida essa formalidade prevista no artigo 59.º do CPPT, não poderia o pedido de revisão oficiosa servir para reabrir um prazo que a Requerente deixou precluir, no âmbito daquele preceito, como entende que peremptoriamente refere o n.º 6 daquela norma. Nesta linha, sustenta que nunca poderia existir erro imputável aos serviços, pelo que não se encontrariam reunidos os pressupostos de que depende o pedido de revisão oficiosa a interpor no prazo de 4 anos, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 78.º da LGT.

**5.3** Na sua defesa por impugnação, alega a Requerida, quanto aos vícios de falta de fundamentação e de preterição de audiência prévia imputados pela Requerentes ao acto tributário em crise, que a liquidação objecto dos presentes autos foi efectuada com base nos elementos declarados pela própria Requerente e, como tal, a liquidação apenas espelha os valores que foram declarados e apresentados na declaração de rendimentos modelo 3.

Em abono desta conclusão, refere que a fundamentação é suficientemente clara e inequívoca, tanto assim o sendo que os argumentos utilizados no pedido de pronúncia arbitral demonstram que a Requerente compreendeu cabalmente o quadro fáctico e legal em que assentou a decisão da Requerida e que esta se encontrava dispensada de proceder à audiência prévia da Requerente, como decorre do art. 60.º, n.º 2, al. b) da LGT.

**5.4** Finalmente observa a Requerida não ter base normativa a ilegalidade da liquidação alegada pela Requerente com base no facto da lei referir que entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação legal, o que permitira a exclusão da sua aplicação à situação de facto dos autos. Isto porquanto:

- a) o legislador não consagrou na lei qualquer norma de direito transitório que salvaguardasse eventuais factos tributários em formação, tendo pretendido, antes, que as situações de realização de mais-valias durante o decurso do ano de 2010 – das quais resultasse um saldo positivo – fossem sujeitas a tributação efectiva, independentemente da data da sua realização;
- b) o próprio legislador pretendeu clara e expressamente que o novo regime fosse aplicável ao resultado das mais-valias apuradas ao longo do ano de 2010;
- c) é pacífico que o facto gerador do imposto se verifica à data de 31 de Dezembro de cada ano, assim se compreendendo o carácter unitário e global da tributação do rendimento;
- d) o facto gerador não é o ganho resultante da alienação, mas sim, o saldo positivo, apurado em determinado período de tributação, entre mais-valias e menos-valias, razão pela qual não faria qualquer sentido afirmar que existe na presente hipótese uma situação de retroactividade de 1.º grau relativamente à alteração preconizada pela Lei 15/2010, de 26 de Julho, quando a solução legal respeita a factualidade ainda em formação;

- e) a regra da anualidade do IRS conduz à aglutinação de todos os factos geradores e dos rendimentos que se verifiquem até 31 de Dezembro do período em causa, pelo que não faria sentido aplicar ao caso concreto o art. 12.º da LGT para efeitos da fixação da aplicação temporal da Lei 15/2010, de 26 de Julho.

Deste modo, a Requerida sustenta que a liquidação não viola o princípio da proibição da retroactividade fiscal, nem o princípio constitucional da confiança.

**5.5.** Ademais, a Requerida sustenta que correspondendo a tributação aos próprios elementos que foram declarados pela Requerente, a invocação posterior de tratamento jurídico-tributário diverso corresponderia a abuso de direito na modalidade de *venire contra factum proprium*.

**5.6.** Acresce, para a Requerida, que se o acto tributário em crise não é ilegal e corresponde aos próprios elementos que foram declarados pela Requerente, inexistente erro imputável aos serviços e, assim, não se encontram preenchidos os requisitos para o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

**6.** Assim são estas as questões de que o tribunal arbitral deverá conhecer:

- i) Se o pedido de revisão oficiosa é tempestivo;
- ii) Se o acto de liquidação padece de erro sobre os pressupostos de direito, por violação do artigo 103.º da CRP.
- iii) Se há abuso de direito por parte dos Requerentes;
- iv) Se o acto de liquidação padece do vício de falta de fundamentação por ausência absoluta de quaisquer elementos de facto e de direito;
- v) Se o acto de liquidação preteriu formalidade essencial;
- vi) Se há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios

## **II. Saneamento**

**7.1.** As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

**7.2.** O tribunal é materialmente competente para conhecer e decidir do pedido e encontra-se regularmente constituído.

**7.3.** O processo não enferma de nulidades.

**7.4.** Foi suscitada a excepção da tempestividade do pedido, a qual será analisada após determinação da matéria de facto provada e não provada.

