

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º:1344/2024-T

Tema: IRS – Procedimento de Divergência, Incrementos Patrimoniais, Fundo de Investimento Imobiliário. Inutilidade superveniente; Abuso de Direito; Erro nos pressupostos de facto de Direito.

SUMÁRIO:

- I - Os vícios na caracterização da operação, na data da aquisição e no valor de aquisição das unidades de participação em fundo de investimento, sendo objectivos e incontornáveis, constituem erros nos pressupostos de facto e de direito do acto tributário que, inelutavelmente, o ferem de ilegalidade.**
- II - O não exercício do direito de audiência prévia não pode converter-se numa sanção para o seu titular, transmutando tal direito, constitucionalmente garantido, num dever com efeito de confissão ou, pelo menos, com efeito de precluir o recurso contencioso do ato administrativo.**
- III - A figura do Abuso de Direito, pressupõe o exercício ilegítimo de um direito e só acontece *“quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito”*, como se recolhe do artigo 334.º do Código Civil.**
- IV - Findo o prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral, a Administração Tributária fica impossibilitada de praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e**

período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos (artigo 13.º do RJAT).

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof.ª Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dr. José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora e Dr. A. Sérgio de Matos (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 24-02-2025, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., residente na Rua ..., n.º ...-... Lisboa, com o NIF..., vem, nos termos dos artigos 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, veio requerer a constituição de tribunal arbitral colectivo em matéria tributária nos termos do artigo 5.º, n.º 3, alínea a) do RJAT, tendo o pedido de pronúncia arbitral por objecto a liquidação adicional de IRS e juros compensatórios n.º 2023..., relativa ao ano de 2019, no montante global de € 2.497.591,68 e a decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada em 15-05-2024, impetrando a anulação de ambos e o reembolso do montante de imposto e de juros compensatórios por si pagos, acrescido de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 16-12-2024, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e, automaticamente, notificado à AT.

Em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou

os árbitros deste Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar (artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e c), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD).

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 24-02-2025.

Em 13-03-2025, o SP requereu a junção do Doc. n.º 6, que havia protestado juntar com o PPA e 12 documentos, comprovativos do pagamento da dívida de IRS na sua totalidade.

Notificada para o efeito, a Requerida veio, em 27-03-2025, alegando dificuldades operacionais de acesso ao PA, necessário para o exercício do contraditório, requerer a prorrogação do prazo para a apresentação da Resposta e junção do processo administrativo instrutor, por prazo nunca inferior 20 dias, ao abrigo do disposto no n.º 5 do art.º 569.º do CPC, bem como do princípio da livre condução do processo pelo Tribunal Arbitral, previsto no n.º 2 do art.º 19.º do RJAT, o que lhe foi deferido pelo Despacho de 28-03-2025.

Após ter invocado como justo impedimento o apagão de energia elétrica a nível nacional, facto público e notório, que inviabilizou o acesso à internet e ao sistema informático, tanto da Requerida, como do Tribunal Arbitral (*vide* requerimento de 30-04-2025 e despacho de 07-05-2025), a AT apresentou Resposta e juntou o processo administrativo, em 01-05-2025.

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) defendeu-se: invocando como questão prévia a revogação parcial do acto de liquidação e a consequente exceção dilatória da inutilidade superveniente da lide; por excepção, aduzindo o abuso de direito de ação quanto à imputação do vício de inexistência do facto tributário e por impugnação, concluindo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente

Em requerimento de 20-05-2025, veio o SP alertar para a existência de uma carta apócrifa, encimada pela palavra “*Urgente*” e respectivos dizeres de que destaca “*Em causa a caducidade do direito à liquidação Artº 45º da LGT*”, bem assim do sobrescrito - sem qualquer remetente - no qual, aparentemente, terá sido enviada a referida carta, constantes a fls. 23 e 24 do PA.

Alegando a susceptibilidade da relevância de tais documentos para a decisão da causa, requereu:

- a) Identificação do/a autor/a da carta que consta a fls. 23 do processo administrativo;
- b) Identificação do remetente do sobrescrito que consta a fls. 24 do processo administrativo;
- c) Junção aos autos de cópia do sobrescrito onde seja possível apurar a data aposta no carimbo postal ou, em caso de impossibilidade, a junção do original do sobrescrito aos autos.

Sobre tal requerimento incidiu despacho, de 23-05-2025, ordenando a notificação da AT para que no prazo de 10 dias esclarecesse este pedido da Requerente.

Pelo mesmo despacho foi indeferida a produção de prova testemunhal, por inútil em face do despacho de revogação parcial emitido pela AT, foi dispensada a reunião prevista no art. 18.º do RJAT e facultada às partes a apresentação de alegações escritas, no prazo simultâneo de 20 dias despacho, aí podendo a Requerente pronunciar-se sobre as exceções alegadas na Resposta.

Em 26-05-2025, pronunciou a Requerida que a carta constante de fls. 24 do PA não possui qualquer valor jurídico vinculativo, sendo um simples documento interno utilizado para assinalar o carácter urgente de um procedimento, pelo que a ausência de identificação de autor não implica qualquer vício do procedimento de liquidação ou a necessidade de serem realizadas diligências e provas adicionais no âmbito do presente processo. A identificação do autor da carta e do remetente do sobrescrito são completamente irrelevantes para se aferir a validade da liquidação ou do procedimento administrativo que deu origem à mesma.

