

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 14/2022-T

Tema: IRS – Revisão do acto tributário – Artigo 78.º, n.º1 da LGT; Erro imputável aos serviços.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof. Dr.º Nuno Cunha Rodrigues (árbitro-presidente), Dr.º José Joaquim Sampaio e Nora e Dr.ª Sofia Quental, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral Colectivo, constituído em 22 de Março de 2022, acordam o seguinte:

I- RELATÓRIO

1. Em 10 de Janeiro de 2022, **A...**, titular do número de identificação fiscal ... (doravante abreviadamente identificada por “a Requerente”), e **B...**, titular do número de identificação fiscal ... (doravante abreviadamente identificado por “o Requerente”), residentes na Rua..., ..., ...-... Lisboa, (doravante abreviadamente identificados por “os Requerentes”), requereram a constituição do presente Tribunal Arbitral Colectivo em matéria tributária, nos termos do disposto da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”) tendo em vista a anulação do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, e conseqüente anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2017... que apurou imposto a pagar no montante de € 393.125,18.

2. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante abreviadamente identificada por “Autoridade Requerida” ou simplesmente por “AT”).
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Colectivo foi aceite em 12 de Janeiro de 2022, pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, tendo as partes sido notificadas em 12 de Janeiro de 2022.
4. Em 02 de Março de 2022, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, não tendo as Partes apresentado qualquer oposição.
5. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou, assim, regularmente constituído em 22 de Março de 2022 para apreciar e decidir o objecto do presente litígio.
6. Deste modo importa ter em conta que os Requerentes sustentaram, em síntese, o seu pedido da seguinte forma:
 - 6.1 No dia 3 de Setembro de 1981, o Requerente foi um dos sócios fundadores da Sociedade C..., Limitada (“C...”), pessoa colectiva n.º ... (actualmente D..., S.A).
 - 6.2 A C... foi constituída com o capital social de cinco milhões de escudos.
 - 6.3 Aquando da constituição da C..., o Requerente adquiriu uma quota representativa de 10% do capital social, no montante de quinhentos mil escudos.
 - 6.4 Em 28 de Fevereiro de 1991, foi deliberada a transformação da C... em sociedade anónima e aumento do capital social para quatrocentos milhões de escudos por incorporação de reservas e reavaliações, mantendo o Requerente a sua participação de 10% do capital social, representada agora por quarenta mil acções no valor de quarenta milhões de euros.
 - 6.5 Em 13 de Agosto de 1991, foi deliberado realizar um novo aumento de capital, para mil milhões de escudos, realizado através de entradas em dinheiro de novos acionistas, no valor global de seiscentos milhões de escudos, mantendo o Requerente as mesmas quarenta mil acções com o valor nominal de quarenta milhões de escudos.
 - 6.6 Em 13 de Dezembro de 2001, foi deliberado um novo aumento de capital para mil e dois milhões quatrocentos e dez mil escudos, redenominados em cinco milhões de euros, integralmente realizado por incorporação de reservas livres,

- passando o Requerente a deter duzentas mil acções, com o valor nominal de duzentos mil euros.
- 6.7 Em 21 de Julho de 2004, foi deliberado um quarto aumento de capital, para seis milhões e quinhentos mil euros, realizado através de entradas em espécie dos sócios, adquirindo o Requerente 14.280 novas acções.
- 6.8 Passou assim o Requerente a deter duzentas mil acções adquiridas no momento da constituição da sociedade e posteriores aumentos de capital por incorporação de reservas, em 1981, e 14.280 novas acções, em 2004.
- 6.9 Em Março de 2015, o Requerente alienou dois lotes de participações sociais na Sociedade, nos montantes de € 340.697,25 e € 1.115.703,00.
- 6.10 Em 24 de Agosto de 2016, os Requerentes apresentaram declaração de rendimentos relativa ao período de tributação de 2015, onde, alegam que, por lapso, declararam no anexo G, quadro 9, como data de aquisição dos referidos lotes de participações sociais, os dias 7 de Julho de 2010 e 20 de Agosto de 2008, datas que correspondem à entrada dos títulos na conta bancária onde estavam depositados.
- 6.11 A referida declaração gerou processo de divergência, tendo a Requerida confirmado as datas de aquisição tal como reportadas pelos Requerentes, determinando assim o apuramento de mais-valias em sede de IRS.
- 6.12 O que deu origem à emissão da nota de liquidação de IRS n.º 2017..., aqui contestada, no valor de € 393.125,18.
- 6.13 Os Requerentes uma vez notificados da referida nota de liquidação, aperceberam-se do lapso cometido na declaração de IRS submetida para o ano de 2015, tendo apresentado uma declaração de substituição.
- 6.14 De acordo com o entendimento dos Requerentes, a declaração de substituição foi apresentada de modo a corrigir a data de aquisição das acções, que no entendimento dos Requerentes ocorreu em 1981, aquando da constituição da C...

