

Data da decisão: 2023-03-10

IRS

Valor do pedido: € 84.039,00

Tema: IRS - Pedido de revisão oficiosa. Artigo 78.º n.º 1, 2ª parte da LGT. Erro não imputável aos serviços.

[Versão em PDF](#)

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. Requerente

A..., contribuinte n.º..., atualmente residente em..., ..., ..., FRANCE.

2. Requerida

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)

3. Tramitação e constituição do Tribunal Arbitral

3. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no dia 22 de julho de 2022 e aceite nesse mesmo dia;
3. A 4/8/2022 a requerida juntou despacho de nomeação das suas representantes as dr.ªs B... e .C..;
3. Por despachos de 9 de setembro do Diretor do Conselho Deontológico do CAAD, foram nomeados os árbitros auxiliares e o árbitro presidente;
3. O Tribunal ficou constituído por despacho de 27 de setembro;
3. Em 26/10/22 a AT veio aos autos informar que a liquidação objeto dos autos fora parcialmente revogada e juntou cópia da informação e do despacho;
3. A 27 de outubro a AT apresentou a sua resposta e nesse mesmo dia o Tribunal convidou o Requerente a pronunciar-se acerca das exceções suscitadas pela Requerida;
3. O Requerente pronunciou-se a 7 de novembro;
3. A 8 de novembro o Tribunal despachou no sentido de conhecer das exceções a final e convidou as Partes a apresentarem alegações sucessivas;
- 3.9. O Requerente apresentou alegações a 18 de novembro;
- 3.10. A 23 de novembro a Requerida veio aos autos alegar que se limitava a dar por reproduzida a fundamentação aduzida na Resposta;
- 3.11. A 19 de dezembro o Tribunal solicitou à Requerida a junção aos autos do PA.
- 3.12. A AT juntou o PA nesse mesmo dia 19 com cópia da petição de revisão oficiosa e dos documentos que a acompanhavam.
- 3.13. Notificado o Requerente da junção não se pronunciou sobre esses elementos.

4. Pedido

O Requerente pede que o Tribunal:

- a. Declare ilegal o indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- b. Declare ilegal a liquidação de IRS n.º 2018..., de 29 de março de 2018, com todas as consequências legais;
- c. Condene a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento de juros indemnizatórios devidos pelo pagamento do imposto entretanto efetuado.

5. Posição das Partes

5. Do Requerente

Segundo o Requerente (art.º 25º do PPA) neste litígio importa analisar se:

- a. a extinção do usufruto por morte do usufrutuário, e consequente consolidação com a nua propriedade, é ou não uma aquisição para efeitos de IRS, o que implica saber se: (i) a extinção no caso de aquisição onerosa da nua propriedade está sujeita ao imposto de selo; (ii) uma transmissão para efeitos do imposto de selo tem como efeito correlativo uma aquisição para efeitos de IRS; (iii) a aplicação da lei está conforme a CRP;
- b. E, se a mencionada redução da mais-valia em 50% é ou não aplicável aos não residentes.

Apresenta os seus argumentos quanto à questão a) nos artigos 26º a 84º e quanto à questão b) nos artigos 85º a 95º

A liquidação de IRS alegadamente errada, com o n.º 2018..., foi emitida a 29 de março de 2018 e devia ter sido paga até ao dia 9 de maio desse ano. O Requerente não reclamou da mesma, tendo procedido ao pagamento.

5. Da Requerida

Na sua resposta a AT começa por invocar a caducidade do direito de ação e incompetência do Tribunal Arbitral.

A Requerida defende-se ainda por impugnação argumentando, além do mais, que, contrariamente ao Requerente, considera que a consolidação da propriedade por extinção do usufruto constitui facto aquisitivo para efeitos de IRS.

II – Saneador

1. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído.
2. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas;
3. O objeto imediato deste processo é a (i)legalidade do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente em 02.03.2022.
4. Os objetos mediatos deste processo são a (i)legalidade da liquidação de IRS de 29/03/2018 e o pedido de pagamento de juros compensatórios.

III – Matéria de Facto

Factos provados

O Tribunal, com base nos documentos juntos pelas Partes e nas suas alegações, considera provados os seguintes factos:

1. O Requerente alienou onerosamente, durante o ano de 2016, as frações autónomas designadas pelas letras “E”, “F” e “L” do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ... do Distrito/Concelho/Freguesia com o código ...
2. A nua propriedade daquelas frações foi adquirida pelo Requerente e seu irmão em abril de 1962 e o usufruto das mesmas ficou reservado para os pais de ambos, de forma sucessiva.
3. O usufruto extinguiu-se em 2013.
4. Em 2009 foi feita a divisão em propriedade horizontal do edifício em que se integram as frações identificadas no n.º 1.
5. A liquidação do imposto relativo à alienação das três frações dos autos foi emitida em 29/03/2018 e foi efetuada pela administração de acordo com os elementos declarados pelo sujeito passivo.
6. A data limite de pagamento da liquidação identificada no n.º anterior foi o dia 09/05/2018. O Requerente procedeu ao pagamento e não reclamou nem impugnou a liquidação;
7. O Requerente apresentou a Petição de revisão oficiosa da liquidação em 2/3/22;