Acrescenta que a junção do original do sobrescrito ao presente processo também não é necessária, dado que este não tem qualquer implicação jurídica no resultado do procedimento, uma vez que o fundamento da liquidação impugnada não reside no documento em causa, mas sim num procedimento de divergência acionado com fundamento na desconformidade verificada entre as declarações apresentadas pelo Requerente e as declarações entregues pela entidade financeira gestora do fundo no qual o mesmo detinha as Unidades de Participação (UP's). Conclui que a produção adicional de prova requerida não acrescenta qualquer elemento relevante ao processo, apenas servindo para atrasar o andamento do mesmo, consubstanciando ato inútil ou, caso assim não se entenda, o deferimento do peticionado violaria sempre o princípio da proporcionalidade e, bem assim, da celeridade, na sua vertente adjetiva, no que respeita à produção de prova, na medida em ao onerar a Requerida a levar a cabo as diligências solicitadas se demonstra desproporcional, pois o documento impugnado não tem qualquer relevância para a resolução do presente litígio. Pelas razões expostas, requer a total improcedência do pedido de produção de prova adicional.

Em 26-06-2025, o Requerente ofereceu alegações finais, começando por invocar uma 'catástrofe' informática que afectou o computador da mandatária, para justificar a respectiva apresentação para além do prazo concedido. Apela ao disposto no artigo 139.º, n.º 5, do CPC, o qual considera aplicável ao processo arbitral e requer ao Tribunal a dispensa do pagamento da referida sanção pecuniária ou, subsidiariamente, a notificação para o respectivo pagamento.

Quanto à excepção de "Revogação Parcial do Ato de Liquidação e Consequente Excepção Dilatória da Inutilidade Superveniente da Lide" entende que a mesma deve improceder, por inobservância do disposto no art. 13.º do RJAT, donde a AT estaria impossibilitada de proceder à revogação do ato impugnado, já na pendência do processo arbitral. Apela ao entendimento do STA, segundo o qual, permanecendo alguns dos efeitos negativos do referido acto, a instância deve prosseguir para conhecimento das ilegalidades

que lhe são assacadas - Acórdão de 7/9/2017, no proc.º n.º 0516/17. Mesmo assim, a AT errou no apuramento do valor de aquisição, no despacho de revogação, que é ilegal, por violação do Decreto-Lei n.º 7/2015, de 23 de Fevereiro, 2ª parte do n.º 9 do artigo 7.ºA.

No tocante ao abuso de direito de ação quanto à imputação do vício de inexistência do facto tributário, alega que a invocação de inexistência de facto tributário refere-se exclusivamente ao fato de a AT ter, em mais do que uma ocasião, qualificado o facto tributário como *resgate de unidades de participação*. Reitera que a AT tributou uma realidade que não existia - resgate de unidades de participação ou alienação de unidades de participação - e não tributou outra realidade que existia - a quota-parte na partilha do saldo de liquidação do Fundo. Imputa à AT o facto de não ter cumprido o seu estrito e fundamental dever de investigação da verdade material na instrução do procedimento administrativo de liquidação, não tendo apurado nem a data, nem o valor de aquisição das UPs. Argumenta que o normal e legal seria a AT confirmar a existência dos rendimentos, a respectiva natureza e qualificação jurídicas, bem como o respectivo valor de aquisição, informação que a entidade depositária e a entidade gestora tinham consigo e teriam obviamente disponibilizado à AT, mas esta actuou pressionada pelo prazo de caducidade do direito à liquidação, tendo praticado um ato tributário que sabia à partida ser ilegal. Adita que foi a AT quem abusou do direito, não podendo ignorar e bem sabendo que estava a liquidar imposto de modo errado e *contra legem*. Mais alega que lhe não é sequer imputável a não apresentação de declaração de substituição modelo 3, já que tentou inclusivamente apresentar a referida declaração, mas o “sistema” recusou a aceitação da declaração de substituição (doc. n.º 10). Por fim, expressa que a tese da requerida, não só de invocar abuso de direito, como também de retirar daí como consequência a ilegitimidade substantiva do Requerente sempre seria inconstitucional, por directa violação do direito constitucional de acesso dos particulares aos Tribunais e ao Direito.

Por despacho de 01-07-2025, ordenou-se a notificação da AT para: a) juntar o despacho de revogação parcial do ato de liquidação, que não constava nos autos; b) esclarecer com clareza as questões suscitadas pelo Requerente, conforme despacho de 23-05-2025, e o tribunal entender que tal esclarecimento não constitui um ato inútil ou desproporcional.

Em 02-07-2025, veio a Requerida impetrar o desentranhamento das alegações do Requerente, por apresentação tardia e por não estar demonstrada a ocorrência de qualquer situação configurável como justo impedimento, o que foi indeferido nos termos do despacho de 04-07-2025, segundo o qual: *“Por unanimidade decide este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da livre condução do processo, artigo 16.º c) do RJAT, admitir as referidas alegações”*.

Por último, em 16-07-2025, a Requerida juntou o despacho exarado a 28-03-2025 pela Exma. Subdirectora-Geral da AT que revogou parcialmente o acto aqui em dissídio. Porém, quanto ao ordenado esclarecimento das questões suscitadas pelo Requerente, conforme despachos de 23-05-2025 e de 01-07-2025 (identificação da sobredita carta apócrifa e respectivo remetente) a AT limitou-se a repristinar tudo quanto já tinha exposto em 26-05-2025, ou seja, nada esclareceu.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer das liquidações aqui postas em crise, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alíneas a) e b), 6.º, n.º 2, e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

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

A acção é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA

Com relevo para a decisão, julgam-se provados os seguintes factos:

- A. O Requerente recebeu a liquidação adicional de IRS e juros compensatórios n.º 2023..., datada de 06-12-2023, relativa ao ano de 2019, no montante global de € 2.497.591,68, com data limite de pagamento a 17-01-2024 (Doc. 1 junto com o PPA, que se dá por reproduzido e incontrovertido).
- B. O Requerente foi notificado pela Direcção de Finanças de Lisboa de um projecto de correcções ao IRS do ano de 2019, para efeitos de exercer o direito à audição prévia, nos seguintes termos:

Da análise efectuada aos documentos / elementos apresentados relativamente à declaração de IRS, Modelo 3, do ano de **2019**, com a identificação n.º -2019- constatou-se a seguinte falta declarativa, no quadro 11A do anexo G:

- Resgate de unidades de participação (fundos de investimento imobiliário – B... - D...

