

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 297/2018-T**

**Tema: IRS – Mais-Valias Imobiliárias.**

## **Decisão Arbitral**

O árbitro Dr. Henrique Nogueira Nunes designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 30 de Agosto de 2018, acorda no seguinte:

### **1. RELATÓRIO**

1.1. A..., com o número de identificação fiscal..., doravante designada por “Requerente”, requereu a constituição do Tribunal Arbitral ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”).

1.2. O pedido de pronúncia arbitral, tal como inicialmente configurado, tem por objecto imediato a anulação do acto de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa contra o acto de liquidação de IRS e juros compensatórios n.º 2017... e como objecto mediato a anulação deste, no valor global de € 8.698,25, requerendo a restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

1.3. A fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que apresentou nova Reclamação Graciosa, em 17-04-2018, em que sustentou que a primeira Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente continha um erro, por vício de fundamentação, e que esta nova Reclamação Graciosa se destinava a corrigir esse erro.

E que, *in casu*, inexistente qualquer mais-valia em sede de IRS, porquanto o valor de aquisição é superior ao valor de realização.

E que a liquidação em crise nos autos enferma do vício de falta de fundamentação por não se descortinar qual a base de cálculo para o imposto liquidado, peticionando a invalidade do referido acto por absoluta falta de fundamentação, bem como do vício de erro sobre os pressupostos de facto, no pressuposto de que se o cálculo promovido pela AT se refere à venda do imóvel em causa nos autos esse cálculo está errado, devendo também por esse pretense vício proceder o pedido arbitral.

Termina peticionando a restituição do imposto pago acrescido do pagamento de juros indemnizatórios por considerar estar-se perante um erro imputável à AT, de acordo com o disposto no artigo 43.º, n.º 1 da LGT.

#### 1.4. A AT ou Requerida, por seu turno, vem defender-se por impugnação.

Sustenta que a segunda Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente foi considerada como sendo o exercício do direito de audiência prévia em relação à primeira Reclamação apresentada, tendo sido aceite como valor de aquisição o valor pretendido de € 17.956,72 (como, alegam, já resultava da Informação do SF de Lisboa..., de 21/5/2018) e que os Serviços encontram-se a promover a correção da liquidação oficiosa de IRS *sub judice*, referente ao ano de 2013.

Que o acto que a Requerente ataca – indeferimento tácito da reclamação graciosa - não existiu, tendo existido antes actos expressos (projeto de decisão e decisão) regularmente notificados à Requerente pela Via CTT.

E que a Requerente não pode atacar o ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa, desde logo porque não existiu qualquer indeferimento tácito da mesma.

Adicionalmente, refere que os actos proferidos que consubstanciam a decisão e o respectivo projecto de decisão foram comunicados à Requerente por notificações electrónicas, as quais foram assinadas digitalmente e enviadas para a caixa postal electrónica (CPE) da Requerente por Via CTT.

E tendo a Requerente aderido às notificações Via CTT (em 19/12/2012) não pode ser questionada a validade destas notificações, que cumprem todas as exigências prescritas pelo artigo 36.º, n.º 2 do CPPT, nem o eventual desconhecimento das mesmas pode beneficiar a Requerente.

E que foi aceite pela AT, a qual proferiu decisão em 24/05/2018, corrigida em 01/10/2018, por lapso constante das conclusões nela ínsitas, e que atendeu ao pedido pela Requerente.

E que a declaração de IRS de 2013, entregue pela Requerente em 20/11/2017, não pode ser aceite por ter sido entregue fora de prazo, estando, aliás errada como reconhece a Requerente no artigo 20.º do PPA.

Não tendo sido objecto de apreciação pela AT, não foi objecto da Reclamação Graciosa apresentada e nem pode ser objecto nos presentes autos, invoca.

Antes, sustenta, é a declaração oficiosa de IRS do ano de 2013, emitida em 03/11/2017 (identificada pela Requerente como objeto mediato do PPA) face à falta de entrega de declaração pela Requerente, pelo que não pode a Requerente querer imputar à AT um erro na liquidação provocado pela falta de declaração que só à própria incumbia e cuja falta só à mesma é imputável.

E que o requerimento de isenção de sisa apresentado em 2 de Junho de 1989, pretendendo com o mesmo fazer prova que a AT teria conhecimento do valor pelo qual tinha sido adquirido o imóvel em abril de 1989 não pode ser aceite pois não faz prova

desse facto, comprovando apenas que a requerente apresentou um pedido de isenção de SISA.

No que se refere à invocada falta de fundamentação, nega que a mesma tenha ocorrido, porquanto sustenta que face ao excuro da Requerente é manifesto que aquela compreendeu o *iter* cognoscitivo da demonstração de liquidação e correspondente liquidação que ora syndica, razões essas que foram amplamente compreendidas e posteriormente referenciadas e atacadas pela Requerente quer no pedido de reclamação graciosa, quer na ulterior audição prévia e, conseqüentemente, no presente PPA, o qual, diga-se, de outra forma, não o teria apresentado com os fundamentos e configuração que o ilustram, pelo que entende que se tem por não verificado o vício de falta de fundamentação.