8. Na Petição de revisão oficiosa junta a estes autos em 19/12/22, o Requerente afirma:

N.º 1: O ora Requerente alienou onerosamente, durante o ano de 2016, as frações autónomas designadas pelas letras “E”, “F”, e “L” do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ... do Distrito/Concelho/Freguesia com o código

N.º 2: Os valores de alienação declarados foram, globalmente, os seguintes:

- a. Fração “E”: € 32.000,00*
- b. Fração “F”: € 200.000,00*
- c. Fração “L”: € 520.000,00*

N.º 3: Tal como se colhe da declaração efetuada nos anexos G e G1, estes valores foram repartidos por 3 datas de “aquisição do imóvel”: 2009 e 2013, como determinantes da sujeição a imposto; e 1962, como determinante da exclusão de tributação prevista no artigo 5.º do Decreto-lei que aprova o Código do IRS.

N.º 4: Certamente por informações erróneas prestadas, ou até por desconhecimento do regime jurídico aplicável, a declaração da alienação onerosa das mencionadas frações autónomas está errada, de direito e de facto, o que determinou uma liquidação ilegal que é objeto do presente pedido de revisão oficiosa.

N.º 5: Com efeito, no preenchimento da declaração foi erradamente considerado como facto aquisitivo a consolidação da nua-propriedade com o usufruto (por extinção) em 2013, e, por montante errado, a divisão de coisa comum, que ocorreu em 2009.

9. Nesta petição o Recorrente não refere ter havido qualquer erro dos serviços.

10. O pedido de pronúncia arbitral (PPA) foi apresentado pelo Requerente em 22/07/2022;

11. O Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado.

12. A Requerida juntou aos autos em 26/10/22 cópia do Despacho que revogou parcialmente o ato tributário em causa e da Informação 447/22 em que esse Despacho se fundamentou.

13. Nessa informação referem-se os seguintes factos que se consideram relevantes para a questão em análise e que a seguir se transcrevem:

“A – Elementos referentes ao Pedido de Pronúncia

Apresenta-se em seguida o resumo dos elementos ao pedido de pronúncia arbitral n.º 430/2022-T:

Ato impugnação: Liquidação de IRS n.º 2018... .

B1 - Factologia

Período de tributação: 2016.

Outros atos: Indeferimento (tácito) do procedimento de pedido de revisão oficiosa n.º ...2022...”

IIIB – Pedido de Pronúncia:

Para melhor enquadramento da questão controvertida, entende-se pertinente elencar alguns factos:

1.9 – Em 30-05-2017 o ora requerente procedeu à entrega, em seu nome, de uma declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2016, a qual foi acompanhada dos anexos A, F, G1 e J.

1.10 – Com relevância para a matéria em apreciação no presente processo, o contribuinte fez constar do quadro 5 do anexo G1 a alienação, durante o ano de 2016, das frações E, F e L do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia das ..., concelho de Lisboa, sob o artigo ...

1.11 – O contribuinte, que declarou haver adquirido as frações identificadas no ponto antecedente em 04-04-1962, mencionou os seguintes montantes como valores de realização (VR) e aquisição (VA) das mesmas:

- Fração E: VR - €32.000; VA - € 28,38

- Fração F: VR - €200.000; VA - € 295,18

- Fração P: VR - €520.000; VA - € 516,57 (...)"

1.18 – Em 09-11-2017 o ora requerente procedeu à entrega em seu nome, de outra declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2016, a qual foi acompanhada dos anexos A, F, G e G1.

1.19 – No quadro 8 da declaração modelo 3 o sujeito passivo fez constar o facto de haver residido no estrangeiro no período compreendido entre os dias 10-05-2016 e 31-12-2016.

1.20 – O contribuinte fez constar no quadro 4 do anexo G a alienação, durante o ano de 2016, de 75% (correspondente a uma quota-parte de 25/ e outra de 50%) das frações E, F e L do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia das ..., concelho de Lisboa, sob o artigo ...

1.25 – Com base na declaração mencionada no ponto 1.18 foi efetuada em 23-03-2018 a liquidação de IRS n.º 2018..., no âmbito da qual foi apurado o montante de imposto a pagar de € 82.539,53 e da qual constava expressamente reportar-se ao período de 19-05-2016 a 31-12-2016.

1.26 – Ao montante de imposto apurado na liquidação mencionada no ponto que antecede acresceu a quantia de € 1.500,25 a título de sobretaxa.

1.27 – O que perfez o valor total a pagar de € 84.039,78.

1.28 – Quantia que, segundo os registos constantes do sistema informático da AT, foi objeto de pagamento.

1.29 – Em 16-01-2018 o ora requerente procedeu à entrega em seu nome, de ainda outra declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2016, a qual foi acompanhada dos anexos A, F e J.

1.30 – No quadro 8 da declaração modelo 3 o sujeito passivo fez constar o facto de haver residido no território continental português no período compreendido entre os dias 01-01-2016 e 18-05-2016.

1.31 – Com base na declaração mencionada no ponto 1.29 foi efetuada em 18-02-2018 a liquidação de IRS n.º 2018 ..., no âmbito da qual foi apurado o montante de imposto a pagar de € 6.196,64 e da qual constava expressamente reportar-se ao período de 01-01-2016 a 18-05-2016.

