

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 610/2021-T**

**Tema: IRS - Mais-valias. Valor de aquisição. Pedido de revisão. Tempestividade.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – Relatório**

1. A contribuinte A..., NIF..., doravante “a Requerente”, apresentou, no dia 24 de Setembro de 2021, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos artigos 2º, 1, a), e 10º, 1, a) do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações efectuadas pela Lei nº 66- B/2012, de 31 de Dezembro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. A Requerente pediu, nos termos dos arts. 2º, 1, a) e 15º e segs. do RJAT e dos arts. 99º e segs. do CPPT, a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade do indeferimento tácito do pedido de revisão de acto tributário nº ...2021..., que tinha por objecto a liquidação de IRS nº 2018..., relativa ao ano de 2017.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.

5. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 6 de Dezembro de 2021; foi-o regularmente, e é materialmente competente.
6. Nos termos art.º 17.º do RJAT, foi a AT notificada, em 7 de Dezembro de 2021, para apresentar resposta.
7. A AT apresentou a sua Resposta em 20 de Janeiro de 2022, suscitando matéria de excepção, e sustentando na essência que as liquidações não são ilegais, e por isso devem ser mantidas na ordem jurídica.
8. Por despacho de 22 de Janeiro de 2022, foi a Requerente notificada para se pronunciar sobre a matéria de excepção suscitada pela Requerida.
9. A Requerente pronunciou-se sobre a matéria de excepção em requerimento de 3 de Fevereiro de 2022
10. Por despacho de 6 de Fevereiro de 2022, dispensou-se a reunião prevista no art. 18º do RJAT e atribuiu-se às partes a faculdade de apresentarem alegações escritas, fixando-se o dia 6 de Junho de 2022 como data-limite para a prolação e comunicação da decisão final.
11. Nem a Requerente, nem a Requerida, apresentaram alegações.
12. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.
13. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
14. O processo não enferma de nulidades.

## **II – Matéria de Facto**

### **II. A. Factos provados**

1. O pai da Requerente, Sr. B..., adquiriu em 17 de Março de 2006, à C..., SGPS, S.A., a totalidade das participações sociais da D..., S.A., NIPC..., pelo preço de € 750.000,00.
2. Posteriormente o Sr. B... transmitiu 62,5% do capital social da D... para a sua esposa (93.750 acções ao portador, 37,5%) e para as suas duas filhas, uma delas a Requerente (31.250 acções ao portador, 12,5% cada uma).

3. Não tendo essa alegada transmissão revestido forma escrita, na documentação de duas AGs da D..., uma em 28 de Fevereiro de 2006, outra em 30 de Março de 2006, a Requerente figura em duas distintas qualidades: na primeira como simples membro do Conselho de Administração, na segunda como accionista.
4. O registo da emissão daqueles valores mobiliários junto da D..., organizado nos termos da Portaria n.º 290/2000, de 25 de Maio, apenas veio a ocorrer a 9 de Março de 2007.
5. A Requerente e a sua família, detentores de 100% do capital social da D..., venderam a sociedade por € 20.533.771,30, no dia 15 de Outubro de 2017.
6. A Requerente entregou a sua declaração de IRS – Modelo 3 referente ao ano de 2017 no dia 31 de Maio de 2018.
7. No anexo G, quadro 9, da declaração de IRS a Requerente declarou uma mais-valia respeitante à alienação de participações sociais correspondentes a 12,5% do capital social da D..., adquiridas a título gratuito.
8. Nessa sua declaração de IRS reportada a 2017, a Requerente indicou 9 de Março de 2007 como a data de aquisição das acções da D..., indicando que nessa data as acções tinham o valor de € 93.750,00.
9. E nessa mesma declaração se indicava que a “realização” do valor dessas acções ocorrera no dia 16 de Outubro de 2017, por um valor de € 2.566.721,42
10. Esta declaração deu origem à liquidação de IRS nº 2018..., da qual resultou um imposto a pagar no montante de €688.290,13.
11. Na sequência da entrega dessa declaração de IRS, a Requerente foi alvo de uma acção de inspecção tributária, levada a cabo pela Direcção de Finanças de Leiria, através da Ordem de Serviço Interna n.º OI2018..., iniciada no dia 19 de Novembro de 2018.
12. Em resultado da inspecção concluiu-se pela revisão dos valores de aquisição – pois, não havendo comprovação documental dessa aquisição, o respectivo valor devia ser, não o declarado pela Requerente (€93.750,00), mas o valor nominal das acções: €31.250,00 (€ 1,00 por acção).
13. Foi assim proposta uma correcção ao rendimento colectável em IRS de € 69.375,00, não tendo a Requerente exercido o seu direito de audição prévia.