Deste modo, fica V. Ex.^a por este meio notificado(a) do projeto de correcções aos valores e elementos inscritos na referida declaração Modelo 3, com a inscrição do quadro 11A do anexo G, de acordo com as informações disponíveis na Autoridade Tributária e Aduaneira, nomeadamente a base de dados com a leitura do "Modelo 13 – Valores Mobiliários, warrants autónomos e instrumentos financeiros derivados", declaração enviada pelo D...

Anexo G - Quadro 11A - Proposta de Preenchimento 2019												
11A	Fundos de investimento imobiliário e sociedades de investimento imobiliário											
	Alienação e resgate/liquidação de Ups e de participações sociais											
Titular	NIF Entidade emitente	Código	Realização				Aquisição				Despesas e encargos	
			Ano	Mês	Dia	Valor	Ano	Mês	Dia	Valor		
10001	A		G40	2019	7	5	8 578 630,61 €	2019	1	2	0,00 €	0,00 €

a) Desconhece-se o valor de aquisição.

b) A quantidade alienada/resgatada, ascendeu aos 3625 Ups, e o ISIN das Ups é PTY

2015 06 30 3.625.000,00

(Doc. 4 junto com o PPA, que se dá por reproduzido, e PA).

- C. O Requerente não exerceu o direito de audição prévia (incontrovertido).
- D. O Requerente foi notificado da decisão final do procedimento de correcção mediante carta registada com aviso de recepção, datada de 03-11-2023 e efectivamente recebida em 06-11-, nos seguintes termos:

Na sequência da notificação para o exercício do direito de audição prévia, efetuada pelo n.º 16161 de 04/10/2023, cujo teor propunha alterações à declaração modelo 3 de IRS de 2019 com o n.º []-2019-[], e não tendo sido rececionado documento comprovativo do exercício daquele direito, nem submetida declaração de substituição, foram, em 01/11/2023, lavradas informação e despacho, que se anexam à presente notificação.

As omissões e inexactidões praticadas nas declarações constituem infração punível pelo n.º 1 do artigo 119.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), pelo que vão estes serviços proceder ao levantamento de auto de notícia, atenta a infração tributária verificada.

Conforme disposto no artigo 28.º - A do RGIT, a fim de regularizar a sua situação tributária, fica notificado(a) para, no prazo de 30 dias, a contar da data de assinatura do aviso de receção, como estabelece o n.º 3 do artigo 39.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), apresentar declaração modelo 3 de IRS de substituição com as alterações que decorrem da presente decisão e conforme informação anexa, obrigatoriamente via internet em www.portaldasfinancas.gov.pt através da opção "Serviços>Entregar>Declarações>IRS".

Mais se informa, ao abrigo do art.º 28.º - A, n.º 2 do RGIT, caso proceda à regularização de forma voluntária com a entrega da declaração nos termos e prazo acima referido, poderá beneficiar do direito à redução de coima, previsto no artigo 30.º do mesmo código, sem prejuízo de poder beneficiar da dispensa da coima, nos termos do artigo 29.º do RGIT, se aplicável.

Não regularizando a situação nos termos acima referidos, a AT procederá à respetiva alteração oficiosa, ao abrigo do n.º 4 do artigo 65 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), cuja demonstração será oportunamente remetida com a indicação dos respetivos prazos e meios de defesa.

(Doc. 4 junto com o PPA, que se dá por reproduzido, e PA).

- E. Da referida decisão final consta, entre o mais, o seguinte:

A declaração anual de rendimentos Modelo 3 de 2020, do(a) sujeito passivo acima identificado(a), registada com o n.º []-2019-[], foi selecionada para efeitos de análise e confirmação de elementos declarados:

- Resgate de unidades de participação (fundos de investimento imobiliário – B... [] D... []), a serem declarados no anexo G, quadro 11A

Foi o(a) contribuinte notificado(a) através do nosso Ofício n.º [] de 4/10/2023 (entregue em 06/10/2023 – portal CTT) da intenção de se proceder à correção do anexo G da modelo 3 de IRS de 2019 com o preenchimento do quadro 11A, com valor de realização 8.578.630,61 €, e valor de aquisição 0,00 € (por não ter sido detetada na base de dados da AT esse mesmo valor), e/ou para o eventual exercício do direito de audição, nos termos do art.º 60 da Lei Geral Tributária.

Nesta data, está ultrapassado o prazo para o exercício do direito referido no parágrafo que antecede, sem que tal tenha ocorrido, nem tampouco tenha sido submetida qualquer declaração de alterações.

Nestes termos, julgo ser de elaborar o DCU com as correções propostas em sede de Audição, para findar a divergência agora em análise.

(cit. Doc. 5 junto com o PPA e PA).

- F.** O Requerente tentou apresentar a declaração modelo 3 de substituição, mas o “sistema” recusou a aceitação da declaração de substituição (Doc. 10, junto com o PPA, que se dá por reproduzido).
- G.** O Requerente é proprietário/titular originário das unidades de participação, tendo estas vindo à sua propriedade por aquisição onerosa (Doc. n.º 6 junto com o PPA, que se dá por reproduzido).
- H.** A aquisição das unidades de participação ocorreu em data anterior a 02-01-2019, sendo que cada unidade de participação de que foi titular o Requerente teve um valor de mercado de € 1.017,3639 (Doc. 7 junto com o PPA, que se dá por reproduzido).
- I.** O Fundo imobiliário em causa nestes autos, Fundo de Investimento Imobiliário -B..., foi objecto de liquidação em 05-07-2019, data na qual cada unidade de participação (UP) teve um valor de € 2.366,5188 (Doc. 8 junto com o PPA, que se dá por reproduzido).
- J.** O Requerente assumiu um plano de pagamento a prestações do seu IRS de 2019, incluindo imposto e juros compensatórios, tendo já pago a dívida na sua totalidade (Doc. n.º 9 junto com o PPA e Docs. 1 a 12, que juntou aos autos em 13-03-2025, que aqui se dão por integrados).

