

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 396/2018-T

Tema: IRS – Mais-valias imobiliárias – Revogação parcial do ato impugnado.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

Em 20 de agosto de 2018, **A...**, titular do NIF..., com domicílio fiscal na Rua ..., Lisboa (doravante designado por Requerente), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) e 1.º e 2.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março (Portaria de Vinculação), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), informando não pretender utilizar a faculdade de designar árbitro.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT, e, nos termos do disposto o n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico a signatária designou como árbitro do tribunal arbitral singular, encargo aceite no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

A. Objeto do pedido:

O Requerente peticiona a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que teve por objeto a liquidação de IRS n.º 2017..., de 15/12/2017, referente aos rendimentos do ano de 2016, bem como da demonstração do acerto de contas n.º 2017... e da liquidação de juros n.º 2017..., de que resultou o valor a pagar de € 24 600,99, com data limite de pagamento em 26/01/2018, cuja anulação requer, por vício de violação de lei.

O Requerente pede ainda a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, por erro dos serviços que determinou o pagamento de prestação tributária superior ao legalmente devido.

B. Síntese da posição das Partes

1. Do Requerente:

a. O Requerente adquiriu, em fevereiro de 1988, metade indivisa de um prédio urbano e de dois prédios rústicos sítos no concelho de ..., tendo adquirido a outra metade em 1992, prédios que alienou, na sua totalidade, em 2016;

b. Na declaração modelo 3 de IRS referente a 2016, não declarou os ganhos de mais-valias (anexo G);

c. Notificado pela AT, o Requerente apresentou declaração de substituição, na qual incluiu um anexo G, declarando a alienação da metade indivisa dos imóveis antes referidos, adquirida em 1992, tendo a Requerida emitido uma liquidação de IRS com imposto a pagar, no montante de € 9 382,12, por si paga dentro do prazo;

d. Em dezembro de 2017, foi emitida pela AT a liquidação de IRS ora impugnada, em que a Requerida calculou imposto por referência à totalidade do valor de alienação dos referidos imóveis;

e. Esta nova liquidação aqui impugnada contraria o regime transitório para os rendimentos da categoria G, estabelecido pelo artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, que aprovou o Código do IRS, erro imputável à Requerida.

2. Da Requerida:

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, do RJAT, a Requerida apresentou Resposta e fez juntar o processo administrativo (PA), referindo, em suma, que:

a. Em 3 de outubro de 2018, por despacho da Senhora Subdiretora-Geral do Rendimento, foi revogado parcialmente o ato impugnado, considerando-se (i) a exclusão da tributação da metade indivisa de 50% referente à aquisição dos prédios identificados no pedido de pronúncia arbitral; (ii) a manutenção dos valores de aquisição que o Requerente inscreveu no anexo G da declaração de

- rendimentos IRS do ano de 2016, por terem sido comprovados pela escritura; (iii) a não-aceitação do valor das despesas e encargos de € 8 456,25 que o Requerente inscreveu, por não terem sido comprovados e, (iv) não dever ser reconhecido o direito a juros indemnizatórios, por a liquidação oficiosa ter respeitado as disposições legais e o Requerente não ter comprovado que 50% dos prédios foi adquirida antes de 1989, nem as despesas e encargos incorridos com a alienação e aquisição dos referidos prédios;
- b. No que respeita às despesas e encargos conexos com a aquisição e alienação dos imóveis, embora tivesse inscrito no quadro 4 do anexo G à declaração de rendimentos do ano de 2016 a quantia de € 8 456,25, o Requerente não entregou qualquer documento com vista à prova respeitante aos montantes declarados em sede de despesas e encargos, como lhe competia nos termos do n.º 1 do artigo 74.º, da Lei Geral Tributária;
- c. Quanto ao direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do artigo 43º da LGT, derivado da anulação judicial de um ato de liquidação, depende de ter ficado demonstrado no processo que houve erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à administração tributária;
- d. Uma vez que, à data dos factos, a administração tributária fez a aplicação da lei nos termos em que se encontra constitucionalmente adstrita, não se pode falar em erro dos serviços nos termos do disposto no artigo 43º da LGT.