14. Daqui resultou uma liquidação adicional de IRS relativa ao ano de 2017 no valor de € 19.952,92 (nº de liquidação 2019 ...), com o montante global de €708.243,04.
15. A Requerente pagou o imposto adicional no dia 24 de Abril de 2019.
16. A Requerente apresentou no dia 13 de Abril de 2019 um pedido de pronúncia arbitral que resultou no Processo nº 274/2019-T do CAAD, terminado com uma decisão de procedência do pedido, traduzida na anulação da liquidação adicional de IRS e correspondentes juros compensatórios, com fundamento em desconformidade com os arts. 48º, b) e 128º, 3 do CIRS, e apontando para a necessidade de aplicação do art. 45º do CIRS, referente a transmissões gratuitas.
17. A AT executou a decisão arbitral e reembolsou a Requerente do imposto adicional indevidamente pago (nº de compensação 2020...).
18. Como, no processo arbitral, se visava apenas a anulação da liquidação adicional, não se procedeu a qualquer correcção no valor de aquisição para efeito do apuramento da mais-valia – respeitando-se a data e valor indicados na declaração de IRS entregue em 31 de Maio de 2018.
19. A nova liquidação (2020...) continuou a utilizar, para referência, a data de aquisição de 9 de Março de 2007 e como valor de aquisição das acções da D..., os € 93.750,00 que tinham sido indicados pela Requerente na sua declaração de IRS, e não tinham sido colocadas em dúvida pela decisão proferida no Processo nº 274/2019-T do CAAD – não tendo a Requerente impugnado, como poderia fazer nos termos do art. 28º, 1, a) do RJAT.
20. Todavia, a Requerente considerou que o valor de aquisição inicialmente considerado e declarado (€ 93.750,00) não espelhava devidamente a realidade tributária, razão pela qual apresentou, em 26 de Fevereiro de 2021, um pedido de revisão do acto tributário, ao abrigo do art. 78º da LGT, invocando entre outras a situação de injustiça grave e notória a que foi sujeita, pelo facto de ter sido onerada com imposto excessivamente pago no valor de € 194.319,99, em resultado de um acto notoriamente injusto praticado pela AT.
21. Passou o prazo de decisão dessa revisão, presumindo-se o indeferimento tácito.
22. Inconformada com esse indeferimento, a Requerente apresentou, no dia 24 de Setembro de 2021, o Pedido de Pronúncia que deu origem ao presente processo arbitral.

## **II. B. Factos não-provados**

Com relevância para a questão a decidir, ficam por provar, por ausência de documentação de suporte:

- a) que tenha ocorrido antes da data de 30 de Março de 2006, e não em 9 de Março de 2007, como inicialmente indicado pela própria Requerente (e dado como provado no Processo nº 274/2019-T do CAAD), a transmissão de 31.250 acções, correspondentes a 12,5% do capital social da D..., do pai da Requerente para a Requerente;
- b) que o valor de aquisição tenha sido diferente daquele que a Requerente indicou na sua declaração de IRS referente ao ano de 2017, que serviu de base à decisão arbitral proferida no Processo nº 274/2019-T do CAAD, e não impugnada pela Requerente.

## **II. C. Fixação da matéria de facto**

1. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, 2, do CPPT, e 607.º, 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, 1, a) e e), do RJAT.
2. Assim, no que respeita à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo sim o dever de seleccionar aquilo que interessa para a decisão, levando em consideração a causa de pedir que fundamenta o pedido de pronúncia.
3. De acordo com o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas (art. 607.º, 5 do CPC). Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos, nos termos do art. 371.º do Código Civil) é que não dominará, no exame e avaliação das provas produzidas, o princípio da livre apreciação.