- K.** O Requerente apresentou Reclamação Graciosa, tendo por objecto a liquidação aqui impugnada e já identificada *supra*, em 15-05-2024 (Doc. 3 junto com o PPA, que se dá por reproduzido, e PA).
- L.** Tal Reclamação não foi decidida no prazo de quatro meses legalmente estabelecido (incontrovertido).
- M.** O presente PPA foi apresentado em 15-12-2024 e automaticamente notificado à AT, que dele tomou conhecimento em 19-12-2024 (SGP do CAAD).
- N.** Em 28-03-2025, foi proferido, pela Exma. Subdirectora-Geral da AT, Despacho de Revogação parcial do acto contestado, que a Requerida veio juntar com requerimento de 16-07-2025 (Doc. anexo a tal requerimento, que se dá por reproduzido).
- O.** De tal Despacho de Revogação consta, além do mais, o seguinte:
- “(…)
- 1. O presente pedido de pronuncia arbitral tem por objeto imediato o indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º ...2024... e por objeto mediato a liquidação de IRS n.º 2023 ..., referente ao ano 2019.*
- 2. Esta liquidação teve origem no processo de divergências instaurado no pelo Serviço de Finanças de Lisboa ..., a 2020-06-30, em virtude de o valor dos incrementos patrimoniais declarados pelo requerente na declaração modelo 3 divergir dos valores comunicados pelas entidades financeiras, ao abrigo do artigo 124.º do Código do IRS, na declaração modelo 13.*
- 3. Entre outras operações, constava da declaração modelo 13 entregue pelo D... (nif. ...), uma operação de resgate/reembolso de 3.625 unidades de participação do Fundo de*

Investimento Imobiliário, emitidas pelo C..., do grupo D... (nif. 503.801.026), no valor de € 8.578.630,61.

4. Este rendimento não constava da declaração modelo 3 entregue pelo requerente.

5. Neste contexto, e uma vez que o requerente não apresentou prova em como não havia auferido o rendimento comunicado pelo D..., a AT procedeu à correção da declaração modelo 3 de IRS apresentada pelo requerente, acrescentado no quadro 11, do anexo G, os seguintes valores:

5.1. Titular: A

5.2. Nif. da entidade emitente: ...

5.3. Código: G40 (referente a “Alienação de unidades de participação em fundos de investimento imobiliário ou de participações sociais em sociedades de investimento imobiliário, a que seja aplicável o regime previsto na alínea e) do n.º 1 e no n.º 13 do artigo 22.º- A do EBF, aditado pelo Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13 de janeiro (em vigor a partir de 1 de julho de 2015”).

5.4. Data de realização: 05-07-2019

5.5. Valor de realização: 8.578.630,61

5.6. Data de aquisição: 02-01-2019

5.7. Valor de aquisição: € 0,00

6. Esta correção deu origem à liquidação de IRS n.º 2023..., que alterou o valor de imposto de € 10.346,77 para € 2.507.938,45.

7. Discordando com o valor apurado, o requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação n.º 2023... .

(...)

65.36. No entanto, sendo possível retirar do email acima referido, que o requerente subscreveu as UPs em data anterior a junho de 2015 e que o valor de aquisição de cada UP, à data de 30-06-2015, era de € 1.017,3639, é nosso entender que a liquidação deve ser corrigida, por forma a que o valor da mais-valia seja apurado tendo em conta o valor de

realização e o valor de aquisição, conforme determina a alínea a), do n.º 4 do artigo 10.º do Código do IRS.

65.37. A este respeito deve atentar-se no n.º 9 do artigo 7.º do Decreto-Lei nº 7/2015, de 13 de janeiro, nos termos do qual, “a tributação dos rendimentos das unidades de participação ou das ações auferidos pelos participantes ou acionistas dos organismos de investimento coletivo, nos termos do novo artigo 22.º-A do EBF, na redação dada pelo presente decreto-lei, incide apenas sobre a parte dos rendimentos gerados a partir da data de início de produção de efeitos deste diploma, considerando-se, para efeitos de determinação de mais-valias ou menos-valias resultantes da transmissão onerosa das unidades de participação ou das participações sociais, como valor de aquisição o valor de mercado à data de início da produção de efeitos da redação dada ao artigo 22.º do EBF pelo presente decreto-lei ou, se superior, o valor de aquisição das mesmas (sublinhado nosso).

65.38. O valor de aquisição a considerar deve, assim, corresponder ao valor de aquisição de cada UP (€ 1.017,3639), multiplicado pelo número de UPs subscritas, de 3.625, num total de € 3 687 944,14, considerando-se como ano de aquisição 2015.

65.39. Nestes termos, é nosso entender não haver fundamento para a anulação da liquidação na sua totalidade, mas tão só, à sua correção através da inscrição do valor de aquisição na operação declarada no quadro 11 do anexo G (...).”

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não há factos não provados com relevância para a decisão da causa.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos alegados que não mereceram controvérsia, na análise dos documentos juntos aos autos com as peças principais e nos que foram sendo juntos ao longo da tramitação processual, conforme está reflectido em relação a cada facto considerado provado.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

IV. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

1. QUESTÃO PRÉVIA - Da Revogação Parcial do Ato de Liquidação e da Consequente Exceção Dilatória Inutilidade Superveniente da Lide

Alega a Requerida, sob esta epígrafe, em resumo:

- A revogação parcial do ato teve por fundamento a aceitação o valor de aquisição demonstrado pelo Requerente, considerando-se o valor de cada Unidade de Participação (“UP”) – no montante de € 1.017,3639, multiplicando pelo número de UP’s subscritas – nomeadamente 3.625, em conformidade com o documento n.º 7 junto com o PPA, aceitando-se também o ano de aquisição indicado pelo Requerente.