Por fim, no que se refere ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios vem dizer que atendendo aos elementos disponíveis à data, mormente o valor (de aquisição) do imóvel constante do sistema informático, a liquidação foi correctamente liquidada, pelo que inexistente qualquer erro imputável aos serviços.

E que não pode a pretensão da Requerente colher, pois a situação aqui retratada derivou exclusivamente do comportamento da Requerente, a qual omitiu os seus deveres legais, designadamente o previsto no artigo 57.º do CIRS, conjugado com o artigo 10.º e 60.º (prazo de entrega da declaração), todos do mesmo código.

Conclui pela improcedência do pedido arbitral por não provado.

1.5. Entendeu o Tribunal dispensar a realização da primeira reunião do Tribunal Arbitral conforme despacho arbitral notificado às partes de acordo com o disposto no artigo 18.º do RJAT.

Ambas as partes foram igualmente notificadas para apresentar Alegações, querendo, tendo ambas optado por fazê-lo.

Foi fixado prazo para o efeito de prolação da decisão arbitral até ao fim do prazo legal.

\* \* \*

1.6. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (*cf.* 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).

Não foram identificadas nulidades no processo.

## **2. QUESTÕES A DECIDIR**

Em fase de alegações a Requerente veio informar o Tribunal que o acto tributário primário e principal neste processo arbitral foi substituído pela AT em 1 de Outubro de 2018, tendo o mesmo concluído pela inexistência de qualquer rendimento tributável na sua esfera, estando o mesmo em conforme com a lei, e não merecendo qualquer objeção da sua parte.

Vem, assim, colocar à consideração deste Tribunal unicamente a questão da responsabilidade pelas custas do processo e a questão do direito a receber os juros indemnizatórios petitionado.

É, assim, face ao *thema decidendum* configurado pela Requerente que o Tribunal apreciará o pedido.

## **3. MATÉRIA DE FACTO**

Com relevo para a apreciação e decisão do mérito, dão-se por provados os seguintes factos:

A) A Requerente, em 26/11/2013, vendeu a fracção autónoma melhor identificada nos autos e na escritura de venda do imóvel, pelo valor de € 37.500,00 (cfr. Documento n.º 5 junto pela Requerente com o PPA e PA junto pela Requerida).

B) A Requerente não entregou a declaração Modelo 3 de IRS referente ao ano fiscal em causa (2013) dentro dos prazos legais, tendo entregado a referida Declaração em 20/11/2017 (cfr. Documento n.º 4 junto pela Requerente com os autos).

C) A Requerida emitiu declaração oficiosa de IRS/DC o que fez em 03/11/2017 impugnada nos autos arbitrais (cfr. PA junto pela Requerida).

D) A Declaração de Faltosos datada de 29/10/2014 foi feita para a morada do Reino Unido da Requerente (cfr. Documento n.º 2 junto pela Requerida).

E) A Requerente apresentou no dia 21/11/2017 Reclamação Graciosa na sequência de requerimento apresentado nesse sentido, no qual veio “*reclamar da declaração oficiosa de IRS, do ano de 2013, de que resultou a liquidação de IRS n.º 2017..., de 17/11/2017*”, solicitando que fosse tido em conta como valor de aquisição do imóvel o VPT do imóvel à data da alienação (cfr. Documento n.º 2 junto pela Requerente com os autos e PA junto pela Requerida).

F) Na referida Reclamação a Requerente admitiu a negligência pela falta de apresentação atempada da declaração de rendimentos do ano de 2013, e informou que apresentou a declaração modelo 3 de IRS, em 20/11/2017, juntando prova de entrega da mesma (cfr. Documento n.º 2 junto pela Requerente com os autos e PA junto pela Requerida).

G) A Reclamação foi apreciada pelos Serviços da AT e projectada indeferir, com os fundamentos constantes de fls. 44 e 45 do PA junto aos autos e notificado à Requerente para efeitos de audição prévia, pela ViaCTT, forma de notificação a que a Requerente aderiu no ano de 2012 (cfr. vide Doc. 4 junto pela Requerida e PA).

H) Em 18/04/2018, deu entrada no SF Lisboa ... nova Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente, e subscrita pela sua Representante Fiscal, a qual foi atendida pela Requerida como se tratando do exercício do direito de audição prévia relativamente à primeira Reclamação cujo prazo se encontrava a correr (cfr. fls 47 a 62 do PA junto pela Requerida e Documento 3 junto pela Requerente).

