

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 645/2020-T

Tema: IRS – Mais-Valias; Actividade empresarial. Insolvência.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Guilherme W. d'Oliveira Martins e Dr. Augusto Vieira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 03-05-2021, acordam no seguinte:

1. Relatório

MASSA INSOLVENTE DE A..., representada pela Administradora de Insolvência B... (NIF ...), com escritório na Rua ..., n.º..., ..., salas ... e ..., ... (doravante designada como “Massa Insolvente” ou “Primeira Requerente”) e

C..., NIF..., titular do cartão de cidadão n.º ..., residente na Rua..., ...-..., ..., (doravante designada como “C...” ou “Segunda Requerente”) vieram, ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”) apresentar pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação do despacho de Indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa, que constitui o objeto imediato deste processo e igualmente a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2017... no montante de €338.706,22 (fls. 13 do Anexo 8), com um valor a pagar de €338.516,97, o qual compreende juros compensatórios de €7.652,19, referente ao ano de 2015.

Os Requerentes imputam aos actos impugnados vícios de falta de fundamentação e erro de facto e de Direito.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 17-11-2020.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 11-01-2021, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 03-05-2021.

A AT apresentou resposta, suscitando excepções de erro na forma de processo, intempestividade do procedimento de revisão oficiosa e a consequente caducidade do direito de acção e falta de interesse em agir da Massa Insolvente.

Para além disso, a Autoridade Tributária e Aduaneira defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 14-07-2021, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e por declarações de parte e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas simultâneas.

Apenas a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) Em 12-08-2016 a ora Requerente procedeu à entrega da sua declaração modelo 3 de IRS referente ao ano de 2015, a qual foi acompanhada dos anexos A, C e H;
- B) Com base na declaração referida, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de IRS nº 2016 ..., na qual se apurou o montante de imposto a pagar de € 189,25;
- C) Em 13-08-2016 foi instaurado no Serviço de Finanças (SF) de ... em nome da Segunda Requerente um procedimento de gestão de divergências relativo ao IRS respeitante ao exercício de 2015, que se reporta a casos de “alienação de imóveis”;
- D) Nesse procedimento, a Autoridade Tributária e Aduaneira enviou à Segunda Requerente uma notificação, dizendo, além do mais que *“Verificando-se que 2015/08/07 procedeu à venda do prédio inscrito na matriz sob o artº ... de..., pelo valor de 1.250.000,00€, sem que tenha declarado essa venda, deverá apresentar declaração de substituição de IRS juntando o anexo G para declarar tal venda.”* (páginas 5 e 6 da 3.ª parte do procedimento de divergências);
- E) Não tendo sido apresentada a declaração de substituição solicitada, foi oficiosamente elaborada em 28-12-2016, em nome da Segunda Requerente e relativamente ao ano de 2015, uma declaração modelo 3 de IRS, a qual foi acompanhada dos anexos A, C, G e H;

- F)** Do campo 4001 do quadro 4 do anexo G desta declaração oficiosa foi indicada a alienação, pelo montante de € 833.333,33, de uma quota-parte de 66,67% do imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia e concelho de ... sob o artigo ... e no campo 4002 dos mesmos quadro e anexo foi indicada a alienação, pelo montante de € 416.666,67, de uma quota-parte de 33,33% do mesmo imóvel;
- G)** Como datas e valores de aquisição daquelas quotas-partes foram feitos constar os seguintes meses, anos e montantes:
- Da quota-parte de 66,67%. Adquirida em outubro de 1991 pelo valor de € 12.034,77;
 - Da quota-parte de 33,33%: Adquirida em fevereiro de 1998 pela importância de € 7.822,60
- H)** O anexo C da declaração oficiosa foi preenchido a zeros, como constava da declaração anteriormente apresentada pela Segunda Requerente;
- I)** Como «*preço de venda*» do imóvel foi considerado o de € 1.250.000,00 e como «*Valor dos encargos*» o de € 0,00 (página 1 da 3.^a parte do procedimento de divergências);
- J)** Em 21-11-2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a Segunda Requerente para exercício o direito de audição sobre o projecto de correção nestes termos:

Deste modo, fica V. Ex.^a notificado da intenção de se efetuarem a(s) seguinte(s) correção(ões) aos valores inscritos na referida declaração Modelo 3:

Anexo	Quadro	Campo	Valor Declarado	Valor a Corrigir	Valor Final
G	4	4001	€ 0,00	€ 1.250.000,00	€ 1.250.000,00

(páginas 1 a 3 da 4.^a parte do procedimento de divergências);

- K)** Em 09-12-2016, a Segunda Requerente pronunciou-se no exercício do direito de audição, nos termos que constam das páginas 4 e 5 da 4.^a parte do procedimento de divergências, cujo teor se dá como reproduzido, em que se faz referência ao citado acórdão do Tribunal da Relação do Porto e a Requerente alega o seguinte:

1. *A Requerente foi declarada, e está, Insolvente.*
2. *O prédio vendido foi apreendido para a respectiva massa Insolvente e por esta alienado.*
3. *A Requerente não foi ouvida, nem interveio na venda e, obviamente, não beneficiou de qualquer mais-valia.*
4. *Se alguma existiu reverteu, integralmente, para a sobredita Massa Insolvente.*
5. *Assim sendo, como é, não faz qualquer sentido que seja a Insolvente a ser tributada por tal. A sê-lo será a Massa Insolvente.*
6. *A Jurisprudência é pacífica, no sentido de considerar que o imposto devido pela mais-valia gerada pela alienação de bens por valor superior àquele pelo que tinham sido adquiridos pelo Insolvente é uma dívida da Massa Insolvente».*

L) Na sequência do exercício do direito de audição, a Autoridade Tributária e Aduaneira manteve a correcção projectada dizendo o seguinte:

Em resposta ao direito de audição exercido no processo de divergências relativo à declaração de IRS de 2015, apresentado neste serviço em 9 do corrente, entrada n.º 2016..., fica notificado:

Conforme Acórdão do TRP. dado no processo n.º 8729/12.4TBVNG-G.P1:

1 - Nos termos do n.º 1 do artigo 81.º do CIRE, quando há uma declaração de insolvência, existe apenas uma transferência dos poderes de administração e disposição dos bens que integram a massa insolvente.

Os bens continuam a ser do insolvente.

2 - Assim, quando o administrador da insolvência pratica atos de liquidação da massa insolvente na forma de venda, por um valor superior ao valor pelo que os bens foram adquiridos, tal corresponde a um acréscimo de património do vendedor, e o imposto que esse acréscimo vai originar é um imposto do devedor mas pelo qual responde o património separado na massa insolvente.