Termina a AT por requerer a dispensa da reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, dada a prova documental produzida por ambas as Partes, bem como a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

* * *

Notificado da Resposta da Requerida, o Requerente remeteu aos autos, em 28 de novembro de 2018, um requerimento no qual pede a extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, com custas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por despacho arbitral da mesma data anterior, foi a AT notificada para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, querendo, sobre o teor do requerimento apresentado pelo Requerente, tendo sido fixada a data de 11 de janeiro de 2019 para prolação da decisão

final e advertido o Requerente para, até essa data, proceder ao pagamento da taxa arbitral remanescente.

A AT não se pronunciou sobre o teor do requerimento do Requerente.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral é competente e foi regularmente constituído em 29 de outubro de 2018, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.
2. 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 do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
3. O processo não padece de vícios que o invalidem.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1 MATÉRIA DE FACTO

Na sentença, o juiz discriminará a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões (artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário [CPPT], subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT), sob pena de nulidade, cominada pelo n.º 1 do artigo 125.º, do mesmo CPPT.

A. Factos Provados:

1. O Requerente apresentou a declaração modelo 3 de IRS referente aos rendimentos do ano de 2016, em 30 de maio de 2017 (declaração n.º...), constituída pela folha de rosto e anexo A, rendimentos das categorias A e H), conforme cópia junta ao PA;
2. Notificado pela AT (Ofício ... do Serviço de Finanças de Lisboa..., de 14/08/2017 – Doc. 5 junto à PI), o Requerente apresentou, em 31/08/2017, declaração de substituição (declaração n.º..., com cópia junta ao PA), constituída pela folha de rosto, anexo A, anexo G e anexo G1;

3. No quadro 4 do anexo G, o Requerente declarou a alienação, em novembro de 2016, pelos valores de € 48 750,00, € 7 500,00 e € 12 500,00, respetivamente, de 100% de três prédios sitos na freguesia com o código..., com os artigos ..., Secção G e ..., Secção G, adquiridos em setembro de 1992, pelo valor de € 3 740,98 cada um, assim como despesas e encargos no valor global de € 8 456,25 (cópia junta ao PA);
4. No anexo G1, quadro 5, o Requerente declarou a alienação, por idênticos valores, dos prédios identificados no ponto precedente, adquiridos em fevereiro de 1988 pelos valores de € 4 987,97, € 3 740,98 e € 3740,98, respetivamente (cópia junta ao PA);
5. Na sequência da apresentação da declaração de substituição, a AT emitiu em 08/09/2017, em nome do Requerente, a liquidação de IRS n.º 2017..., referente ao ano de 2016, pelo valor de € 9 382,12, paga dentro do prazo (cópias juntas ao PA);
6. Pelo ofício n.º GI-..., de 10/11/2017, o Serviço de Finanças de Lisboa ... notificou o Requerente para, no prazo de 15 dias, *“apresentar os documentos que serviram de base ao preenchimento do Anexo G (escrituras de compra e de venda bem como as despesas e encargos), sob pena de apenas serem considerados os valores conhecidos pela AT (sem ser considerado qualquer valor de despesas)”*, referentes à declaração modelo 3 de IRS com a identificação ... (Cópia junta ao PA);
7. O Requerente apresentou cópias da escritura pública celebrada em 11/02/1988 no Cartório Notarial de ..., referente à aquisição de metade indivisa dos imóveis identificados em 3., supra e da escritura pública lavrada em 30/09/1992 no ... Cartório Notarial de Lisboa, relativa à aquisição da outra metade dos mesmos prédios (cópias juntas à PI e ao PA);
8. Através do ofício n.º GI-..., de 11/12/2017, o Serviço de Finanças de Lisboa ... notificou o Requerente de que, após análise dos documentos apresentados relativamente à divergência identificada na declaração modelo 3 de IRS, foi determinada a elaboração de declaração oficiosa para correção dos elementos inscritos no anexo G e eliminação do anexo G1, *“uma vez que não apresentou comprovativos de aquisição antes de 1989, conforme notificação para audição prévia”* (cópia junta ao PA);
9. O Documento de Correção n.º..., elaborado com base na OS2017..., do Serviço de Finanças de Lisboa ..., deu origem à liquidação de IRS e à demonstração de acerto de

contas objeto dos autos, de que resultou o valor a pagar de € 24 600,99, pago pelo Requerente em 24/01/2018 (informação de pág. 47 do PA);

10. Em 30/01/2018, o Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação de IRS de 2016 que, instaurada sob o n.º ...2018..., viria a ser arquivada em 30/10/2018, por ter sido elaborado novo documento de correção já no âmbito do processo arbitral, para anulação parcial da liquidação impugnada (informação de pág. 47 do PA);
11. O documento de correção mencionado no ponto anterior é o DC n.º..., da Direção de Finanças de Lisboa, emitido com base na ordem de serviço OS2018..., que se encontrava, em 03/11/2018, na fase de “declaração liquidada” (extrato informático de pág. 46, do PA).