**7.5.** Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

**7.6** Verificam-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

### **III.Mérito**

#### **III.1. Matéria de facto**

#### **8. Factos provados**

**8.1.** Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, prévias, e de mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

a) No dia 27 de junho de 2011 a AT emitiu a liquidação n.º 2011 ... no montante de € 215 977,00 respeitante à Requerente, a título de IRS e relativamente ao ano de 2010, à qual acresceu o estorno do reembolso decorrente da liquidação 2011..., no valor (negativo) de € 693,46, do que resultou o valor a pagar, até 30 de setembro de 2011, e efectivamente pago

nessa mesma data, de € 216.670,46, como decorre da demonstração de acerto de contas 2011... .

b) A Requerente apresentara pedido de revisão de tal liquidação em 26 de junho de 2015.

c) Até ao dia 22/01/2016 não foi proferida decisão relativa a tal pedido de revisão oficiosa do acto tributário.

d) Esse pedido veio a ser expressamente indeferido por Despacho da Diretora de Serviços da DSIRS datado de 2 de março de 2016.

e) No dia 22 de maio de 2011, a Requerente entregou uma Mod.3 correspondente a 2010, tendo no campo 8 do Anexo G dessa declaração, mencionado como valor de venda das acções que detinha na sociedade B...- Actividades Turísticas, S.A., o somatório dos montantes de montante de € 2 333 310,00 e de € 8.334,00, num montante total de € 2 341 644,00, declaração essa que originou um total a pagar de € 215 977,00.

f) A Requerente mencionou optar pelo não englobamento das correspondentes mais valias.

g) Essa declaração é uma declaração de substituição da declaração que havia sido apresentada em 11 de maio de 2011 e na qual a Requerente não apresentou o anexo G, tendo essa declaração dado lugar a uma primeira liquidação de IRS com reembolso de € 693,40, verba essa considerada no documento de acerto de contas.

h) A AT efectuou a liquidação de acordo com os dados inscritos pela Requerente nas declarações modelo 3 que sucessivamente apresentou.

i) Por escritura pública datada de 28/06/1983 havia sido constituída entre C..., D..., E... e F..., a sociedade por quotas «G..., Lda.»; tendo essa sociedade, à data, um capital social integralmente subscrito e realizado pelo valor de 300 000\$00 (trezentos mil escudos), o qual se encontrava dividido em uma quota no valor de 200 000\$00 (duzentos mil escudos), pertencente a E... e duas quotas iguais no valor de 50 000\$00 (cinquenta mil escudos) cada uma, pertencentes a C... e a D... .

j) A sócia E... viria a dividir a sua quota em três novas quotas, reservando para si uma quota de € 50 000\$00 (cinquenta mil escudos) e cedendo uma quota de 100 000\$00 (cem mil escudos) a H... e uma quota de 50 000\$00 (cinquenta mil escudos) a I... .

l) Por escritura pública de 20/12/1988, foi aumentado o capital social da G..., Lda. de 300 000\$00 (trezentos mil escudos) para 40 000 000\$00 (quarenta milhões de escudos), mediante o reforço de 39 700 000\$ 00 (trinta e nove milhões e setecentos mil escudos),

integralmente realizado em dinheiro e subscrito em partes iguais, ou seja, cada um com a importância de 19 850 000\$00 (dezanove milhões oitocentos e cinquenta mil escudos), por C... e por D..., os quais são admitidos como novos sócios.

m) Em 29/05/1996, a sociedade G..., Lda. foi transformada em sociedade anónima, passando a designar-se «B...– Actividades Turísticas, S.A.», com o capital social de 40 000 000\$00 (quarenta milhões de escudos) e dividido em 40 000 acções de valor nominal de 1 000\$00 (mil escudos) cada uma.

n) Na mesma data foi promovido o aumento do capital social da B...– Actividades Turísticas, S.A. de 40 000 000\$00 (quarenta milhões de escudos) para 200 000 000\$00 (duzentos milhões de escudos), mediante o reforço de 160 000 000\$00 (cento e sessenta milhões de escudos), efectuado da seguinte forma:

i) incorporação de reservas de reavaliação do activo imobilizado no montante de 70 470 000\$00 (setenta milhões quatrocentos e setenta mil escudos), a subscrever por cada um dos accionistas atrás mencionados, na proporção do capital de que cada um é titular;

ii) novas entradas em espécie de bens móveis, no valor de 18 130 000\$00 (dezoito milhões cento e trinta mil escudos), correspondendo a 18 130 novas acções ordinárias, do valor nominal de 1 000\$00 (mil escudos) cada uma, subscrito e realizado, em partes iguais, pelo accionista C... e D...;

iii) nova entrada em dinheiro da sociedade J...– Capital de Risco, S.A., no montante de 150 000 000\$00 (cento e cinquenta milhões de escudos), para subscrição e realização de 71 400 acções ordinárias do valor nominal de 1 000\$00 (mil escudos) cada.

o) Em 27/06/2000, os accionistas C... e D... venderam, pelo respectivo valor nominal, a totalidade das acções que detinham sobre a sociedade B...– Actividades Turísticas, S.A. – 127 772 acções, na proporção de 50% para cada um, com o valor nominal de 1 000\$00 (mil escudos) por acção.