Conforme o ponto 5 da informação vinculativa enviada com a notificação de 2016.11.24:

3 - A alienação onerosa de bens imóveis integrados na massa insolvente, desde que não geradora de rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, constitui uma mais-valia prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Código do IRS.

Pelo exposto, vai este serviço proceder às correcções à declaração de IRS de 2015, nos termos já notificados pelo ofício n.º ... de 2016.11.21, podendo depois reclamar ou impugnar nos termos do artigo 140º do Código do IRS e artigos 68/99º do Código de Procedimento e Processo tributário.

M) Em 28-12-2016, na sequência do exercício do direito de audição, o Senhor Chefe de Finanças de ... proferiu o despacho que consta da página 12 da 4.ª parte do procedimento de divergências, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

Acrescente-se o anexo G relativo a "Mais-valias e outros incrementos patrimoniais", preenchendo-se o quadro 4 em virtude da alienação onerosa efectuada em nome do sujeito passivo em 07-08-2015, por escritura lavrada pelo notário D..., no decurso do processo de insolvência n.º .../13...tbsp-M, referente ao prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de ... sob o n.º..., com os valores para efeitos de IRS da tabela infra:

Identificação Imóvel	Quota-parte	Data Realização	Valor Realização	Data Aquisição	Valor Aquisição a)
Prédio urbano ... -Espinho	2/3	Agosto de 2015	€ 833.333,33	Outubro de 1991	€ 12.034,77
Prédio urbano ... -Espinho	1/3	Agosto de 2015	€ 416.666,67	Fevereiro de 1998	€ 7.822,60

a) Valores apurados nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRS, com base no Processo de Imposto Sucessório n.º ... do Serviço de Finanças de Espinho.

N) Na sequência deste despacho foi elaborado o documento de correcção que consta das páginas 1 a 12 da 5.ª parte do procedimento de divergências, cujo teor se dá como reproduzido, em cujo anexo G se refere, além do mais, o seguinte:

4 ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS [art.º 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS]								
Titular	Realização			Aquisição			Despesas e encargos	
	Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor		
4001	A	2015	8	833.333,33	1991	10	12.034,77	
4002	A	2015	8	416.666,67	1998	2	7.822,60	
SOMA				1.250.000,00			19.857,37	0,00
IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS BENS								
Campos	Freguesia (código)	Tipo	Artigo	Fração / Secção		Quota-parte %		
4001	...	U	...			66,67		
4002	...	U	...			33,33		
4003								
4004								
4005								
4006								
4007								

- O)** A declaração oficiosa deu origem à liquidação de IRS nº 2017..., efectuada em 06-01-2017, no âmbito da qual foi apurado o montante de imposto a pagar de € 309.810,23, ao qual acrescia a quantia de € 21.243,80 a título de sobretaxa e de € 7.652,19 relativa a juros compensatórios, o que fez o valor global a pagar de € 338.706,22;
- P)** No procedimento de divergências, a Autoridade Tributária e Aduaneira incluiu cópia do acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 02-07-2015, proferido no processo n.º 8729/12.4TBVNG-G.P1, cujo teor se dá como reproduzido, em que se decidiu, em sumário, que «*Quando no decurso da liquidação dos bens que integram a massa insolvente de uma pessoa singular, o administrador da insolvência procede a alienação de bens por valor superior àquele pelo qual tinham sido adquiridos pelo insolvente, o imposto devido pela mais-valia gerada por essa alienação [art. 10/1 a) do CIRS] é uma dívida da massa insolvente [art. 51/1c) do CIRE]*»;
- Q)** O processo de insolvência da Segunda Requerente tem o n.º .../13...TBESP-M
- R)** Em 09-03-201, a Segunda Requerente deduziu reclamação graciosa contra a liquidação oficiosa, a qual, por despacho proferido em 14-11-2019 pelo Chefe da Divisão de Justiça Tributária – Contencioso da Direção de Finanças de Aveiro, veio a ser indeferida por extemporaneidade;

- S) Em 06-12-2019 Segunda Requerente requereu a revisão oficiosa da liquidação oficiosa ao abrigo do disposto no nº 4 do art. 78.º da LGT, invocando como fundamento que «no preenchimento do anexo G relativo às mais-valias obtidas na venda do artigo matricial ... de ..., não foram consideradas despesas e encargos relativamente às benfeitorias realizadas antes da respetiva venda no montante global de € 389.300,82» e juntando 87 documentos tendo em vista demonstrar essas despesas, cujos teores se dão como reproduzidos (parte 1, 2, 3 e 4 do procedimento de revisão oficiosa);
- T) Entre os documentos juntos, incluem-se cópias de documentos emitidos pela Câmara Municipal de ..., Conservatória do Registo Predial de ... e um cartório notarial, inclusivamente uma escritura de abertura de crédito com hipoteca no montante de € 1.200.000,00 destinado à construção pela Requerente de um empreendimento imobiliário no imóvel atrás referido e uma lista de pagamentos efectuados no âmbito deste contrato e documentos relativos a despesas bancárias (páginas 26 a 30 da parte 1 do procedimento de revisão oficiosa);
- U) A Segunda Requerente exerceu o direito de audição sobre o projecto de decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa nos termos que constam do por administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, dizendo, além do mais, o seguinte:

Ora, analisados os factos que resultam dos elementos processuais, designadamente da escritura de compra e venda, resulta patente que a alienação em causa foi concretizada no âmbito do Processo de Insolvência n.º .../13...TBESP pela respetiva Administradora de Insolvência.

Nestes termos, competiria àquela administradora assegurar o cumprimento de todas as obrigações fiscais com vista a permitir à AT liquidar e arrecadar todos os impostos devidos em razão daquela alienação, como muito bem se extrai das instruções constantes da Circular nº 10/2015, designadamente no seu Anexo.

E, em consequência, detetada pela AT a falta declarativa, teriam que ser dirigidos todos os procedimentos de notificação para apuramento da matéria tributável e posterior liquidação do IRS ao representante legal da empresa, a já mencionada Administradora de Insolvência, pois a dita falta declarativa lhe era imputável.

De facto, com a designação da Administradora de Insolvência, a contribuinte ficou afastada dos seus poderes de administração e gestão, como decorre do n.º 1 do art. 81º do CIRE, pelo que passou a ser figura marginal dos factos patrimonialmente e fiscalmente relevantes.