- Nesta cadência, aceitou-se como valor de aquisição o montante de €3.587.944,14, considerando-se como ano de aquisição 2015, para efeitos da aplicação do coeficiente de

correção monetário e aplicação do regime transitório previsto no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13 de janeiro.

- Assim, deve o presente tribunal arbitral absolver parcialmente a Requerida da instância, quanto à parte revogada, por verificação de exceção dilatória de inutilidade superveniente da lide em cumprimento do disposto no artigo 287.º, alínea e), do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicável ex vi pelo artigo 2.º, alínea e) do Código do Procedimento e do Processo Tributário (“CPPT”).

O Requerente contesta este entendimento, com argumentos que, em sinopse, desembocam no seguinte:

- Invoca o artigo 13.º do RJAT, para dizer que transcorrido o prazo 30 dias previsto no n.º 1, a AT ficou impossibilitada de praticar novo ato tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos, nos termos do n.º 3 do mesmo preceito, e já na pendência do processo arbitral.

- Mesmo assim, a AT errou no apuramento do valor de aquisição, pois considerou como valor de aquisição de cada UP o de € 1.017,3639, quando, em boa verdade, tal valor é de € 1.040,00, apurado nos termos do Decreto-Lei n.º 7/2015, de 23 de Fevereiro, 2ª parte do n.º 9 do artigo 7.º e ajustado pelo fator de correção monetária.

Vejamos:

Dispõe o artigo 13.º do RJAT:

“1 - Nos pedidos de pronúncia arbitral que tenham por objeto a apreciação da legalidade dos atos tributários previstos no artigo 2.º, o dirigente máximo do serviço da administração tributária pode, no prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo,

devendo notificar o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) da sua decisão, iniciando-se então a contagem do prazo referido na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º

2 - Quando o acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral seja, nos termos do número anterior, total ou parcialmente, alterado ou substituído por outro, o dirigente máximo do serviço da administração tributária procede à notificação do sujeito passivo para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, prosseguindo o procedimento relativamente a esse último acto se o sujeito passivo nada disser ou declarar que mantém o seu interesse.

3 - Findo o prazo previsto no n.º 1, a administração tributária fica impossibilitada de praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos.”

Ora, no caso em apreço, como emerge da prova, o pedido de pronúncia arbitral data de 15-12-2024, foi aceite no dia seguinte e automaticamente notificado à AT, que dele tomou conhecimento em 19-12-2024 (SGP do CAAD) – Facto M.

Contudo, o Despacho de Revogação parcial do acto contestado foi proferido pela Exma. Subdirectora-Geral da AT, em 28-03-2025, e a Requerida somente veio juntá-lo aos autos com requerimento de 16-07-2025 – Facto N.

Ressalta, portanto, que entre 19-12-2024 e 28-03-2025 passaram mais do que os 30 dias concedidos para os fins preconizados no art. 13.º, n.º 1, do RJAT. Pelo que, não há como recusar que a AT já estava impossibilitada de praticar novo acto, a não ser com base em factos novos, como preceitua o nº 3 da mesma norma, mas não é aqui o caso.

Acresce que, como bem salienta o Requerente, o STA já pronunciou que “*A inutilidade superveniente da lide em consequência de revogação de anterior acto impugnado só ocorre quando essa revogação tenha eliminado por completo todos os efeitos, negativos para o contribuinte, do acto sobre o qual recaiu. Permanecendo alguns dos efeitos negativos do referido acto a instância deve prosseguir para conhecimento das ilegalidades que lhe são assacadas.*” – acórdão prolatado no P. 0516/17, de 07-06-2017.

E assim, também à luz desta jurisprudência, decai a pretensão da Requerida, não só porque a revogação parcial do acto em causa não eliminou por completo todos os efeitos, negativos para o contribuinte, do acto sobre o qual recaiu, como, aliás, se constata que o sujeito passivo persiste em atribuir-lhe outros vícios.

Neste termos, improcede a excepção dilatória de inutilidade superveniente da lide, mesmo na parte em que o acto foi revogado.

2. DO ABUSO DE DIREITO DE ACÇÃO QUANTO À IMPUTAÇÃO DO VÍCIO DE INEXISTÊNCIA DO FACTO TRIBUTÁRIO

O entendimento da Requerida resume-se do modo seguinte:

- O Requerente, ao propor o presente PPA, e em concreto na parte que vem invocar a inexistência do facto tributário, age em notório abuso de direito, nos termos do disposto no artigo 334.º do Código Civil (“CC”), pelo que carece de legitimidade substantiva, devendo o presente tribunal reconhecer e julgar procedente a identificada excepção perentória impeditiva, nos termos do disposto no artigo 493.º do CPC, aplicável ex vi pelo artigo 2.º, alínea e) do CPPT, conforme melhor explanado *infra*.

- No âmbito do procedimento de correções à Modelo 3 referente ao ano de 2019, foi o Requerente notificado do projeto de correções, tendo-lhe sido dado o devido prazo, em cumprimento do disposto no artigo 60.º da LGT para exercer o seu direito de audição prévia, o que não fez, sendo notória a forma dolosa com que o contribuinte omite o esclarecimento de um facto de que tem conhecimento.

