

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 48/2020-T

Tema: IRS 2017 – Mais-Valias.

SUMÁRIO: - Contesta a liquidação adicional de IRS, relativo ao ano de 2017, por erro no apuramento das mais-valias, em razão de não concordância com o valor de aquisição utilizado pela AT na liquidação.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

A..., contribuinte fiscal n.º ... e **B...**, contribuinte fiscal n.º..., residentes na ..., n.º..., ... Piso, ...-... Lisboa, vêm requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade do ato de liquidação adicional em IRS referente ao ano de 2017, no montante global de € 46.309,41, e respetiva demonstração de acerto de contas, de que são notificados para pagamento do IRS no montante de € 22.061,42, requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária no pagamento dos juros indemnizatórios devidos.

Fundamentam o pedido nos seguintes termos.

Os Requerentes apresentaram a respetiva declaração mod. 3 de IRS em 30/05/2018, relativamente ao ano de 2017, em que se incluía o Anexo G, entre outros, onde inscreveram, no campo 405 do Quadro 4, a venda de 1/3 parte indivisa de um prédio urbano inscrito na matriz sob o atual artigo ... da freguesia ... (antigo artigo ... da extinta freguesia ...), sito na Rua ... n.º ... em Lisboa, entre outras partes também alienadas do mesmo artigo e de outros 2 artigos também urbanos.

Posteriormente apresentaram mais 3 declarações de substituição, para o mesmo ano e relativamente à mesma venda, nas datas de 07/06/2018, 20/08/2018 (que cancelaram) e uma outra em 6/11/2018, tudo conforme consta do quadro seguinte, na parte que se refere ao artigo urbano inscrito na matriz sob o artigo ..., antes referido:

**1.ª DECL. DE IRS, ENTREGUE EM
30/5/2018**

- Valores declarados no Anexo G - Quadro 4 - Linhas 4003, 4004 e 4005

ARTIGO U ... DA FREGUESIA

...

VALOR DE REALIZAÇÃO			VALOR DE AQUISIÇÃO				DESPESAS E ENCARGO S
ANO	MÊS	VALOR REALIZAÇ.	ANO	MÊS	QUOT A PARTE	VALOR AQUISIÇ. €	
2017	6	94.333,94 €	1995	1	6,25%	2.387,50 €	
2017	6	188.667,89 €	2007	4	12,50%	43.750,00 €	
2017	6	220.062,23 €	2017	2	33,33%	220.062,23 €	
							126.191,24

--	--	--	--	--	--	--	--

2.ª DECL. DE IRS ENTREGUE EM 7/6/2018 - 1.ª DE SUBSTITUIÇÃO

- Valores declarados no Anexo G - Quadro 4 - Linhas 4003, 4004 e 4005

ARTIGO U ... DA FREGUESIA

...

VALOR DE REALIZAÇÃO			VALOR DE AQUISIÇÃO				DESPESAS E ENCARGOS
ANO	MÊS	VALOR REALIZAÇ.	ANO	MÊS	QUOT A PARTE	VALOR AQUISIÇ. €	
2017	6	94.333,94 €	1995	1	6,25%	2.387,50 €	
2017	6	188.667,89 €	2007	4	12,50%	43.750,00 €	
						220.062,23	
2017	6	220.062,23 €	2017	2	33,33%	€	42.063,75 €

3.ª DECL. DE IRS ENTREGUE EM 20/8/2018 - 2.ª DE SUBST. - CANCELADA PELOS REQUERENTES

4.ª DECL. DE IRS ENTREGUE EM 6/11/2018 - 3.ª DE SUBSTITUIÇÃO

- Valores declarados no Anexo G - Quadro 4 - Linhas 4003, 4004 e 4005

ARTIGO U ... DA FREGUESIA

...

VALOR DE REALIZAÇÃO			VALOR DE AQUISIÇÃO				DESPESAS E ENCARGOS
ANO	MÊS	VALOR REALIZAÇ.	ANO	MÊS	QUOTA PARTE	VALOR AQUISIÇ.	

2017	6	94.333,94 €	1995	1	6,25%	2.387,50 €	
2017	6	188.667,89 €	2007	4	12,50%	43.750,00 €	
2017	6	220.062,23 €	2017	2	14,58%	159.610,73 €	44.692,30 €

Em consequência da 1.^a Declaração de IRS apresentada em 30/05/2018 resultou a liquidação de IRS, relativa ao ano de 2017, n.º 2018..., de 15/6/2018, no valor a pagar de € 24.247,99.

E em consequência da 2.^a Declaração, 1.^a de substituição, apresentada em 07/06/2018, resultou a liquidação n.º 2018..., datada de 15/06/2018, no montante de € 46.309,40, a que correspondeu, (atenta a anterior liquidação no valor de € 24.247,99) a Nota de Cobrança de € 22.061,42.

Posteriormente, como declaração vigente e suscetível de liquidação, foi apresentada uma nova declaração de substituição, em 06/11/2018, que deu origem a uma nova liquidação de IRS com o n.º 2018..., no montante de € 49.495,61, ou seja, mais € 3.186,21.

Note-se que na 1.^a declaração de IRS apresentada em 30/05/2018, já havia sido indicado como valor de aquisição do bem em causa (art.º urbano ...) de € 220.062,23, no referido campo 4005 do Quadro 4, tal como foi feito na 2.^a Declaração, 1.^a de substituição.

A diferença residiu tão somente no valor das despesas e encargos mencionados, que foram de € 126.191,24 na 1.^a declaração e de € 42.063,25 na declaração de substituição apresentada em 07/06/2018.

Os ora Requerentes apresentaram, de início, em novembro de 2018, uma Reclamação Graciosa contra a liquidação antes referida, n.º 2018..., datada de 15/06/2018, (1.^a de substituição apresentada em 07/06/2018) alegando que no anexo G da declaração modelo 3 de IRS, relativamente ao prédio urbano em causa, inscrito na matriz da freguesia..., inscreveram no quadro 4, campo 405, "*como valor de aquisição o de € 159.610,73 conforme indicação que lhe foi dada no Serviço de Finanças*".

No entanto, alega que "esse valor não é o correto, uma vez que o imóvel em causa foi adquirido por herança, logo o valor de aquisição deverá ser corrigido de acordo com o apuramento seguinte que indicam:

Valor patrimonial de € 1.509.343,11 referente a 1/2 ao Pai e 1/2 ao Tio

Por morte do PAI - 50% do valor patrimonial € 754.671,55 repartido por:

5/8 para a Mãe - € 471.669,71

1/8 para o filho - € 94.333,90

1/8 para o filho - € 94.333,90

(¹)

Por compra ao tio de 1/2, que tem € 754.671,55:

1/4 para a Mãe - € 188.677,88

1/4 para o filho - € 188.677,88

1/4 para o filho - € 188.677,88

1/4 para o filho - € 188.677,88

Com a herança do pai e a compra ao tio:

Mãe - € 660.347,59

filho - € 283.011,78

filho - € 283.011,78

filho - € 283,011,78

Com a morte da Mãe € 660.347,59

filho - € 220.115,86

filho - € 220.115,86

filho - € 220.115,86"

Assim, face ao valor a que chegaram, solicita que seja revista a liquidação reclamada e que seja considerado como valor de aquisição o de € 220.115,86 e não o de € 159.610,73

¹ Note-se que falta a referência a 1 filho

Notificados em 30/01/2019 para exercerem o direito de audição, ao abrigo do artigo 39.º, n.º 1 do CPPT, sobre o projeto de decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, que se fundamenta no facto de que os Reclamantes "*nunca inscreverem o valor de € 159.610,73 no quadro 4 do anexo G à declaração mod. 3 de IRS, a título de valor de aquisição do artigo em causa*", mas sim o valor de € 220.062,23, os então Reclamantes exerceram o seu direito de audição prévia, apresentando documentos que comprovam os valores patrimoniais, bem como os das quotas herdadas.

De facto assim foi até à data da liquidação de IRS objeto de reclamação, com o n.º 2018..., **datada de 15/06/2018**, no montante de € 46.309,40, a que correspondeu, (atenta a anterior liquidação no valor de € 24.247,99) a Nota de Cobrança de € 22.061,42.

Porém, somente no anexo G à declaração mod. 3 de IRS apresentada em 6/11/2018, já posteriormente, portanto, à liquidação da 2.ª declaração, 1.ª de substituição, n.º 2018..., anteriormente referida e objeto do presente recurso, foi de facto indicado o valor de aquisição de € 159.610,73 do referido bem, **no quadro 4 do anexo G respeitante a esta última declaração mod. 3 de IRS.**

Para além de que, segundo a AT, "*o valor correspondente à aquisição verificada em 2017 será de € 159.610,73, resultante da divisão por 3 (quota do herdeiro) do valor patrimonial da parte adquirida (€ 478.832,20)*". E conclui a AT, afirmando "*que o valor inscrito² se encontra correto conforme resulta da análise da documentação justificativa da aquisição gratuita em 2017*".

Pelo que convola em definitivo o projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, que é notificado aos Requerentes em 21/06/2019.

Desta decisão foi apresentado Recurso Hierárquico em 22/07/2019, em que se alega falta de fundamentação da decisão, para além da desconsideração que a AT teve relativamente aos documentos apresentados pelos Reclamantes em sede de audição prévia.

De facto, na Informação que serve de suporte à decisão de indeferimento da reclamação graciosa, é referido o seguinte:

² Fica-se sem se saber a que declaração este valor inscrito se refere, tanto mais que somente na declaração de substituição de 06/11/2018 é que foi inscrito como valor de aquisição do bem em causa de € 159.610,73.

"1. O reclamante alega que na sua declaração submetida em 07/06/2018, de que resultou a liquidação ora reclamada, preencheu no anexo G, linha 4005, o valor de aquisição com € 159.610,73.

2. Pretende a retificação desse valor pelo valor de € 220.115,86.

3. A reclamante submeteu em 06/11/2018 nova declaração, onde poderia e deveria ter retificado aquele valor.

4. No entanto, analisando ambas as declarações verifica-se que a reclamante nunca inscreveu o valor de € 159.610,73 a título de valor de aquisição, mas sim o valor de € 220.062,23.

5. Embora a reclamante apresente alguns cálculos que lhe permitem alcançar o valor referido no ponto 2. apenas a comprovação efetiva e documental dos valores patrimoniais e das quotas herdadas, permite proceder à retificação pretendida.

6. Além do mais, tendo em conta que a retificação poderia ter sido realizada na submissão da declaração posterior, e que, o valor reclamado é similar ao efetivamente preenchido, parece-me que não se deve atender a pretensão da reclamante.

7. Será de indeferir a presente reclamação, sem prejuízo de no prazo de audição prévia poder ser efetivamente demonstrada a exatidão dos cálculos da reclamante".

No Recurso Hierárquico é realçado que em 18/02/2019, os ora Recorrentes exerceram o seu direito de audição prévia, apresentando documentos que comprovam os valores patrimoniais, bem como das quotas herdadas (Doc. 3).

Por outro lado, é dito no RH "*que no anexo G da declaração mod. 3 de IRS submetida pelos ora Recorrentes em 07/06/2018, constava o montante de € 159.610,73³ como valor de aquisição do prédio urbano inscrito na matriz da (antiga) freguesia de ..., Município de Lisboa, sob o artigo ...*".

Mais alegam os Recorrentes que "*apenas procederam à indicação do referido valor de aquisição por instruções expressas pelo técnico da AT no balcão de atendimento⁴ do Serviço de Finanças de Lisboa-...*".