Ou seja, nem que quisesse cumprir quaisquer obrigações fiscais, a contribuinte nem sequer tinha conhecimento das operações realizadas pela Administradora de insolvência, designadamente da alienação em causa, e, portanto, estava impedida de atempadamente lhes dar satisfação.

Assim, para além dos vícios legais que poderiam estar a ser arguidos por notificação imperfeita por não terem sido realizadas na pessoa do representante legal da insolvente, nunca se poderá concluir que a contribuinte, requerente ao abrigo do n.º 4 do art. 78º da LGT, adotou um comportamento negligente em todo este processo.

Desde já será de referir que a contribuinte não limitou o seu pedido a arguir, como se refere no ponto 17 do projeto, a existência de erro no preenchimento da declaração oficiosa, nomeadamente do seu anexo G, elaborada pela AT e que ditou a liquidação em causa.

Também se referiu que a contribuinte se encontrava coletada na categoria B de rendimentos e, daí, ter procedido à entrega do anexo C, como constatou a AT.

Estando o imóvel em causa afeto ao desenvolvimento da atividade pela qual se encontrava devidamente registada e coletada, não poderia a AT arrastar a alienação para fora desta categoria de rendimentos, isolando a sua tributação como um ganho fortuito e independente da atividade.

Antes teria que integrar a operação no contexto da contabilidade da contribuinte e decidir, conforme as circunstâncias que viesse a apurar, por uma tributação direta, necessariamente apoiada na contabilidade, ou por uma tributação indireta, em razão de não ter acesso à mesma e à totalidade dos elementos necessários ao concreto apuramento do lucro e da matéria tributáveis.

Ora, tudo isto foi desprezado, tendo a AT, num processo simplificador mas alheio à realidade tributária, optado por tributar a venda como se tratasse de um bem do foro particular da contribuinte e não como um bem que resultava do exercício de atividade comercial.

Este erro representa um vício legal no apuramento da matéria tributável e na posterior liquidação que, só por si, deverá conduzir à total anulação da liquidação.

B. Da errada quantificação efetuada na categoria G de rendimentos B.

Quanto ao preço de venda

Sem prejuízo de sempre se arguir que os proveitos da alienação teriam que ser inseridos na categoria B de rendimentos, entende-se ser de dar a devida evidência aos erros cometidos na quantificação que foi desenvolvida pela AT.

Desde logo, analisados os termos constantes do contrato de compra e venda celebrado em 07/08/2015, haverá que concluir que o preço de venda praticado não foi € 1.250.000,00.

Na verdade, tal contrato refere que a sociedade adquirente, além de ter pago, apenas, o valor de € 125.000,00, ficava obrigada a pagar os valores necessários para garantir o pagamento das dívidas da massa insolvente.

Isto, em razão de ter ficado dispensada de depositar a parte restante do preço. Ou seja, o contrato estabelecia um preço variável em função das dívidas da massa insolvente, tendo como valor mínimo € 125.000,00 e como valor máximo 1.250.000,00.

Perante estes termos contratuais, impunha-se que a AT conhecesse o montante dos pagamentos que o adquirente teve que efetuar para satisfazer as dívidas da massa insolvente, montante esse que, adicionado ao valor inicial de € 125.000,00, iria perfazer o total das verbas despendidas pelo adquirente para concretizar a aquisição do imóvel.

Nada disto foi considerado, tendo a AT decidido operar com o limite máximo que este negócio poderia vir a implicar (1.250.000,00).

Ora, a empresa adquirente, além dos referidos € 125.000,00, apenas teve que pagar as verbas que foram acertadas com os credores da massa insolvente na negociação encetada no âmbito do processo de insolvência, as quais perfizeram um total de € 753.400,00, conforme contratos que se anexam.

Importa dar inteira satisfação ao disposto no art. 44º do CIRS, no que se refere à definição do valor de realização, sendo que os factos apontados indicam que:

- *O valor da contraprestação, o preço pago pelo adquirente, não foi de € 1.250.000,00, mas sim de € 878.400,00, resultado da soma de € 125.000,00 com € 753.400,00;*
- *O valor sobre o qual incidiria a liquidação de IMT, caso fosse este fosse devido, também não corresponde a € 1.250.000,00, mas aos ditos € 878.400,00.*

Caso persistam quaisquer dúvidas, a AT, em obediência aos princípios tributários da certeza e da verdade material, deveria solicitar informação junto do processo de insolvência para conhecer, com toda a segurança, o preço que efetivamente foi pago pela empresa adquirente.

Não faz qualquer sentido considerar que esta operação foi desenvolvida pelo valor de € 1.250.000,00 quando o adquirente pagou e contabilizou valores muito inferiores para se tornar proprietário do imóvel e não se pode considerar que, sendo o preço de compra de € 878.400,00, o preço tomado como de venda possa ser diverso.

B.2 Quanto ao preço de compra

O valor de aquisição que foi considerado pela AT ascendeu ao montante de € 19.587,37, situado em dois momentos distintos:

- *Em 10/1991, € 12.034,77;*
- *Em 02/1998, € 7.822,60.*

Todavia, a contribuinte realizou obras de beneficiação avultadas, as quais, conforme documentos que foram juntos à petição inicial, totalizam € 254.216,15.

Deste modo, a AT deveria, como resulta da lei, nomeadamente do arts 51º do CIRS, ter considerado, no apuramento do rendimento que efetuou pela categoria

G, estas duas realidades (valores de aquisição de € 19.587,37 e despesas com a valorização dos bens de € 254.216,15).

Em face de tudo quanto foi exposto e como é de Justiça, entende-se que a AT está obrigada a rever a decisão projetada, admitindo o enquadramento do pedido no n.º 4 do arts 788 da LGT e determinando a matéria tributável com as regras da categoria B.

V) Na sequência da apresentação do pedido de revisão oficiosa, Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu uma informação, que consta da página 29 da parte 4 do procedimento de revisão oficiosa, em que se refere, além do mais, o seguinte:

C... NIF..., apresenta pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS n.º 2017..., referente ao ano de 2015, alegando que “no preenchimento do anexo G relativo às mais-valias obtidas na venda do artigo matricial ... de não foram consideradas despesas e encargos relativamente às benfeitorias realizadas antes da respetiva venda no montante global de 6 389.300,82.”

A liquidação foi efetuada. em 2017/01/03, e o pedido de revisão entrou, em 2019/12/06, pelo que é tempestivo, de acordo com o preceituado no art.º 78.º da LGT.