- 6.15 Alegam os Requerentes que uma vez adquiridas em 1981, as participações sociais deveriam estar excluídas de tributação nos termos do disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de Novembro, que aprovou o IRS, que determina que as participações sociais adquiridas pelos sujeitos passivos de IRS antes de 1 de Janeiro de 1989 estão excluídas de tributação.
- 6.16 Entende ainda o Requerente, que nos termos do artigo 43.º, n.º 6, alínea b), do Código de IRS, a transformação das sociedades por quotas em sociedades anónimas não afecta a situação de não sujeição a IRS uma vez que a substituição de quotas por acções gera títulos novos, mas não altera a situação patrimonial dos sócios.
- 6.17 O Requerente baseia ainda o seu entendimento no artigo 43.º, n.º 6, alínea a), do Código de IRS, que determina que os aumentos de capital mediante a incorporação de reservas livres e/ou reavaliação, sem entradas novas dos sócios, não são relevantes para a determinação da data de aquisição das participações.
- 6.18 Posteriormente, em 6 de Junho de 2019, o Requerente apresentou reclamação graciosa, requerendo a anulação da liquidação n.º 2017..., aqui discutida.
- 6.19 Contudo, a Requerida indeferiu a reclamação por considerar intempestiva.
- 6.20 Facto que o Requerente não concorda.
- 6.21 Em 16 de Julho de 2021, os Requerentes apresentaram pedido de revisão do acto tributário, nomeadamente da referida liquidação de IRS, relativa ao ano de 2015, com o n.º de identificação 2017... .
- 6.22 Os Requerentes alicerçam o seu pedido de revisão do acto tributário nos seguintes fundamentos:
- De acordo com o disposto no artigo 78.º, n.º 1 da LGT, a Requerida encontra-se obrigada a rever os actos tributários *“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 de o tributo não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”*.

- Como o imposto não foi pago e trata-se de uma liquidação oficiosa, alegam os Requerentes que o erro apenas pode ser imputável à Requerida.

- Alegam ainda que, no âmbito do procedimento da reclamação graciosa, a Requerida não se pronunciou sobre os vícios da liquidação, mas apenas sobre os pressupostos procedimentais da reclamação.

6.23 O pedido de revisão oficiosa, presumiu-se tacitamente indeferido em 19 de Novembro de 2021, volvidos 4 meses da entrada do pedido nos serviços, conforme previsto no artigo 57.º, n.º 5 da LGT.

6.24 Na sequência da formação do referido acto de indeferimento tácito, os requerentes apresentaram pedido de pronúncia arbitral peticionando a declaração de ilegalidade/anulação do acto de liquidação de IRS acima identificado.

7. Na sua Resposta, a Autoridade Requerida invocou, em síntese, o seguinte:

7.1 A Sociedade C... foi fundada em 1981, momento em que o Requerente ficou a deter uma quota de 10% do capital social no valor de quinhentos mil escudos.

7.2 Após a sua constituição, a Sociedade foi transformada numa sociedade anónima e objecto de quatro operações de aumento de capital.

7.3 O primeiro aumento, em 1991, foi realizado através de incorporação de reservas e reavaliação, passando o Requerente a deter quarenta mil acções, com um valor nominal de quarenta milhões de escudos.

7.4 O segundo aumento, também em 1991, foi realizado através de entradas dos sócios, tendo o Requerente mantido o número de acções que detinha com o mesmo valor.

7.5 O terceiro aumento, em 2001, foi realizado através de reservas livres, passando o Requerente a deter duzentas mil acções, com um valor nominal de duzentos mil euros.