Que a decisão de indeferimento pela AT da Reclamação Graciosa ignorou a fundamentação dos Reclamantes ao não corrigir o valor de € 159.610,73 pelo valor de € 220.062,23, com fundamento no facto de "*o valor correspondente à aquisição verificada em 2017 será de € 159.610,73, resultante da divisão por 3 (quota do herdeiro) do valor patrimonial da parte adquirida (€ 478.832,20)...*".

No RH é ainda trazida à colação vária jurisprudência, no sentido de sustentarem a alegada falta de fundamentação da decisão de indeferimento e de concluírem que "*o acto de liquidação em análise é assim nulo e de nenhum efeito, pois a quantia exigida⁵ não tem qualquer fundamento legal ou factual (artigo 77.º da LGT e art.º 99.º/c do CPPT e art.º 161.º do CPA)*".

E que, por consequência, "*o acto impugnado deverá ser anulado, ex-vi dos art.ºs 99/1/a e 100.º do CPPT*".

Este RH foi apreciado pela AT que fundamenta nos seguintes termos:

" ...

³ Refira-se, desde já, que a declaração mod. 3 de IRS submetida pelos Recorrentes em 07/06/2018, é a 1.ª declaração de substituição, embora dela conste tratar-se da 1.ª declaração do ano de 2017, o mesmo acontecendo na declaração apresentada em 30/05/2018, essa sim, a 1.ª declaração, entregue no prazo legalmente estabelecido.

II – FUNDAMENTOS DO RECURSO HIERÁRQUICO

1. Não se conformando com o despacho de INDEFERIMENTO, a recorrente vem recorrer hierarquicamente, mantendo o que havia invocado em sede de reclamação graciosa.

2. Vem alegar que o ato de indeferimento incumprir o dever de fundamentação, assim como o mesmo padece de erro nos seus pressupostos, invocando que os documentos apresentados pela recorrente em sede de audiência prévia, que comprovariam o erro manifesto da Administração Tributária, foram desconsiderados, impedindo a recorrente de entender o itinerário cognoscitivo da AT para concluir pela verificação dos pressupostos de que depende a exigibilidade da liquidação em análise.

3. Considera que foram juntos documentos que comprovam os valores patrimoniais, bem como as quotas herdadas.

4. Com efeito, no Anexo G da Declaração Modelo 3 submetida pela recorrente em 07/06/2018 constava o montante de € 159.610,73 como valor de aquisição do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o art. ... da Freguesia (extinta) de ..., Município de Lisboa.

5. Mais refere que tal indicação desse valor apenas foi feita por expressa indicação que lhe havia sido dada no balcão de atendimento do Serviço de Finanças de Lisboa ..., tendo constituído para si surpresa a notificação recebida para pagamento da liquidação reclamada.

Do ponto 1. do presente Relatório pode constatar-se quais as declarações entregues pelos Declarantes e os valores delas constantes no anexo G.

⁴ Esta situação, a ser verdadeira, apenas poderia ter acontecido na 3.^a declaração mod. 3 de IRS apresentado para o ano de 2017, 2.^a de substituição vigente, apresentada em 06/11/2018, em que, de facto, e pela 1.^a vez, foi declarado o valor de aquisição do prédio em causa, relativa ao ano de 2017, de € 159.610,73, declaração esta que deu origem a uma nova liquidação adicional de IRS N.º 2018..., no montante de € 49.495,61, ou seja, mais € 3.186,21 do que a anterior liquidação, com o n.º 2018..., datada de 15/06/2018, no montante de € 46.309,40 e respeitante, esta sim, à declaração mod. 3 de IRS apresentada em 07/06/2018 e a única reclamada e impugnada.

⁵ Os Recorrentes, no seu artigo 6.º do RH dizem estar a recorrer contra a liquidação n.º..., relativa ao IRS de 2017, no montante de € 22.061,42, liquidação esta, esclarece o Tribunal, respeitante aos valores da declaração apresentada em 07/06/2018.

6. *Refere que o imóvel em causa foi adquirido por herança e, atendendo à divisão do respetivo valor patrimonial pelo número de herdeiros em causa, o valor de aquisição corresponderia a € 220.115,86.*

7. *Assim, os documentos apresentados pelos recorrentes em sede de audição prévia permitiriam à AT proceder à retificação do montante de € 159.610,73 inscrito como valor de aquisição para o montante de € 220.115,86, tendo a AT proferido decisão final de indeferimento.*

8. *Considera que esta decisão assenta em pressupostos erróneos, violando os deveres de fundamentação a que a AT se encontra obrigada, considerando que não foi provada a verificação dos pressupostos de que depende a exigibilidade da liquidação em análise, tendo por base um valor de aquisição incorreto do imóvel, sendo manifesto que não se constituiu facto tributário, pelo que a liquidação emitida é ilegal e inexigível.*

9. *Pede, assim, a anulação do despacho da Chefe do Serviço de Finanças, datado de 31/05/2019 e, em consequência, a anulação do ato de liquidação de IRS contestado.*

...

III – FACTOS

1. *A recorrente vendeu, em 09/06/2017, pelo montante total de € 1.450.000,00 a sua parte de um terço do prédio urbano (€ 483.333,33), inscrito na matriz predial urbana sob o art. ... da Freguesia ... (antigo art. ... da Freguesia...), sito na Rua ..., n.º ... em Lisboa.*

2. *Em 30/05/2018 a recorrente procedeu à submissão da Declaração Modelo 3 de IRS (n.º...), tendo, no Quadro 4 do Anexo G inscrito a venda do imóvel aqui em causa reportando-se aos três momentos aquisitivos do mesmo, da seguinte forma: a. Linha 4003: Realização em 06/2017 por € 94.333,94 – Aquisição em 01/1995 por € 2.387,50 – Quota Parte 6,25% b. Linha 4004: Realização em 06/2017 por € 188.667,89 – Aquisição em 04/2007 por € 43.750,00 – Quota*

Parte 12,50 % c. Linha 4005: Realização em 06/2017 por € 220.062,23 – Aquisição em 02/2017 por € 220.062,23 – Quota Parte 33,33 % - Despesas e encargos 126.191,24 €

*3. Em 07/06/2018, a recorrente entregou a Declaração Modelo 3 de substituição nº..., tendo corrigido o Quadro 4 do Anexo G, da seguinte forma: a. Linha 4003: Realização em 06/2017 por € 94.333,94 – Aquisição em 01/1995 por € 2.387,50 – Quota Parte 6,25% b. Linha 4004: Realização em 06/2017 por € 188.667,89 – Aquisição em 04/2007 por € 43.750,00 – Quota Parte 12,50 % c. **Linha 4005: Realização em 06/2017 por € 220.062,23 – Aquisição em 02/2017 por € 220.062,23 – Quota Parte 33,33 % - Despesas e encargos € 42.063,75.***

4. Desta segunda declaração resultou a liquidação nº 2018..., datada de 15/06/2018, no montante de € 46.309,41 que foi alvo da reclamação graciosa cuja decisão aqui vem contestar.

IV – BREVE APRECIÇÃO DO PEDIDO

1. Tendo em conta os factos já relatados em sede de reclamação graciosa, e agora em sede de recurso hierárquico, verifica-se que os factos e fundamentos invocados no presente recurso, são os mesmos que já foram analisados no processo de reclamação graciosa.

2. Ora, tal como se verifica do exposto, a liquidação reclamada teve como base os valores indicados pela recorrente.

3. Como referido na informação que serviu de base à decisão de indeferimento por parte do Serviço de Finanças de Lisboa ..., o valor de aquisição inscrito na linha 4005 do Quadro 4 do Anexo G, tanto na declaração inicial, como na segunda declaração entregue, que deu origem à liquidação reclamada, foi de € 220.062,23.⁶

⁶ A bold pelo Tribunal.

4. Nos termos do disposto no art. 76º CIRS, a liquidação de IRS tem por objeto o rendimento coletável determinado com base nos elementos declarados, sem prejuízo do disposto no nº 4 do art. 65º CIRS.

5. Ora, a liquidação reclamada decorre da declaração entregue pela recorrente, tendo sido efetuada com base nos elementos por si declarados.

6. Assim, não se vislumbra, relativamente a esta, qualquer erro na liquidação resultante dos elementos declarados, sendo que a decisão em sede de reclamação graciosa refere isso mesmo.

7. Desta forma, não nos parece ter existido qualquer vício ou incorreção que motive a alteração da decisão de indeferimento do pedido formulado em sede de reclamação graciosa, pelo que a mesma deverá ser mantida.

8. Relativamente à declaração de substituição nº..., entregue pela reclamante em 06/11/2018, que foi validada e deu origem à liquidação nº 2018..., na qual a recorrente terá corrigido o valor de aquisição inscrito na linha 4005 do Quadro 4 do Anexo G, de € 220.062,23 para € 159.610,73, não foi esta objeto da reclamação graciosa aqui recorrida, pelo que não nos pronunciaremos sobre a mesma.

9. Até porque, na verdade, analisados os documentos juntos ao processo pela recorrente bem como a base de dados da AT, se verifica que nenhum dos valores inscritos tanto na declaração inicial, como na posterior, que se encontra vigente, se mostram corretos, sendo que, igualmente, não se mostram corretos os cálculos indicados pela recorrente na sua petição.

10. Efetivamente, existem 3 momentos aquisitivos:

a) Em janeiro de 1995, com a morte do pai, em que a reclamante (assim como cada um dos seus dois irmãos) adquire 6,25% do prédio de que o pai era comproprietário e que, à altura, possuía um VPT total de € 61.059,75. Nesse momento a sua mãe, que havia sido casada no

regime da comunhão geral, adquire 31,25% do mesmo. Assim, na linha 4003 o valor de aquisição a inscrever seria de € 3.816,23 e o de realização € 90.625,00 (correspondente à mesma percentagem sobre o valor de realização de € 1.450.000,00).

b) Em 2007, a recorrente adquire uma quota de 12,50% do prédio, por aquisição, em conjunto com a sua mãe e irmãos, da parte que pertencia ao comproprietário do prédio, pelo valor total de € 350.000,00 (sendo que nessa data o prédio possuía um VPT de € 139.619,22). Nesse momento a sua mãe passa a ser proprietária de 43,75% da totalidade do prédio. Informação assim, na linha 4004 o valor de aquisição a inscrever seria de € 87.500,00 e o de realização € 181.250,00 (correspondente à mesma percentagem sobre o valor de realização de € 1.450.000,00).

c) Em 2017, à data da morte de sua mãe, a recorrente adquire 14,58333% do prédio, correspondente a 1/3 da quota parte pertencente àquela. Nessa data, o prédio tinha um VPT total de € 766.659,09, pelo que a percentagem de 43,75% que pertencia à propriedade de sua mãe era de € 335.413,35. Assim, na linha 4005 o valor de aquisição a inscrever seria de € 111.804,45 e o de realização € 211.458,33 (correspondente à mesma percentagem sobre o valor de realização de € 1.450.000,00).

11. Do que antecede, atendendo a que em sede de recurso hierárquico nenhum outro elemento foi junto ao processo que pudesse alterar a decisão proferida em sede de reclamação graciosa, limitando-se a recorrente a referir elementos que constam de uma declaração de rendimentos que deu origem a uma liquidação que não é o objeto da reclamação graciosa, é nosso parecer que será de manter a decisão recorrida.