A contribuinte tem legitimidade para o acto.

A liquidação mencionada resultou da declaração oficiosa efetuada pelo Serviço, ...-2015-....

W) O pedido de revisão oficiosa foi indeferido por despacho de 21-07-2020, proferido pela Senhora Subdirectora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira que manifesta concordância com a uma Informação que consta da parte do procedimento de revisão oficiosa, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

FACTOS:

1 - Foi elaborada a informação n.º 503/2020, na qual se explanaram os fundamentos justificativos da proposta de indeferimento do presente procedimento de revisão oficiosa - cfr. fls, 268 a 270 dos autos.

2 - Por despacho de 14-05-2020 da Sra. Chefe de Divisão de Administração desta DSIRS, foi determinado que se procedesse à audição prévia da requerente - cfr. fl. 268.

3 - Esta foi notificada para - por escrito e no prazo de quinze dias - exercer o direito de audição prévia, através de ofício enviado por esta unidade orgânica em 04-06-2020 - cfr. fl. 162 dos autos.

4 - Conforme "print" extraído do sistema informático desta Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), constata-se que o ofício mencionado no ponto que antecede foi remetido via CTT - idem, fls 162.

5 - Conforme franquias apostas pelos CTT no sobrescrito que continha o expediente através do qual a requerente veio exercer o mencionado direito de audição prévia, tal exercício teve lugar em 22-06-2020 - cfr. fl. 168 dos autos.

6 - No exercício do direito de audição prévia, a requerente veio alegar, em síntese - cfr. fls. 163a 167 dos autos:

- A alienação em causa foi concretizada pela respetiva Administradora de Insolvência no âmbito do Processo de Insolvência n.º .../13...TBESP.

- Termos em que competiria àquela assegurar o cumprimento de todas as obrigações fiscais.

- Com a designação da Administradora de Insolvência a contribuinte ficou afastada dos seus poderes de administração e gestão.

- Nem que quisesse cumprir quaisquer obrigações fiscais a contribuinte nem sequer tinha conhecimento das operações realizadas pela Administradora de Insolvência, designadamente a alienação em causa.

- Pelo que nunca se poderá concluir que a contribuinte, requerente ao abrigo do n.º 4 do art. 78.º da LGT, adotou um comportamento negligente ao longo de todo este processo.

- *Termos em que o pedido apresentado deve merecer enquadramento naquela norma.*
- *A contribuinte não limitou o seu pedido a arguir, como se refere no ponto 17 do projeto de decisão, a existência de erro no preenchimento da declaração oficiosa elaborada pela AT, nomeadamente no seu anexo G.*
- *Também se referiu que a contribuinte se encontrava coletada na categoria B de rendimentos e daí ter procedido à entrega do anexo C.*
- *Estando o imóvel em causa afeto à atividade pela qual se encontrava devidamente coletada, não poderia a AT arrastar a alienação para fora desta categoria de rendimentos, isolando a sua tributação como um ganho fortuito e independente da atividade.*
- *Antes teria que integrar a operação no contexto da contabilidade da contribuinte e decidir, conforme as circunstâncias que viesse a apurar, por uma tributação direta ou indireta.*
- *Tudo isto foi desprezado, tendo a AT, num processo simplificador, optado por tributar a venda como se de um bem do foro particular da contribuinte se tratasse e não de um bem que resultava do exercício de uma atividade comercial.*
- *Erro que representa um vício legal no apuramento da matéria tributável e na posterior liquidação e que, por si só, deveria conduzir à total anulação daquela.*
- *Ó contrato de compra e venda celebrado com a sociedade adquirente do bem estabelecia um preço variável em função das dívidas da massa insolvente, tendo como valor mínimo € 125.000 e valor máximo € 1.250.000.*
- *Sendo que tal contrato estatuiu que aquela sociedade, além de ter pago, apenas, o montante de € 125.000, ficava obrigada a pagar os valores necessários para garantir a satisfação das dívidas da massa insolvente.*

- *Perante estes termos contratuais, impunha-se que a AT conhecesse o montante dos pagamentos que a sociedade adquirente teve que efetuar para satisfazer as dívidas da massa insolvente, o qual, adicionado ao valor inicial de € 125.000, fez o total das verbas despendidas por aquela sociedade para concretizar a aquisição do bem imóvel.*

- *A empresa adquirente, além dos referidos € 125.000, apenas teve que pagar as verbas que foram acertadas com os credores da massa insolvente na negociação encetada no âmbito do processo de insolvência, os quais perfizeram um total de € 753.400, conforme contratos que alega juntar.*

- *Nos termos do disposto no art. 44º do CIRS, no que se refere à definição do valor de realização, temos que o valor de realização (o preço pago pelo adquirente) foi de € 878.400 -resultado da soma de € 125.000 com € 753.400 - e não de € 1.250.000.*

- *A contribuinte realizou avultadas obras de beneficiação, que totalizaram o valor de € 254.256,15.*

- *Deste modo, a AT deveria, conforme resulta do art. 51º do CIRS, ter considerado, no apuramento do rendimento da categoria G, esse montante de despesas com a valorização do bem.*

E, em face de tudo quanto foi exposto, requer à AT a revisão da decisão projetada, admitindo o enquadramento do pedido no n.º 4 do art. 78º da LGT e determinando a matéria tributável com as regras da categoria B.

INFORMAÇÃO:

7 - O direito de audição foi exercido tempestivamente.

8 - A contribuinte defende que era a Administradora de Insolvência quem tinha de cumprir a obrigação declarativa relativa ao seu IRS respeitante ao ano em causa no presente procedimento (2015).

9 - Não é esta a posição assumida quer pela doutrina, quer pela jurisprudência.

10 - Vejamos em que termos:

11 - No Acórdão proferido pelo Tribunal da Relação do Porto em 02-07-2015, no âmbito do processo n.º 8729/12.4TBVNG podemos ler:

"A insolvente, como pessoa singular que é, está obrigada a fazer uma declaração de rendimentos para efeitos do imposto respetivo. E nessa declaração de rendimentos tem de declarar os acréscimos patrimoniais por mais-valias. Assim, não se vê razão para dizer que não era à insolvente que cabia fazer a declaração. Para mais, tendo em conta que o Al, como resulta das suas alegações de recurso entende que não tinha que declarar as mais-valias à autoridade tributária. É que, como já se viu, com a separação patrimonial decorrente da declaração de insolvência, não passa a haver duas pessoas distintas, a insolvente e a massa (...)"