I) Nesta comunicação a Requerente juntou a escritura de aquisição do imóvel em causa, como doc. 4 (cfr. fls. 56 a 60 do PA junto pela Requerida), e alterou o pedido ou os fundamentos da Reclamação (alegando que a reclamação “*foi mal fundamentada*” e que ainda estaria “*em prazo para apresentar reclamação*”) tendo deixado cair o pedido de se ter em conta o VPT à data da alienação e pedindo para que se atendesse, ao invés, ao valor (constante da escritura) de aquisição (cfr. Documento n.º 3 junto pela Requerente e PA junto pela Requerida).

J) Na sequência da apresentação dessa Reclamação, atendida pela AT como o exercício do direito de audição, e tendo a Requerente junto a escritura de aquisição do imóvel em causa, onde fez prova do valor de aquisição do imóvel, o mesmo SF de Lisboa ... atendeu, em substância, à sua pretensão, em 24/05/2018, tendo notificado a mesma dessa decisão em 30/05/2018 pela mesma forma de notificação -“ViaCTT” a que a Requerente aderira em 2012 (cfr. PA e Documento n.º 6 junto pela Requerida).

K) No entanto, a proposta final constante da Informação em causa foi redigida pela AT concluindo pela alteração do projecto de decisão inicial de indeferimento para indeferimento, apesar de no corpo da mesma Informação se poder ler que o valor proposto seria aceite.

L) Esta informação foi posteriormente anulada e substituída por outra, datada de 01/10/2018 (cfr: Documento n.º 1 junto pela Requerida), na qual foi somente modificada a proposta de decisão, no sentido de alteração do projecto de decisão inicial de indeferimento

para deferimento parcial e notificada à Requerente pela mesma via (cfr. PA junto pela Requerida).

M) A Requerente constitui Representante Fiscal em Portugal no dia 10/04/2018 na pessoa da sua Mandatária (cfr. Documento n.º 7 junto pela Requerida em resposta a Despacho do Tribunal).

N) No dia 26 de Junho de 2018, a Requerente apresentou um requerimento de constituição do Tribunal Arbitral junto do CAAD – cfr. requerimento electrónico no sistema do CAAD.

#### **4. FACTOS NÃO PROVADOS**

Não se provou que a AT tenha tido conhecimento aquando da apresentação da primeira Reclamação Graciosa do valor de aquisição do imóvel em causa nos autos, porquanto do documento n.º 7 junto pela Requerente com o seu pedido arbitral apenas se descortina um pedido de isenção de sisa apresentado em 2 de Junho de 1989, não se anexando qualquer escritura, e, por outro lado, em 1989 as escrituras públicas não eram comunicadas automaticamente à AT como o são presentemente.

Não existem outros factos com relevo para a decisão de mérito dos autos que não se tenham provado.

#### **5. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

De referir que o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo Requerente enquanto autor (cfr. artºs.596º, nº.1 e 607º, nºs. 2 a 4, do C.P.Civil, na redacção que lhe foi dada pela Lei 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr.artº.123.º, nº.2, do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artº. 607º, nº.5, do C.P.Civil, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na Lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cfr.artº.371º, do C.Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

## **6. DO DIREITO**

### **Dos Juros Indemnizatórios**

Relativamente ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios cabe decidir se tendo sido determinada a revogação do ato tributário em causa após a solicitação de constituição do Tribunal Arbitral – no exercício do direito de audição prévia pelo SF de Lisboa-..., pode ser ainda reconhecido em sede arbitral o direito ao pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante pago.

A este respeito, e como bem decidiu o Tribunal Arbitral que se constituiu sob o n.º 153/2016-T, decisão que acompanhamos integralmente, os juros indemnizatórios correspondem à concretização de um direito de indemnização que tem raiz constitucional no artigo 22.º da Constituição da República Portuguesa. Esta disposição estabelece que o

Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte a violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem.

A obrigação de pagamento de juros indemnizatórios tem o seu fundamento no instituto da responsabilidade civil extracontratual do Estado, constituindo a contra face dos juros compensatórios a favor da Administração. Assim, a natureza dos juros indemnizatórios é substancialmente idêntica à dos juros compensatórios, sendo, como estes, uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil extracontratual. Os juros indemnizatórios vencem-se a favor do contribuinte, destinando-se a compensá-lo do prejuízo provocado por um pagamento indevido de uma prestação tributária (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no Processo n.º 08862/15, em 10-09-2015<sup>1</sup>).

Deve-se, pois, entender-se que determinada a revogação de atos após o pedido de constituição de Tribunal Arbitral pode ser, ainda, reconhecido nesta sede o direito ao pagamento de juros sobre o montante pago desde que verificados os respetivos requisitos legais.