### III. Matéria de Direito

#### III. A. Posição da Requerente

1. A Requerente começa por sustentar que foi por erro que indicou como data de aquisição das acções o dia 9 de Março de 2007, que é a data do registo da emissão das acções junto da D..., organizado nos termos da Portaria n.º 290/2000, de 25 de Maio; sendo que a transmissão, no seu entender, teria ocorrido antes do dia 30 de Março de 2006, data na qual a Requerente passou a agir como accionista.
2. Sustenta igualmente a Requerente a plena arbitrabilidade de actos de indeferimento tácito de pedidos de revisão de acto tributário, em paralelo com a susceptibilidade de impugnação judicial – alicerçando a sua tese na ideia de que no indeferimento tácito há um conteúdo ficcionado, que é uma resposta negativa a todas as questões de legalidade suscitadas pelo Sujeito Passivo – ou seja, ficciona-se um acto que conheceria da legalidade do acto de liquidação, susceptível de impugnação judicial nos termos do art. 97º, 1, d) do CPPT (e portanto também de impugnação arbitral, que é um meio alternativo daquela).
3. A Requerente lembra também que as acções foram doadas pelo pai da Requerente à Requerente, e que eram acções ao portador no momento da transmissão, só tendo sido convertidas em acções nominativas em 17 de Novembro de 2017, em cumprimento do estabelecido pela Lei nº 15/2017, de 3 de Maio.
4. A Requerente lembra ainda que, no momento da transmissão, vigorava o CVM aprovado pelo Dec.-Lei nº 486/99, que dispunha no seu art. 101º que: “1 – Os valores mobiliários titulados ao portador transmitem-se por entrega do título ao adquirente ou ao depositário por ele indicado. 2 – Se os títulos já estiverem depositados junto do depositário indicado pelo adquirente, a transmissão efetua-se por registo na conta deste, com efeitos a partir da data do requerimento do registo” – um regime a enquadrar no princípio mais amplo da liberdade de forma consagrada no art. 219º do Código Civil.

5. Este princípio geral é conjugado pela Requerente com o estabelecido no art. 947º, 2 do Código Civil, que não exige forma escrita à doação de coisas móveis, se acompanhada de tradição – precisamente aquilo que a Requerente alega agora que terá sucedido antes do dia 30 de Março de 2006.
6. O mesmo se dizendo quanto à não-entrega da declaração Modelo 1 do Imposto do Selo – até porque a doação a descendente estava isenta de Imposto do Selo, nos termos do art. 6º, e) do Código do IS, na redacção em vigor à data daquela transmissão gratuita.
7. Acrescendo a tudo isto a invocação do princípio da prevalência da substância sobre a forma.
8. Relativamente ao apuramento das mais-valias em sede de IRS, a Requerente refere o art. 44º, f) do CIRS para cálculo do valor de realização, reconhecendo que o valor da contraprestação foi de valor de € 2.566.721,42.
9. Quanto ao valor de aquisição a considerar para o cálculo das mais-valias, a Requerente defende que é de aplicar o art. 45º do CIRS, articulado com o art. 15º, 3, a) do CIS, dada a transmissão gratuita e isenta de Imposto do Selo.
10. Além disso, sustenta a Requerente que, tendo decorrido mais de dois anos entre aquisição e alienação, ao valor de aquisição deve aplicar-se o coeficiente de desvalorização da moeda, de acordo com a Portaria nº 326/2017, de 30 de Outubro, dado o estabelecido no art. 50º do CIRS.
11. Aplicando a fórmula do art. 15º, 3, a) do CIS, e considerando os valores constantes das contas da D..., a Requerente chega ao valor de € 22,60 por acção, o que, aplicado o coeficiente de desvalorização (Portaria nº 326/2017, de 30 de Outubro) resultaria no valor de € 25,538 por acção (22,60 \* 1,13), perfazendo, em suma um valor total de aquisição de € 798.062,50 (25,538 \* 31.250 acções).
12. Sendo o valor de aquisição de € 798.062,50 e o valor de realização de € 2.566.721,42, a mais valia teria sido de € 1.768.658,92, devendo o imposto ser liquidado no montante de €495.224,50.
13. Assim, seguindo a tese da Requerente, sendo o imposto devido de €495.224,50, e tendo o imposto liquidado, e pago, sido de €689.544,49, o imposto pago em excesso seria de €194.319,99.

---

14. Sendo esse o montante que a Requerente pede que lhe seja restituído, através da declaração de ilegalidade do indeferimento tácito do pedido de revisão, e consequente anulação da liquidação do acto impugnado.