- Só após o prazo de caducidade do direito à liquidação, já em 15/05/2024, veio o Requerente, na Reclamação Graciosa, juntar documentos que já se encontravam na sua posse (não sendo, portanto, supervenientes), e juntado e-mails trocados com o Gestor do fundo – com data de 05/07/2019, (também estes não supervenientes) – nos quais são fornecidos todos os elementos necessários a declarar na Modelo 3.

- Tanto à data limite para a submissão da Modelo 3, bem como, à data limite para exercer o seu direito de audição, já tinha o Requerente perfeito conhecimento das seguintes informações: 1) data de aquisição das UP's e 2) valor de aquisição das UP's, e tinha também, desde 05/07/2019, a qualificação exata do rendimento que auferiu, nomeadamente, liquidação da sua quota-parte proveniente de liquidação de fundo de investimento (relevante para a escolha do código a utilizar para a submissão da Modelo 3).

- Visto de forma isolada, todos os comportamentos do Requerente – ou ausência deles – são comportamentos lícitos e mais do que protegidos pelo nosso ordenamento jurídico, contudo, atendendo à substância e à finalidade da omissão comportamental do Requerente, sem qualquer fundamento, e em violação de um dever de colaboração, salvo melhor entendimento, não o podemos aceitar por estar a agir em manifesto abuso de direito.

- Tendo o Requerente sido confrontado com o projeto de correções em que era utilizado, numa parte da fundamentação, o termo “resgate” (termo este que foi utilizado pelo Fundo na comunicação da operação através da Modelo 13), e não desconhecendo que a divergência apontada pelos Serviços da Requerida dizia respeito a uma operação de liquidação do Fundo, o Requerente decidiu nada dizer, infringiu o dever de colaboração que sobre si impendia por força dos artigos 59.º, n.º 4 LGT e 48.º n.º 2 do CPPT.

- o Requerente age em *venire contra factum proprium*, tendo sido omissivo tanto na declaração dos rendimentos decorrentes da liquidação das UP's, quanto na apresentação dos elementos necessários para a correta apuração e liquidação do imposto incidente sobre esses rendimentos, foi o responsável direto para que a liquidação que agora impugna fosse corrigida de acordo com os elementos que agora questiona e que, na sua ótica, redundam na “inexistência de facto tributário”.

- Pelo que apenas se pode concluir pela ilegitimidade do Requerente em exercer o seu direito de ação, claro caso de ilegitimidade substantiva, exceção perentória impeditiva em conformidade com o disposto no artigo 493.º do CPC, aplicável ex vi pelo artigo 2.º, alínea e) do CPPT, com todas as consequências legais, designadamente, a absolvição parcial do pedido,

na parte em que o Requerente requer que seja anulado o ato de liquidação com fundamento no vício de inexistência de facto tributário.

Por seu turno, o Requerente defende, em síntese:

- A invocação de inexistência de facto tributário refere-se exclusivamente ao facto de a AT ter, em mais do que uma ocasião, qualificado o facto tributário como *resgate de unidades de participação*.

- A AT tributou uma realidade que não existia - resgate de unidades de participação ou alienação de unidades de participação - e não tributou outra realidade que existia - a quota-parte na partilha do saldo de liquidação do Fundo.

- A AT funda a sua alegação de abuso de direito no facto - formal - de o requerente não se ter pronunciado em sede de audição prévia, mas a queixa da AT respeita, sim, ao facto de esta entidade pública - leia-se, o Estado português -, não ter cumprido o seu estrito e fundamental dever de investigação da verdade material na instrução do procedimento administrativo de liquidação.

- E não o fez porque, apesar do denominado 'resgate' das UPs ter ocorrido em 2019, a AT apenas a dois meses do fim do prazo de caducidade do direito à liquidação desencadeou os procedimentos visando a liquidação do imposto.

- Em circunstâncias normais, a AT teria naturalmente apurado o valor de aquisição das UPs e teria naturalmente apurado a respectiva data de aquisição. No caso do requerente não o fez porque estava com pressa.

- A fls. 30, o ano - 2019 - consta realçado a amarelo fluorescente, o que apenas pode ser interpretado como pretendendo realçar que o prazo de caducidade do direito à liquidação poderia estar a terminar.

- A fls. 31, consta uma carta que, encimada pela palavra '**Urgente**' - assim mesmo, em bold e sublinhado -, refere imediatamente a seguir: «Em causa a caducidade do direito à liquidação Artº 45.º da LGT» (o sublinhado é ainda da carta). Trata-se, não de um documento interno (a AT **notoriamente** não comunica internamente por cartas anónimas e sem

remetente, com selos de correio colados), mas sim de uma **denúncia anónima**, facto que a requerida não quer assumir.

- Com efeito, o procedimento normal - e normal, aqui também significa **legal** - consistiria, não só em a AT confirmar a existência dos rendimentos, a respectiva natureza e qualificação jurídicas, bem como o respectivo valor de aquisição, elementos que a entidade depositária e a entidade gestora tinham consigo e teriam obviamente disponibilizado à AT.

- E foi por estas razões que a AT praticou um ato tributário que sabia à partida ser ilegal: a prioridade foi, evidentemente, impedir a caducidade do direito à liquidação do imposto a todo o custo e tal prioridade prevaleceu **conscientemente** sobre o dever público de tributar o particular nos termos da lei.

- Ao invocar a presente exceção, a AT tenta transformar a sua incompetência no procedimento de liquidação em um fato imputável ao particular, mas a verdade é que foi a AT quem abusou do direito, não podendo ignorar e bem sabendo que estava a liquidar imposto de modo errado e *contra legem*.

Apreciação:

Evidencia-se da prova que o Requerente foi notificado pela Direcção de Finanças de Lisboa de um projecto de correcções ao IRS do ano de 2019, para efeitos de exercer o direito à audição prévia, sobre uma falta declarativa que, em termos objectivos se resume ao seguinte: resgate de unidades de participação no fundo de Investimento Imobiliário -B...-D...; realização em 2019-07-05, pelo valor de 8 578 630,61€; aquisição em 2019-01-02, pelo valor de 0.00€, com a nota de desconhecimento do valor da aquisição (Facto B).