7.6 O quarto aumento, em 2004, foi realizado através de entradas em espécie dos sócios, tendo o Requerente adquirido catorze mil duzentas e oitenta novas acções.

7.7 Em 2015, o Requerente alienou as referidas acções, em dois lotes, pelos valores de € 340.697,25 e de € 1.115.703,00.

- 7.8 Em Agosto de 2016, o Requerente entregou a declaração de IRS referente ao ano anterior.
- 7.9 Em 2017, foi o Requerente notificado para proceder à justificação ou correcção da divergência verificada entre os valores declarados pelo Requerente e os valores conhecidos pela Requerida.
- 7.10 O processo de divergências conduziu a uma declaração oficiosa que corrigiu a liquidação n.º 2017..., inicialmente emitida, e a emissão da nota de liquidação n.º 2017..., baseada totalmente nos valores declarados pelos Requerentes na primeira declaração de rendimentos por estes entregue.
- 7.11 No dia 14 de Junho de 2017, o Requerente submeteu declaração de substituição para corrigir o próprio erro que havia cometido na declaração inicialmente entregue.
- 7.12 Esta declaração não foi liquidada.
- 7.13 Em 2019, o Requerente apresentou reclamação graciosa da nota de liquidação n.º 2017 ..., que foi indeferida por intempestividade.
- 7.14 Em 16 de Junho de 2021, o Requerente solicitou a revisão oficiosa da referida nota de liquidação que foi indeferida tacitamente.
- 7.15 Neste sentido, alega a Requerida que o acto de indeferimento tácito relativo ao pedido de revisão oficiosa, não é ilegal com os seguintes fundamentos:
- Quanto à admissibilidade de revisão do acto tributário nos termos do artigo 78.º da LGT:
- É admissível o recurso ao instituto da revisão do acto tributário, nos 4 anos seguintes ao da liquidação do tributo, ou a todo o tempo, se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.
 - A liquidação oficiosa foi elaborada com base em data declarada pelos Requerentes, pelo que ao existindo erro, apenas aos Requerentes poderá ser imputado.
 - No que respeita ao erro pela não exclusão do valor da mais-valia correspondente à parte imputável ao valor de aquisição da quota originária, entende a Requerida que o mesmo não lhe é imputável.

- Refere a Requerida o artigo 78.º, n.º 1, segunda parte, que determina que o erro seja imputável à Requerida, o que de acordo com o entendimento desta não se verifica, pelo que nunca seria admissível o recurso à figura da revisão do acto tributário disposto no artigo 78.º da LGT.

Quando à sujeição das mais-valias em sede de CIRS

- Complementarmente, defende não ser aplicável aos Requerentes o regime de exclusão de tributação das mais-valias previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do IRS.

- Pois, da *“conjugação dos preceitos do Decreto-lei n.º 46373 com o artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, que a alienação das quotas adquiridas até a entrada em vigor do Código do IRS está excluída de tributação.”*

- *“Pelo contrário, atento o disposto no artigo 1.º de Decreto-lei n.º 46373, as mais-valias resultantes dos aumentos de capital de sociedades anónimas, efetuado através da incorporação de reservas, era objeto de tributação em sede de imposto de mais-valias.”*

- Entendendo assim a Requerida *“que a exclusão prevista no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, apenas se aplica aos factos tributários excluídos de tributação ao abrigo do Decreto-lei n.º 46373.”*

- Pelo que *“os ganhos provenientes do aumento do capital social por incorporação de reservas não estão abrangidos pela exclusão do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro.”*

- Face ao exposto, entende a Requerida que todos os aumentos de capital efectuados com recurso a integração de reservas, estão necessariamente sujeitos a IRS.

- *“Apenas as ações adquiridas em resultado da conversão da quota que o requerente adquiriu aquando da constituição da sociedade estão abrangidas pela exclusão prevista no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro.”*

- Nessa conformidade, entende a Requerida que deverá improceder o pedido de pronúncia arbitral, com a absolvição desta no pedido.

8. Por despacho arbitral, de 27/04/2022, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, e determinada a notificação das partes para produzirem alegações escritas.
9. Ambas as partes apresentaram alegações reiterando as posições constantes dos articulados precedentes.