1.32 – Ao montante de imposto apurado na liquidação mencionada no ponto que antecede acresceram as quantias de € 167,68 e de € 456,32 a título de sobretaxa.

1.33 – E ainda a importância de € 167,68 de juros indemnizatórios.

1.34 – O que perfez o valor total a pagar de € 6.820,54. (...).

E, apreciando o pedido do contribuinte à luz do disposto nesta segunda parte do n.º 1 do art. 78.º LGT, dúvidas não restam que o requerimento em que aquele pedido se consubstanciava foi apresentado tempestivamente.

Sucede, porém, que a norma acima transcrita condiciona o pedido de revisão apresentado de acordo com a sua parte final à existência de 'erro imputável aos serviços':

Ora, no caso em apreço, a administração fiscal limitou-se a efetuar a liquidação contestada de acordo com os elementos declarados pelo sujeito passivo.

Pelo que o ato tributário – de liquidação – não foi praticado com base na ocorrência de qualquer erro imputável aos serviços tributários.

III B.3 – Apreciação:

(...) Assim, nos procedimentos administrativos e processos judiciais pendentes, no quadro normativo vigente e até ser concretizada a necessária alteração legislativa, foi, por despacho do SEAAF n.º 177/2021-XXII, de 04/06/2021, decidido aplicar, caso a caso, o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS aos sujeitos passivos não residentes, mantendo-se a tributação autónoma à taxa especial de 28%.

Pelo que há que aplicar os dispositivos contidos naqueles preceitos à situação ora em apreço.

Devendo, em conformidade, responder-se afirmativamente à questão colocada pelo contribuinte sob a al. b.(...).

V – Proposta de decisão:

Face ao exposto, propõe-se a anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2021 ..., relativa ao ano de 2017, nos termos constantes da presente informação.

Devendo ser atendido o pedido do ora requerente no que tange à atribuição de juros indemnizatórios, nos termos correspondentes à sobredita anulação (parcial).

Devendo ainda esta informação ser remetida à DSCJC.

Factos não provados:

Não está provado que o Requerente na Petição de revisão oficiosa tenha imputado erros aos serviços, nomeadamente, um erro por não ter sido aplicada a redução de 50% prevista na al.b) do n.º 2 do art.º 43º do CIRS ao contrário do que afirma o Requerente no n.º 21 da Resposta às exceções.

Fundamentação da matéria de facto provada

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e n.º 3 do artigo 607.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. n.º 1 do artigo 511.º do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

IV – DO DIREITO

Delimitação do objeto

Com o presente pedido de pronúncia arbitral, pretende o Requerente que o Tribunal declare a ilegalidade do indeferimento tácito da petição de revisão oficiosa por este apresentado, e que determine, em consequência, a anulação da liquidação de IRS n.º 2018

1. Assim, as questões a decidir, consistem em determinar se:

a. A petição de revisão oficiosa à luz do artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte da LGT, é extemporânea;

Caso a resposta à primeira pergunta seja negativa:

b) pronunciar-se sobre a exceção de incompetência do Tribunal e sobre a legalidade da liquidação em causa.

2. No caso de a primeira questão ter resposta positiva, fica, por isso, prejudicado o conhecimento de quaisquer outras questões suscitadas neste processo.

V - Fundamentação

A) Delimitação do objeto

Prevê o art.º 29º do RJAT no n.º 1, alínea e), que as normas do Código de Processo Civil constituem direito subsidiário aplicável ao processo tributário arbitral. Nestes termos, e de acordo com o estatuído no art.º 608º, n.º 1 deste diploma, o Tribunal deve começar por conhecer *das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância*.

A primeira questão é pois a da extemporaneidade ou não da Petição de revisão oficiosa do ato tributário referente à liquidação n.º 2018... .

B) Quanto à extemporaneidade da petição de revisão oficiosa em causa

- a. porque a questão de direito e de facto é idêntica à que foi decidida no Processo CAAD n.º 14/2022-T, seguiremos, com a devida vênia, esta decisão, em obediência ao disposto no art.º 8º, n.º 3 do Código Civil.
- b. No caso presente, o pedido de revisão oficiosa do ato tributário apenas seria tempestivo com fundamento em erro imputável aos serviços, ex vi do art.º 78.º, n.º 1, *in fine*, da LGT.

O art.º 78º, n.º 1 da LGT na redação vigente dispõe o seguinte: *1. A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.*

É com base no exame da petição de revisão oficiosa apresentada em 2/3/2022, que tem de ser proferida a decisão deste Tribunal quanto à extemporaneidade do pedido ora em crise nestes autos.