O Requerente não exerceu o direito de audição prévia (Facto C), tendo recebido a liquidação adicional de IRS e juros compensatórios n.º 2023..., datada de 06-12-2023, relativa ao ano de 2019, no montante global de € 2.497.591,68, com data limite de pagamento a 17-01-2024 (Facto A).

O Requerente é proprietário/titular originário das unidades de participação, tendo estas vindo à sua propriedade por aquisição onerosa (Facto G). A aquisição das unidades de participação ocorreu em data anterior a 02-01-2019, sendo que cada unidade de participação de que foi titular o Requerente teve um valor de mercado de € 1.017,3639 (Facto H). O Fundo em causa foi objecto de liquidação em 05-07-2019, data na qual cada unidade de participação (UP) teve um valor de € 2.366,5188 (Facto I).

Deste probatório já resulta muito claro que, efectivamente, a AT notificou o Requerente para exercer o direito de audição sobre um facto tributário inexistente: por um lado não existiu qualquer resgate de unidades de participação, mas antes uma liquidação do Fundo; por outro, nem a data de aquisição, nem o valor das UP's constantes da sobredita notificação têm o mínimo respaldo na realidade.

Acresce que, após ter cumprido o seu dever de investigação da verdade material, em consequência da RG apresentada, a Requerida veio a concluir que *“O valor de aquisição a considerar deve, assim, corresponder ao valor de aquisição de cada UP (€ 1.017,3639), multiplicado pelo número de UPs subscritas, de 3.625, num total de € 3 687 944,14, considerando-se como ano de aquisição 2015.”* (Facto O).

Nos termos do art. 58.º da LGT, que consagra o *Princípio do inquisitório*, *“A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.”*

Por sua vez o art. 60.º da LGT, consagrando o *Princípio da participação*, estabelece que:

“1. A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas: a) Direito de audição antes da liquidação; (...)”.

Entre estas duas normas, exactamente no art. 59.º da LGT, marca presença o *Princípio da colaboração* segundo o qual:

“1 - Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco.

(...)

4. A colaboração dos contribuintes com a administração tributária compreende o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros.”

No caso sob apreciação, não pode afirmar-se que o Requerente tenha de algum modo incumprido o dever de colaboração, porquanto é manifesto que não deixou de cumprir qualquer obrigação acessória prevista na lei ou a prestação de esclarecimento que lhe tivesse sido solicitado pela Administração sobre a sua situação tributária, ou ainda sobre as relações económicas que mantem com terceiros. Na verdade, a AT não solicitou do Requerente qualquer informação sobre a natureza da operação que intentava tributar ou, tão pouco, sobre as datas e o valor das unidades de participação que possuiu no dito Fundo, seja no momento de aquisição, seja no momento da realização – elementos fundamentais e indispensáveis para a tributação que se propunha levar a efeito. Se o tivesse solicitado e o Contribuinte, maliciosamente, sonegasse tal informação ou esclarecimento, aí sim, poderia dizer-se que este incumprira o seu dever de colaboração. Porém, no caso concreto, a Requerida limitou-se a notificar o sujeito passivo de um projecto de correcções a valores inscritos na respectiva Modelo 3, referente a 2019, informando-o de que poderia exercer o direito de audição nos termos da lei.

Ora, perante a intenção comunicada pela AT, de tributar uma operação que, a seu ver e como resulta da prova, nunca existiu, o Requerente entendeu que nada tinha de expressar no exercício do seu direito de audição, jamais podendo o não exercício desse direito ser transmutado no incumprimento de uma obrigação. Aliás, a própria AT reconhece que vistos de forma isolada, todos os comportamentos do Requerente – ou a ausência deles – são comportamentos lícitos e mais do que protegidos pelo nosso ordenamento jurídico (item 26

da Resposta), mas, simultaneamente, coloca-lhe um “processo de intenções”, do qual pretende retirar como consequência o Abuso de direito.

Não obstante, seja qual for o prisma pelo qual se pretenda encarar a questão *sub judice*, no confronto das atitudes e procedimentos de ambas as partes avulta muito mais a omissão da prática, atempada, por parte da AT, das diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, do que algum tipo de falta por parte do Requerente. Aliás, como este sublinha e reitera, ao ser confrontado com uma imputação tributária que nenhuma correspondência apresentava com a realidade, decidiu exercer o seu direito ao silêncio, numa opção tão legítima como seria o exercício expresso do direito de audição. Para mais, à luz do disposto no art. 74.º, nºs 1 e 2, da LGT, e em perfeita sintonia com o art. 342.º do Código Civil, o ónus da prova estava claramente do lado da Requerida, uma vez que é quem invoca o direito de tributar. Logo, não seria pelo facto de esta não ter cumprido atempada e devidamente o seu dever de diligenciar tudo quanto era necessário à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, que o direito de audição do Requerente iria transformar-se num ónus de suprimento da inércia da parte contrária, sob pena de ser sancionado.

A figura do Abuso de Direito, pressupõe o exercício ilegítimo de um direito e só acontece “quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito”, como se recolhe do artigo 334.º do Código Civil.

De quanto vem exposto, não se vislumbra que o Requerente tenha cometido qualquer excesso ou desvio ilegítimo ao ter optado por se remeter ao silêncio, no domínio do exercício do seu direito de audição. Definitivamente, não se descortina o imputado *venire contra factum proprium*.