II- SANEADOR

10. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.
11. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
12. A Requerida invoca factos susceptíveis de consubstanciarem uma excepção, excepção essa de conhecimento oficioso atento ao disposto 333.º, n.º1 do Código Civil (“CC”), conjugado com o disposto no artigo 579.º do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicável *ex vi* pelo artigo 29.º, n.º1, alínea e) do RJAT.
13. Será a excepção conhecida em sede de apreciação da matéria de direito, naturalmente com precedência do conhecimento do mérito do pedido.
14. Além da referida excepção, não se verificam questões prévias, nulidades ou outras excepções de que cumpra oficiosamente conhecer.

III- MATÉRIA DE FACTO

15. Factos dados como provados:

Com base nos elementos documentais que integram o presente processo, e nos factos que não mereceram impugnação, destacam-se os seguintes factos que se consideram inteiramente provados:

- A) Por escritura de 3 de Setembro de 1981, foi constituída a sociedade “C..., Limitada”, com sede em Lisboa com o capital social de cinco milhões de escudos (por documento e acordo das partes).
- B) O Requerente B..., no momento da constituição da Sociedade, ficou com uma quota de quinhentos mil escudos, representativa de 10% do capital social (por documento e acordo das partes).
- C) Posteriormente, em 15 de Fevereiro de 1991, foi deliberado em Assembleia Geral da referida Sociedade transformar a Sociedade C... em sociedade anónima com a designação de C...– Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A., e aumentar o seu capital social quatrocentos milhões de escudos, por incorporação de reservas e reavaliação (por documento e acordo das partes).
- D) Na Sociedade, agora sociedade anónima, o Requerente B..., passou a deter quarenta mil acções, no valor de quatro milhões de escudos, mantendo a sua participação de 10% no capital social (por documento e acordo das partes).
- E) Mais tarde, em 8 de Agosto de 1991, foi deliberado em Assembleia geral da referida Sociedade, realizar um novo aumento de capital, de quatrocentos milhões de escudos para mil milhões de escudos, através de entradas em dinheiro de novos acionistas, no valor global de seiscentos milhões de escudos (por documento e acordo das partes).
- F) O Requerente B... manteve, na Sociedade, as mesmas quarenta mil acções, com o valor nominal de quarenta milhões de escudos, mas diminuiu a sua percentagem no capital social (por documento e acordo das partes).
- G) Depois, em 13 de Dezembro de 2001, foi deliberado um novo aumento de capital da Sociedade, de mil milhões de escudos para mil e dois milhões quatrocentos e dez mil escudos, redenominados em cinco milhões de euros (por documento e acordo das partes).
- H) No aumento de capital, integralmente realizado por incorporação de reservas livres, sem qualquer nova entrada dos sócios – o Requerente B..., manteve a sua posição relativa na Sociedade e passou a deter duzentas mil acções, com o valor nominal de duzentos mil euros (por documento e acordo das partes).

- I) Por deliberação da Assembleia Geral de 21 de Maio de 2004, foi deliberado um novo aumento de capital de cinco milhões de euros para seis milhões e quinhentos mil euros, através de entradas em espécie dos sócios (por documento e acordo das partes).
- J) Depois do aumento de capital social, o Requerente B..., passou a deter duzentas e catorze mil duzentas e oitenta e cinco ações (por documento e acordo das partes).
- K) Em Março de 2015, o Requerente B..., alienou dois lotes de participações sociais na Sociedade, em número não determinado, pelos valores de € 340.697,25 e de € 1.115.703,00 (por documento e acordo das partes).
- L) Em 24 de Agosto de 2016, os Requerentes apresentaram a sua primeira declaração modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2015, autuada com o n.º..., tendo indicado no quadro 9 do anexo G como data de aquisição dos dois lotes de participações sociais alienados em 2015, os dias 7 de Julho de 2010 e 20 de Agosto de 2008 (por documento e acordo das partes).
- M) Com base nesta declaração, a Administração Tributária abriu um procedimento de resolução de divergências, no âmbito do qual considerou que a data de aquisição das participações sociais alienadas ocorreu em 2008 e 2010 e, em consequência, determinou o apuramento de IRS sobre a mais-valia, elaborando o projeto de decisão do procedimento n.º ...2019... (por documento e acordo das partes).
- N) Em decisão definitiva do procedimento de resolução de divergências, a Administração Tributária emitiu a “declaração oficiosa” n.º 2015-..., que deu origem à liquidação de IRS n.º 2017..., em correção da liquidação n.º 2017..., notificada em 29 de Abril de 2017, exigindo aos Requerentes o pagamento do montante global de € 393.125,18 (por acordo das partes).
- O) Em 14 de Junho de 2017, os Requerentes apresentaram uma declaração de substituição modelo 3 autuada com o n.º..., na qual indicaram como data de aquisição das acções, o mês 9 de 1981, para as participações sociais alienadas em 2015, que não foi liquidada pela Requerida (por documento e acordo das partes).
- P) Em 6 de Junho de 2019, os Requerentes apresentaram uma reclamação graciosa, pedindo a anulação do acto de liquidação, com todas as consequências legais (por documento e acordo das partes).