- c. alterações legislativas e regulamentação da revisão oficiosa de atos tributários

Na referida Decisão n.º 14/2022-T analisa-se de forma exaustiva a evolução da revisão oficiosa do ato tributário:

B. 1) Enquadramento jurídico-tributário

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

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

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

O procedimento de revisão do acto tributário tal como referido no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no processo n.º 1349/10.0BELRS, de 23.03.2017: «(...) consubstancia uma das quatro possibilidades de reacção que ao sujeito passivo de imposto é assegurada pela lei, sendo as outras a reclamação graciosa, a impugnação judicial e o pedido de constituição de Tribunal arbitral (cfr.artºs.70 e 102, do C.P.P.T.; Dec. Lei 10/2011, de 20/1). 3. Para além do pedido de revisão a deduzir no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, nos termos do artº.78, nº.1, da L.G.T., o contribuinte tem ainda a faculdade de pedir a denominada revisão oficiosa do acto, dentro dos prazos em que a Administração Tributária a pode efectuar, previstos no artº.78, da L.G.T. Porém, nestes casos, o pedido de revisão não pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, como sucede no caso da reclamação efectuada no prazo da reclamação administrativa, mas apenas o erro imputável aos serviços (cfr.parte final do nº.1, do artº.78), a injustiça grave ou notória (cfr.nº.4, do artº.78) ou a duplicação de colecta (cfr.nº.6, do artº.78, da L.G.T.).»

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

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

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

Conforme decisão proferida pelo CAAD, em 02/05/2022, no âmbito do processo n.º 610/2021-T “Estabelecia-se, nesta norma revogada, uma ficção de que qualquer erro de que enfermassem autoliquidações era imputável aos serviços. A razão para que se apontava era a de que a imposição aos contribuintes da prática de actos de autoliquidação implica o exercício de funções tributárias para que não estão, ou não têm que estar, vocacionados nem preparados, e, por isso, seria razoável e proporcionado admitir com maior amplitude a correcção de erros que eventualmente praticassem, em seu próprio prejuízo.”

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

No entanto, a Lei 7-A/2016, de 30/03, revogou o referido n.º 2, deixando de existir uma presunção de erro imputável aos serviços, no caso dos impostos auto liquidáveis, pelo que deixou de haver suporte legal para aplicar o prazo de 4 anos caso não se verifique um erro imputável aos serviços.

Note-se, que o antigo regime de “ficção legal” do erro da AT, tal como referido na decisão relativa ao Processo arbitral n.º 9/2021-T, apenas se aplicava (...) “quando o erro invocado e que serve de fundamento ao procedimento de revisão oficiosa do acto tributário, previsto na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, **respeite a actos tributários autoliquidados praticados até 30 de Março de 2016**, dado que, até essa data, estes se encontram abrangidos pela «ficção legal» de «imputabilidade do erro aos serviços» contida no entretanto revogado n.º 2 do mesmo preceito legal (...). Atendendo ao disposto no artigo 12.º da LGT, aplicar-se-á a «lei antiga» quando o erro invocado e que serve de fundamento ao procedimento de revisão oficiosa do acto tributário, previsto na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, **respeite a actos tributários autoliquidados praticados até 30 de Março de 2016**, dado que, até essa data, estes se encontram abrangidos pela «ficção legal» de «imputabilidade do erro aos serviços» contida no entretanto revogado n.º 2 do mesmo preceito legal. Por sua vez, aplicar-se-á a «lei nova», ou seja, a aludida redacção do artigo 78.º da LGT em que o n.º 2 está revogado, a todos os procedimentos de revisão que tenham por objeto actos tributários autoliquidados, praticados a partir, inclusive, do dia 31 de Março de 2016, dado que é a partir dessa data que, dada a entrada em vigor da revogação do n.º 2, do artigo 78.º da LGT, os actos tributários autoliquidados deixaram de estar abrangidos pela «ficção legal» de «imputabilidade do erro aos serviços».” (sublinhado nosso).

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

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

No caso *sub judice* está também em causa a aplicação da referida disposição.

Quanto ao alegado erro dos serviços

Como ficou provado nos presentes autos, o Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado, sem reclamar nem impugnar, razão pela qual o seu pedido de revisão oficiosa apenas poderia colher abrigo na última parte do supra transcrito n.º 1 do art.º 78º da LGT. O mesmo é dizer-se, que o Requerente teria de invocar e imputar um erro aos serviços da Requerida.

Apenas a imputação e demonstração de um erro dos serviços da AT poderia constituir fundamento para a revisão oficiosa. Porém, não foi isso que se verificou, uma vez que o Requerente na sua petição de revisão limitou-se à invocação da existência de um erro na liquidação, feita de acordo com os elementos declarados pelo sujeito passivo, sem o imputar aos serviços da Requerida. Aliás, quanto afirmou nos números 3, 4 e 5 do pedido de revisão oficiosa aponta mesmo para que o alegado erro tivesse sido devido a si próprio, conforme o que se passa a transcrever da própria Petição de revisão:

“3. Tal como se colhe da declaração efetuada nos anexos G e G1, estes valores foram repartidos por 3 datas de “aquisição do imóvel”: 2009 e 2013, como determinantes da sujeição a imposto; e 1962 como determinante da exclusão de tributação prevista no artigo 5º do Decreto-Lei que aprova o Código do IRS;

4. Certamente por informações erróneas prestadas, ou até por desconhecimento do regime jurídico aplicável, a declaração da alienação onerosa das mencionadas frações autónomas está errada, de facto e de direito, o que determinou uma liquidação ilegal que é objeto do presente pedido de revisão oficiosa. (sublinhado nosso).

5. Com efeito, no preenchimento da declaração foi erradamente considerado como facto aquisitivo a consolidação da nua-propriedade com o usufruto (por extinção) em 2013, e, por montante errado, a divisão de coisa comum, que ocorreu em 2009.”