Com efeito, “[...] considerar numa situação destas que a anulação oficiosa não era constitutiva do direito aos juros indemnizatórios pedidos era colocar, como bem assinala a recorrida na sua contra alegação, arbitrariamente, na mão da Administração Tributária a constituição desse mesmo direito sempre que ocorresse erro dos serviços o que constituiria manifesto abuso que a lei não pode tolerar ou consentir», logo tendo sido anuladas as liquidações pela Administração Tributária e Aduaneira «[...] durante a pendência da impugnação judicial, instaurada contra tais liquidações e onde para além de se pedir a anulação destes actos tributários se pedia também a condenação da AT em juros indemnizatórios, tal facto é de per si demonstrativo de erro imputável aos serviços e

---

<sup>1</sup> Acessível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

do pagamento dos juros ao abrigo do artigo 43 da LGT” (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no Processo n.º 0574/14, de 07-01-2016<sup>2</sup>).

E se assim é nos tribunais judiciais, não se vislumbra razão para que não o seja nos Tribunais Arbitrais.

Importa, assim, determinar se no caso *sub judicio* se verificam os requisitos legais para que seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios.

Estabelece o n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

E de acordo com o número 5, do artigo 24.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Para que haja lugar ao reconhecimento do direito a juros indemnizatório é necessário que no processo se determine que na liquidação houve erro imputável aos serviços, entendido este como o «*erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração Fiscal*».

No caso vertente, entende o Tribunal que este requisito apenas se verificou a partir do momento em que após a Requerente ter juntado a escritura de aquisição do imóvel em causa, levando ao conhecimento da AT esse facto (valor), tal ainda assim motivou o indeferimento da Reclamação apresentada e notificada à Requerente em 30 de Maio de 2018, mas decidida e datada de 24 de Maio de 2018, como reconhece a AT na sua

---

<sup>2</sup> Acessível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

Resposta, é certo que por aparente lapso de escrita, mas que não é naturalmente imputável à Requerente.

Pois que antes inexistia qualquer erro imputável à AT que se limitou a actuar de acordo com a lei, considerando a falta de cumprimento voluntário da obrigação declarativa que só à Requerente é imputável.

Acresce que apenas em 01 de Outubro de 2018, quase 5 meses depois do seu erro, foi essa situação corrigida pela AT, tendo então deferido a pretensão da Requerente, pelo que a partir da data da decisão do primeiro indeferimento da Reclamação apresentada ocorreu efectivamente um erro imputável à AT que poderia e deveria ter decidido prontamente de acordo com o então petitionado como veio a ocorrer mais tarde.

Sendo que esse deferimento, só por si, logo consagrou o contribuinte (ora Requerente) no direito a receber juros indemnizatórios nos termos do artigo 100.º da LGT que é expresso nesse sentido referindo-se em concreto à situação de *«procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos»*.

Termos em que, para além do reembolso do valor pago de € 8.698,25 pago a título de liquidação de IRS já revogada, se condena a AT no pagamento de juros indemnizatórios incidentes sobre o referido montante, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária, mas apenas a partir da data de 24 de Maio de 2018.

Finalmente, e quanto ao restante, em virtude da revogação do ato de liquidação contestada determina-se a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide com referência ao pedido de anulação desse mesmo ato com fundamento na respetiva ilegalidade.

### **Da Responsabilidade pelas Custas**

De harmonia com o disposto no artigo 22, n.º 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*”.

Dos presentes autos arbitrais resulta que a liquidação de IRS objeto do presente pedido de pronúncia arbitral só foi revogada pela Requerida após a entrada no CAAD do pedido de constituição do tribunal arbitral, que ocorreu em 26 de Junho de 2018. Além, disso, o processo arbitral teve de prosseguir para a apreciação do direito a juros indemnizatórios, que a AT não reconheceu.

Na ordem jurídica portuguesa vigora o princípio de que suporta as custas do processo a parte que lhe tenha dado causa (artigo 527.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do disposto no artigo 29.º n.º 1, alínea e) do RJAT).

Em consequência do exposto, deve ser imputada à Requerida a responsabilidade pelas custas, na sua totalidade, para efeitos do disposto no artigo 12 n.º 2 do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **7. DECISÃO**

Em face do exposto, acorda este Tribunal Arbitral Singular em:

- Determinar a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide com referência ao pedido de anulação do ato contestado, em virtude da respetiva revogação nos termos e para os efeitos do artigo 277.º, alínea e) do CPC e, bem assim, condena-se a Requerida no reembolso do valor pago e no pagamento de juros indemnizatórios incidentes sobre os referidos montantes nos termos do artigo 43.º da LGT, a partir de 24 de Maio de 2018.

\* \* \*

Fixa-se o valor do processo em **Euro 8.698,25**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

Tendo o Tribunal Arbitral sido devidamente constituído, condena-se a Requerida em custas no montante de **Euro 918,00** ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2019.

O Árbitro,

(Henrique Nogueira Nunes)

*Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.*

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