p) Com a redenominação do capital social e das acções para euros, o capital social da sociedade B...– Actividades Turísticas, S.A. passou para € 1 000 000 (um milhão de euros), representado por 200 000 acções, com o valor nominal de € 5 (cinco euros) cada uma e assim os valores das participações sociais na sociedade B...– Actividades Turísticas, S.A. passaram a ser os seguintes:

- i) C...– 21 434 acções, com o valor nominal de € 107 170 (cento e sete mil cento e setenta euros), correspondentes a 10,717% do capital social;
- ii) H...– 21 434 acções, com o valor nominal de € 107 170 (cento e sete mil cento e setenta euros), correspondentes a 10,717% do capital social;
- iii) E...– 21 433 acções, com o valor nominal de € 107 165 (cento e sete mil cento e sessenta e cinco euros), correspondentes a 10,7165% do capital social;
- iv) I...– 21 433 acções, com o valor nominal de € 107 165 (cento e sete mil cento e sessenta e cinco euros), correspondentes a 10,7165% do capital social;
- v) K...– 21 433 acções, com o valor nominal de € 107 165 (cento e sete mil cento e sessenta e cinco euros), correspondentes a 10,7165% do capital social;
- vi) J...– Capital de Risco, S.A. – 71 400 acções, com o valor nominal de € 357 000 (trezentos e cinquenta e sete mil euros), correspondentes a 35,7% do capital social.
- q) Por contrato de compra e venda celebrado em 13/05/2003, o acionista J...– Capital de Risco, S.A. vendeu à sociedade B...– Actividades Turísticas, S.A. as suas 71 400 acções, correspondentes a 35,7% do capital social e, em consequência, a distribuição de participações sociais passou a ser a seguinte:
- i) C...– 21 434 acções, com o valor nominal de € 107 170 (cento e sete mil cento e setenta euros), correspondentes a 10,717% do capital social;
- ii) H...– 21 434 acções, com o valor nominal de € 107 170 (cento e sete mil cento e setenta euros), correspondentes a 10,717% do capital social;
- iii) E...– 21 433 acções, com o valor nominal de € 107 165 (cento e sete mil cento e sessenta e cinco euros), correspondentes a 10,7165% do capital social;
- iv) I...– 21 433 acções, com o valor nominal de € 107 165 (cento e sete mil cento e sessenta e cinco euros), correspondentes a 10,7165% do capital social;
- v) K...– 21 433 acções, com o valor nominal de € 107 165 (cento e sete mil cento e sessenta e cinco euros), correspondentes a 10,7165% do capital social;
- vi) B...– Actividades Turísticas, S.A. – 71 400 acções, com o valor nominal de € 357 000 (trezentos e cinquenta e sete mil euros), correspondentes a 35,7% do capital social.
- r) Posteriormente, a sociedade B...– Actividades Turísticas, S.A. deliberou:

- i) Reduzir o capital social da sociedade em montante correspondente a € 357 000 (trezentos e cinquenta e sete mil euros), através da extinção das 71 400 acções próprias por esta detidas;
- ii) Anular o desconto de aquisição de acções próprias extintas através da afectação do montante de € 892 500 (oitocentos e noventa e dois mil e quinhentos euros) de reservas livres para essa compensação;
- iii) Aumentar o capital social, no montante de € 357 000 (trezentos e cinquenta e sete mil euros), por incorporação de reservas livres, através da emissão de 71 400 acções, atribuídas aos accionistas na proporção das respectivas participações sociais.
- s) Deste modo, a distribuição de participações sociais, na sociedade B...– Actividades Turísticas, S.A., passou a ser a seguinte:
- i) C...– 33 334 acções, com o valor nominal de € 166 670 (cento e sessenta e seis mil seiscentos e setenta euros), correspondentes a 16,667% do capital social;
- ii) H...– 33 334 acções, com o valor nominal de de € 166 670 (cento e sessenta e seis mil seiscentos e setenta euros), correspondentes a 16,667% do capital social;
- iii) E...– 33 333 acções, com o valor nominal de € 166 665 (cento e sessenta e seis mil seiscentos e sessenta e cinco euros), correspondentes a 16,665% do capital social;
- iv) D...– 33 333 acções, com o valor nominal de € 166 665 (cento e sessenta e seis mil seiscentos e sessenta e cinco euros), correspondentes a 16,665% do capital social;
- v) K...– 33 333 acções, com o valor nominal de € 166 665 (cento e sessenta e seis mil seiscentos e sessenta e cinco euros), correspondentes a 16,665% do capital social;
- vi) I...– 33 333 acções, com o valor nominal de € 166 665 (cento e sessenta e seis mil seiscentos e sessenta e cinco euros), correspondentes a 16,665% do capital social.
- t) Em 24/05/2010 os accionistas da B...– Actividades Turísticas, S.A. alienaram a totalidade das acções que detinham sobre esta sociedade – 200 000 acções com o valor nominal de € 5,00 cada, representativas de 100% do respectivo capital social, pelo preço global de € 14 000 000.
- u) A participação da Requerente corresponde a dois lotes, um adquirido em 2000 e outro em 2008, para efeitos fiscais, tendo sido transacionados pelos referidos valores de € 2 333 310,00 e € 8 334,00, respectivamente, tendo um custo de aquisição de € 166 665,00 aquele e de € 8 334,00 este.