Daí, merecer adesão o entendimento do Requerente quando afirma que a tese da Requerida, não só de invocar abuso de direito, como também de retirar daí como consequência a ilegitimidade substantiva do Requerente sempre seria inconstitucional, por

directa violação do direito a ver discutida judicialmente a actuação da administração Pública, sempre que esta lese os direitos dos particulares. Tal implicaria uma sanção para o particular, advinda do não exercício do seu direito de audiência prévia, que subverteria este último direito constitucionalmente garantido ao transformá-lo num dever com efeito de confissão ou, pelo menos, com efeito de precluir o recurso contencioso do ato administrativo.

Nestes termos improcede a excepção do abuso de direito.

3. DO ERRO NOS PRESSUPOSTOS DE FACTO

O requerente imputa múltiplos vícios à liquidação impugnada, designadamente:

- Nulidade da decisão de alteração da matéria colectável, por preterição de formalidades essenciais;
- Incompetência para a prática do acto de alteração da matéria colectável;
- Nulidade da notificação da decisão de alteração da matéria colectável;
- Caducidade do direito do Estado à liquidação;
- Erro insanável na fundamentação do acto tributário impugnado;
- Inexistência de facto tributário;
- Erros na determinação da matéria colectável: 1.º Da violação dos princípios da descoberta da verdade material, do inquisitório e da capacidade contributiva, por desconsideração do valor de aquisição das unidades de participação; 2.º Erro na determinação da data da aquisição das unidades de participação; 3.º Erro no valor de aquisição das unidades de participação;
- Da obrigação de retenção na fonte;
- Erro de cálculo na liquidação impugnada.

De entre esta panóplia de vícios, há alguns que resultam da evidência recolhida nos autos e que, pela sua gravidade, afectam letalmente o acto tributário impugnado.

Resumindo e objectivando:

- o acto de correcção do IRS, que está na origem da liquidação impugnada, menciona um “resgate de unidades de participação” inexistente; na realidade, o Fundo em causa foi objecto de liquidação (e partilha), em 05-07-2019;
- o mesmo acto erra na atribuição do valor zero na aquisição das unidades de participação no Fundo; na realidade tais UP’s tiveram um valor de aquisição de € 1.017,3639 (mesmo sem considerar o factor de correcção monetária);
- ainda o mesmo acto erra ao fixar a data de aquisição de tais UP’s em 02-01-2019; quando, na realidade, o ano de aquisição foi 2015, tudo como resulta da prova já antes mencionada.

Em conclusão, tem de reconhecer-se que o Requerente acerta plenamente quando afirma que a AT tributou uma realidade que não existia - resgate de unidades de participação ou alienação de unidades de participação - e não tributou outra realidade que existia - a quota-parte na partilha do saldo de liquidação do Fundo. Também se lhe deve atribuir a razão quando alega que a AT tinha perfeita consciência de que as UP’s forçosamente tiveram um custo de aquisição, mas que ficcionou esse custo de aquisição (em 0,00€), bem assim a respectiva data de aquisição, por falta de oportuna diligência na averiguação da verdade material. E assim é, efectivamente, tanto que, no Despacho de Revogação parcial, a Requerida veio a consentir numa realidade completamente distinta daquela que originou o acto tributário aqui impugnado.

Sucede que o Tribunal deve limitar-se à formulação de um juízo sobre a legalidade do acto sindicado tal como ele ocorreu, apreciando a sua legalidade em face da fundamentação que o determinou, porquanto no processo de impugnação judicial, contencioso de mera legalidade, rege o princípio da proibição de fundamentação a posteriori (Ac. STA, no P. 02887/13.8BEPRT, de 28-10-2020, entre muitos outros).

Enquanto tal, e porque os vícios acima destacados - erros na caracterização da operação, na data da aquisição e no valor de aquisição das UP’s - são objectivos, incontornáveis e constituem erros manifestos nos pressupostos de facto e de direito, está o acto tributário aqui impugnado inelutavelmente ferido de ilegalidade.

Consequentemente, fica prejudicada a apreciação dos restantes vícios imputados ao mesmo acto.

Termos em que se decide julgar totalmente procedente o presente PPA.

V. PEDIDO DE REEMBOLSO DAS QUANTIAS PAGAS E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O Requerente pede a devolução da quantia indevidamente paga, no caso a que resulta dos documentos mencionados no Facto Provado J, acrescida de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação da liquidação, o Requerente tem direito a ser reembolsado das quantias indevidamente pagas, o que é consequência da anulação.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

“1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

(...)

4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

(...)”

A liquidação impugnada foi emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira por sua iniciativa, sem que o Requerente tivesse influenciado a sua prática, pelo que os erros que a afectam são exclusivamente imputáveis a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Assim, o Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, e 35.º, n.º 10, e 100.º da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, à taxa legal supletiva, contados sobre os montantes e desde as datas dos pagamentos parcelares a que procedeu, até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

VI. DECISÃO

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

- a) Julgar improcedentes as excepções suscitadas pela AT;
- b) Julgar totalmente procedente o pedido de anulação do acto de indeferimento da reclamação graciosa e da liquidação adicional de IRS e juros compensatórios n.º 2023 ..., datada de 06-12-2023, relativa ao ano de 2019, no montante global de € 2.497.591,68;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar ao Requerente a quantia indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos acima referidos;
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo arbitral.

VII. VALOR DA CAUSA

Fixa-se o valor da causa em € 2.497.591,68 (dois milhões, quatrocentos e noventa e sete mil, quinhentos e noventa e um euros e sessenta e oito cêntimos), valor indicado pela Requerente e que a Requerida não contestou, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e dos artigos 296.º e 306.º, n.º 2, do CPC, *ex vi* artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária ("RCPAT").

VIII. CUSTAS

Custas no montante de € 32.130,00 (trinta e dois mil cento e trinta euros), a cargo da Requerida, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5, do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Julho de 2025

Os Árbitros,

(Regina de Almeida Monteiro- Presidente)

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora - Vogal)

(A. Sérgio de Matos – Vogal e Relator)