V – PROPOSTA DE DECISÃO

Em face ao supra exposto, propõe-se a manutenção da decisão recorrida, proferida por despacho da Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa ... em 31/05/2019, INDEFERINDO-SE o

pedido da recorrente, notificando-se a mesma para o exercício do direito de audição, nos termos da al. b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT – Lei Geral Tributária.

Esta decisão foi notificada ao seu Mandatário por Ofício da Justiça Tributária da Direção de Finanças de Lisboa de 29/10/2019, com informação de que poderá interpor impugnação judicial no prazo de três meses, nos termos do art.º 97.º e do art.º 102.º do CPPT, remetendo-se em anexo a fundamentação da decisão tomada e ora notificada.

E eis-nos chegados ao

II - PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL,

Que foi apresentado em 28 de janeiro de 2020, dentro, portanto, do prazo legalmente previsto no n.º 1, alínea) do artigo 10.º do RJAT.

Os Requerentes começam por referir-se à notificação da liquidação adicional n.º 2018..., **datada de 15/06/2018**, no montante de € 46.309,40, a que correspondeu, (atenta a anterior liquidação no valor de € 24.247,99) a Nota de Cobrança de € 22.061,42, conforme Demonstração de acerto de contas (Doc. 1).

Em agosto seguinte procederam ao pagamento do IRS de que foram notificados e em novembro apresentaram reclamação graciosa de que já demos nota anteriormente, tendo referido que "*no anexo G da declaração mod. 3 de IRS, relativamente ao prédio urbano inscrito na matriz da freguesia ... sob o artigo ..., inscreveu no quadro 4 campo 4005, como valor de aquisição o valor de € 159.610,73 conforme indicação que lhe foi dada no Serviço de Finanças*".

E mais refere que "*no entanto esse valor não é correto, uma vez que o imóvel em causa foi adquirido por herança, logo o valor de aquisição deverá ser corrigido, de acordo com o apuramento abaixo indicado e já antes referido:*

"Valor patrimonial de € 1.509.343,11 referente a 1/2 ao Pai e 1/2 ao Tio

Por morte do PAI - 50% do valor patrimonial € 754.671,55 repartido por:

5/8 para a Mãe - € 471.669,71

1/8 para o filho - € 94.333,90

1/8 para o filho - € 94.333,90

(⁷)

Por compra ao tio de 1/2, que tem € 754.671,55:

1/4 para a Mãe - € 188.677,88

1/4 para o filho - € 188.677,88

1/4 para o filho - € 188.677,88

1/4 para o filho - € 188.677,88

Com a herança do pai e a compra ao tio:

Mãe - € 660.347,59

filho - € 283.011,78

filho - € 283.011,78

Com a morte da Mãe € 660.347,59

filho - € 220.115,86

filho - € 220.115,86

filho - € 220.115,86"

E acaba por solicitar *"que seja revista a liquidação aqui reclamada e que seja considerado como valor de aquisição o de € 220.115,86 e não € 159.610,73"*.

⁷ Note-se que falta a referência a 1 filho

Continua a descrever as alegações feitas, já antes referidas, e ter demonstrado em direito de audição a razão que lhe assiste.

Continua também a teimar no erro de que no anexo à declaração mod. 3 de IRS submetida em 07/06/2018 constava o montante de € 159.610,73, como valor de aquisição do prédio urbano inscrito na matriz da (antiga freguesia de ..., Município de Lisboa, sob o artigo ... (artigo 8.º da PI).

E mais refere que assim procederam por indicação do Serviço de Finanças de Lisboa-..., mas que o valor correto é de € 220.115,86, conforme demonstrado em sede de audição prévia e que, por isso, a AT deveria ter corrigido o valor de € 159.610,73 para € 220. 115,86, o que ao invés proferiu indeferimento da reclamação graciosa.

Assim sendo, apresentaram Recurso Hierárquico em 22/07/2019 da decisão de indeferimento, que foi apreciada e que com os fundamentos já referidos e constantes do artigo 18.º da PI, foi proposto o indeferimento do RH, tendo sido notificados para audição prévia e posteriormente notificados em 30/10/2019 do despacho de indeferimento do RH do Diretor Adjunto da Direção de Finanças de 24/10/2019.

E por não se conformarem apresentaram o pedido de pronúncia arbitral em apreciação, que termina ordenando a anulação da liquidação adicional de IRS com o consequente pagamento dos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT e artigo 61.º do CPPT.

III - DA RESPOSTA DA REQUERIDA

Em 17/09/2020 a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), doravante Requerida, apresentam a sua RESPOSTA, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).

A Requerida refere, desde logo, que o presente pedido de pronúncia arbitral tem como objeto a decisão de indeferimento, de 24/10/2019, que recaiu sobre o Recurso Hierárquico (RH) interposto contra a decisão de improcedência da reclamação graciosa n.º ...2019..., que visou a liquidação de IRS, referente ao ano de 2017, com o n.º 2018..., datada de 15/06/2018, no valor de e 46.309,41, que, atenta a anterior liquidação respeitante à 1.ª declaração, no valor de € 24.247,99, a Nota de Cobrança a pagar é de € 22.061,42.

Mais refere a Requerida que os Requerentes (doravante R.) vêm imputar ao ato em crise os vícios da falta de fundamentação e, bem assim, de erro nos pressupostos, requerendo a anulação do ato impugnado e, conseqüentemente, da liquidação visada no recurso hierárquico citado.

E isto porque em causa está a determinação do valor de aquisição do imóvel (parte dele) sito na Rua..., n.º..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da Freguesia ..., para efeitos de tributação das mais-valias decorrentes da alienação ocorrida em 2017.

Como factos relevantes é referido na Resposta que os ora Requerentes venderam, em 09/06/2017, pelo montante total de € 1.450.000,00 a sua parte de um terço do prédio urbano, a que corresponde o valor de € 483.333,33, prédio esse inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia ... (antigo art ... da Freguesia ...), sito na Rua ..., n.º ... em Lisboa.

E que em **30/05/2018** os R. procederam à submissão da Declaração Modelo 3 de IRS (n.º...) tendo, no Quadro 4 do Anexo G, inscrito a venda do imóvel supra identificado reportando-se aos três momentos aquisitivos do mesmo, da seguinte forma:

Campo 4003: Realização em 06/2017 por 94.333,94 € - Aquisição em 01/1995 por € 2.387,50 - Quota Parte 6,25%.

Campo 4004: Realização em 06/2017 por 188.667,89 € - Aquisição em 04/2007 por 43.750,00 € - Quota Parte 12,50%.

Campo 4005: **Realização em 06/2017 por 220.062,23 € - Aquisição em 02/2017 por 220.062,23** - Quota Parte 33,33% - Despesas e encargos de 126.191,24.

E que em **07/06/2018** os R. procederam à submissão da Declaração Modelo 3 de IRS (n.º...) tendo corrigido o Quadro 4 do Anexo G da seguinte forma:

Campo 4003: Realização em 06/2017 por 94.333,94 € - Aquisição em 01/1995 por € 2.387,50 - Quota Parte 6,25%.

Campo 4004: Realização em 06/2017 por 188.667,89 € - Aquisição em 04/2007 por 43.750,00 € - Quota Parte 12,50%.

Campo 4005: Realização em 06/2017 por 220.062,23 € - **Aquisição em 02/2017 por 220.062,23** - Quota Parte 33,33% - Despesas e encargos de **42.063,75** ⁸€.

E que em **20/08/2018** os R. entregaram a Declaração Modelo 3 de substituição n.º..., que cancelaram, **não dando origem a liquidação**⁹

No que respeita a liquidações de IRS relativamente a estas declarações, foram as seguintes, cf. art.º 8.º e seguintes da Resposta:

A declaração entregue em 30/05/2018 gerou a liquidação n.º 2018..., com imposto a pagar no montante de € 24.247,99.

A declaração entregue em 07/06/2018, gerou a liquidação n.º 2018..., datada de 15/06/2018, no montante de € 46.309,40 e (a que correspondeu, atenta a liquidação anterior de 24.247,99 €), a Nota de Cobrança de 22.061,42 €.

⁸ A bold pelo Tribunal.

⁹ Idem

Mais é referido pela Requerida que os R. apresentaram **reclamação graciosa n.º...**, contra a **liquidação n.º 2018..., de 15/06/2018**, visando a alteração do valor de aquisição inscrito no campo 4005, de 159.510,73 € para € 220.062,36. Lê-se na reclamação graciosa (diz a Requerida):

"(...) vêm apresentar reclamação graciosa contra a liquidação de IRS do ano de 2017 com o n.º 2018..., no valor de € 22.061,42, solicitando que V.ª Ex.ª se digne rever a liquidação com os seguintes fundamentos:

No anexo G da declaração modelo 3 de IRS, relativamente ao prédio urbano inscrito na freguesia ... sob o artigo..., inscreveram no quadro 4, como valor de aquisição o valor de € 159.610,73, conforme indicação que lhe foi dada no Serviço de Finanças. No entanto, uma vez que o imóvel em causa foi adquirido por herança, logo o valor de aquisição deverá ser corrigido de acordo com o apuramento abaixo indicado (...)

Solicito, assim, que seja revista a liquidação aqui reclamada e que seja considerado como valor de aquisição o de € 220.115,86 e não de € 159.610,73".

A reclamação graciosa, refere a Requerida, *"foi objeto de decisão de indeferimento de 31/05/2018 da Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa-..., com fundamento no facto de a liquidação reclamada ter assentado no valor declarado na declaração modelo 3 de substituição, entregue no dia 07/06/2018, o qual, concretamente, no campo 4005, foi de 220.062,23 (valor que a R., em sede de reclamação graciosa, pretende que seja considerado pela AT)".*

E que da decisão de indeferimento de 31/05/2018, os R. interpuseram recurso hierárquico que, igualmente, mereceu improcedência, nos termos do despacho de 24/10/2019, do Diretor Adjunto de Finanças de Lisboa.

E realça a Requerida, na sua Resposta, que **"O pedido de pronúncia arbitral tem como objeto a apreciação da legalidade da decisão que recaiu sobre o recurso hierárquico"**.

E, clarificando, referem que:

"Em 06/11/2018, os R. apresentaram uma nova declaração de substituição n.º..., que foi validada e deu origem à liquidação n.º 2018..., na qual a recorrente corrigiu o valor de aquisição inscrito na linha 4005 do Quadro 4 do Anexo G, de 220.062,23 € para € 159.610,73 €".

Mas, continua a Requerida:

"Na declaração de 06/11/2018, os R. preencheram o quadro 4 da seguinte forma:

Campo 4003: Realização em 06/2017 por 94.333,9 - Aquisição em 01/1995 por 2.387,50 € - Quota parte 6,25%

Campo 4004: Realização em 06/2017 por 188.667,89 € - Aquisição em 04/2007 por 87.500,00 € - Quota Parte 12,50%

Campo 4005: Realização em 06/2017 por 220.062,23 € - Aquisição em 02/2017 por 159 610,73 € - Quota Parte 14,58% - Despesas e encargos 44.692,30 €".

E quanto ao resultado da liquidação desta declaração, refere a Requerida na sua Resposta:

"A declaração antecedente gerou a liquidação n.º 2018... no montante de 49.495,61 €".