12 - Mas não só pela designada "jurisprudência comum", já que também a tributária aponta no mesmo sentido.

13 - Concretamente o Acórdão proferido pelo STA em 08-03-2017, no processo que ali correu termos sob o n.º 01660/15, onde expressamente consta:

"Daqui decorre que existe a obrigação de declarar qualquer alienação de bens imóveis da massa falida e essa obrigação não pode recair senão sobre o insolvente.

Na verdade, o insolvente, pessoa singular e sujeito passivo de IRS, continua obrigado ao cumprimento das suas obrigações tributárias, nomeadamente ao cumprimento das obrigações declarativas, para efeitos de apuramento de rendimento tributável em sede de IRS, como previsto no art. 57.º do CIRS.

E bem se percebe que a obrigação declarativa se mantenha na esfera do insolvente."

14-E mais adiante:

"Em conclusão, o insolvente, pessoa singular, não pode deixar de apresentar a declaração de rendimentos, incluindo o nexo exigido pela alienação do seu imóvel (categoria G - mais-valias e outros incrementos patrimoniais), sob pena de omitir documentos e informações fiscalmente relevantes e ser sujeito a uma contra-ordenação tributária, por violação

do disposto no art. 57.º do CIRS, prevista como contra-ordenação tributária e punida nos termos do art. 117.º do RGIT."

15 - *No mesmo sentido se inclina a doutrina, como podemos ver pelos seguintes extratos:*

16 - *Beatriz Capelo Dias e Bruno Santiago in A responsabilidade pelo imposto devido na liquidação dos bens que integram a massa insolvente, publicado nos Cadernos de Justiça Tributária, n.º 13, julho a setembro de 2016, Centro de Estudos Jurídicos do Minho, pág. 11, defendem:*

"O insolvente pessoa singular mantém-se como sujeito passivo das obrigações tributárias que a ele respeitam, pois é ele que goza de personalidade e capacidade tributárias e legitimidade passiva, conferida por lei."

17 - *Igual posição sustenta Sara Luís da Silva Veiga Dias, in O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência, Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Universidade do Minho, Escola de Direito, 2012, pág. 121, quando escreve que "no caso da pessoa singular, o insolvente não pode ser fisicamente extinto por força da declaração de insolvência Ora, assim sendo, não terá nexos esperar que fique a cargo do Administrador de Insolvência o cumprimento das suas obrigações tributárias."*

18 - *E mais à frente:*

"O insolvente singular, apesar de impedido de onerar/vender os seus bens, deverá continuar a cumprir pessoalmente com as suas obrigações."

19 - *Em igual sentido pugna Maria João Ferreira de Menezes, in O Crédito Tributário no Contexto do Direito da Insolvência, Dissertação de Mestrado Profissionalizante (Mestrado em Direito e Economia), Universidade de Lisboa. Faculdade de Direito, 2018, págs. 44-45, ao deixar lavrado:*

"Para além da obrigação principal de pagamento dos impostos, incide sobre os sujeitos passivos todo um conjunto de obrigações tributárias acessórias, tendentes ao apuramento do imposto a pagar, como resulta do disposto no n.º 2 do artigo 31.º da LGT. O Código do IRS impõe, no seu artigo 57.º, um dever de declaração à administração tributária de todos os rendimentos auferidos no ano

anterior. O administrador de insolvência não se substitui ao insolvente no cumprimento das obrigações tributárias, à semelhança do que pode suceder relativamente às pessoas coletivas, caso a administração seja conferida ao próprio devedor, como resulta do regime instituído no artigo 65.º do GIRE."

20 - Destarte, dúvidas não restam que era sobre a requerente que impedia a obrigação declarativa relativa ao seu IRS respeitante ao ano de 2015.

21 - Não a tendo cumprido, mantém-se o que se sustentou no projeto de decisão quanto à existência de uma situação de negligência impeditiva de aplicar à situação ora em análise a figura procedimental prevista no n.º 4 do art. 78º da LGT.

22 - Por outro lado e ainda que assim não sucedesse, não poderiam os argumentos aduzidos pela contribuinte na peça em que exerce o seu direito de audição obter vencimento.

23 - Senão vejamos:

24 - A requerente vem agora contestar o enquadramento da alienação efetuado pela AT em sede de categoria de rendimentos.

25 - Sucede que no requerimento que deu origem ao presente procedimento aquela apenas alegou:

"No preenchimento do anexo G relativo à vem reportar-se ao art. 51º do CIRS a propósito de alegadas s mais-valias obtidas na venda do artigo matricial ... de..., não foram consideradas despesas e encargos relativamente às benfeitorias realizadas antes da respetiva venda no montante global de € 389.300,82."

26 - Nada afirmando ou argumentando quanto ao referido enquadramento.

27 - Que assim aceita (pelo menos, implicitamente).

28 - Por outro lado, na parte final da peça em que exerce o seu direito de audição prévia, a requerente vem reportar-se ao art. 51º do CIRS a propósito de despesas alegadamente efetuadas com a beneficiação do imóvel objeto de alienação.

29 - Ora, este artigo aplica-se a situações em que são apuradas mais-valias resultantes da prática de determinadas operações.

30 - *Mais-valias essas que, para efeitos de IRS, são consideradas rendimentos da categoria G.*

31 - *Assim se contradizendo a contribuinte.*

32 - *Acrescendo que o anexo C entregue em anexo à declaração modelo 3 apresentada em nome da contribuinte relativamente ao ano de 2015 em 12-08-2016 foi preenchido a "zeros" -cfr. fls. 129 a 134 dos autos.*

33 - *Tal como os seus congéneres que acompanharam as declarações (quer originais, quer de substituição) apresentadas em seu nome relativamente aos anos de 2013 e 2014-cfr. fls. 178, 190 e 196 dos autos.*

34 - *Pelo que os mesmos indiciam a inexistência de atos ou operações praticados no desenvolvimento ou prossecução da atividade exercida pela requerente.*

35 - *A contribuinte vem também alegar juntar contratos suscetíveis de demonstrar que o montante que deve ser considerado como de valor de realização do imóvel é aquele que índice.*

36 - *Todavia, os contratos em que é parte dos quais anexa cópias ao documento em que exerce o direito de audição, são:*

- *Um contrato de abertura de crédito com hipoteca no montante de € 1.200.000, celebrado em 11-12-2007 com E...-cfr. fls. 204 a 206 dos autos.*

- *Um contrato de prestação de serviços para fiscalização e acompanhamento de execução da obra efetuada no imóvel alienado, outorgado em 31-01-2008 com F..., Lda., no valor de € 1.875-cfr. fls. 233 e 234 dos mesmos autos.*

- *E um contrato de prestação de serviços de elaboração de projetos de especialidade e assistência técnica especial, celebrado em 28-04-2010 com G..., Lda., no montante de € 40.000 - cfr. fls. 258 e 259 dos autos.*

37 - *Sendo que este último nem identifica com precisão o imóvel objeto da prestação dos serviços, limitando-se a reportar-se a um "edifício em ...".*

38 - No mais, a requerente limita-se a juntar à peça em que exerce o direito de audiência cópias de extratos bancários, faturas, recibos, cheques e de uma ata de transação judicial.