B. Factos não provados:

Não ficou provado nos autos a quantia pela qual ocorreu a revogação parcial do ato tributário impugnado.

C. 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 selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

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 atual artigo 596.º, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração os documentos juntos aos articulados, não contestados pelas Partes, consideram-se como provados e como não provados, respetivamente, os factos acima enunciados.

III.2 DO DIREITO

1. A questão a decidir. Inutilidade superveniente da lide. Revogação parcial do ato impugnado.

a. Da extinção da instância

Invocada pelo Requerente a inutilidade superveniente da lide como causa de extinção da presente instância arbitral, a única questão a decidir é a de saber se ocorre a referida exceção.

A inutilidade superveniente da lide decorre da verificação de um facto, na pendência da instância judicial ou arbitral, mediante a qual a solução do litígio deixa de ter interesse e utilidade, designadamente por ter sido satisfeita, por meios extrajudiciais, a pretensão deduzida pelo autor.

O objeto mediato do pedido de pronúncia arbitral na origem dos presentes autos consistia na declaração de ilegalidade da liquidação adicional de IRS n.º 2017..., referente aos rendimentos do ano de 2016, bem como da demonstração do acerto de contas n.º 2017 ...e da liquidação de juros n.º 2017..., de que resultou o valor a pagar de € 24 600,99, por vício de violação de lei (indevida tributação das mais-valias realizadas com a alienação de bens imóveis adquiridos em data anterior à da entrada em vigor do Código do IRS, dela excluídas por força do n.º 1 do artigo 5.º, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro), na sequência do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada contra aquela liquidação de imposto.

Quer no decurso do processo de impugnação judicial, quer no da instância arbitral tributária, pode a Autoridade Tributária e Aduaneira proceder à revogação anulatória, total ou parcial do ato tributário impugnado.

No caso de revogação parcial do ato impugnado, deverá a AT notificar o contribuinte para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, prosseguindo a instância no silêncio do contribuinte ou se este vier declarar que pretende mantê-la (artigos 112.º, n.º 3 do CPPT e 13.º, n.º 2, do RJAT).

A instância arbitral tributária inicia-se com a apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral (artigo 10.º, do RJAT), tendo o legislador consagrado no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, um prazo de 30 dias para o “*arrependimento*”¹ da AT, ainda na fase do procedimento arbitral, ou seja, antes da constituição do tribunal arbitral (artigos 11.º, n.º 8 e 15.º, do RJAT), ficando a AT impedida de, após o termo daquele prazo, “*praticar novo*

¹ Cfr. Carla Castelo Trindade, “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, anotado, Almedina, 2016, págs. 327 e ss.

ato tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos.”, conforme o n.º 3 do artigo 13.º, do RJAT.

Porém, deverá entender-se que ocorrendo a revogação parcial do ato impugnado, decorrido o prazo de 30 dias a que se refere o n.º 1 do artigo 13.º, do RJAT, já após constituição do tribunal arbitral, se produzirá o mesmo efeito jurídico previsto no seu n.º 2, por aplicação subsidiária do n.º 3 do artigo 112.º, do CPPT, *ex vi* alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º, do RJAT.