- v) O preço pela compra dessas acções foi integralmente pago aos accionistas, incluindo a Requerente.
- x) A alienação inscrita no anexo G da declaração modelo 3 de IRS respeita a acções detidas há mais de 12 meses, pois a aquisição ocorreu em 2000 no que respeita ao primeiro lote e em 2008 no que respeita ao segundo.
- z) A mais-valia decorrente da operação foi considerada em 50% do seu valor, visto estar-se na presença de uma pequena empresa não cotada.
- aa) O saldo entre as mais e as menos-valias realizadas até ao dia 27/07/2010 respeitantes a acções detidas há mais de 12 de meses decorre da diferença entre aqueles valores.
- bb) Na liquidação que efectuou a AT aplicou a taxa de tributação de 20% ao saldo das mais-valias e menos-valias apuradas pelos Requerentes no ano de 2010, tendo calculado o imposto total acima referido.
- cc) A Requerente efectuou em 30 de setembro de 2011 o pagamento do valor apurado na segunda liquidação de IRS e acerto de contas.
- dd) Data coincidente com o prazo limite para esse pagamento.
- ee) A Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que conduziu ao presente processo em 22 de janeiro de 2016.
- ff) O anexo G disponibilizado pela AT para o ano de 2010 não permitia distinguir entre mais valias pela transmissão de partes de capital sujeitas a tributação e a ela não sujeitas, mas permitia declara o mês da transmissão.
- gg) A Requerente declarou como mês de transmissão o mês de maio do ano em causa.

**8.2.** A factualidade provada teve por base os documentos oferecidos pelas partes, os quais não são controvertidos.

**8.3.** Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

### **III.2. Matéria de Direito**

## **2.1 Das Exceções invocadas pela Requerida**

Conforme atrás exposto a Requerida, alega 4 exceções, a saber: (i) preterição da formalidade consignada no art. 59.º do CPPT; (ii) a intempestividade do pedido de revisão oficiosa; (iii) o não preenchimento dos requisitos para a apreciação do pedido de revisão oficiosa e; (iv) do “venire contra factum proprium”, esta última, por não constituir uma exceção, será objecto de análise no âmbito do ponto 2.2., infra.

### **2.1.1 Da preterição da formalidade consignada no art. 59.º do CPPT**

Quanto a esta matéria refere, sucintamente, a Requerida que, se a Requerente pretendia excluir de tributação as alienações onerosas de acções em apreço, deveria ter declarado tal facto no anexo G 1 da declaração de rendimentos, pelo que, tendo a Requerente declarado a alienação de acções no anexo G, sujeitou as mesmas a tributação.

Entende a Requerida que a liquidação em crise mais não fez do que relevar os factos declarados pela própria Requerente, pois preterida que ficou a formalidade constante do artigo 59.º do CPPT, não podia o pedido de revisão oficiosa servir para reabrir o prazo que a Requerente deixou precluir no âmbito do artigo 59.º do CPPT, como, aliás, peremptoriamente refere o n.º 6 daquela norma.

Ora, conforme refere a decisão proferida no âmbito do processo 30/2016T, que correu termos no CAAD e que acompanhamos integralmente quanto a esta matéria, “*nos termos do disposto no art. 78.º, n.º 1, da LGT, a revisão dos actos tributários não depende da iniciativa dos contribuintes, admitindo-se que seja efectuada «...por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços».* Na verdade, apesar da designação da revisão como «oficiosa», a doutrina observa que o contribuinte pode desencadear a revisão pela AT, através de um pedido para a sua

*realização, o que é confirmado pelo n.º 1 do artigo 49.º da LGT ao fazer referência ao «pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo»<sup>1</sup>.*

*Razão pela qual não há fundamento jurídico para fazer depender a revisão oficiosa da prévia apresentação de declaração de substituição, pelo que improcede a defesa da Requerida quanto à questão em análise”.*

Em face do exposto, improcede a excepção da preterição da formalidade, consignada no art. 59.º do CPPT, invocada pela Requerida.

### **2.1.2 Da intempestividade do pedido de revisão oficiosa**

Defende, sucintamente, a Requerida que inexistente, no caso vertente, qualquer erro imputável aos serviços, na medida em que a liquidação espelha na íntegra os valores declarados pela Requerente na declaração Modelo 3 de IRS Anexo G, sendo o erro exclusivamente imputável à própria Requerente, pois apresentou na declaração Modelo 3 de IRS do ano de 2010, mais concretamente no Quando 8 do Anexo G, as alienações de acções que pensava estar excluídas de tributação, ao invés de ter declarado tal facto no Anexo G1, esse sim, para alienação de acções excluídas de tributação.

Quanto à excepção em apreço, acompanhamos, igualmente, a decisão arbitral proferida no âmbito do processo 30/2016T.