E o mesmo que acaba de transcrever-se foi repetido nos números 3, 4 e 5 do pedido de pronúncia arbitral, que a seguir se transcrevem, em que nenhuma imputação é feita pelo Requerente aos serviços da Requerida, antes reiterando que a liquidação ora em crise foi realizada com base em informações erróneas fornecidas nos anexos G e G1 do seu IRS de 2016, que foram por si próprio apresentadas. Assim:

3. Tal como se colhe da declaração efetuada nos anexos G e G1, estes valores foram repartidos por 3 datas de “aquisição do imóvel”: 2009 e 2013, como determinantes da sujeição a imposto; e 1962, como determinante da exclusão de tributação prevista no artigo 5.º do Decreto-Lei que aprova o Código do IRS.

4. Certamente por informações erróneas prestadas, ou até por desconhecimento do regime jurídico aplicável, a declaração da alienação onerosa das mencionadas frações autónomas está errada, de direito e de facto, o que determinou uma liquidação ilegal que é objeto do presente pedido de revisão oficiosa. (sublinhado nosso).

5. Com efeito, no preenchimento da declaração foi erradamente considerado como facto aquisitivo a consolidação da nua-propriedade com o usufruto, por extinção deste em 2013, e, por montante errado, a divisão de coisa comum, que ocorreu em 2009.

Na Decisão do CAAD com o n.º 14/2022-T acerca do erro imputável aos serviços, refere-se a orientação seguida pela jurisprudência do CAAD na matéria. Apontam-se aí decisões que vão nesse mesmo sentido:

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

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

A petição de revisão oficiosa apresentada pelo Requerente não conseguiu identificar a existência de um erro imputável aos serviços. Mais, o Requerente, como se viu, nem sequer imputa à Requerida a responsabilidade pelo erro que alega existir.

Aplica-se ao caso presente (em que, como se demonstrou, o Requerente reconhece que a liquidação foi feita a partir dos elementos que ele próprio forneceu à AT), o que se disse na Decisão do CAAD do processo 14/2022: *no caso em apreço, os Requerentes reconhecem o próprio erro ao preencher a primeira declaração de IRS.*

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

Deve, pois, imputar-se apenas ao Requerente o facto de a liquidação subjudice padecer de erro.

A AT procedeu à liquidação com base nos elementos fornecidos pelo Requerente, que nos termos do art.º 75.º, n.º 1, da LGT gozam da presunção de veracidade.

Termos em que, tendo sido apresentado o pedido de revisão oficiosa invocando o n.º 1 do art.º 78º da LGT, sem a prova ou sequer a alegação da responsabilidade pela existência de erro na liquidação imputável à AT, tem o pedido de pronúncia arbitral ora em análise de considerar-se extemporâneo, por violação do artigo 10º, n.º 1 do RJAT.

Como se afirma no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 21-3-2019, proferido no âmbito do proc. n.º 132/14.8BEALM: *I- O prazo fixado para a dedução da ação, porque aparece como extintivo do respectivo direito (subjectivo) potestativo de pedir judicialmente o reconhecimento de um certo direito, é um prazo de caducidade. II- E a caducidade do direito de ação é de conhecimento oficioso, porque estabelecida em matéria (prazos para o exercício do direito de sindicar judicialmente a legalidade do acto administrativo) que se encontra excluída da disponibilidade das partes (art. 333º do CC) e determina o indeferimento liminar da petição. É, pois, um pressuposto processual negativo, em rigor, uma exceção peremptória que, nos termos dos art.ºs 576º n.º 3 e 579º do CPC, consistindo na ocorrência de factos que impedem o efeito jurídico dos factos articulados pelo autor, o não conhecimento de meritis pela existência de obstáculos que o impeçam na disponibilidade do recorrente, importando a absolvição oficiosa do pedido. (disponível em www.dgsi.pt).*

Em conclusão, tendo presente que para a aplicação do artigo 78.º, n.º 1, *in fine* da LGT não basta que se verifique a existência de um erro, mas deve esse erro ser imputável à AT, imputabilidade essa que não se verifica no caso em concreto pois, o erro existente resultou, como vimos, da atuação do Requerente, tem de concluir-se pela legalidade do indeferimento tácito da petição de revisão oficiosa.

Conforme entendimento do Tribunal Central Administrativo do Sul ("TCA Sul"), acórdão proferido em 23/03/2017, no âmbito do processo n.º 07644/14, embora a propósito de reclamação graciosa, igualmente citado na decisão proferida no âmbito da já referida decisão arbitral n.º 617/2020T: «Estando a reclamação graciosa fora de prazo à data em que foi apresentada, em consequência e independentemente da mesma ter sido ou não decidida, a impugnação judicial também será intempestiva.» E tal como refere a mencionada decisão arbitral *"de facto, não pode defender-se e justificar-se a tempestividade do pedido de pronúncia arbitral com base no indeferimento de um pedido de revisão extemporâneo, pois, deste modo, estaria aberto o caminho para continuar a discutir a legalidade de actos tributários relativamente aos quais findaram já, há muito, os respectivos prazos de reacção."*

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

Sendo a petição de revisão oficiosa extemporânea, o indeferimento tácito é perfeitamente legal, com base no disposto no art.º 78º, n.º 1, segunda parte, da LGT e é improcedente o pedido de anulação do mesmo formulado como objeto imediato deste pedido de pronúncia arbitral.