### **III. B. Posição da Requerida**

1. A Requerida começa por sublinhar que, com o pedido de revisão oficiosa, que considera extemporâneo, a Requerente quis reabrir, por meio da impugnação arbitral propiciada pelo indeferimento tácito daquele pedido, a questão da data e do valor das mais-valias obtidas em 2017, isto não obstante:
  - a. Terem aquela data e valor sido os que ela mesma indicou na sua declaração de IRS
  - b. Terem aquela data e valor sido dados como provados pela decisão arbitral proferida no Processo nº 274/2019-T do CAAD, e não impugnada pela Requerente, como poderia tê-lo feito nos termos do art. 28º, 1, a) do RJAT.
2. Desta segunda circunstância faz a Requerida decorrer uma excepção, a de caso julgado: uma excepção dilatória que conduz à absolvição de instância, nos termos do art. 577º do CPC.
3. Além disso, a Requerida invoca ainda a excepção de abuso do direito, uma excepção peremptória, alegando que a Requerente manifesta um comportamento contraditório que configura um verdadeiro “*venire contra factum proprium*”, atentatório da boa fé e da confiança legítima dos que interagiram com ela, e traduzido no exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento anterior da mesma pessoa.
4. De facto, sublinha a Requerida, a Requerente manteve-se apegada, desde a declaração de IRS até à prolação da decisão arbitral no Processo nº 274/2019-T do CAAD, à data de aquisição e ao valor de aquisição das acções, manifestando um comportamento conforme com essa aceitação, gerando na Requerida a convicção legítima, e juridicamente tutelável, de que se tratava de dados não controvertidos – tanto assim que, no Processo nº 274/2019-T do CAAD, o único dado controvertido foi o valor de aquisição resultante das correcções da AT, não o valor de aquisição indicado pela própria Requerente.

5. Acrescenta a Requerida que entende manifestamente abusivo que, lançando mão de um pedido de revisão oficiosa, a Requerente venha tentar impugnar o valor que declarara, aceitara e não impugnara por ocasião de um processo arbitral cuja decisão já transitou em julgado – aproveitando um novo prazo propiciado pela sequência “pedido de revisão / indeferimento tácito / pronúncia arbitral” para fazê-lo. Seria, em suma, o exercício de prerrogativas legais fora das finalidades e funções para que foram concebidas e para que são atribuídas, e em contradição com essas finalidades e funções, um desvio inusitado e perverso.
6. Pôr agora em causa o valor de aquisição das acções que anteriormente fora assumido, aceite e confessado em processo arbitral, é, na avaliação da Requerida, comportamento contraditório da Requerente, a colocar em crise as afirmações outrora feitas por ela, em defesa da veracidade das suas próprias referências ao valor de aquisição das acções, inclusivamente escudando-se atrás da presunção de veracidade estabelecida pelo art. 75º, 1 da LGT.
7. Impugnando as pretensões da Requerente, a Requerida lembra que aquela não reagiu contra a decisão no Processo nº 274/2019-T do CAAD que, dando por assente a data e o valor de aquisição das acções tal como declarados pela própria Requerente, apenas declarou ilegal a liquidação nº 2019 ... proposta pela AT, por assentar na falta de documentação – documentação que a Requerente não era obrigada a deter nem a entregar, nos termos do art. 128º, 3 do CIRS.
8. Nada nessa decisão arbitral aponta no sentido de o valor declarado pela Requerente não estar conforme com o art. 45º do CIRS – tendo a decisão arbitral afastado expressamente o recurso ao art. 48º do CIRS.
9. Portanto, sublinha a Requerida, a decisão arbitral não determinou o apuramento de um novo valor de aquisição – e pelo contrário deu por correcto o valor declarado pela Requerente.
10. Logo, infere a Requerida, se a Requerente dispõe dos elementos que a levam agora a solicitar um novo cálculo do valor de aquisição das acções, decerto ela dispunha já desses elementos, seja no momento da sua declaração Modelo 3 de IRS, seja no momento da inspecção tributária, seja no momento do processo arbitral: pelo que, a ter havido erro, ele

seria exclusivamente atribuível à própria Requerente, não à AT, a qual não teve qualquer intervenção na fixação do valor de aquisição, nem na indicação da data da aquisição.