E que atenta a factualidade descrita suportada no processo administrativo (p.a) junto com a presente Resposta suscita-se a seguinte questão prévia, de que se recolhe a seguinte parte:

Por exceção

Da falta de interesse em agir

Refere a Requerida que "*o presente pedido de pronúncia arbitral (p.p.a.) tem como objeto a decisão que recaiu sobre o recurso hierárquico, a qual visou o indeferimento proferido em sede de reclamação graciosa, tendo confirmado a improcedência do pedido*". E na medida em que não se conformando os Requerentes "*com a decisão proferida em sede de recurso hierárquico, interposto do indeferimento da reclamação graciosa, visto que está em causa a apreciação da legalidade da liquidação adicional ora impugnada (...)*" contra a liquidação n.º 2018..., de 15/06/2018, visando a alteração do valor de aquisição inscrito no campo 4005, de 159.610,73 € para 220.062,23 €, quando na declaração de substituição entregue em 07/06/2018, em que assentou a referida liquidação reclamada e ora impugnada, o valor de aquisição declarado no dito campo 4005 do Anexo G, foi precisamente de 220.062,23 €. Daí que a Requerida afirme que "*o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral - aferir da legalidade da decisão que recaiu sobre o recurso hierárquico - não tem subjacente nenhuma conflitualidade que importe dirimir. Tendo em conta o objeto do p.p.a não existe conflito de interesses entre os R. e a AT*",

Sendo que é "*a liquidação que resultou da declaração Modelo 3/IRS apresentada em 07/06/2018 que constitui o objeto da reclamação graciosa, do recurso hierárquico e, consequentemente, do presente pedido de pronúncia arbitral*".

Pelo que entende que deve a AT ser absolvida da instância, por estar verificada a exceção dilatória inominada da falta de interesse em agir.

No entanto, refere a Requerida, quanto ao mérito do presente pedido de pronúncia arbitral, sem conceder e

Por impugnação

Quanto à alegada falta de fundamentação do acto de indeferimento do recurso hierárquico,

E à sustentação da falta de fundamentação do acto de 24/10/2019 (que indeferiu o recurso hierárquico) porquanto e em síntese, "*o acto em causa não indica e inexistente qualquer dispositivo legal e aplicável que fundamente e legitime a quantificação dos montantes apurados e a liquidação do tributo em causa, nem foram indicadas quaisquer razões justificativas da liquidação agora impugnada (cfr. art. 49.º do p.p.a.)*".

Basta referir, desde logo, "*que o valor de aquisição considerado na liquidação impugnada em reclamação graciosa (e depois objeto de recurso hierárquico e dos presentes autos) foi o valor declarado pelos Requerentes, ou seja, o valor de 220.062,23 €*".

E que os Reclamantes "*reclamaram de uma liquidação (n.º 2018..., de 15/06/2018), participando no processo de formação da mesma, insistindo na retificação do valor de 159.610,73 pelo de 220.062,23, não obstante constar do projeto de decisão que lhe foi enviado que aquele primeiro valor não tinha sido declarado na declaração de substituição visada e que era este último o que tinha sido considerado na liquidação reclamada*".¹⁰

E que o mesmo sucedeu em sede de recurso hierárquico.

¹⁰ Sublinhado do Tribunal.

Para além de que "*o insistente e reiterado lapso dos Requerentes em impugnar a liquidação n.º 2018..., de 15/06/2018, sustentando a inclusão de um valor de 220.062,23 € que a própria Requerente tinha já declarado, não se confunde com a falta de fundamentação do acto tributário*".

Termos em que, "*assim sendo, os Requerentes insistiram e insistem por uma fundamentação que não tem qualquer apoio na liquidação impugnada*".

E que constando na declaração de substituição entregue em 07/06/2018, que deu origem à liquidação impugnada na reclamação graciosa n.º 2018..., esta resultou de valores declarados pelos Requerentes, não se vislumbra, realça a Requerida, a existência de qualquer erro nos pressupostos na decisão aqui impugnada, como à evidência decorre do processo administrativo e, em particular, da referida declaração modelo 3 de 30/05/2018 e na entregue em 07/06/2018 e, bem assim, da reclamação graciosa e recurso hierárquico.

A Requerida vem realçar o facto de pela primeira vez o valor de 159.610,73 €, que é exatamente o valor que, alegadamente, pretendiam substituir, constar de uma nova declaração modelo 3 de substituição entregue em novembro de 2018, mas que não é a liquidação a que essa declaração deu origem que constitui o objeto da reclamação graciosa e do recurso hierárquico já identificados, como também não constitui objeto do presente pedido de pronúncia arbitral.

Nesta última declaração de substituição entregue em novembro de 2018 é que os Requerentes inscreveram no campo 4005, como valor de aquisição, o montante de 159.610,73 €, que é exatamente o valor que, alegadamente, pretendiam substituir.

Contudo, não só essa liquidação (que apenas fez crescer o valor a pagar em € 3.186,21 (49.495,61 € - 46.309,40 € = 3.186,21)) não constitui o objeto da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, já identificados, como também não constitui objeto do presente pedido de pronúncia arbitral.

Razão pela qual, diz a Requerida, que "*mesmo que a liquidação controvertida na reclamação graciosa fosse a resultante da declaração modelo 3 apresentada em 06/11/2018 - o que não é manifestamente o caso - sempre o valor do p.p.a. seria de € 3.186,21 - pelo que, por mera cautela, se impugna o valor do pedido de € 46.309,40, o qual deveria, se fosse o caso, ser substituído pelo de 3.186,21 €*".

E conclui a Requerida que a decisão de 24/10/2019 não enferma de qualquer vício que ponha em causa a liquidação n.º 2018..., datada de 15/06/2018, no valor de 46.309,41 €, objeto dos presentes autos arbitrais.

E que, assim sendo, não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

IV - DAS ALEGAÇÕES DOS REQUERENTES

1. DOS FACTOS

Os Requerentes nas suas Alegações descrevem os factos que consideram controvertidos, quer quanto à liquidação adicional n.º 2018..., no montante de € 46.309,41, com IRS a pagar de € 22.061,42, quer quanto aos invocados na reclamação graciosa e recurso hierárquico;

Assim,

Que em agosto de 2018 procederam ao pagamento do IRS exigido relativamente à referida liquidação; e

Que em novembro de 2018 apresentaram reclamação graciosa contra a liquidação antes identificada;

Que na reclamação graciosa apresentada invocaram que no Anexo G da declaração modelo 3 de IRS, relativamente ao prédio urbano inscrito na matriz da freguesia ... sob o artigo ..., inscreveram no quadro 4, campo 4005, como valor de aquisição o valor de € 159.610,73 conforme indicação que lhe foi dada no Serviço de Finanças;

Mais referem que esse valor não é o correto, uma vez que o imóvel em causa foi adquirido por herança, logo o valor de aquisição, de acordo com o apuramento indicado, que já consta sobejamente dos autos, é de € 220.115,86 e não € 159.610,73, remetendo para o art. 4.º do r.i. e para o Processo Administrativo;

E que em 30/01/2019 foram notificados pela AT para, querendo, exercerem o direito de participação na decisão, na modalidade de audição prévia sobre o projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, cujas alegações então feitas voltam a ser agora repetidas;

E continuam a afirmar que no anexo G à declaração modelo 3 de IRS submetida pelos ora Requerentes em 07/06/2018, constava o montante de € 159.610,73 como valor de aquisição do prédio urbano inscrito na matriz da (antiga) freguesia de ..., Município de Lisboa, sob o artigo ..., (cfr. art. 8.º do r.i. e Processo Administrativo);

E voltam a realçar que procederam à indicação do referido valor de aquisição por instruções expressas pelos técnicos da AT no balcão do Serviço de Finanças de Lisboa-...;

Posteriormente, em 21/06/2019, foram notificados do despacho de indeferimento da reclamação graciosa proferido pela Senhora Chefe de Serviço de Finanças, ao abrigo de delegação de competências, em 31/05/2019, cujo despacho citam de novo;

De relevar na fundamentação deste despacho que a Senhora Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa-... até confirma que o valor de aquisição do prédio urbano em causa deve

ser de € 159.610,73, pois *"é o que resultante da divisão por 3 (quota do herdeiro) do valor patrimonial da parte adquirida (€ 478.832,20), e que, assim, verifica-se que o valor inscrito se encontra correto, conforme resulta da análise da documentação justificativa da aquisição gratuita em 2017;*

Face a esta decisão proferida relativamente à reclamação graciosa, em 22/07/2019, os então Demandantes apresentaram recurso hierárquico da referida decisão de indeferimento da reclamação graciosa;

E em 19/09/2019 foram de novo notificados os Demandantes para exercerem o direito de audição prévia e tomar conhecimento do projeto de decisão e da sua fundamentação do indeferimento do recurso hierárquico;

E nas suas Alegações é de novo citada a proposta de decisão, em que, entre outra fundamentação relativa ao desenrolar do processo de aquisição do prédio em causa, é referido o seguinte:

(...)

"Em 2017, à data da morte de sua mãe, a recorrente adquire 14,58333% do prédio, correspondente a 1/3 da quota parte pertencente àquela.

Nessa data, o prédio tinha um VPT total de € 766.659,09, pelo que a percentagem de 43,75% que pertencia à propriedade de sua mãe era de € 335.413,35.

Assim, na linha 4005 o valor de aquisição a inscrever seria de € 111.804,45 e o de realização € 211.458,33 (correspondente à mesma percentagem sobre o valor de realização de € 1.450.000,00"

*Do que antecede, atendendo a que em sede de recurso hierárquico nenhum outro elemento foi junto ao processo que pudesse alterar a decisão proferida em sede de reclamação graciosa, limitando-se a recorrente a referir elementos que **constam de uma declaração de***

rendimentos que deu origem a uma liquidação que não é o objeto da reclamação graciosa¹¹, é nosso parecer que será de manter a decisão recorrida".

Notificados em 30/10/2019 do despacho do Diretor adjunto da Direção de Finanças, proferido em 24/10/2019, que indeferiu o recurso hierárquico, os Requerentes vêm agora, nas suas Alegações, suscitar as seguintes questões jurídicas:

A - DA VIOLAÇÃO DE LEI E DOS ERROS DE DIREITO

Que, em síntese, não foi respeitado o princípio constitucional da legalidade, como é exigido no artigo 266.º da CRP;

(i) Vício de violação de lei, por falta de fundamentação dos actos tributários, por violação do artigo 77.º da LGT

Que foram incumpridos os "*mais elementares deveres de fundamentação a que a administração tributária está vinculada nos termos do art. 77.º da LGT (e com assento constitucional), como também estão errados os seus pressupostos*".

E isto porque "*não obstante os Requerentes terem apresentado com as pronúncias em sede de audição prévia, reclamação graciosa e recurso hierárquico, os documentos que comprovam o erro manifesto da Administração Tributária, esta desconsiderou os referidos documentos culminando assim na emissão da liquidação ora impugnada*".

E que "*impende sobre a AT o dever legal de fazer referência expressa às disposições legais aplicáveis, sendo que a fundamentação que não contenha esta referência é sempre insuficiente e tem por consequência a anulabilidade do acto*".

¹¹ A bold do Tribunal.

E ainda que, não se entendendo "*qual o itinerário cognoscitivo da Administração Fiscal para desconsiderar o teor dos documentos apresentados pelos Requerentes, pelo que é manifesta a falta de fundamentação de facto e de direito do acto de liquidação impugnado, o qual foi praticado com ofensa das normas e princípios aplicáveis, devendo ser anulado*".

Mais referem os Requerentes que "*é inquestionável que a Administração Tributária reconheceu que os Requerentes apresentaram uma declaração de substituição com indicação do montante de € 159.610,73 como valor de aquisição do prédio urbano inscrito na matriz da (antiga) freguesia de ..., Município de Lisboa, sob o artigo ..., tendo originado a liquidação em causa no presente processo, sendo certo que não apresentou os fundamentos para desconsiderar a prova documental junta aos autos que demonstra que àquela aquisição correspondeu ao montante de € 220.115,86!*".