Com efeito, o art. 78.º da LGT prevê e legitima a apresentação do pedido de revisão do acto tributário no prazo de 4 anos após a liquidação, ou a todo o tempo, se o tributo ainda não estiver pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

No caso concreto, tal como no referido processo 30/2016T cuja decisão quanto a esta

---

<sup>1</sup> DIOGO LEITE CAMPOS/BENJAMIM SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária – anotada e comentada*, 4.ª edição, Encontro da Escrita, 2012, pág. 705.

matéria acompanhamos, a liquidação foi efectuada em 25/06/2011 e o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 25/06/2015, ou seja, dentro do prazo de 4 anos, previsto no art 78.º da LGT.

Acresce que a apresentação do pedido de revisão oficiosa provocou a interrupção do prazo para realizar a revisão oficiosa do acto de liquidação em apreço (cfr. Art 78.º, n.º 7 da LGT).

Assim, questão fundamental para aferir a tempestividade do pedido de revisão oficiosa resume-se à existência de erro imputável aos serviços.

Quanto a esta matéria remetemos para a decisão arbitral proferida no âmbito do processo 30/2016T, que acompanhamos quanto a esta matéria e cujos factos são idênticos aos objecto deste processo, a qual refere que: *“Como ficou consignado no Acórdão Arbitral n.º 27/2016-T “O erro na declaração será imputável ao contribuinte quando este, nomeadamente, sonegar informações sobre os factos em que se alicerça a tributação ou quando não cumpra quaisquer exigências declarativas pelos meios adequados”.*

*No caso concreto, os Requerentes declararam a alienação de acções ocorridas cronologicamente antes de 27/07/2010 no anexo G, quadro 8, relativo à «Alienação Onerosa de Partes Sociais e outros Valores Mobiliários», pelo que o fizeram da forma adequada.*

*Com efeito, a Portaria n.º 1303/2010, de 22 de Dezembro que aprovou os modelos anexos à declaração modelo 3 a utilizar relativamente ao ano 2010, refere expressa e concretamente que devem ser indicadas no anexo G1 a alienação onerosa, em 2009 ou anos anteriores, de acções detidas por mais de 12 meses. O seu teor é o seguinte: «Este anexo destina-se a declarar a alienação onerosa de imóveis não sujeita a tributação, nos termos do n.º 4 do art. 4.º e do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, bem como a alienação de imóveis a fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIAH) e a sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIAH) abrangidos pelo regime especial aprovado pelo art. 102.º e seguintes*

*da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, e ainda a alienação onerosa, efectuada nos anos de 2009 e anteriores, de acções detidas por mais de 12 meses».*

*Razão pela qual tem de se concluir que, com a referência à alienação em causa no anexo G, quadro 8, os Requerentes não omitiram ou sonegaram qualquer dever de declaração resultante das regras aplicáveis à declaração modelo 3, pelo que não ocorreu erro que lhes seja imputável.*

*Por isso, não pode a AT sustentar que não dispunha de todos os elementos necessários para aplicar o regime jurídico decorrente da alienação onerosa de acções detidas há mais de 12 meses.”*

Ora, no caso em apreço, também a Requerente declarou a alienação de acções ocorridas cronologicamente antes de 27/07/2010 no anexo G, quadro 8, relativo à «Alienação Onerosa de Partes Sociais e outros Valores Mobiliários», pelo que o fez da forma adequada, não tendo sonogado qualquer dever de declaração resultante das regras aplicáveis à declaração modelo 3, pelo que não ocorreu erro que lhe seja imputável.

Assim, sendo o erro imputável aos serviços, aplica-se o prazo de 4 anos previsto no art. 78.º, n.º 1 da LGT, concluindo-se pela tempestividade do pedido de revisão oficiosa em apreço.

Em face do acima exposto, improcede a excepção da intempestividade do pedido de revisão oficiosa, invocada pela Requerida.

### **2.1.3 Do não preenchimento dos requisitos para a apreciação do pedido de revisão oficiosa**

Defende, sucintamente, a Requerida que o erro é exclusivamente imputável à própria Requerente, pois apresentou na declaração Modelo 3 de IRS do ano de 2010, mais concretamente no Quando 8 do Anexo G, as alienações de acções que pensava estar

excluídas de tributação, ao invés de ter declarado tal facto no Anexo G1, esse sim, para alienação de acções excluídas de tributação.

Ora, resulta evidente do acima exposto sustentando a improcedência das excepções arguidas pela Requerida que o erro não é imputável à Requerente, mas sim a Requerida.

Com efeito, a Requerente não sonogou ou omitiu qualquer dever de informação à Autoridade Tributária, pelo que não ocorreu erro que lhes seja imputável.

Improcede, portanto, a excepção invocada pela Requerida.

## **2.2. Da Matéria de Direito Propriamente dita**

Em 24 de Maio de 2010, a Requerente alienou acções que detinha há mais de 12 meses, na sociedade B...–Actividades Turísticas, SA..