No caso dos autos, o tribunal arbitral apenas teve conhecimento da revogação parcial da liquidação adicional de IRS referente aos rendimentos do ano de 2016, com a notificação da Resposta da AT, na qual se refere que *“Em 03-10-2018, por despacho da Subdiretora-Geral do Rendimento, foi o ato impugnado revogado parcialmente e considerado: 1. a exclusão da tributação da metade indivisa de 50% referente à aquisição dos prédios; 2. a manutenção dos valores de aquisição que o Requerente inscreveu no anexo G da declaração de rendimentos IRS do ano de 2016, por terem sido comprovados pela escritura; 3. a não aceitação do valor das despesas e encargos de € 8.456,25 que o Requerente inscreveu, por não terem sido comprovados; 4. não reconhecer o direito a juros indemnizatórios dado a liquidação oficiosa ter respeitado as disposições legais e o Requerente não ter comprovado que 50% dos prédios foi adquirida antes de 1989 nem as despesas e encargos incorridos com a alienação e aquisição dos referidos prédios.”*, tendo o Requerente, igualmente notificado, produzido declaração expressa em que, conformando-se com a decisão administrativa, veio *“requerer a inutilidade superveniente da lide, com custas pela Ré que deu causa à acção.”*

Ora, tendo a liquidação de IRS impugnada sido parcialmente revogada, não poderá, em rigor, falar-se em inutilidade superveniente da lide, uma vez que mantendo-se parcialmente a liquidação na ordem jurídica, o Requerente não obteve totalmente a satisfação da sua pretensão pela via administrativa.

Assim, embora a Requerida não tenha informado o tribunal arbitral da medida da revogação do ato impugnado e não competindo a este substituir-se à administração tributária nos cálculos da nova liquidação, não poderá dar-se por verificada a inutilidade superveniente da lide, com a conseqüente extinção da instância, nos termos do artigo 277.º,

alínea e), do CPC, de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Existindo norma específica de direito tributário, deverá antes considerar-se extinta a instância nos termos do n.º 3 do artigo 112.º, do CPPT, interpretado a contrario, face à declaração expressa do Requerente no sentido do não prosseguimento da ação, ficando assim prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas pelas Partes.

b. Da responsabilidade pelas custas

O artigo 537.º, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, estabelece o seguinte:

Artigo 537.º - Custas no caso de confissão, desistência ou transação

1 - Quando a causa termine por desistência ou confissão, as custas são pagas pela parte que desistir ou confessar; e, se a desistência ou confissão for parcial, a responsabilidade pelas custas é proporcional à parte de que se desistiu ou que se confessou.

2 - No caso de transação, as custas são pagas a meio, salvo acordo em contrário, mas quando a transação se faça entre uma parte isenta ou dispensada do pagamento de custas e outra não isenta nem dispensada, o juiz, ouvido o Ministério Público, determinará a proporção em que as custas devem ser pagas.

Na situação em apreço, verifica-se que (i) o pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 20 de agosto de 2018; (ii) o tribunal arbitral foi regularmente constituído em 29 de outubro de 2018; (iii) embora a liquidação de IRS impugnada tenha sido parcialmente revogada por despacho da Senhora Subdiretora-Geral do Rendimento, de 3 de outubro de 2018, tal facto apenas foi comunicado ao tribunal arbitral no âmbito da Resposta da AT; (iv) a pretensão do Requerente foi parcialmente satisfeita pela Requerida, por meios extrajudiciais; (v) a AT não informou o tribunal arbitral da medida da revogação do ato impugnado, não competindo a este tribunal arbitral substituir-se à administração tributária e determinar o valor do imposto devido, após a revogação parcial da liquidação de IRS em análise.

Assim como, notificada do requerimento em que o Requerente requereu a extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, com a condenação da AT nas custas do processo, a Requerida nada disse.

Determina o n.º 2 do artigo 342.º, do Código Civil, que “*A prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocado compete àquele contra quem a invocação é feita.*”.

Não tendo a AT produzido prova do valor pelo qual a liquidação impugnada se mantém na ordem jurídica, como lhe competia, não poderá este tribunal arbitral determinar a parte das custas que, proporcionalmente, seriam da responsabilidade do Requerente.

Vai, assim, a Requerida condenada na totalidade das custas processuais.

IV. DECISÃO

Com base nos fundamentos acima enunciados, decide-se:

- a. Declarar extinta a presente instância arbitral, nos termos do n.º 3 do artigo 112.º, do CPPT, a contrario, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT;
- b. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento da taxa arbitral.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 24 600,99 (vinte e quatro mil e seiscentos euros e noventa e nove cêntimos).

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 1 530,00 (mil quinhentos e trinta euros), a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de janeiro de 2019.

O Árbitro,

Mariana Vargas

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.