- Q) Em 15 de Junho de 2020, foram os Requerentes notificados de que a referida reclamação graciosa fora rejeitada por intempestiva (por documento e acordo das partes).
- R) Por não ter sido pago o imposto liquidado, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2017..., que corre termos no Serviço de Finanças de Lisboa - ..., a qual ainda decorre (por acordo das partes).
- S) Em 27 de Novembro de 2020, os Requerentes apresentaram impugnação judicial no Tribunal Tributário de Lisboa (por documento).
- T) No dia 16 de Julho de 2021, os Requerentes solicitaram à Senhora Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira a promoção da revisão e consequente anulação da liquidação de IRS n.º 2017 ..., ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (por documento e acordo das partes).
- U) A Administração Tributária não proferiu qualquer decisão sobre este requerimento no prazo de quatro meses, ou seja, até ao dia 19 de Novembro de 2021 (por acordo das partes).
- V) O presente pedido de intervenção do Tribunal Arbitral deu entrada no CAAD em 10 de Janeiro de 2022 (por consulta no processo).

16. Factos dados como não provados:

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

IV- FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal e a convicção ficou formada com base nas peças processuais apresentadas pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo Requerente, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

V- DO DIREITO

A) Delimitação do objecto

Com o presente pedido de pronúncia arbitral, pretendem os Requerentes que o Tribunal Arbitral se pronuncie quanto à legalidade do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa por estes apresentado, e que determine a consequente anulação da liquidação de IRS n.º 2017... .

Neste sentido, as questões centrais dirimidas, às quais que se impõem decidir, consistem em determinar se *a)* é temporalmente admissível, no caso em concreto, o pedido de revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte da LGT, e, caso a resposta à primeira pergunta seja positiva, *b)* decidir se as acções adquiridas por incorporação de reservas estão excluídas de tributação ao abrigo do disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

No caso de a primeira questão ter resposta negativa, fica, assim, prejudicado o conhecimento de quaisquer outras questões suscitadas pelos Requerentes.

B) Da admissibilidade do pedido de revisão do acto tributário referente à liquidação n.º 2017 ...

B.1) Enquadramento jurídico-tributário

A figura da revisão do acto tributário, quer por iniciativa da AT, quer por iniciativa do sujeito passivo, encontra-se regulada no artigo 78.º da LGT.

Neste artigo distinguem-se dois tipos de revisão de actos tributários com fundamentos, iniciativas e prazos autónomos: (i) Por impulso procedimental do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade; e, (ii) por iniciativa da AT, no prazo de caducidade de liquidação do tributo, ou, a todo tempo, para aqueles casos em que o imposto ainda não foi pago, mas apenas com fundamento em erro imputável aos serviços.

O legislador permite igualmente o recurso a este meio nas situações previstas nos n.ºs 4 e 6 do referido artigo 78.º, nomeadamente em caso de injustiça grave ou notória ou duplicação de colecta.