Nessa data vigorava, no que agora releva, a seguinte redação do artigo 10.º do CIRS:

*«1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:*

*b) Alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, e de outros valores mobiliários e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 75.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia;*

*2 - Excluem-se do disposto no número anterior as mais-valias provenientes da alienação de:*

*a) Acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses;»*

A Lei n.º 15/2010 revogou o n.º 2, tendo entrado em vigor em 27 de julho de 2010.

Contrariamente à posição da Requerente, que defende a exclusão de tributação das mais-

valias geradas com esta operação, ao abrigo do supra referido artigo, a AT entendeu que os ganhos resultantes de todas as alienações de ações – mesmo se detidas há mais de 12 meses – ocorridas no ano 2010, estão sujeitos a tributação em IRS. Isto é, que a sujeição ocorre ainda que as mais-valias sejam provenientes de alienações ocorridas antes da entrada em vigor da Lei n.º 15/2010, e aplicou a taxa de 20% prevista no n.º 4 do artigo 72.º do CIRS (na redação da mesma Lei), à totalidade do saldo das mais-valias e menos-valias resultantes daquelas alienações.

O Supremo Tribunal Administrativo proferiu várias decisões em sentido contrário a este entendimento da AT.

Em particular, no Acórdão para Uniformização de Jurisprudência, no Processo 734/15, de 2 de Dezembro de 2015, o Supremo Tribunal Administrativo veio recordar que: *«...em Pleno da Secção e por unanimidade, já exprimiu o seu entendimento sobre a questão controvertida também no caso dos autos, sendo esta posição de reafirmar aqui. Daí que, pelos fundamentos expressos nos Acórdãos deste STA de 16 de Setembro de 2015, proferidos nos recursos n.º 1292/14 e 1504/14, para cuja fundamentação se remete e aqui também se acolhe, impõe-se, sem mais delongas e no provimento do recurso, anular a decisão arbitral recorrida (artigo 152.º, n.º 6 do CPTA) e, em substituição, julgar procedentes os pedidos, anulando as liquidações sindicadas.»*

Ora, no referido Acórdão, proferido no âmbito do Processo n.º 1292/14, o Supremo Tribunal Administrativo entendeu – posição que acompanhamos integralmente – o seguinte: *“(...) consideramos que o facto tributário se reporta ao momento em que se realizam as mais-valias, ou, por outras palavras, o facto tributário que as origina e conforma nasce e esgota-se no preciso momento (autónimo e completo) da alienação e coetânea realização das mais-valias, sendo, por isso, um facto tributário instantâneo, e não um facto tributário complexo de formação sucessiva ao longo de um ano.*

*É certo que as mais-valias, tal como os demais rendimentos sujeitos a IRS, são declaradas anualmente (artigo 57.º do CIRS) e que o rendimento coletável anual do*

*sujeito passivo corresponde ao saldo positivo apurado entre as mais-valias e as menos-valias que se tenham concretizado no mesmo ano (artigo 43.º n.º 1 do CIRS). Mas essa operação de agregação entre as mais-valias e as menos-valias não tem a virtualidade de alterar ou transmutar a natureza dos factos tributários subjacentes. O que daí pode concluir-se é, apenas, que as mais-valias e as menos-valias alcançadas durante o mesmo ano são declaradas num único momento — na declaração anual de IRS — e que ambas concorrem para o apuramento do saldo final que vai servir para determinar e quantificar o rendimento anual sujeito a tributação em IRS.*

*Por outras palavras, a norma que prevê a agregação necessária ao apuro do saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias em face de todos os actos de alienação ocorridos no ano, constitui uma norma sobre a determinação da base tributável para efeitos de IRS, isto é, uma norma sobre a determinação do rendimento colectável, e não uma norma sobre a incidência, como, de resto, ressalta da organização sistemática do Código do IRS, onde a referência a esse saldo se encontra inserida no capítulo que trata da determinação do rendimento coletável e não no capítulo que trata da incidência do imposto. E, como é óbvio, o facto tributário tem de ser localizado no tempo em face da respectiva norma de incidência, e não em face da norma de determinação do rendimento colectável.*

*Em suma, o saldo positivo que será tributado não se confunde com o facto tributário em si. Tal saldo tem relevo apenas para o acerto do rendimento colectável e determinação da obrigação de pagamento de imposto que emerge (ou não) para o sujeito passivo em sede de IRS, carecendo de relevo para a formação do facto tributário em si, já que este, como se viu, surge isolado no tempo, ocorrendo por mero efeito da obtenção do ganho no momento de cada acto de alienação dos bens mobiliários em questão.*

*E o facto de o IRS ser um imposto de natureza periódica não inviabiliza que seja composto por rendimentos de formação instantânea e por rendimentos de formação sucessiva. Com efeito, enquanto alguns rendimentos são, pela natureza do seu facto gerador, de formação sucessiva no tempo, já outros, como os acréscimos patrimoniais*