11. Mais, acrescenta a Requerida, a Requerente dispôs de prazos legais, seja para entregar uma declaração de substituição, seja para requerer graciosamente a correcção dos valores de aquisição, seja, evidentemente, para contribuir para inflectir noutra direcção a decisão proferida no Processo n.º 274/2019-T do CAAD – uma decisão que ratificou as declarações iniciais da Requerente quanto ao tempo e valor da aquisição (e a sua confissão e aceitação nos autos), uma decisão que a Requerente não impugnou nos termos do art. 28.º, 1, a) do RJAT, e uma decisão que formou já caso julgado.
12. A Requerida infere que o cálculo do valor de aquisição, tal como ocorreu e foi confirmado pela decisão arbitral, não releva de qualquer erro, e menos de um erro que possa ser assacado à AT, não se lhe afigurando cabível, pois, que pudesse ocorrer uma revisão do acto tributário assente nos números 1 (2.ª parte) e 4 do art. 78.º da LGT. Num caso porque não há erro imputável aos serviços, no outro caso porque não há injustiça grave ou notória (nos termos do art. 78.º, 5 da LGT), e, a ter havido erro, ele é inteiramente imputável à Requerente.
13. Trata-se, em suma, de uma situação em que caducaram todos os prazos de reacção graciosa e contenciosa.

#### **IV. Fundamentação da decisão**

##### **IV.A. Matéria de Excepção**

###### **IV.A.1. Excepção de caso julgado**

1. Em Requerimento de 3 de Fevereiro de 2022, a Requerente, reagindo às excepções suscitadas pela Requerida, começa por observar que, quanto ao caso julgado, a causa de pedir no presente processo é completamente distinta da causa de pedir no Processo n.º 274/2019-T do CAAD.

2. Além disso, lembra a Requerente que o caso julgado material não se estende aos factos dados como provados num processo.
3. E alega ainda a Requerente que o que ficou provado foi a data de registo das acções, não a data da respectiva aquisição.
4. Tem razão a Requerente quanto à diversidade da causa de pedir.
5. No Processo nº 274/2019-T do CAAD visava-se impugnar a liquidação proposta pela AT em consequência da inspecção tributária, uma liquidação que assentava num valor de aquisição inferior ao indicado pela Requerente na sua declaração de IRS – Modelo 3 referente ao ano de 2017, entregue no dia 31 de Maio de 2018.
6. Diferentemente, nos presentes autos o que se visa impugnar é a liquidação resultante do próprio valor de aquisição indicado pela Requerente na sua declaração de IRS – Modelo 3 referente ao ano de 2017, entregue no dia 31 de Maio de 2018, liquidação reafirmada, e não impugnada, pelo Processo nº 274/2019-T do CAAD.
7. Noutros termos, no Processo nº 274/2019-T do CAAD questionava-se o valor de aquisição de €31.250,00, proposto pela AT. No presente Processo está em causa o valor de aquisição de €93.750,00, indicado pela própria Requerente, que vem agora propor um outro valor de aquisição, no montante de €798.062,50.
8. Trata-se, inequivocamente, de duas causas de pedir distintas, mesmo que conexas.
9. Não há, pois, caso julgado (art. 580º CPC), pelo que não procede esta excepção dilatória.

#### **IV.A.2. Excepção de abuso de direito**

1. No Requerimento de 3 de Fevereiro de 2022, no qual se reage às excepções suscitadas pela Requerida, a Requerente opõe-se à ideia de que haja, da sua parte, um abuso do direito, invocando que o seu pedido de revisão oficiosa da liquidação assenta no pressuposto de que o valor declarado não espelha a realidade tributária, e portanto se justifica tal revisão -mesmo que em detrimento da segurança jurídica, mas em respeito à verdade material que deve sobrelevar àquela.