39 - Os quais já havia anexado ao requerimento em que peticionava a revisão da liquidação contestada.

40 - Ora, a prova dos factos alegados pelos sujeitos passivos incumbe a estes, nos termos constantes do n.º 1 do art. 74.º da LGT.

41 - Sendo patente que, face aos elementos anexos mencionados, tal prova não foi efetuada.

42 - Nem de qualquer forma poderia sê-lo no âmbito do presente procedimento por, nos termos constantes do projeto de decisão e acima reiterados, nos havermos confrontado, no caso ora em apreço, com uma situação de negligência da contribuinte.

43 - Que não apresentou o anexo donde constasse a transação do imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia e concelho de ... sob o artigo

44 - Mesmo quando instada a fazê-lo no âmbito do procedimento de gestão de divergências que, em seu nome - e sob o código "D39", que se reporta a casos de "alienação de imóveis" foi instaurado no Serviço de Finanças de ... (cfr. pontos 3 a 6 do projeto de decisão).

- X)** A Segunda Requerente recebeu o prédio por herança dos seus pais, reconstruiu o imóvel uma parte para uso próprio e outra para vender (declarações de Parte da Segunda Requerente e depoimento da testemunha H...);
- Y)** A Segunda Requerente suportou despesas para a reconstrução do imóvel, designadamente as indicadas nos juntos com o pedido de revisão oficiosa;
- Z)** Em 06-02-2008, a Segunda Requerente apresentou a declaração de início de actividade que consta do documento n.º 3 junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira em 02-07-2021, cujo teor se dá como reproduzido, em que declarou como CAE principal a actividade de compra e venda de bens imobiliários e optou pelo regime de contabilidade organizada;

- AA)** Nas declarações modelo 3 que apresentou a partir do ano de 2009 até 2015, a Requerente incluiu anexo C relativo a rendimentos empresariais (documentos juntos pela Autoridade Tributária e Aduaneira em 02-07-2021, cujos teores se dão como reproduzidos);
- BB)** A reconstrução do imóvel foi efectuada como empresária em nome individual, no âmbito da actividade empresarial da Segunda Requerente (declarações cujas cópias constam do processo administrativo e declarações de Parte da Segunda Requerente e depoimento da testemunha H...);
- CC)** A Requerente pagou IMI relativo ao imóvel referido até 2011 do prédio em regime de propriedade plena, com o valor patrimonial de € 51.403,60; em 2012 a Requerente pagou IMI relativamente ao mesmo prédio dividido em 7 fracções com o valor patrimonial tributário de € 364.560,00 (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- DD)** Em 08-20-2015 foi publicado no Citius o anúncio da prestação de contas no processo de insolvência n.º .../13...TBESP-M, cuja cópia consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido
- EE)** Entregou a uma firma de contabilidade que tratava de tudo e era específica de contabilidade (declarações de Parte da Segunda Requerente e depoimento da testemunha H...);
- FF)** No referido processo n.º .../13...TBESP foi proferida decisão judicial em 01-03-2017, em que se refere:
- «Citando o douto Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 02-07-2015 (www.dgsi.pt), com o qual se concorda (e porque não é aplicável ao caso o disposto no artigo 268º do CIRE), quando, no decurso da liquidação dos bens que integram a massa insolvente de uma pessoa singular, o administrador da insolvência procede a alienação de bens por valor superior àquele pelo qual tinham sido adquiridos pelo insolvente, o imposto devido pela mais-valia gerada por essa alienação (nos termos do artigo 10º, n.º1, al. a) do CIRS) é uma dívida da massa insolvente, nos termos do artigo 51º, n.º 1, al. c) do CIRE.*

Por conseguinte e sendo devidas mais-valias, assiste razão ao MP na douta promoção que antecede, constituindo uma dívida da massa.

Notifique, incluindo a AT».

(parte 6 do procedimento de divergências);

GG) A decisão que antecede foi notificada à Autoridade Tributária e Aduaneira (página 3 da parte 6 do procedimento de divergências);

HH) Em 16-11-2020, os Requerentes apresentaram o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pelas Requerentes e os que constam do processo administrativo.

Não há outros factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

A declarante C... e a testemunha H... aparentaram isenção e com conhecimento dos factos que relataram.

A testemunha H... era o contabilista certificado que tratava da contabilidade da Segunda Requerente.

Quanto as despesas suportadas com a construção do imóvel consideram-se provadas com os documentos juntos pela Segunda Requerente no pedido de revisão oficiosa, uma vez que se afigura evidente que a transformação do prédio implicou despesas e a Autoridade Tributária e Aduaneira nada alega nem demonstra que possa suscitar dúvidas sobre a correspondência desses documentos à realidade.

3. Matéria de direito

3.1. Excepção do erro na forma de processo

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que há erro na utilização do processo arbitral por as Requerentes pretenderem «alegar toda e qualquer ilegalidade do ato de liquidação» e «isso poderia constituir causa de pedir em sede de procedimento de reclamação graciosa ou ao abrigo do disposto na parte inicial do n.º 1 do art. 78.º da LGT (a apresentar no prazo da reclamação), mas não ao abrigo do disposto no n.º 4 deste artigo».

É claro que não se verifica qualquer erro na forma de processo, pois as Requerentes pretendem impugnar um acto de liquidação e o processo arbitral é uma meio adequado para apreciação da pretensão formulada, como decorre do teor expresso do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

De resto, não tem correspondência com o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que o pedido de revisão oficiosa se enquadra no n.º 4 do artigo 78.º da LGT.

Na verdade, embora a segunda Requerente tenha feito referência ao n.º 4 do artigo 78.º no pedido de revisão oficiosa, resulta manifestamente do pedido que a Requerente pretendeu imputar erros à liquidação efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, com base numa declaração oficiosa que ela própria elaborada, desde logo por não terem sido consideradas as inúmeras despesas que a Segunda Requerente invocou no pedido.