Ficam prejudicados os restantes pedidos mediatos do Requerente.

Em conclusão:

- Tendo a liquidação de IRS sido feita em 23.03.2018, com data limite de pagamento o dia 9.05.2018;
- Não tendo havido reclamação da referida liquidação;
- Tendo o pagamento sido efetuado;
- Tendo a petição de revisão oficiosa sido apresentada em 2/3/2022;
- Não tendo o Requerente na petição de revisão oficiosa provado e nem sequer alegado a existência de qualquer erro imputável aos serviços, há que concluir que a petição de revisão oficiosa foi extemporânea e, consequentemente, este Tribunal tem de considerar improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Em consequência, ficam prejudicadas todas as demais questões suscitadas nos autos.

VI - DECISÃO

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

- a. Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b. Manter na ordem jurídica o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;
- c. Considerar prejudicado o conhecimento de outras questões suscitadas neste litígio;
- d. Condenar o Requerente nas custas do processo.

VII - Valor: fixa-se o valor do processo em 84.039,00 (oitenta e quatro mil e trinta e nove euros) nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 97º-A do CPPT, aplicável *ex vi* as alíneas a) e b) do art.º 29º do RJAT e do n.º 2 do art.º 3º do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII - Custas: De acordo com o estabelecido no n.º 4 do art.º 22º do RJAT, fixam-se as custas no montante de 2.754,00 (dois mil, setecentos e cinquenta e quatro euros) nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Os Árbitros,
Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros (Presidente e Relator)

Dr.^a Maria Alexandra Mesquita

Dr. Fernando Marques Simões

(Vencido conforme declaração anexa)

DECLARAÇÃO DE VOTO

1. Não podendo acompanhar o sentido da decisão que fez vencimento, votei vencido.
2. Divirjo, desde logo, por entender que, *in casu*, o pedido de revisão apresentado pelo Requerente em 28.2.2022 (cfr. fls. 39 do PA – registo postal RH...PT. Nos termos do n.º 2 do art.º 26.º do CPPT, em caso de remessa por correio, sob registo, de petições e de quaisquer outros requerimentos, exposições ou reclamações dirigidas à AT, considera-se que os respectivos petitórios foram apresentados na data do respectivo registo) se mostrava efectivamente tempestivo, donde, igualmente tempestivo era o pedido de pronúncia arbitral apresentado, ou seja, advogo que a não verificação da excepção da caducidade do direito de acção. Senão vejamos,
3. A acção é tempestiva se apresentada no prazo 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”).
4. Atendendo a que o indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado reabre a via contenciosa, *in casu* a arbitral, e sendo tácito esse indeferimento, o Tribunal Arbitral tem necessariamente de avaliar se estavam preenchidos os pressupostos processuais legalmente exigidos para que a AT conhecesse do mérito aquando da apresentação do pedido de revisão.