*que a lei fiscal considera como mais-valias tributáveis na Categoria G, provêm de operações isoladamente realizadas ou instantâneas, em que cada facto gerador se apresenta como autónomo e completo, isto é, sem exigência de qualquer facto ou ocorrência posterior.”*

*E mais adiante “Esta Lei n.º 15/2010 é omissa no que toca ao estabelecimento de regras específicas quanto à sua aplicação no tempo (...), limitando-se a prescrever que “A presente lei entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação”. O que não pode deixar de representar uma opção silente do legislador no que toca a essa matéria, até porque essa problemática, da aplicação no tempo das alterações legislativas que o diploma veio introduzir na tributação das mais-valias, foi colocada e discutida no quadro do debate parlamentar que precedeu a aprovação desta Lei.*

*Ora, tendo o legislador optado por não disciplinar essa matéria, limitando-se a determinar a data da entrada em vigor do diploma no dia seguinte ao da sua publicação, sem estabelecer qualquer norma que permitisse a sua aplicação a um período tributário anterior, impõe-se, necessariamente, aplicar a regra geral que rege a aplicação da lei fiscal substantiva no tempo, plasmada no artigo 12.º da LGT, sendo insustentável afastar tal regra ou princípio geral com o argumento de que existirão elementos históricos e genéticos que permitem inferir que o legislador terá pretendido que a lei nova se aplicasse a todas as transmissões realizadas no ano de 2010. É que ainda que fosse essa a vontade inicial do legislador, o certo é que acabou por não a expressar e conformar no texto legislativo, e tal conduz, necessariamente, à aplicação do princípio geral sobre a aplicação da lei tributária no tempo, segundo o qual as normas tributárias se aplicam apenas aos factos posteriores à sua entrada em vigor.*

*Razão por que consideramos que a lei aplicável é a vigente na data da ocorrência do facto tributário instantâneo gerador. E não há, no caso, qualquer dificuldade em situar esse facto no tempo, dado que a alienação é datada (...), nem há qualquer questão que se coloque quanto ao princípio da progressividade do imposto, já que a consequência da*

*aplicação do artigo 12.º n.º 1 da LGT é a não consideração das mais-valias em questão para efeitos de liquidação do imposto.*

*(...) E por todo o exposto julgamos ser claro que, no caso, ocorreu a aplicação de lei nova a factos tributários de natureza instantânea já completamente formados em momento anterior à data da sua entrada em vigor, o que envolve uma retroactividade autêntica, porquanto o que para esse efeito releva não é o momento da liquidação ou do apuramento do imposto, mas o momento em que ocorre o facto tributário que determina uma eventual liquidação e pagamento de imposto, pois é nessa altura que se exige que se encontre em vigor a lei que prevê a criação ou o agravamento do tributo (em obediência ao princípio da legalidade, na vertente fundamentada pelo princípio da proteção da confiança), de modo a que o cidadão possa equacionar as consequências fiscais do seu comportamento.”*

No que se refere à invocação da figura do abuso de direito pela Requerida, a qual defende, sucintamente, que o comportamento da Requerente é um acumular de sucessivos abusos de garantias legais: (i) Utilização de um pedido de revisão oficiosa para sindicar um comportamento do Requerente que é manifestamente contrário ao comportamento anteriormente assumido por ele próprio; (ii) Utilização fraudulenta de um pedido de revisão oficiosa, como forma de contornar o não exercício (ou o não exercício no prazo legal) da única garantia legal que era aplicável à situação em apreço: a apresentação de uma declaração de substituição erro é exclusivamente imputável à própria Requerente.

Também quanto a esta matéria acompanhamos a decisão arbitral proferida no âmbito do processo 30/2016T, quando refere relativamente ao procedimento utilizado pela Requerente que “o sobredito quadro era o único adequado para tal fim, à luz da Portaria n.º 1303/2010, de 22 de Dezembro, pelo que, não existia qualquer outro para o efeito e, assim, os Requerentes não induziram a AT em nenhum erro.

*Consequentemente, não sendo imputável aos Requerentes o erro de que padece a liquidação, é imperativo concluir que não se está perante uma conduta que plasme esse*

*venire contra factum proprium*”

Improcede, portanto, a argumentação arguida pela Requerida, quanto a esta matéria.

Assim e considerando e acompanhando a jurisprudência citada ou transcrita do Supremo Tribunal Administrativo, igualmente destacada no âmbito do já também já referido processo 30/2016T, anula-se a liquidação impugnada, por errada interpretação e aplicação dos mencionados preceitos legais do CIRS, da Lei n.º 15/2010 e da LGT.

Sendo a liquidação impugnada ilegal, esta ilegalidade acarreta, conseqüentemente, a ilegalidade do indeferimento tácito e expresso do pedido de revisão oficiosa.

Por outro lado, em face do acima exposto, por manifesta inutilidade não nos pronunciamos sobre os remanescentes argumentos apresentados pela Requerente.

### **2.3 Dos Juros indemnizatórios**

Conforme atrás exposto, os Requerentes promoveram o pagamento integral do imposto liquidado, pelo que peticionam o reembolso do mesmo, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.