Para além disso, a Requerente nem faz referência aos requisitos previstos no n.º 1 do artigo 78.º da LGT (injustiça grave ou notória), invocando, antes «erro na respectiva declaração de rendimentos» que foi elaborada pela Autoridade Tributária e Aduaneira com elementos que ela própria entendeu dever utilizar e que o contribuinte considera errada.

Está-se, assim, perante um pedido de revisão oficiosa baseado em vício de «erro» imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira e não em injustiça grave ou notória.

Trata-se, por isso, de uma situação enquadrável na parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, sem prejuízo de, eventualmente, a situação também poder constituir injustiça grave ou notória, o que não foi invocado pela Segunda Requerente.

O lapso de enquadramento da Segunda Requerente ao referir o n.º 4 do artigo 78.º, não afasta a realidade de se tratar de um pedido de revisão oficiosa baseado em erro imputável aos serviços.

Por outro lado, a decisão do pedido de revisão oficiosa não se limitou a apreciar a admissibilidade do pedido de revisão oficiosa, antes de pronunciou expressamente sobre que legalidade da liquidação, manifestando o seu entendimento sobre a improcedência dos vícios que a Segunda Requerente lhe imputou, inclusivamente no exercício do direito de audição. Assim, por exemplo, a Autoridade Tributária e Aduaneira apreciou expressamente o vício de enquadramento da actividade na categoria G, afirmando na decisão do pedido «*a inexistência de atos ou operações praticados no desenvolvimento ou prossecução da atividade exercida pela requerente*».

Está-se, por isso, perante uma decisão que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação, para cuja impugnação é meio próprio o processo de impugnação judicial, nos termos das alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, e, consequentemente, é também meio próprio o processo arbitral, que é meio alternativo ao processo de impugnação judicial (artigo 124.º, n.º 2, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril).

3.2. Excepção da intempestividade do procedimento de revisão oficiosa e a consequente caducidade do direito de acção

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que

- em 2018, o prazo para atacar a liquidação com fundamento na respetiva ilegalidade se havia esgotado, por maioria de razão, agora o mesmo se encontra há muito mais tempo precludido, o que dita a caducidade do direito a intentar a presente acção;
- atacar aquela liquidação com os argumentos com que as Requerentes agora o fazem se nos afigura constituir pretensão insuscetível de sustentar;
- e – mais ainda – absolutamente impossível de subsumir à previsão constante do n.º 4 do art. 78.º da LGT.
- não acolhe o conceito de legalidade (pois o consagrou na parte inicial do seu n.º 1), nem tem em conta actos de liquidação (igualmente abrangidos pela previsão plasmada no mesmo número inicial);

– e, não se acolhe a pretensão das requerentes em virem, no momento presente, atacar, nas suas próprias palavras, “toda e qualquer ilegalidade que possa ter ferido o ato de liquidação”.

O n.º 1 do artigo 78.º do lucro tributável estabelece que *«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»*.

Para além disso, o n.ºs 3 e 4 do mesmo artigo prevêem a possibilidade de revisão oficiosa do acto de fixação da matéria tributável com fundamento em injustiça grave ou notória, no prazo de três anos.

É verdade que a Segunda Requerente não apresentou o pedido de revisão oficiosa no prazo de 120 dias previsto para a reclamação graciosa no n.º 1 do artigo 70.º do CPPT e, esgotado este prazo, apenas poderia pedir a revisão com fundamento em erro imputável aos serviços ou injustiça grave ou notória.

Mas, neste caso, a Segunda Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa com fundamento em erro da liquidação, por não ter considerado as inúmeras despesas que invocou, e esse erro é imputável aos serviços, pois foi a Autoridade Tributária e Aduaneira que emitiu a liquidação por sua iniciativa.

Por isso, está-se perante uma situação enquadrável na parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Para além disso, também são erros imputáveis aos serviços os que a Segunda Requerente invocou ao exercer o direito de audição, sobre o enquadramento das mais-valias na categoria G, em vez da categoria C do IRS, e quanto erro no preço de venda considerado na liquidação, que a Segunda Requerente defendeu não ser o de € 1.250.000, mas sim de *«€ 878.400,00, resultado da soma de € 125.000,00 com € 753.400,00»*.

O pedido de revisão oficiosa foi apresentado menos de quatro anos a contar da liquidação oficiosa elaborada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que, desde logo, tem de se concluir pela sua tempestividade. Para além disso, não estando o tributo pago, o

pedido de revisão oficiosa podia ser apresentado «*a todo o tempo*», com fundamento em erro imputável aos serviços.

Assim, se é certo que as Requerentes não podem arguir vícios que não tenham a natureza de «*erros*», designadamente, vícios procedimentais, também o é que podiam pedir a revisão oficiosa com fundamento nos erros referidos, que têm potencialidade para constituírem erro sobre os pressupostos de facto e erro sobre os pressupostos de direito.

Mas, por outro lado, quanto a esses vícios qualificáveis como erro sobre os pressupostos de facto e erro sobre os pressupostos de direito, as Requerentes não estão sequer limitadas pelos que arguíram no pedido de revisão oficiosa, pois, como decidiu o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, por unanimidade, no acórdão de 03-06-2015, processo n.º 0793/14:

Na impugnação judicial subsequente a decisão da AT que recaia sobre reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa do acto tributário, podem, e devem, os órgãos jurisdicionais conhecer de todas as ilegalidades de substância que afectem o acto tributário em crise, quer essas ilegalidades tenham ou não sido suscitadas na fase graciosa do litígio, impondo-se-lhes um dever acrescido quando se tratem de questões de conhecimento oficioso.

Por isso, apenas procede a excepção quanto a vícios de natureza procedimental que as Requerentes invocam, improcedendo quanto aos restantes vícios.

3.3. Excepção da falta de interesse em agir

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a questão da falta de interesse em agir apenas em relação à Massa Insolvente, por a liquidação ter sido efectuada apenas em nome da Segunda Requerente e o pedido de revisão oficiosa ter sido apresentado apenas por esta.

A legitimidade da Massa Insolvente para intervir no presente processo não é questionada pela Autoridade Tributária e Aduaneira e é clara à face do artigo 9.º, n.º1, do CPPT aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, em que se reconhece legitimidade a «*quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido*».