2. Sustenta também que não podem retirar-se as consequências pretendidas pela Requerida do facto de a Requerente ter aceite um determinado valor de aquisição num anterior processo arbitral – porque a confissão prestada num processo não vale fora dele, já que a confissão pode ter sido determinada pelos interesses em jogo num determinado processo, e não noutra.
3. Também esta excepção improcede.
4. A Requerida alega que a Requerente adoptou um comportamento contraditório, por nunca ter colocado a questão do valor de aquisição relevante para determinar as mais-valias, quer no âmbito do procedimento inspectivo, quer na anterior impugnação arbitral da liquidação, e por isso suscita a questão do abuso do direito (art. 334.º do Código Civil).
5. Só que, ao contrário do que invoca a Requerida, o facto de o contribuinte indicar um valor de aquisição das acções, e não o discutir no âmbito do procedimento inspectivo, ou no âmbito de uma impugnação arbitral, não obsta a que invoque todos os vícios que entender, no exercício dos seus direitos de impugnação, que são constitucional e legalmente reconhecidos, e que lhe permitem invocar como «fundamento de impugnação qualquer ilegalidade» (art. 268º, 4, da CRP e art. 99.º do CPPT).
6. Acresce que o direito de audição, assegurado pelo art. 60.º da LGT e pelo art. 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, é uma faculdade que o contribuinte poderá usar, ou não, conforme entender, sem que desse exercício, ou falta de exercício, possa retirar-se um argumento quanto à verdade material do que está em litígio.
7. Além disso, mesmo que se tomasse por confissão, seja a argumentação expendida pela ora Requerente no Processo nº 274/2019-T do CAAD, seja o facto de a decisão desse outro processo arbitral não ter sido impugnada, a própria confissão judicial prestada num processo não vale fora dele, como a Requerente sublinhou e como decorre do art. 355.º do Código Civil.
8. Finalmente, um pedido de revisão oficiosa (como aquele cujo indeferimento tácito determinou o actual pedido de pronúncia arbitral) não fica inibido por qualquer confissão judicial ou extrajudicial anteriores, pela razão elementar de que o contribuinte pode não se aperceber imediatamente de todos os vícios de que a liquidação enferma e, na perspectiva

legislativa, não há inconvenientes para a segurança jurídica resultantes da invocação de novos vícios nos prazos em que é permitida a revisão oficiosa – sendo, portanto, perfeitamente admissível que um contribuinte invoque vícios que não foram invocados em momento anterior.

9. Coisa diferente teria ocorrido se a Requerente, depois de ter admitido no Pedido de Pronúncia Arbitral que se deveu a erro seu a indicação do valor de aquisição de €93.750,00, referido às acções da D..., no quadro 9 do Anexo G da sua Declaração de IRS entregue no dia 31 de Maio de 2018 (art. 12º do Pedido de Pronúncia Arbitral), viesse depois tentar retirar vantagens de uma alegação contraditória com aquela, nomeadamente a de que o referido erro se deveu, não a ela, mas aos serviços da AT (o que ainda tenta fazer, mas sem daí retirar consequências, no art. 31º do Pedido de Pronúncia Arbitral, quando alega “*Saliente-se que tal pedido foi apresentado tempestivamente, nos termos previstos no artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) , desde logo por se tratar , no caso em apreço, de um erro imputável aos Serviços da AT.*”).
10. A Requerente teria incorrido num comportamento contraditório, configurador de um verdadeiro “*venire contra factum proprium*”, se, nos presentes autos, tivesse mantido a posição que assumiu no pedido de revisão apresentado em 26 de Fevereiro de 2021, que foi a de alegar erro imputável aos serviços (art. 102º do pedido de revisão) para daí retirar consequências jurídicas, nomeadamente um pedido de juros indemnizatórios.
11. Se essa posição se tivesse mantido, a Requerente estaria a imputar simultaneamente o mesmo erro a si mesma e aos serviços da AT, e esse comportamento seria ostensivamente contraditório e integrador da figura do abuso do direito, fazendo com que fosse procedente a excepção suscitada pela ora Requerida.
12. Mas a Requerente não o fez. Embora, como vimos, ainda aluda incidentalmente a erro dos serviços, a sua argumentação centra-se na admissão de erro próprio, detectado supervenientemente (art. 29º do Pedido de Pronúncia Arbitral), e nos presentes autos o pedido de juros indemnizatórios simplesmente desapareceu.
13. Pelo exposto, não chega a ocorrer abuso do direito, pelo que improcede esta excepção peremptória.

#### **IV.B. Do mérito da causa**

1. Saneado o processo e resolvida a matéria de excepção, estamos agora em condições de apreciar o mérito da causa.

##### **IV.B.1. O art. 78º da LGT**

2. E, visto que o que está em jogo, directa e indirectamente, é a revisão de um acto tributário e o respectivo indeferimento tácito, tudo gravita em torno da interpretação e aplicação do art. 78º da LGT – o artigo expressamente invocado pela ora Requerente para desencadear os procedimentos que conduzem em linha recta aos presentes autos.
3. A actual redacção do art. 78º da LGT (resultante da Lei nº 7-A/2016, de 30 de Março) é a seguinte:

*“Artigo 78.º (Revisão dos actos tributários)*

*1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.*

*2 - (Revogado.)*

*3 - A revisão dos actos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.*

*4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.*

*5 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.*

*6 - A revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos.*

*7 - Interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização”*

4. Foi revogado o n.º 2, que na anterior versão da LGT (Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro), estabelecia que *“Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação.”*
5. Estabelecia-se, nesta norma revogada, uma ficção de que qualquer erro de que enfermassem autoliquidações era imputável aos serviços. A razão para que se apontava era a de que a imposição aos contribuintes da prática de actos de autoliquidação implica o exercício de funções tributárias para que não estão, ou não têm que estar, vocacionados nem preparados, e, por isso, seria razoável e proporcionado admitir com maior amplitude a correcção de erros que eventualmente praticassem, em seu próprio prejuízo.
6. Era uma justificação que tinha apoio não apenas doutrinal, mas também jurisprudencial: como se referia no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-01-2015, processo n.º 0843/14, *“tratando-se de verdadeira liquidação tributária para todos os efeitos, na medida em que o cidadão é utilizado em funções que lhe não são próprias, mas próprias de um funcionário da Administração Tributária, nos casos em que, ao mencionar os factos ou na subsunção dos mesmos ao direito, incorre em erro, esse erro não pode deixar de considerar-se como erro da própria Administração Tributária”*
7. A revogação do art. 78º, 2 da LGT não deixou de encontrar justificação e apoio: tratar-se-ia de um exagero na protecção do contribuinte, incentivador de um comportamento negligente no cumprimento de obrigações declarativas – e até de algum modo

contraditório com o princípio da presunção de veracidade das declarações consagrado no art. 75º da LGT.

8. Talvez em atenção a essa questão dos incentivos, houve quem defendesse que, depois da revogação, algo da norma revogada subsistia, continuando a proteger-se o contribuinte, e apenas deixando de se proteger a sua conduta negligente.
9. Não só essa leitura dos preceitos não tem qualquer apoio na letra da lei, como, desconsiderando a revogação expressa, segue pelo caminho “*contra legem*” de ler, na lei, o contrário do que a lei dispõe: a lei passou a reclamar diligência no cumprimento de obrigações declarativas, e a não condescender com negligências, menos ainda com inversões do ónus da prova que premiassem a negligência (com juros indemnizatórios), desencorajando a diligência.
10. De forma mais simples: revogação expressa é revogação. Pode doutrinariamente discordar-se da revogação, não pode fazer-se de conta que ela não aconteceu.
11. Dito isto, é manifesto que o erro da liquidação agora questionada é atribuível exclusivamente à própria Requerente – e é a própria Requerente que o admite, ao deixar cair, nos presentes autos, o pedido de juros indemnizatórios que formulara ainda no pedido de revisão; juros a que teria direito agora se, de alguma forma, esse erro pudesse ser atribuído à AT.
12. A Requerente limita-se agora a pedir a restituição do imposto indevidamente pago, mas não dos juros indemnizatórios (art. 94º do Pedido de Pronúncia Arbitral), porque justamente terá percebido que fazê-lo exigiria a imputação do erro na liquidação à AT, mas que fazê-lo determinaria uma contradição insanável com o próprio pedido, configurando, portanto, um genuíno “*venire contra factum proprium*”, que determinaria a procedência de uma excepção de abuso do direito.

#### **IV.B.2. Tempestividade e prazos do art. 78º da LGT**

13. Lembremos, para efeito de contagem de prazos, que a liquidação em crise é a que resulta da declaração de IRS – Modelo 3 referente ao ano de 2017, e entregue no dia 31 de Maio

---

de 2018 pela Requerente; liquidação que é somente confirmada pela decisão proferida no Processo nº 274/2019-T do CAAD, que, anulando uma liquidação adicional, se limitou a reabilitar os valores e datas em que assentou aquela liquidação de 2018.