Também quanto a esta matéria acompanhamos a decisão proferida no âmbito do processo 30/2016T ao referir que *“Dispõem os artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT que o direito a juros indemnizatórios depende da verificação de três pressupostos: i) estar pago o imposto; ii) ter a respectiva liquidação sido anulada, total ou parcialmente, em processo gracioso ou judicial; iii) determinar-se, em processo gracioso ou judicial, que a anulação se funda em erro imputável aos serviços.*

*Ora, foram os próprios Requerentes que inscreveram na declaração de IRS relativa ao ano 2010 o valor das mais-valias apuradas, o que pode induzir a tese de sibi imputet, com exclusão, portanto, do erro imputável aos Serviços.*

*Não se julga, porém, que seja assim, como ficou demonstrado.*

*A declaração modelo n.º 3 (com o respetivo anexo G1, para mais-valias não tributadas), foi alterada para se adequar à modificação legislativa resultante da Lei n.º 15/2010. Deixou o referido anexo G1 de contemplar a exclusão de tributação das mais-valias decorrentes da alienação de acções detidas há mais de 12 meses, excepto para alienações ocorridas nos anos 2009 e anteriores. As instruções de preenchimento do referido anexo G1 assim o clarificam também: o respectivo quadro 4 destina-se a declarar as alienações efetuadas nos anos 2009 e anteriores relativamente a acções detidas pelos sujeitos passivos durante mais de 12 meses.*

*Assim, só à Requerida é imputável a impossibilidade de qualquer sujeito passivo de IRS – como os Requerentes – declararem em 2011 as alienações de acções detidas há mais de 12 meses que realizaram em 2010, antes da entrada em vigor da Lei n.º 15/2010. Mostram-se, pois, preenchidos todos os pressupostos legais para o direito a juros indemnizatórios, nos termos peticionados pelos Requerentes. Resta ver a partir de quando se contam tais juros.*

*O n.º 1 do artigo 43.º da LGT reconhece o direito aos mesmos quando se determina em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços.*

*O pedido de revisão oficiosa do acto tributário apenas é equiparável a reclamação graciosa, para este efeito, quando apresentado dentro do prazo desta, como estatui o n.º 1 do artigo 78.º da LGT.*

*Refere-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/7/2006, proferido no processo n.º 402/06: «nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é*

*equiparável à de reclamação graciosa) (...) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º, n.º 3, da LGT».*

*Este regime justifica-se pela falta de diligência do contribuinte em apresentar reclamação graciosa ou pedido de revisão no prazo desta, como se prevê no n.º 1 do artigo 78.º da LGT.*

*Nestes casos, o contribuinte não tem direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido, mas apenas a partir da data em que se completou um ano depois de ter apresentado o pedido de revisão do acto tributário, nos termos da al. c), do n.º 3, do artigo 43.º da LGT”.*

No caso em apreço, idêntico ao objecto da decisão arbitral proferida no âmbito do processo 30/2016T, a norma à face da qual tem de ser aferida a existência de direito a juros indemnizatórios é a al. c), do n.º 3, do artigo 43.º da LGT, que estabelece que são devidos «quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária».

Assim e como decorre da matéria de facto fixada, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 25/06/2015, pelo que, apenas a partir de 26/06/2016, mais de um ano após a formulação do pedido, há direito a juros indemnizatórios

#### **IV. Decisão**

Termos em que acorda o presente Tribunal Arbitral em:

- a.** Julgar improcedente a excepção de intempestividade suscitadas pela AT;
- b.** Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarar ilegal a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) com o n.º 2011..., praticado pelo Excelentíssimo Senhor Director-Geral da (então assim denominada) Direcção-Geral dos Impostos, por referência ao ano de 2010, que com o

- correspondente acerto de contas (estorno do reembolso decorrente da primeira liquidação de imposto), originou um valor a pagar de € 216.670,46 e, bem assim,
- c. Anular a referida liquidação e, em consequência,
  - d. Anular o indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa apresentado contra a mesma;
  - e. Julgar procedentes os pedidos de reembolso da quantia paga indevidamente e de pagamento de juros indemnizatórios, a partir da data de pagamento, à taxa legal supletiva, sobre o valor a reembolsar e até á data de emissão da correspondente nota de reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar estes pagamentos.

#### **V. Valor do Processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e 297.º, n.º 2 do C.P.C., do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do C.P.P.T. e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 216.670,46.

#### **V. Custas**

De acordo com o previsto nos artigos 22.º, n.º 4, e 12.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem, no artigo 2.º, no n.º 1 do artigo 3.º e nos n.ºs 1 a 4 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como na Tabela I anexa a este diploma, fixa-se o valor global das custas em € 4.284,00.

Lisboa, 30 de novembro de 2016

Os árbitros,



---

Fernanda Maçãs  
(árbitro presidente)

André Bacelar Gonçalves

Jaime Carvalho Esteves  
(árbitros vogais)