Neste caso, como se refere na alínea EE) da matéria de facto fixada, foi proferido um despacho judicial no processo de insolvência, que foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira, em que foi decidido que «*o imposto devido pela mais-valia gerada por essa alienação (nos termos do artigo 10º. n.º1. al. a) do CIRS) é uma dívida da massa insolvente, nos termos do artigo 51º, n.º 1, al. c) do CIRE*».

O interesse da Massa Insolvente em anular a liquidação é, assim, evidente, pois ela é um acto lesivo a o património autónomo que ela constitui e dos interesses dos credores da insolvente que a Massa Insolvente visa acautelar.

Por outro lado, o interesse em agir constitui um pressuposto processual (¹) ou condição da acção (²) e "*consiste na necessidade de usar do processo, de instaurar ou fazer prosseguir a acção*".(³)

O *interesse processual*, traduz a situação objectiva de carência de tutela jurisdicional por parte do autor. Implica tal pressuposto uma *situação de necessidade real, justificada e razoável* (⁴), autorizando que o autor recorra aos tribunais «*quando o direito por ele alegado não lhe atribui por si só a faculdade de requerer essa tutela judicial*» (⁵).

O interesse em agir é um interesse de natureza processual, de natureza secundária e instrumental em relação ao interesse substancial primário, existindo apenas para protecção deste interesse substancial.

No caso em apreço, em face do referido despacho judicial que atribuiu à Massa Insolvente a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela mais-valia gerada pela alienação, e da decisão do pedido de revisão oficiosa que manteve a liquidação, é também claro que a Massa Insolvente tem interesse no desfecho do presente processo, que pode afastar ou minorar tal responsabilidade que deriva da liquidação impugnada.

Por isso, improcede a excepção da falta de interesse em agir.

¹ Neste sentido, ANSELMO DE CASTRO, Direito Processual Civil Declaratório, volume II, páginas 253-254.

² Neste sentido, MANUEL DE ANDRADE, Noções Elementares de Processo Civil, 1979, páginas 82-83.

³ ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA, e SAMPAIO E NORA, Manual de Processo Civil, 1.ª edição, página 170.

⁴ J. P. REMÉDIO MARQUES, *Acção Declarativa*, 3.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2011, pág. 406.

⁵ Nestes termos, M. TEIXEIRA DE SOUSA, *As Partes, O Objecto e a Prova na Acção Declarativa*, Lisboa, Lex, 1995, pág. 106.

3.4. Vícios imputados à liquidação impugnada

Como já se referiu no ponto 3.2., não tendo sido apresentado o pedido de revisão oficiosa no prazo da reclamação administrativa, apenas podem ser fundamento de anulação da liquidação erros imputáveis aos serviços, como decorre da parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Por isso, não se toma conhecimento dos vícios de natureza procedimental e formal invocados pelas Requerentes.

3.4. Vício por erro da liquidação derivado da aplicação do regime da categoria G de IRS

À face da prova produzida é evidente que a actividade da Segunda Requerente ao reconstruir o imóvel se integra na sua actividade empresarial, sendo mesmo a única actividade empresarial que desenvolveu.

Estando esta actividade da Segunda Requerente declarada para efeitos fiscais, com opção pelo regime de contabilidade organizada, está afastada a possibilidade de tributação das mais-valias no âmbito da categoria G de IRS, pois como resulta do teor expresso do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, «*constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais ...*».

A falta de declaração desses rendimentos pela Segunda Requerente no anexo C da sua declaração de rendimentos não os transforma em rendimentos não empresariais.

Numa situação em que a Autoridade Tributária e Aduaneira tinha conhecimento de que a Requerente desenvolvia actividade empresarial relativa imóveis e desconhecia se a venda do imóvel se integrava ou não nessa actividade, a Autoridade Tributária e Aduaneira tinha a obrigação de averiguar a natureza dos rendimentos, efectuando todas as diligências necessárias para tal (como lhe impunha o artigo 58.º da LGT), designadamente através de uma inspecção tributária, que é o meio legalmente previsto para «*a indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários*» [artigo 2.º, n.º 2, alínea b), do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária e Aduaneira], não

podendo, em face da sua subordinação ao princípio da legalidade (artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT), substituir o procedimento inspectivo previsto na lei por um palpite (neste caso errado) sobre a natureza dos ganhos resultantes da venda do imóvel, como está ínsito na notificação que efectuou à Segunda Requerente, referida na alínea D) da matéria de facto fixada.

Por isso, a liquidação impugnada, que tem subjacente o entendimento de que a venda não se integrava na actividade empresarial da Requerente, enferma de erro sobre os pressupostos de facto que é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que emitiu a liquidação por sua iniciativa, sem se suportar em qualquer declaração da Segunda Requerente nesse sentido.

E desse erro sobre os pressupostos de facto resultou também um erro sobre os pressupostos de direito imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, ao basear a liquidação no artigo 10.º do CIRS.

Para além disso, decerto é ainda menos justificável a manutenção da liquidação na decisão do pedido de revisão oficiosa, após a Segunda Requerente ter esclarecido a natureza empresarial da venda do imóvel.

Pelo exposto, a liquidação impugnada enferma de vícios de erro sobre os pressupostos de facto e erro sobre os pressupostos de direito que justificam a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.5. Decisão do pedido de revisão oficiosa

A decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que manteve a liquidação, enferma os mesmos vícios pelo que também de justifica a sua anulação.

3.6. Liquidação de juros compensatórios

A liquidação de juros compensatórios te como pressuposto da liquidação de IRS, pelo que enferma dos vícios que afectam esta, justificando-se também a sua anulação.

3.7. Questões de conhecimento prejudicado

Obtida a conclusão de que se justifica a anulação da liquidação impugnada com fundamento em que impede a renovação dos actos com o mesmo sentido e assegura eficaz tutela dos interesses das Requerentes, fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente.

4. Decisão

Nestes termos acordam neste Tribunal Arbitral em:

- A)** Julgar improcedentes as excepções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
- B)** Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- C)** Anular o despacho de 21-07-2020, proferido pela Senhora Subdirectora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira que decidiu o pedido de revisão oficiosa;
- D)** Anular a liquidação de IRS nº 2017..., efectuada em 06-01-2017, no âmbito da qual foi apurado o montante de imposto a pagar de € 309.810,23, ao qual acrescia a quantia de € 21.243,80 a título de sobretaxa e de € 7.652,19 relativa a juros compensatórios, o que fez o valor global a pagar de € 338.706,22;

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **338.516,97**.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **5.814,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 13-09-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Augusto Vieira)