O procedimento de revisão do acto tributário tal como referido no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no processo n.º 1349/10.0BELRS, de 23.03.2017: «(...) *consubstancia uma das quatro possibilidades de reacção que ao sujeito passivo de imposto é assegurada pela lei, sendo as outras a reclamação graciosa, a impugnação judicial e o pedido de constituição de Tribunal arbitral (cfr.artºs.70 e 102, do C.P.P.T.; Dec. Lei 10/2011, de 20/1). 3. Para além do pedido de revisão a deduzir no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, nos termos do artº.78, nº.1, da L.G.T., o contribuinte tem ainda a faculdade de pedir a denominada revisão oficiosa do acto, dentro dos prazos em que a Administração Tributária a pode efectuar, previstos no artº.78, da L.G.T. Porém, nestes casos, o pedido de revisão não pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, como sucede no caso da reclamação efectuada no prazo da reclamação*

administrativa, mas apenas o erro imputável aos serviços (cfr. parte final do n.º 1, do art.º 78), a injustiça grave ou notória (cfr. n.º 4, do art.º 78) ou a duplicação de colecta (cfr. n.º 6, do art.º 78, da L.G.T.).”

Nestes termos, a revisão oficiosa de actos tributários iniciada após o prazo da reclamação administrativa, exige a verificação cumulativa dos seguintes requisitos: (i) que o pedido seja efectuado no prazo de 4 anos contados após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago; (ii) que exista erro imputável aos serviços e (iii) que a revisão oficiosa seja da iniciativa do sujeito passivo ou da AT.

Não obstante a não tão clara redacção do referido n.º 1 do artigo 78.º, é hoje pacífico que o pedido de revisão apresentado fora do prazo concedido para reclamar graciosamente, só poderá ser efectuado pelo sujeito passivo se verificado o requisito do erro imputável aos serviços.

Em versão legislativa anterior, estabelecia a LGT, até 30 de Março de 2016, e na redacção resultante da Lei 60-A/2005, de 30/12, no n.º 2 do artigo 78.º uma “ficção legal” de erro imputável aos serviços nos casos de impostos auto liquidáveis.

Conforme decisão proferida pelo CAAD, em 02/05/2022, no âmbito do processo n.º 610/2021-T *“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.”*

À face do revogado artigo 78.º, n.º 2, da LGT, o erro da autoliquidação ficcionava-se sempre imputável à AT, pelo que era aplicável o prazo de 4 anos.

No entanto, a Lei 7-A/2016, de 30/03, revogou o referido n.º 2, deixando de existir uma presunção de erro imputável aos serviços, no caso dos impostos auto liquidáveis, pelo que

deixou de haver suporte legal para aplicar o prazo de 4 anos caso não se verifique um erro imputável aos serviços.

Note-se, que o antigo regime de “ficção legal” do erro da AT, tal como referido na decisão relativa ao Processo arbitral n.º9/2021-T, apenas se aplicava (...)“*quando o erro invocado e que serve de fundamento ao procedimento de revisão oficiosa do acto tributário, previsto na 2.º parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, respeite a actos tributários autoliquidados praticados até 30 de Março de 2016, dado que, até essa data, estes se encontram abrangidos pela «ficção legal» de «imputabilidade do erro aos serviços» contida no entretanto revogado n.º 2 do mesmo preceito legal (...). Atendendo ao disposto no artigo 12.º da LGT, aplicar-se-á a «lei antiga» quando o erro invocado e que serve de fundamento ao procedimento de revisão oficiosa do acto tributário, previsto na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, respeite a actos tributários autoliquidados praticados até 30 de Março de 2016, dado que, até essa data, estes se encontram abrangidos pela «ficção legal» de «imputabilidade do erro aos serviços» contida no entretanto revogado n.º 2 do mesmo preceito legal. Por sua vez, aplicar-se-á a «lei nova», ou seja, a aludida redacção do artigo 78.º da LGT em que o n.º 2 está revogado, a todos os procedimentos de revisão que tenham por objeto actos tributários autoliquidados, praticados a partir, inclusive, do dia 31 de Março de 2016, dado que é a partir dessa data que, dada a entrada em vigor da revogação do n.º 2, do artigo 78.º da LGT, os actos tributários autoliquidados deixaram de estar abrangidos pela «ficção legal» de «imputabilidade do erro aos serviços».*” (sublinhado nosso)

Ora, no caso em apreço, o acto tributário em causa foi praticado depois de 31 de Março de 2016, pelo que se deverá aplicar a lei nova para efeitos de determinação da possibilidade de ser revisto officiosamente, não podendo os Requerentes fazer valer o requisito temporal de admissibilidade de pedido de revisão do acto tributário, previsto no artigo 78.º, n.º 1, primeira parte, que determina que o pedido deve ser apresentado no prazo para a reclamação graciosa, por manifestamente intempestivo.