14. Não podendo imputar-se o erro na liquidação aos serviços da AT, a Requerente dispunha somente de 120 dias para pedir a revisão do acto tributário, nos termos do art. 78º, 1, 1ª parte, da LGT, e do art. 70º, 1 do CPPT.
15. Por essa mesma razão, a ora Requerente aventava em termos subsidiários, no pedido de revisão que apresentou, a hipótese de ser tratar de *“injustiça grave ou notória”*, para poder beneficiar do prazo correspondente a esse outro fundamento, e não deixar que o seu pedido soçobrasse em extemporaneidade (arts. 15º a 22º do pedido de revisão).
16. Podemos deixar de lado, desde já, este fundamento, seja porque não se vislumbra, nos contornos do caso de que tratam os presentes autos, *“a injustiça ostensiva e inequívoca e grave resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade”* a que se refere o art. 78º, 5 da LGT, seja porque, dada a posição assumida pela Requerida, se vê com dificuldade que *“o dirigente máximo do serviço”* use da sua faculdade de autorizar *“excepcionalmente”* uma revisão com esse fundamento (art. 78º, 4 da LGT) – isto para não entrarmos na questão, que veremos prejudicada adiante, de saber se estamos aqui perante uma mera faculdade, ou antes de um poder-dever estritamente funcionalizado ao interesse na revogação de todas as injustiças detectadas nos domínios do direito público.
17. Seja como for, devendo presumir-se que a Requerida age de boa fé, ela já teria accionado uma revisão com esse fundamento do art. 78º, 5 da LGT se julgasse reunidos os respectivos pressupostos.
18. Resta, portanto, à Requerente, o caminho do art. 78º, 1 da LGT; mas na ausência de *“erro imputável aos serviços”*, que não se presumia e cuja prova lhe incumbia, não a tendo apresentado - pelo contrário -, estava-lhe vedada, já no pedido de revisão apresentado em 26 de Fevereiro de 2021, a opção pela 2ª parte desse nº 1 do art. 78º da LGT, e a utilização do prazo de quatro anos aí estabelecido.

19. Limitada à opção pela 1ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, a ora Requerente defrontava-se com o “*prazo de reclamação administrativa*” – os referidos 120 dias –, que tornava extemporâneo o seu pedido de revisão.
20. Sendo assim, o acto de indeferimento tácito do pedido de revisão do acto tributário não foi ilegal, porque aquele pedido de revisão era extemporâneo – sendo inválidos, indemonstrados e contraditórios os argumentos que, usados naquele pedido de revisão, teriam a susceptibilidade de resgatar o pedido da sua extemporaneidade, nomeadamente a imputação, aos serviços da AT, do erro da liquidação.
21. Se, para usarmos expressões usadas na decisão proferida no Processo n.º 696/2019-T do CAAD, em casos de indeferimento tácito se ficciona que o pedido foi indeferido por ter sido dada resposta negativa a todas as questões de legalidade suscitadas pelo sujeito passivo, e para ampla defesa deste sujeito passivo se ficciona um indeferimento assente em razões substantivas, isso tem como limite a segurança jurídica, e, portanto, o respeito de requisitos formais como o da tempestividade.
22. Devendo acrescentar-se, em concordância com a fundamentação da decisão proferida no Processo n.º 88/2020-T do CAAD, que “*não pode defender-se e justificar-se a tempestividade do pedido de pronúncia arbitral com base no indeferimento de um pedido de revisão extemporâneo, pois, deste modo, estaria aberto o caminho para continuar a discutir a legalidade de actos tributários relativamente aos quais findaram já, há muito, os respectivos prazos de contestação*”.
23. Podíamos ir mais longe, num sentido para o qual aponta a fundamentação da decisão proferida no mesmo Processo n.º 88/2020-T do CAAD, quando sustenta que “*a intempestividade do pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS em crise terá repercussões no mecanismos de reacção subseqüentes, ou seja, em matéria do próprio pedido de pronúncia arbitral*”. Mas cremos desnecessário irmos tão longe, porque a própria Requerida não suscitou essa questão, quando podia tê-lo feito, em sede de matéria de excepção.
24. Dependendo a revisão oficiosa a pedido do contribuinte da respectiva tempestividade, e não se verificando esta, fica prejudicado, por inútil, o conhecimento de outras questões

suscitadas, seja naquele pedido de revisão, seja nos presentes autos (arts. 130º e 608º, 2 do CPC).

25. Verificando-se que o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa não enferma dos vícios que a Requerente lhe imputa, conclui-se que improcede o pedido de pronúncia arbitral.

## **V. Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- 1) Julgar improcedentes as exceções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
- 2) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- 3) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido formulado;
- 4) Condenar a Requerente nas custas do processo.

## **VI. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 194.319,99 (cento e noventa e quatro mil, trezentos e dezanove euros e noventa e nove cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art.º 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **VII. Custas**

Custas no montante de €3.672.00 (três mil, seiscentos e setenta e dois euros) a cargo da Requerente (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 2 de Junho de 2022

Os Árbitros

Fernando Araújo

Tito Barros Caldeira

Clotilde Celorico Palma