Mais alegam que nas decisões tomadas, quer sobre o processo de reclamação graciosa quer sobre o recurso hierárquico, "*não se identifica com precisão os fundamentos que foram considerados pela Autoridade Tributária na quantificação do montante de € 159.610,73 (...)*".

Alegam ainda que "*os elementos que constam das decisões da AT são manifestamente insuficientes para abalar a presunção de veracidade da declaração do contribuinte (art.º 75.º da LGT), pelo que cabia à Autoridade Tributária o ónus da prova de que não se verificavam os requisitos a favor dos Requerentes que constituíam o montante de € 220.115,86, correspondente ao valor de aquisição do prédio urbano inscrito na matriz da (antiga) freguesia de ..., Município de Lisboa, sob o artigo ... (art. 74.º, n.º 1 da LGT), pelo que a actuação da AT é ilegal por violação do ónus da prova*".

E cita ainda, entre outros, a doutrina de Casalta Nabais sobre como deve a AT interpretar a lei fiscal e o Acórdão do STA de 31/03/2004, sobre o princípio da boa fé e dos deveres procedimentais de colaboração e de atuação segundo as regras de boa fé.

E cita ainda o artigo 11.º da LGT acerca das regras de interpretação das leis tributárias.

E termina por concluir que caso não se entendesse que devem ser respeitados os princípios da interpretação das leis, a Autoridade Tributária poderia exigir o pagamento das quantias em causa independentemente da demonstração e verificação dos pressupostos legalmente estabelecidos, como se verifica no presente caso, o que além de inadmissível, permitiria a criação de um verdadeiro imposto ou contribuição especial não permitido por lei.

O que, conclui, "*o acto é assim nulo e de nenhum efeito por falta de atribuições e por ter criado impostos ou contribuições especiais não permitidos por lei (art.º 161.º/2/ a) e d) do CPA e art.ºs 103,º/2 e 165/1/i) da CRP)*".

E reafirma que o acto impugnado "*enferma de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito, ou, pelo menos, esta é insuficiente, obscura e incongruente, pelo que foram frontalmente violados o art.º 268.º/3 da CRP, os art.ºs 152.º e 153.º do CPA e o art.º 77.º da LGT*".

Pelo que deve ser julgado procedente, por provado, o presente pedido de pronúncia arbitral (...).

V - DAS ALEGAÇÕES DA REQUERIDA

A Requerida além de reiterar integralmente o já expandido na sua Resposta, bem como reafirmar que o presente p.p.a. não tem objeto, porquanto a liquidação de IRS n.º 2018..., objeto da reclamação graciosa e que foi apreciada em sede de recurso hierárquico, e agora nos presentes autos, assentou precisamente no valor de aquisição declarado e pretendido de € 220.062,23.

E que somente na Mod. 3 de IRS apresentada em 06/11/2018, foi inscrito no campo 4005 do Quadro 4 do Anexo G o valor de aquisição de € 159.610,73, que gerou uma nova liquidação, mas que não foi essa que foi objeto do presente pedido de pronúncia arbitral.

E a Requerida transcreve a fundamentação do ato de indeferimento do recurso hierárquico, nos seus pontos 2. a 7., que se transcrevem, por relevantes:

“2. Ora, tal como se verifica do exposto, a liquidação reclamada teve como base os valores indicados pela recorrente.

3. Como referido na informação que serviu de base à decisão de indeferimento por parte do Serviço de Finanças de Lisboa..., o valor de aquisição inscrito na linha 4005 do Quadro 4 do Anexo G, tanto na declaração inicial, como na segunda declaração entregue, que deu origem à liquidação reclamada, foi de € 220.062,23¹².

4. Nos termos do disposto no art. 76º CIRS, a liquidação de IRS tem por objeto o rendimento coletável determinado com base nos elementos declarados, sem prejuízo do disposto no nº 4 do art. 65º CIRS.

5. Ora, a liquidação reclamada decorre da declaração entregue pela recorrente, tendo sido efetuada com base nos elementos por si declarados.

6. Assim, não se vislumbra, relativamente a esta, qualquer erro na liquidação resultante dos elementos declarados, sendo que a decisão em sede de reclamação graciosa refere isso mesmo.

7. Desta forma, não nos parece ter existido qualquer vício ou incorreção que motive a alteração da decisão de indeferimento do pedido formulado em sede de reclamação graciosa, pelo que a mesma deverá ser mantida.¹³”

Assim, a Requerida realça que

" O insistente e reiterado lapso dos R. em impugnar a liquidação nº 2018..., de 15/06/2018, sustentando a inclusão de um valor de 220.062,23€ que a própria R. tinha já declarado, e que foi considerado pela AT, não se confunde com a falta de fundamentação do acto tributário.

E ainda que:

" (...) não está em causa nestes autos a liquidação gerada pela declaração modelo 3/IRS apresentada em 6/11/2018, no valor de 49.495,61€, reitera-se que esta liquidação, apenas fez

¹² A bold pelo Tribunal

¹³ Idem

acrescer em 3.186,21€ o IRS a pagar, referente ao ano de 2017 (49.495,61€ - 46309,40€ =3.186,21€).

Termos que a Requerida entende que deve ser absolvida da instância por estar verificada a exceção dilatória inominada da falta de interesse em agir, ou, se assim se não entender, e sem conceder, defende que o presente pedido de pronúncia arbitral deve improceder, por total falta de apoio legal.

IV - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

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

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).

O processo não padece de vícios que o invalidem.

Tendo em conta a prova documental junta aos autos, cumpre fixar a matéria de facto relevante para a compreensão da decisão.

VI - Fundamentação

1. Matéria de facto

O presente processo tem a sua origem na liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 15/06/2018, no valor de 46.309,41 €, que teve por base a declaração modelo 3 de IRS

apresentada pelos Requerentes em 07/06/2018, identificada com os números..., com o Cód. de Validação n.º... .

Esta declaração mod. 3 de IRS é a 2.^a declaração que os Requerentes apresentaram relativamente a 2017, sendo, portanto uma 1.^a declaração de substituição, somente que, certamente por lapso, foi assinalado no Campo 10 do Rosto da mesma, que se tratava da 1.^a declaração do ano.

E isto porque a 1.^a declaração do ano de 2017 foi apresentada em 30/05/2017, dentro do prazo legalmente estabelecido, mostrando-se identificada com os números ... e Cód. de Validação ..., que deu origem a uma primeira liquidação, com nota de cobrança de € 24.247,99, que foi oportunamente paga.

Ambas são compostas pelo Rosto, Anexo A - Trabalho Dependente e Pensões, Anexo F - Rendimentos Prediais e Anexo G - Mais-Valias e Outros Incrementos Patrimoniais e Anexo H - Benefícios Fiscais e Deduções.

A única diferença entre a 1.^a e 2.^a declaração - que deu origem à liquidação de IRS, objeto de reclamação graciosa, Recurso Hierárquico e Pedido de Pronúncia Arbitral em apreciação, tem a ver com o Campo 4005 da 1.^a Parte do Quadro 4 do Anexo D, relativamente às Despesas e encargos da forma que se demonstra:

1.^a Declaração:

Esta declaração foi a apresentada em 30/05/2017, dentro do prazo legalmente estabelecido, mostrando-se identificada com os números ... e Cód. de Validação ..., como antes se refere.

A referida identificação, que consta do Rosto desta declaração, vem sempre expressa na linha de rodapé de todas as páginas de todos anexos à mesma declaração, assim como relativamente às restantes, facilmente, portanto, todos identificáveis.

Veja-se primeiramente o Anexo G respeitante à 1.^a declaração, apresentada em 30/05/2018, que gerou a liquidação contestada e objeto de reclamação graciosa, recurso hierárquico e pedido de pronúncia arbitral, em apreciação.

Essa declaração, como já foi referido, gerou a liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 15/06/2018, no valor de 46.309,41 €, que teve por base a declaração modelo 3 de IRS apresentada pelos Requerentes em 07/06/2018, identificada com os números..., com o Cód. de Validação n.º

Dado que foram apresentadas 4 declarações modelo 3 de IRS para o ano de 2017, embora a 3.^a (2.^a de substituição) tenha sido cancelada pelos Requerentes e que, portanto, não produziu efeitos legais, é perfeitamente compreensível que tenha havido lapso dos Requerentes, relativamente aos valores indicados na declaração objeto de contestação.

Facto é que, sem margem para dúvidas, a liquidação objeto de impugnação tem o n.º 2018..., sendo datada de 15/06/2018, no valor de 46.309,41 €, que teve por base a declaração modelo 3 de IRS apresentada pelos Requerentes em 07/06/2018, ou seja a 2.^a declaração apresentada para o ano de 2017, ou seja, a 1.^a de substituição.

Saliente-se, no entanto, que os Requerentes identificaram, por manifesto lapso, essa declaração não como declaração de substituição, mas como primeira, quanto a 1.º declaração já havia sido entregue em 30/05/2018, bastando, para tanto, consultá-las no processo administrativo junto aos autos pela Requerida.

2.^a Declaração:

Nesta 2.^a declaração mod. 3 de IRS e 1.^a de substituição, entregue em 07/06/2018, que deu origem à liquidação contestada, como poderá constatar-se, a diferença encontrada é a inscrita no Campo 4005 do Quadro 4 - 1.^a Parte do Anexo G - Mais-Valias, e **somente no valor das Despesas e encargos.**

De facto, enquanto que na 1.^a declaração foi inscrito o valor de aquisição relativo ao artigo ... (33,33%) de € 220.062,23 e Despesas e encargos no valor de € 126.191,24, na 2.^a declaração, a 1.^a de substituição - que deu origem à liquidação contestada - foi inscrito em idêntico Anexo G o valor de aquisição do referido artigo ... (33,33%) igualmente de € 220.062,23, apenas tendo alterado o valor das Despesas e encargos para € 42.063,75.

Esta alteração do valor das Despesas e encargos foi o suficiente para produzir a liquidação adicional objeto de contestação, n.º 2018..., no valor de € 46.309,40, que deduzido do valor da 1.^a liquidação de € 24.247,99, deu origem à nota de cobrança de € 22.061,42, que é a liquidação que se contesta.

Veja-se abaixo a 2.^a Declaração Mod. 3, 1.^a de substituição, entregue em 07/06/2018, como antes se refere.


De notar, mais uma vez, que este e todos os Anexos às declarações apresentadas, no final, em rodapé, mostram sempre as referências constantes do Rosto da declaração a que se referem, ou seja, a Identificação da declaração, que neste caso se identifica por

Não é, pois, possível trocar quaisquer anexos por outros de outra declaração.

De salientar ainda que os então Declarantes ou são portadores de uma cópia, duplicado, ou poderão extraí-la da base de dados, no site da AT, com o seu NIF e senha de acesso, e nela poderão verificar que na 2.^a Declaração Mod. 3, 1.^a de substituição, entregue em 07/06/2018, consta como valor declarado de aquisição do bem imóvel urbano em causa, o valor de € 220.62,23.

Para melhor comprovação, junta-se cópia da referida 2.^a declaração de IRS de 2017, 1.^a de substituição entregue 2017, no que se refere ao Anexo G, único que está em causa, para melhor se constatarem os factos referidos.