5. Assim sendo, *in casu*, a questão de (in)tempestividade a apreciar e da eventual caducidade do direito de acção, reduzia-se a saber se estavam reunidos os requisitos para o Requerente formular um pedido de revisão oficiosa, ao abrigo do n.º 1, 2.ª parte, do artigo 78.º da LGT.
6. O n.º 1 do artigo 78.º da LGT permite a revisão oficiosa com fundamento em qualquer ilegalidade dentro do prazo da reclamação administrativa (1.ª parte daquele n.º 1) e, se o tributo foi pago (como, *in casu*, ocorreu), no prazo de quatro anos, apenas com fundamento em erro imputável aos serviços (2.ª parte daquele n.º 1). Se o tributo não foi pago, a todo o tempo, sendo que, *in casu*, o tributo foi efectivamente pago tal como está no petítório que até requer o pagamento de juros indemnizatórios.
7. Sobre a questão do erro imputável aos serviços, acolho o que está nos pontos 18 a 20 do requerimento do Requerente que se pronunciou sobre as excepções e que passo a transcrever: *“18. Como bem se refere no Acórdão do CAAD de 28.08.2019, no Processo n.º 518/2018: “Naturalmente que, na perspetiva da verificação dos pressupostos procedimentais necessários ao conhecimento (e ao dever de conhecer) o pedido, não estará causa aferir da existência substantiva do erro imputável aos serviços, mas, unicamente, verificar se tal como configurada pelo sujeito passivo, a situação apresentada à AT no sentido de desencadear a revisão oficiosa, é passível de configurar a a existência daquele erro”. 19. Ora, o conceito de “erro imputável aos serviços”, para efeitos de pedido de revisão oficiosa tem sido entendido como abrangendo o erro nos pressupostos de facto e de direito, como decorre do citado Acórdão do STA, de 19.11.2014, no Processo n.º 886/14: III - Ora o erro imputável aos serviços (artigo 78.º, n.º 1, in fine, da LGT), concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte mas à Administração, compreendendo o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito. 20. No caso concreto é patente que houve um erro de direito imputável aos Serviços.”*
8. E que a Requerente poderia socorrer-se daquele meio de discussão da legalidade do acto de liquidação que ali se controvertia, parece não restarem dúvidas, conquanto o tivesse apresentado em tempo. Vejamos,
9. A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT.
10. Incluem-se ainda nas competências dos tribunais arbitrais do CAAD competências para apreciar actos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de actos daqueles tipos, designadamente de actos que decidam reclamações graciosas ou pedidos de revisão oficiosa e recursos hierárquicos, como se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT, aos «atos suscetíveis de impugnação autónoma» e à «decisão do recurso hierárquico».
11. Impende sobre a Administração Tributária o dever de decisão sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados pelos sujeitos passivos (artigo 56.º, n.º 1, da LGT), dentro do prazo estabelecido pelo n.º 1 do artigo 57.º, da LGT, cujo decurso faz presumir o indeferimento para efeitos de reação contenciosa.
12. Deste princípio da decisão resulta a impugnabilidade da decisão que sobre o pedido venha a ser proferida, devendo igualmente admitir-se a possibilidade de o contribuinte poder “reagir contra o silêncio que sobre ele recair”.
13. Estando em causa a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, o meio processual adequado é a impugnação judicial.
14. Não obstante, a impugnação judicial é também o meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o acto silente da AT, nas situações em que esta não tenha decidido, dentro do prazo que dispunha para o efeito.
15. O pedido de revisão foi, nos termos do n.º 1 do art.º 78.º da LGT, apresentado em 28.2.2022 e a liquidação controvertida foi feita em 23.3.2018.
16. AAT tinha um prazo de 4 meses a contar da data de apresentação do pedido de revisão para decidir, ou seja, poderia fazê-lo até 28.6.2022, o que não fez.
17. O n.º 5 do artigo 57.º da LGT, faz presumir o indeferimento (tácito) do pedido de revisão apresentado, devendo aqui considerar-se que ele ocorreu em 29.6.2022.
18. A referida presunção de indeferimento é ficção jurídica destinada a possibilitar ao interessado o acesso aos tribunais, visando a obtenção de tutela para os seus direitos ou interesses legítimos nos casos de inércia da Administração Tributária sobre as pretensões que lhe foram dirigidas.
19. Em caso de indeferimento tácito de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou pedido de revisão, poderá ser apresentada impugnação judicial, por força do disposto na alínea d), n.º 1 do artigo 102.º do CPPT; ou, alternativamente, pedido de pronúncia arbitral nos termos do n.º 1, alínea a) do art.º 10.º do RJAT, no prazo de 90 dias, *“(…) contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do art.º 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;”*.
20. O acto de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa de actos tributários constitui um acto administrativo à face da definição fornecida pelo art.º 120.º do CPA [subsidiariamente aplicável em matéria tributária, por força do disposto no art.º 2.º, alínea d), da Lei Geral Tributária, 2.º, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário], pois constitui uma decisão de um órgão da Administração que ao abrigo de normas de direito público visou produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.
21. Trata-se de acto em matéria tributária pois nele é feita a aplicação de normas de direito tributário.
22. Assim, o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa constitui um *“acto administrativo em matéria tributária”*.
23. Das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do art.º 97.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) infere-se a regra de que a impugnação de actos administrativos em matéria tributária deve ser feita no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou acção administrativa (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do art.º 191.º do Código de