Assim, o pedido de revisão do acto tributário em causa apenas seria tempestivo com fundamento em erro imputável aos serviços, conforme dispõe o artigo 78.º, n.º 1 *in fine* da LGT.

B.2) Do alegado erro imputável aos serviços

O conceito de “erro imputável aos serviços”, para efeito da aplicação do artigo 78.º, n.º 1 *in fine* da LGT, tem vindo a ser conformado pela jurisprudência, destacando-se as seguintes decisões judiciais:

1. O já mencionado Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul (“TCAS”) datado de 23.03.2017, proferido no âmbito do processo 1349/10.0BELRS: “(...) 5. *O conceito de "erro imputável aos serviços" a que alude o art.º78, n.º1, 2.ª parte, da L.G.T., embora não compreenda todo e qualquer "vício" (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só "erros", estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro. Por outras palavras, o dito "erro imputável aos serviços" concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à A. Fiscal, mais devendo tal erro revestir carácter relevante, gerando um prejuízo efectivo, em virtude do errado apuramento da situação tributária do contribuinte, daí derivando o seu carácter essencial.»*

2. O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), datado de 04.05.2015, proferido no âmbito do processo 0407/15 no qual se afirma: “*II - Deve considerar-se como erro imputável aos serviços o vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto, quando os factos foram apurados pela AT que, com base neles, procedeu à correcção do lucro tributável declarado e à liquidação adicional do imposto.*” (...) *Como tem vindo a decidir este Supremo Tribunal, «embora o conceito de “erro imputável aos serviços” aludido na 2.ª parte do n.º 1 do 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem o erro nos*

pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro».”

3. O Acórdão do STA datado de 13-07-2021, proferido no âmbito do processo 0111/18.6BEPNF que dispõe o seguinte: *“II - Nesta medida, tendo a declaração sido apresentada de acordo com as instruções da Administração Tributária, que o contribuinte acatou, e pretendendo este questionar a sua legalidade, estamos perante “erro imputável aos serviços”, para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT.”*

A este propósito, já teve igualmente o CAAD oportunidade de se pronunciar diversas vezes, destacando-se as seguintes decisões:

1. Decisão do CAAD proferida em 12/10/2021, no âmbito do processo n.º 617/2020-T: *“Foram os elementos que o Requerente fez constar - e também, aqueles que não fez constar - na declaração modelo 1 de IMT, que determinaram a AT à prática do acto controvertido nos termos em que este foi praticado. (...) Não poderia a AT proceder por forma diversa daquela por que actuou, em face dos elementos declarados pelo sujeito passivo, assim praticando o acto tributário controvertido. (...) Razão pela qual, não se encontra preenchido um dos requisitos da instauração do procedimento de revisão oficiosa: a existência de erro imputável aos serviços.”*

2. Decisão do CAAD proferida em 31/12/2021, no âmbito do processo n.º 444/2021-T: *“O “erro imputável aos serviços” concretiza qualquer ilegalidade desde que relevante, mas não imputável ao contribuinte por conduta negligente (...).”*

3. Decisão do CAAD proferida em 01/04/2021, no âmbito do processo n.º 457/2020-T: *“existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços”.*

4. Decisão do CAAD proferida em 13/09/2021, no âmbito do processo n.º Processo n.º 9/2021-T: *“Mais se refira que «erro imputável aos serviços» poderá consistir num erro sobre os pressupostos de facto ou de direito, contudo a ilegalidade não pode ser imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à AT”.*

Ora, no caso em apreço, os Requerentes reconhecem o próprio erro ao preencher a primeira declaração de IRS.

Tiveram à disposição meios de impugnação, se efectivamente utilizados, e utilizados de forma tempestiva, para corrigir o alegado erro referente às datas de aquisição, nomeadamente no âmbito do processo de divergência, bem como através de apresentação de reclamação graciosa contra o respectivo acto de liquidação.

Deve, pois, imputar-se apenas aos Requerentes o facto de a liquidação *sub judice*, padecer de erro.