E não se junta o Rosto da mesma declaração, por desnecessária, mas do confronto com os seus dados de identificação, desde logo se concluirá que este anexo G integra essa mesma declaração.

 <p>MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS</p> <p>MODELO 3 Anexo G</p>		<p>MAIS-VALIAS E OUTROS INCREMENTOS PATRIMONIAIS</p>		<p>2 ANO DOS RENDIMENTOS</p> <p>01 2017</p>							
3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)											
Objeto passivo A NIF 01 <input type="text"/>		Objeto passivo B NIF 02 <input type="text"/>									
4 ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS [art.º 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS]											
Títular	Realização			Aquisição			Despesas e encargos				
	Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor					
4001	A	2017	9	5.940,00	2015	9	6.903,00	1.524,7			
4002	A	2017	9	5.085,50	2015	9	2.780,75	1.103,6			
4003	A	2017	6	94.333,94	1995	1	2.387,50				
4004	A	2017	6	188.667,88	2007	4	43.750,00				
4005	A	2017	6	220.062,23	2017	2	220.062,23	42.063,7			
DCMA			514.069,50			275.893,48	44.692,2				
IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS BENS											
Campos	Freguesia (código)	Tipo	Artigo	Fração / Secção	Quota-parte %						
4001		U		G	15,00						
4002		U		H	15,00						
4003		U			6,25						
4004		U			12,50						
4005		U			33,33						
4006											
4007											
A IMÓVEIS RECUPERADOS OU OBJETO DE AÇÕES DE REABILITAÇÃO											
Marque os campos do quadro 4 respeitantes a imóveis recuperados ou objeto de ações de reabilitação com comprovação emitida por entidade competente, nos termos das n.ºs 5 e 23 do art.º 71.º do EBF:											
<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5											
B AFETAÇÃO DE BENS MÓVEIS E DE BENS IMÓVEIS A ATIVIDADE EMPRESARIAL E PROFISSIONAL [art.º 10.º, n.º 1, al. b), do CIRS]											
Títular	Bens		Afeção		Aquisição						
	Móveis	Imóveis	Ano	Mês	Ano	Mês	Valor				
4101											
IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS BENS IMÓVEIS											
Campo 4101		Freguesia (código)	Tipo	Artigo	Fração / Secção	Quota-parte %					
5 REINVESTIMENTO DO VALOR DE REALIZAÇÃO DE IMÓVEL DESTINADO A HABITAÇÃO PRÓPRIA E PERMANENTE											
A AQUISIÇÃO DA PROPRIEDADE DE OUTRO IMÓVEL, DE TERRENO PARA CONSTRUÇÃO DE IMÓVEL, DOU RESPEITIVA CONSTRUÇÃO, OU APLICAÇÃO OU MELHORAMENTO DE OUTRO IMÓVEL [art.º 10.º, n.º 1, al. c), do CIRS]											
Ano	6001	Campos do quadro 4	6002	6003	6004	Ano	6021	Campos do quadro 4	6022	6023	6024
INTENÇÃO DE REINVESTIMENTO 6005 Valor em dívida de empréstimo à data da alienação de bem referido no campo 5002, 5003 ou 5004. 6006 Valor de realização que pretende reinvestir (sem recurso ao crédito)						INTENÇÃO DE REINVESTIMENTO 6025 Valor em dívida de empréstimo à data da alienação de bem referido no campo 5002, 5003 ou 5004. 6026 Valor de realização que pretende reinvestir (sem recurso ao crédito)					
REINVESTIMENTO ANTES DA ALIENAÇÃO 6007 Valor de realização reinvestido nos 24 meses anteriores à data da alienação (sem recurso ao crédito)						REINVESTIMENTO ANTES DA ALIENAÇÃO 6027 Valor de realização reinvestido nos 24 meses anteriores à data da alienação (sem recurso ao crédito)					
REINVESTIMENTO APÓS A ALIENAÇÃO 6008 Valor de realização reinvestido no ano de declaração após a data da alienação (sem recurso ao crédito) 6009 Valor de realização reinvestido no primeiro ano seguinte (sem recurso ao crédito) 6010 Valor de realização reinvestido no segundo ano seguinte (sem recurso ao crédito) 6011 Valor de realização reinvestido no terceiro ano seguinte dentro dos 36 meses (sem recurso ao crédito)						REINVESTIMENTO APÓS A ALIENAÇÃO 6028 Valor de realização reinvestido no ano de declaração após a data da alienação (sem recurso ao crédito) 6029 Valor de realização reinvestido no primeiro ano seguinte (sem recurso ao crédito) 6030 Valor reinvestido no segundo ano seguinte (sem recurso ao crédito) 6031 Valor reinvestido no terceiro ano seguinte dentro dos 36 meses (sem recurso ao crédito)					
IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DO IMÓVEL OBJETO DE REINVESTIMENTO (NO TERRITÓRIO NACIONAL)											
Campo 6009 a 6011		Freguesia (código)	Tipo	Artigo	Fração / Secção	Quota-parte %					
Campo 6028 a 6031											
Se o reinvestimento ocorreu em território da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu indique o país <input type="text"/> (ver instruções)											
B AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMO [art.º 11.º da Lei n.º 62-02/94, de 21 de dezembro]											
6032	Campos do quadro 4		6034	Valor em dívida à data da alienação de bem referido no campo 5002							
6033	Ano do empréstimo		6035	Valor de realização utilizado na amortização do empréstimo							

Foi entregue uma 3.^a declaração para o mesmo ano em 20/8/2018 - 2.^a de substituição - que não produziu quaisquer efeitos legais, por ter sido cancelada pelos Requerentes, mas que, refira-se, contém os mesmos valores da anteriormente entregue.

E foi ainda entregue em 06/11/2018 uma 4.^a declaração mod. 3 de IRS para o mesmo ano - seria a 3.^a de substituição, mas a 2.^a de substituição válida - em que, nessa sim, foi inscrito o valor de aquisição do artigo... (33,33%) em causa, de € 159.610,73, de cuja liquidação serão, certamente, notificados os Requerentes, mas que é alheia aos presentes autos.

Pelo demonstrado, existe aqui um grande equívoco, quer dos Requerentes, que contestaram a liquidação n.º 2018..., datada de 15/06/2018, no valor de 46.309,41 €, resultante não da alteração do valor de aquisição do bem de 220.062,23, mas do valor das Despesas e encargos de € 126.191,24 para € 42.063,75.

Também a AT não andou bem na apreciação do Recurso Hierárquico, ao admitir que os então Recorrentes terão corrigido, na declaração entregue em 07/06/2018, o valor de aquisição do artigo ... (33,33%) em causa de € 220.062,23 para € 159.610,73, o que, no entender da AT, na apreciação deste Recurso até estaria bem, porquanto, sendo 3 os beneficiários da sucessão de sua mãe "*o valor correspondente à aquisição verificada em 2017 será de € 159.610,73, resultante da divisão por 3 (quota do herdeiro) do valor patrimonial da parte adquirida (€ 478.832,20). Assim, verifica-se que o valor inscrito se encontra correto conforme resulta da análise da documentação justificativa da aquisição gratuita em 2017*".

O Tribunal gostaria de recordar que esta apreciação do RH, cujo despacho de indeferimento data de 31/05/2019, teria já, certamente, por fundamento os valores constantes da última declaração modelo 3 em sistema (a 4.^a), entregue em 06/11/2018, onde, de facto constava já o valor de aquisição de € 159.610,73.

Diga-se também que da Demonstração da liquidação provisória do Imposto do Selo, Verba 1.2, relativo a transmissões gratuitas, consta, de facto, o valor de € 478.832,20, relativo à verba 1, descrita na participação de transmissões gratuitas-Anexo 1 à Relação de bens, onde consta o artigo urbano ..., da freguesia de ... de Lisboa, apresentada em 21/02/2017 no Serviço de Finanças Cód. ...- Lisboa, pelo cabeça de casal C... e onde foi descrita a beneficiária (atual Requerente nos autos) A... .

Mais se refira que o valor de aquisição do bem em causa, apurado pelos Requerentes de € 220.062,23, teve por base o valor patrimonial global do bem de € 1.509.343,11, cfr. Ponto I - DOS FACTOS do pedido de pronúncia arbitral, em relação a todas as sucessivas transmissões que ocorreram.

Certo é que o Valor Patrimonial do bem imóvel urbano em causa foi tendo, desde 1995, sucessivos valores patrimoniais¹⁴ e, portanto, não poderia ser aquele valor indicado de € 220.062,23 ou € 220.115,86, o valor correto, mas que agora não está em causa nos autos, com este fundamento.

Não se põem em causa, apesar do referido, as sucessivas transmissões e os valores finais das quotas hereditárias transmitidas a que se chegou, por se mostrarem corretas.

2. Fixação da matéria de facto

Por todo o exposto, mostra-se fixada a matéria de facto, quanto ao valor de aquisição constante da 2.^a declaração apresentada liquidação em 07/06/2018, a 1.^a de substituição, que deu origem à liquidação contestada n.º 2018..., datada de 15/06/2018, no valor de € 46.309,41 €, em que o valor de aquisição do bem em causa foi de € 220.062,23, sendo a única alteração

¹⁴ Recorda-se que em 1995, quando da morte do pai da Requerente, o VPT, ainda antes da vigência do atual Código do IMI, era de € 61.059,75 e que em 2007 o VPT era de € 139.619,22, a fazer fé na Informação anexa aos autos.

a relativa ao valor das Despesas e encargos, que de € 126.191,24 constante da 1.^a declaração de 30/05/2018 passou para € 42.063,75.

3. Matéria de direito

As questões suscitadas pelos Requerentes quer relativamente à fundamentação da Reclamação Graciosa, quer relativamente ao Recurso Hierárquico, têm a ver, em seu entender, com a violação do dever da AT de se subordinar aos princípios constitucionais e às leis aplicáveis em vigor.

Daí que se invoque, em síntese:

- i) Vício de violação de lei por falta de fundamentação dos actos tributários, por violação do artigo 77.º da LGT**
- ii) Vício da falta de fundamentação do acto de indeferimento de recurso hierárquico**
- iii) Erro nos pressupostos em que assentou o indeferimento do recurso hierárquico.**

Veja-se:

Quanto ao referido em **i) Vício de violação de lei por falta de fundamentação dos actos tributários, por violação do artigo 77.º da LGT**, não se afigura a este Tribunal que exista falta de fundamentação dos atos tributários em causa, ou seja, relativamente aos atos tributários das liquidações de IRS efetuadas relativamente a 2017, a saber:

- a 1.^a liquidação, que resultou da apresentação da 1.^a declaração mod. 3 de IRS, apresentada em 30/05/2017, que respeitou integralmente os valor constantes da declaração em causa e de que foram notificados os Requerentes, através da Nota Demonstrativa da

Liquidação, que constitui fundamentação legal que a sustente e que não foi contestada;

- a 2.^a liquidação, que resultou da apresentação da 2.^a declaração mod. 3 de IRS, apresentada em 07/06/2018, a 1.^a de substituição, que deu origem à liquidação contestada n.º 2018..., datada de 15/06/2018, no valor de 46.309,41 €, em que o valor declarado de aquisição do bem em causa foi de € 220.062,23, sendo a única alteração a relativa ao valor das Despesas e encargos, feita pelos Declarantes, que de € 126.191,24 constante da 1.^a declaração de 30/05/2018 passou para € 42.063,75.

Esta liquidação é a contestada, com o fundamento de que a AT terá corrigido o valor declarado de aquisição do bem em causa, de € 220.062,23 para € 159.610,73, quando, de facto, assim não aconteceu, porquanto, na liquidação a AT respeitou integralmente os valores de aquisição constantes da declaração em causa, que relativamente ao bem em causa foi de € 220.062,23 e não € 159.610,73, e de que foram notificados os Requerentes, através da Nota Demonstrativa da Liquidação n.º 2018..., datada de 15/06/2018, no valor de 46.309,41 com notificação dos meios e prazos de defesa e da Demonstração de Acerto de Contas, que explicita serem devidos € 22.061,42, por terem em conta o valor da 1.^a liquidação de € 24.247,99, com notificação do prazo para pagamento daquele valor de € 22.061,62.

Não existe, portanto, qualquer falta de fundamento dos atos tributários referidos.

Quanto ao referido em ii) **Vício da falta de fundamentação do acto de indeferimento de recurso hierárquico**

Vejamos, então, o que consta da apreciação do Recurso Hierárquico pela AT:

IV – BREVE APRECIÇÃO DO PEDIDO

1. *Tendo em conta os factos já relatados em sede de reclamação graciosa, e agora em sede de recurso hierárquico, verifica-se que os factos e fundamentos invocados no presente recurso, são os mesmos que já foram analisados no processo de reclamação graciosa.*
2. *Ora, tal como se verifica do exposto, a liquidação reclamada teve como base os valores indicados pela recorrente.*
3. *Como referido na informação que serviu de base à decisão de indeferimento por parte do Serviço de Finanças de Lisboa..., o valor de aquisição inscrito na linha 4005 do Quadro 4 do Anexo G, tanto na declaração inicial, como na segunda declaração entregue, que deu origem à liquidação reclamada, foi de € 220.062,23.*
4. *Nos termos do disposto no art. 76º CIRS, a liquidação de IRS tem por objeto o rendimento coletável determinado com base nos elementos declarados, sem prejuízo do disposto no nº 4 do art. 65º CIRS.*
5. *Ora, a liquidação reclamada decorre da declaração entregue pela recorrente, tendo sido efetuada com base nos elementos por si declarados.*
6. *Assim, não se vislumbra, relativamente a esta, qualquer erro na liquidação resultante dos elementos declarados, sendo que a decisão em sede de reclamação graciosa refere isso mesmo.*
7. *Desta forma, não nos parece ter existido qualquer vício ou incorreção que motive a alteração da decisão de indeferimento do pedido formulado em sede de reclamação graciosa, pelo que a mesma deverá ser mantida.*
8. *Relativamente à declaração de substituição nº..., entregue pela reclamante em 06/11/2018, que foi validada e deu origem à liquidação nº 2018..., na qual a recorrente terá corrigido o valor de aquisição inscrito na linha 4005 do Quadro 4 do Anexo G, de € 220.062,23 para €*

159.610,73, não foi esta o objeto reclamação graciosa aqui recorrida, pelo que não nos pronunciaremos sobre a mesma.

9. Até porque, na verdade, analisados os documentos juntos ao processo pela recorrente bem como a base de dados da AT, se verifica que nenhum dos valores inscritos tanto na declaração inicial, como na posterior, que se encontra vigente, se mostram corretos, sendo que, igualmente, não se mostram corretos os cálculos indicados pela recorrente na sua petição.

10. Efetivamente, existem 3 momentos aquisitivos:

a) Em janeiro de 1995, com a morte do pai, em que a reclamante (assim como cada um dos seus dois irmãos) adquire 6,25% do prédio de que o pai era comproprietário e que, à altura, possuía um VPT total de € 61.059,75. Nesse momento a sua mãe, que havia sido casada no regime da comunhão geral, adquire 31,25% do mesmo. Assim, na linha 4003 o valor de aquisição a inscrever seria de € 3.816,23 e o de realização € 90.625,00 (correspondente à mesma percentagem sobre o valor de realização de € 1.450.000,00).

b) Em 2007, a recorrente adquire uma quota de 12,50% do prédio, por aquisição, em conjunto com a sua mãe e irmãos, da parte que pertencia ao comproprietário do prédio, pelo valor total de € 350.000,00 (sendo que nessa data o prédio possuía um VPT de € 139.619,22). Nesse momento a sua mãe passa a ser proprietária de 43,75% da totalidade do prédio. Informação Assim, na linha 4004 o valor de aquisição a inscrever seria de € 87.500,00 e o de realização € 181.250,00 (correspondente à mesma percentagem sobre o valor de realização de € 1.450.000,00).

c) Em 2017, à data da morte de sua mãe, a recorrente adquire 14,58333% do prédio, correspondente a 1/3 da quota parte pertencente àquela. Nessa data, o prédio tinha um VPT total de € 766.659,09, pelo que a percentagem de 43,75% que pertencia à propriedade de sua mãe era de € 335.413,35. Assim, na linha 4005 o valor de aquisição a inscrever seria de

€ 111.804,45 e o de realização € 211.458,33 (correspondente à mesma percentagem sobre o valor de realização de € 1.450.000,00).

11. Do que antecede, atendendo a que em sede de recurso hierárquico nenhum outro elemento foi junto ao processo que pudesse alterar a decisão proferida em sede de reclamação graciosa, limitando-se a recorrente a referir elementos que constam de uma declaração de rendimentos que deu origem a uma liquidação que não é o objeto da reclamação graciosa, é nosso parecer que será de manter a decisão recorrida.

V – PROPOSTA DE DECISÃO

Em face ao supra exposto, propõe-se a manutenção da decisão recorrida, proferida por despacho da Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa ... em 31/05/2019, INDEFERINDO-SE o pedido da recorrente, notificando-se a mesma para o exercício do direito de audição, nos termos da al. b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT – Lei Geral Tributária.

Como se pode constatar existe uma profusa fundamentação O Tribunal já reconheceu atrás que a AT não andou bem na apreciação do Recurso Hierárquico, ao admitir que os então Recorrentes terão corrigido, na declaração entregue em 07/06/2018, o valor de aquisição do artigo ... (33,33%) em causa, de € 220.062,23 para € 159.610,73, o que, no entender da AT, na apreciação deste Recurso até estaria bem, porquanto, sendo 3 os beneficiários da sucessão de sua mãe "o valor correspondente à aquisição verificada em 2017 será de € 159.610,73, resultante da divisão por 3 (quota do herdeiro) do valor patrimonial da parte adquirida (€ 478.832,20). Assim, verifica-se que o valor inscrito se encontra correto conforme resulta da análise da documentação justificativa da aquisição gratuita em 2017".

O Tribunal gostaria de recordar que esta apreciação do RH, cujo despacho de indeferimento data de 31/05/2019, teria já, certamente, por fundamento os valores constantes da última declaração modelo 3 em sistema (a 4.^a), entregue em 06/11/2018, já existente no

sistema, onde, de facto constava já o valor de aquisição de € 159.610,73, declarado pelo Requerentes.

De qualquer forma, este lapso em nada altera os direitos dos Requerentes, porquanto a falha está no facto de os Requerentes sempre afirmarem e insistirem, na Reclamação Graciosa, no Recurso Hierárquico e no exercício dos seus direitos de audição e, bem assim, no pedido de pronúncia arbitral que se aprecia agora, que na liquidação em causa, com o n.º 2018..., de 15/06/2018, a AT terá corrigido o valor de aquisição do bem em causa, o atual artigo ... da freguesia ... (antigo artigo ... da extinta freguesia ...), sito na Rua ..., n.º ... em Lisboa, de € 220.062, 23 para € 159.610,73.

Na realidade, este valor de aquisição de € 159.610,73 apenas aparece muito mais tarde, na 3.ª declaração mod. 3 apresentada em 06/11/2018 pelos Requerentes, 2.ª de substituição, e cuja liquidação é alheia aos presentes autos.

Não tem, pois fundamento válido, o vício apontado, tanto mais que a então Recorrente refere no seu RH (art.º 10.º) "*que no anexo G da declaração modelo 3 de IRS submetida pelos ora Recorrentes em 07/06/2018, constava o montante de € 159.610,73, como valor de aquisição do prédio urbano inscrito na matriz da (antiga) freguesia de ..., Município de Lisboa, sob o artigo ...*".

E mais referem no RH (art.º 11.º) "*Sucedo que, os Recorrentes apenas procederam à indicação do referido valor de aquisição por instruções expressas pelos técnicos da AT no balcão de atendimento do Serviço de Finanças de Lisboa - ...*".

Para desfazer dúvidas, bastaria aos Requerentes procederem à consulta de todas as declarações apresentadas e verificar que, se houvesse essa indicação dos técnicos da AT, que não se põe em causa, terá sido quando da apresentação da última declaração mod. 3 de IRS relativa ao ano de 2017, em 06/11/2018 pelos Requerentes, 2.ª de substituição, e cuja liquidação, que se desconhece, é alheia aos presentes autos.

Quanto ao referido em **iii) Erro nos pressupostos em que assentou o indeferimento do recurso hierárquico.**

Já foi constatado que a Administração Tributária

2. Matéria de facto dada como provada

Como acaba de demonstrar-se, os Requerentes apresentaram as seguintes declarações relativamente a 2017, em que se refere apenas o Anexo G, que é o único que é objeto de controvérsia:

1.^a DECL. DE IRS, ENTREGUE EM 30/5/2018

- Valores declarados no Anexo G - Quadro 4 - Linhas 4003, 4004 e 4005

ARTIGO U ... DA FREGUESIA

...

VALOR DE REALIZAÇÃO			VALOR DE AQUISIÇÃO				DESPESAS E ENCARGOS
ANO	MÊS	VALOR REALIZAÇ.	ANO	MÊS	QUOT A PARTE	VALOR AQUISIÇ.	
2017	6	94.333,94 €	1995	1	6,25%	2.387,50 €	
2017	6	188.667,89 €	2007	4	12,50%	43.750,00 €	

2017	6	220.062,23 €	2017	2	33,33%	220.062,23 €	126.191,24
------	---	--------------	------	---	--------	--------------	------------

2.ª DECL. DE IRS ENTREGUE EM 7/6/2018 - 1.ª DE SUBSTITUIÇÃO

- Valores declarados no Anexo G - Quadro 4 - Linhas 4003, 4004 e 4005

ARTIGO U ... DA FREGUESIA

...

VALOR DE REALIZAÇÃO			VALOR DE AQUISIÇÃO				DESPESAS E ENCARGOS
ANO	MÊS	VALOR REALIZAÇ.	ANO	MÊS	QUOT A PARTE	VALOR AQUISIÇ.	
2017	6	94.333,94 €	1995	1	6,25%	2.387,50 €	42.063,75 €
2017	6	188.667,89 €	2007	4	12,50%	43.750,00 €	
2017	6	220.062,23 €	2017	2	33,33%	220.062,23 €	

3.ª DECL. DE IRS ENTREGUE EM 20/8/2018 - 2.ª DE SUBST. - CANCELADA PELOS REQUERENTES, pelo que não produziu qualquer liquidação.

4.ª DECL. DE IRS ENTREGUE EM 6/11/2018 - 3.ª DE SUBSTITUIÇÃO

- Valores declarados no Anexo G - Quadro 4 - Linhas 4003, 4004 e 4005

ARTIGO U ... DA FREGUESIA

...