Neste sentido, atente-se ao já mencionado acórdão TCA Sul proferido no âmbito do processo 1349/10.0BELRS: *“Por outras palavras, o dito "erro imputável aos serviços" concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à A. Fiscal (...).”*

Ora no caso *sub judice* a AT, procedeu à correcção da liquidação com base nos elementos fornecidos pelos Requerentes, nomeadamente, datas e montantes.

Atente-se que os montantes e as datas que serviram de base à declaração oficiosamente corrigida pela AT são idênticos àqueles declarados pelo sujeito passivo na primeira declaração apresentada, dando a Requerida cumprimento ao disposto no artigo 75.º, n.º 1 da LGT, presumindo a veracidade dos elementos declarados pelo contribuinte.

Acontece que, tendo em vista a aplicação do artigo 78.º, n.º 1 *in fine* da LGT não basta que se verifique a existência de um erro.

Deve esse erro ser imputável à AT, imputabilidade essa que não se verifica no caso em concreto pois, o erro existente resultou, como vimos, da actuação dos Requerentes.

Na verdade, nem os próprios Requerentes enunciam erro imputável à Requerida. Invocam apenas erro próprio aquando da declaração das datas de aquisição pelo que não se vê como pode a AT ter contribuído para a prática desse erro no acto tributário em questão.

Pelo que, não obstante o pedido de revisão ter sido efectuado no prazo de quatro anos a que se refere a segunda parte, do n.º 1, do artigo 78.º da LGT, não se verifica que a liquidação ora contestada enferme de erro, de facto ou de direito, imputável à AT.

A esta luz não era possível aos Requerentes a apresentação do pedido de revisão do acto tributário em questão.

E tal impossibilidade obsta à apreciação da legalidade da liquidação ora contestada.

Com efeito, conforme entendimento do Tribunal Central Administrativo do Sul (“TCA Sul”), explanado em Acórdão proferido em 23.03.2017, no âmbito do processo n.º 07644/14, embora a propósito de reclamação graciosa, igualmente citado na decisão proferida no âmbito da já referida decisão arbitral n.º 617/2020T: “*«estando a reclamação graciosa fora de prazo à data em que foi apresentada, em consequência e independentemente da mesma ter sido ou não decidida, a impugnação judicial também será intempestiva.»*”. E tal como refere a mencionada decisão arbitral “*de facto, 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 reacção.*”

Ora, e tal como referido na também já citada decisão arbitral proferida no âmbito do Processo 9/2021T, “*tendo o pedido de revisão sido apresentado quando já tinha sido ultrapassado o prazo legal para apresentação do mesmo, então o prazo que vigora para a impugnação, ora apresentada neste Tribunal Arbitral, são os 90 dias após a data da notificação da nota de demonstração de IRC respectiva, sendo que, na situação em apreço (...) o mesmo é extemporâneo*”.

Nestes termos, face ao exposto, entende o Tribunal Arbitral que se verifica a excepção peremptória de extemporaneidade do pedido arbitral, absolvendo a Requerida do pedido, em

conformidade com o disposto no artigo 576.º, n.º 1 e 3 do CPC, (aplicável *ex vi* artigo 29.º do RJAT).

Fica, assim, prejudicado o conhecimento de outras questões suscitadas pelos Requerentes.

VI- DECISÃO

Pelo exposto, acordam os árbitros que integram este Tribunal Coletivo, em:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Manter na ordem jurídica o acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;
- c) Manter na ordem jurídica a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2017..., que apurou imposto a pagar no montante de € 393.125,18;
- d) Absolver a Requerida do pedido;
- e) Considerar prejudicados os demais pedidos formulados pelos Requerentes, e
- f) Condenar os Requerentes nas custas do processo.

VII- VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 393.125,18 (trezentos e noventa e três mil cento e vinte cinco euros e dezoito cêntimos), nos termos do disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do Código do Processo Civil, 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII- CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 6.426,00 (seis mil quatrocentos e vinte e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, cujo pagamento fica a cargo dos Requerentes, conforme decidido supra.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de Julho de 2022

O Tribunal Arbitral Coletivo

Nuno Cunha Rodrigues (árbitro-presidente),

José Joaquim Sampaio e Nora

Sofia Quental (relatora)