VALOR DE REALIZAÇÃO			VALOR DE AQUISIÇÃO				DESPESAS E ENCARGOS
ANO	MÊS	VALOR REALIZAÇ.	ANO	MÊS	QUOT A PARTE	VALOR AQUISIÇ. €	
2017	6	94.333,94 €	1995	1	6,25%	2.387,50 €	44.692,30 €
2017	6	188.667,89 €	2007	4	12,50%	43.750,00 €	
2017	6	220.062,23 €	2017	2	14,58%	159.610,73 €	

Que relativamente a estas declarações mod. 3 de IRS, todas compostas pelo Rosto, Anexo A - Trabalho Dependente e Pensões, Anexo F - Rendimentos Prediais e Anexo G - Mais-Valias e Outros Incrementos Patrimoniais e Anexo H - Benefícios Fiscais e Deduções foram efetuadas três liquidações de IRS, sendo que apenas duas são relevantes para os autos:

Relativamente à 1.^a declaração do ano de 2017, que foi apresentada em 30/05/2017, dentro do prazo legalmente estabelecido, mostrando-se identificada com os números ... e Cód. de Validação ..., que deu origem a uma primeira liquidação, com o n.º 2018..., de 19/6/2018, com nota de cobrança de € 24.247,99, que foi oportunamente notificada e paga.

Quanto à 2.^a declaração - a 1.^a de substituição - entregue em 07/06/2018, que deu origem à liquidação contestada, com o n.º 2018... - foi inscrito no Anexo G o valor de aquisição do referido artigo ... (33,33%) igualmente de € 220.062,23, apenas tendo alterado o valor das Despesas e encargos de € 126.191,24 para € 42.063,75.

Esta 2.^a liquidação, 1.^a de substituição, deu origem à liquidação adicional objeto de contestação, com o n.º 2018..., no valor de € 46.309,40, que deduzido do valor da 1.^a liquidação

de € 24.247,99, deu origem à nota de cobrança de € 22.061,42.

Esta liquidação foi notificada aos Requerentes através da Nota Demonstrativa da Liquidação, que constitui fundamento bastante, em que se dá a conhecer a data limite de pagamento e os meios e datas de defesa, bem como através da Demonstração de Acerto de Contas, em que se procede à notificação para pagamento da importância de € 22.061,42.

Foi contra esta liquidação que os Requerentes reagiram, primeiramente através de Reclamação Graciosa, que foi indeferida, de seguida através de Recurso Hierárquico, também indeferido e, por último, através do pedido de pronúncia arbitral que se aprecia.

3. Dos factos não provados

Como se deduz do que vem sendo dito e comprovado, fica demonstrado que a liquidação em causa não assentou no valor de aquisição do bem em causa de € 159.610,73, como entendem - certamente, por lapso, os Requerentes - mas no valor declarado de € 220.062,23, que é o constante da declaração de substituição apresentada em 07/06/2018 e com base na qual foi efetuada a liquidação impugnada.

VII - DO DIREITO: Fundamentação da decisão de mérito

Fixada a matéria de facto, importa conhecer das questões de direito suscitadas pelos Requerentes.

A P.I. arbitral é apresentada contra a liquidação adicional de IRS n.º 2018..., no montante de € 46.309,41 e Demonstração de acerto de contas que os notifica para pagamento do montante de € 22.061,42 - pagamento que efetuaram.

Na mesma P.I. é posta em causa a legalidade do acto tributário de IRS, do ano de 2017, pelo facto de a AT considerar - erradamente, como invocam - o valor de aquisição do imóvel em causa de € 159.610,73.

Por outro lado, não se conformam com a decisão proferida em sede de recurso hierárquico interposto do indeferimento da reclamação graciosa, por estar em causa a apreciação da legalidade da liquidação adicional impugnada.

Alegam que, em seu entender, *"o acto de indeferimento incumpre não só os mais elementares deveres de fundamentação a que a Administração Tributária está vinculada nos termos do artigo 77.º da LGT (e com assento constitucional), como também estão errados os seus pressupostos"*.

E remetem para a exigência de fundamentação consagrada no artigo 268.º/3 da Constituição e para o art.º 36.º do CPPT, que citam.

E que suscitando fundadas dúvidas a quantificação do ato tributário, entende que *"o ato tributário deverá ser anulado, ex vi dos arts. 99.º/1/a) e 100.º do CPPT"*.

Mais invocam que a AT *"violou as legítimas expectativas e garantias dos Demandantes anteriormente constituídas, e o princípio da confiança e da segurança jurídica ínsitos ao princípio do Estado de Direito, além de ter violado os princípios da legalidade tributária, da proibição da retroatividade da lei fiscal e da certeza e segurança jurídica previstos, entre outros, nos artigos 12.º da LGT, 12.º do CC e 103.º, n.º 3 da CRP"*.

Dir-se-ia que a AT teria praticado os maiores atropelos ao Estado de Direito, se, na verdade,

1. Tivesse procedido a uma liquidação adicional, violando o princípio da verdade declarativa, sem mais;

2. Se tivesse desrespeitado todos os valores constantes dos documentos de prova juntos aos autos, tais como, entre outros, escrituras notarias de compra e venda, participações de óbito e Relação de bens e todos os elementos que constituem o direito de audição relativamente à Reclamação Graciosa, Recurso Hierárquico e Petição Arbitral.

A verdade é que toda a contestação e defesa apresentada assentam num pressuposto errado, que consiste no facto de a AT não ter corrigido, como devia, o valor de aquisição do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia ... sob o artigo ..., pretensamente constante da 1.^a declaração Mod. 3 de IRS de substituição, entregue em 07/06/2018, de € 159.610,73, de que resultou a liquidação n.º 2018..., no valor de € 46.309,40, que deduzido do valor da 1.^a liquidação de € 24.247,99, deu origem à nota de cobrança de € 22.061,42, que é a liquidação que se contesta.

A verdade, como se vem demonstrando, é que o valor de aquisição declarado pelos Requerentes nessa declaração de substituição (a 1.^a) entregue em 07/06/2018, no Campo 4005 do Quadro 4 do Anexo G a essa declaração, sempre identificada como tal pelos Reclamantes, Recorrentes e ora Impugnantes (Requerentes), foi de € 220.062,23, cuja liquidação foi efetuada com respeito integral desse e doutros valores declarados.

Deste modo, não poderiam ter sido outras as decisões, se não de indeferimento, relativamente à Reclamação Graciosa e ao Recurso Hierárquico, ainda que os serviços tivessem até concluído que não deveria ter sido o valor declarado de aquisição do bem em causa, de € 220.062,23, mas um valor menor.

Aliás, como se refere na decisão de indeferimento que recaiu sobre a reclamação graciosa, esta tem como fundamentos, entre outros, o facto de ter sido reconhecido que:

(...)

"3. ...o valor de aquisição inscrito na linha 4005 do Quadro 4 do Anexo G, tanto na declaração inicial, como na segunda declaração entregue, que deu origem à liquidação reclamada, foi de € 220.062,23".

(...)

5. Ora, a liquidação reclamada decorre da declaração entregue pela recorrente, tendo sido efetuada com base nos elementos por si declarados".

(...)

7. Desta forma, não nos parece ter existido qualquer vício ou incorreção que motive a alteração da decisão de indeferimento do pedido formulado em sede de reclamação graciosa, 'pelo que a mesma deve ser mantida'".

Relativamente á alegada falta de fundamentação do acto de indeferimento do recurso hierárquico,

Que se sustenta, em síntese, no facto de o ato em causa não indicar qualquer dispositivo legal e aplicável que fundamente e legitime a quantificação dos montantes apurados e a liquidação do tributo em causa, nem indicar quaisquer razões justificativas da liquidação impugnada.

Ora, tendo a liquidação em causa, objeto de reclamação graciosa, de recurso hierárquico e de impugnação arbitral, sido efetuada com respeito integral dos valores declarados, como, aliás, acabou por ser referido na apreciação da reclamação e recurso, não se poderá falar em falta de fundamentação ou noutros quaisquer pretensos vícios, porquanto nada tendo sido corrigido, nenhuma justificação legal havia a fazer.

Quanto ao alegado erro nos pressupostos,

O erro nos pressupostos que se invoca tem a ver com a decisão que recaiu sobre o recurso hierárquico, a qual teve como fundamento, como bem refere a Requerida, o facto de nenhum vício poder ser imputado à decisão que negou provimento à reclamação graciosa.

Não pode, pois, existir erro nos pressupostos, quando, mais uma vez se afirma, no seguimento, aliás, do que vem sendo afirmado na fixação dos factos, que toda a atuação da Administração Tributária se pautou por efetuar as liquidações de IRS relativas a 2017, com respeito integral dos valores declarados, nas três declarações modelo 3 (1.^a e de substituição) que deram origem a liquidações adicionais.

E nem mesmo o facto de, aquando da apreciação do recurso hierárquico se entender que o valor de aquisição declarado relativamente ao bem em causa não dever ser aquele, mas outro inferior, facto é que não foram tiradas daí nenhuma consequência e foram sempre respeitados escrupulosamente os valores declarados.

Se alguém se fundou em erros de pressupostos foram os reclamantes e recorrentes, que pretendiam que a AT alterassem o valor de aquisição do bem de € 159.610,73 para € 220.062,23, quando este foi o valor declarado pelos Requerentes nas 1.^a e 2.^a declarações apresentadas e que foi respeitado em ambas as liquidações.

Daí que não tenham sido violadas quaisquer disposições legais, designadamente as citadas, em especial, entre outras, o artigo 266.º da CRP, os artigos 11.º, 59.º, 75.º e 77.º da LGT, pelo que não há lugar a qualquer fundamentação em contraposição.

Realça-se, de novo, que apenas e só na declaração mod. 3 de IRS mais tarde apresentada em 06/11/2018 é que os Requerentes indicaram, como se podem constatar do quadro inserto relativo ao Ponto 2. Matéria de facto dada como provada, como valor de aquisição do bem em causa, o de € 159.610,73, que originou uma 3.^a liquidação (2.^a adicional) de IRS relativa ao ano de 2017 e que é alheia ao objeto do presente pedido de pronúncia arbitral.

E daí, certamente, alguma eventual confusão nos meios de defesa apresentados.

Suscita a Requerida nas suas alegações a exceção dilatória inominada da falta de interesse em agir, mas o Tribunal, dada a factualidade comprovada, entende que não se justifica a existência desta exceção, pelo que não a admite.

Termos em que não existe matéria de facto ou de direito que possa pôr em causa a liquidação objeto de contestação e, em última instância, de pronúncia arbitral

VIII - Juros indemnizatórios

14. A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre o imposto, até ao reembolso integral da quantia devida.

De harmonia com o disposto na alínea *b*) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Há assim lugar ao pagamento de juros indemnizatórios em relação à liquidações que tenham sido consideradas ilegais, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre as quantias que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

Facto é que, porém, não podendo ser considerada ilegal a liquidação objeto de impugnação arbitral, por ter sido efetuada, com respeito integral pelos valores declarados pelos Requerentes e com aplicação das normas legais aplicáveis, não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

IX – Decisão

Termos em que se decide:

1. Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado e, em consequência, manter na ordem jurídica, o ato tributário de liquidação objeto dos presentes autos, com todas as legais consequências.
2. Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, pelos fundamentos anteriormente expressos.
3. Condenar os Requerentes nas custas do processo, no montante de **€ 2.142,00**.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de **€ 46.309,41**, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a) do CPPT, aplicável por força do disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **2.142,00**, nos termos da Rabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem, a pagar pelos Requerentes, uma vez que o pedido foi julgado totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT e artigo 4.º, n.º 4 do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de outubro de 2020

O Árbitro Singular,

José Rodrigo de Castro