- Processo nos Tribunais Administrativos) conforme esses actos comportem ou não comportem a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação.
24. Como excepção a esta regra poderão considerar-se os casos de impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, pelo facto de haver uma norma especial, que é o n.º 2 do art.º 102.º do CPPT, de que se pode depreender que a impugnação judicial **é sempre utilizável**. Neste sentido veja-se o Acórdão do STA de 2.4.2009, tirado no Processo n.º 0125/09.
 25. Outras excepções àquela regra poderão encontrar-se em normas especiais, posteriores ao CPPT, que expressamente prevejam o processo de impugnação judicial como meio para impugnar determinado tipo de actos. A título meramente exemplificativo se refere o n.º 13 do art.º 22º do CIVA que prevê a utilização da impugnação judicial para a impugnação de actos de indeferimento de pedidos de reembolsos de IVA.
 26. Mas, nos casos em que não há normas especiais, é de aplicar aquele critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa.
 27. Face àquele critério de repartição, os actos proferidos em procedimentos de revisão oficiosa apenas serão arbitráveis ou objecto de impugnação através de processo de impugnação judicial quando comportem, na revisão, **a apreciação da legalidade daqueles mesmos actos**.
 28. Se o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa não comporta a apreciação da legalidade dos actos tributários ali controvertidos não será arbitrável e será aplicável a acção administrativa que sucedeu ao recurso contencioso. Nesse sentido vejam-se, por todos, os Acórdãos do STA de 20.5.2003, Processo n.º 638/03; de 8.10.2003, Processo n.º 870/03; de 15.10.2003, Processo n.º 1021/03.
 29. Adequado se mostrando trazer aqui à colação parte da decisão arbitral prolatada no Processo n.º 696/2019-T que a dado passo diz: *“Nos casos de indeferimento tácito não há, obviamente, apreciação expressa da legalidade de acto de liquidação, mas, tratando-se de uma ficção de acto destinada a assegurar a impugnação contenciosa em meio processual que tem por objecto um acto de liquidação, o meio de impugnação adequado depende do conteúdo ficcionado. No caso de impugnação administrativo directa de um acto de liquidação (através de reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa), com fundamento na sua ilegalidade, o conteúdo ficcionado é de indeferimento do pedido que foi formulado, de anulação do acto de liquidação. Isto é, ficciona-se que o pedido foi indeferido por ter sido dada resposta negativa a todas as questões de legalidade colocadas pelo Sujeito Passivo. Por isso, presume-se o indeferimento tácito de meio de impugnação administrativa (reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa) que tem por objecto directo acto de liquidação se baseia em razões substantivas e não por razões formais.(...)” “(...) De harmonia com o exposto, no caso em apreço, estando-se perante indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa, que tem por objecto directo acto de liquidação, é de considerar que o acto ficcionado conhece da legalidade de acto de liquidação e, por isso, o meio processual adequado para a sua impugnação contenciosa é o processo de impugnação judicial, nos termos das alíneas d) e para) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, de que é meio alternativo o por arbitral. Neste sentido, tem vindo a decidir uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos: – de 6-10-2005, processo n.º 01166/04: «o indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação, baseado na sua ilegalidade, deve considerar-se, para efeito das alíneas d) e p) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT, como um acto que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação»; – de 02-02-2005, processo n.º 01171/04, de 08-07-2009, processo n.º 0306/09, de 23-09-2009, processo n.º 0420/09, de 12-11-2009, processo n.º 0681/09: «o meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o acto silente atribuído a director-geral que não decidiu o pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de um tributo é a impugnação judicial». Assim, na linha desta jurisprudência, é de entender que o acto ficcionado quando ocorre indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa é um acto que comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação cuja revisão foi pedida, dando resposta negativa aos fundamentos invocados, pelo que o meio contencioso adequado para o impugnar é o processo de impugnação judicial e o processo arbitral.”*
 30. Isto dito, meridianamente se conclui que a decisão silente que subjaz ao pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente, apreciou, tratando-se de uma ficção de acto decisório, a legalidade do acto de liquidação do IRS, de 2016, que ali estava a ser controvertido. Aliás, não pode olvidar-se que a AT fez prolatar despacho revogatório de parte de liquidação impugnada, datado de 24.10.2022, nos termos do n.º 1 do art.º 13.º do RJAT, ou seja, apreciou, nessa circunstância, o mérito da questão submetida a julgamento pelo requerente.
 31. Assim sendo e do meu ponto de vista, o Colectivo deveria ter-se considerado competente para apreciação da pretensão formulada pelo Requerente no PPA, já que o que ali se peticiona é a apreciação da legalidade da decisão administrativa de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado com referência ao acto tributário de liquidação de IRS, de 2016, ficcionando-se que a AT, nessa mesma decisão silente de indeferimento, apreciou a legalidade daquele concreto acto de liquidação.
 32. No entanto, atendendo a que o indeferimento do pedido de revisão apresentado reabre a via contenciosa, *in casu* a arbitral, e ainda que tácito tal indeferimento, o Tribunal Arbitral teria necessariamente de avaliar se estavam preenchidos os restantes pressupostos processuais legalmente exigidos para que a AT conhecesse do mérito da causa.
 33. Assim sendo, *in casu*, a questão de (in)tempetividade a apreciar e da eventual caducidade do direito de acção, reduzir-se-ia a saber se estavam reunidos os requisitos para a Requerente formular, em 29.3.2022, um pedido de revisão oficiosa ao abrigo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
 34. E analisadas convenientemente as datas aqui em causa, advogo, teria de se concluir que estavam: desde logo, porquanto, o pedido de revisão foi apresentado antes de decorridos 4 anos desde a data de liquidação do imposto sindicado.
 35. A liquidação controvertida foi empreendida, como visto, em 23.3.2018 e o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 28.2.2022, ou seja, concluindo-se assim, aliás com meridiana clareza, que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado dentro do prazo dos 4 anos seguintes

- à data de liquidação, pelo que, do meu ponto de vista e divergindo da douta decisão que obteve vencimento, claramente tempestivo. Ainda que a data limite para pagamento voluntário de liquidação aqui sindicada tenha ocorrido em 9.5.2018, uma vez apresentado pedido de revisão em 28.2.2022, donde, antes de decorrido o prazo de 4 anos previsto no n.º 1 do art.º 78.º da LGT, contados desde a liquidação em 29.3.2018, ele era incontornavelmente tempestivo.
36. E assim era, porquanto, digerindo do que sustenta a posição que fez vencimento, considero verificado o requisito do “erro imputável aos serviços”, acolhendo o que está nos pontos 18 a 20 (acima transcritos) do requerimento do Requerente que se pronunciou sobre as excepções.
 37. E assim sendo, do meu ponto de vista, estavam preenchidos os pressupostos legalmente exigidos para que a AT conhecesse do mérito da causa no âmbito do pedido de revisão apresentado.
 38. Concluindo, assim, no sentido de que o PPA é tempestivo, divergindo da tese da caducidade do direito de acção, porquanto, o prazo para apresentação do mesmo deve contar-se da presunção de indeferimento do pedido de revisão, que, com visto, ocorreu em 29.6.2022, data a partir da qual se conta o prazo de 90 dias para a interposição do pedido de pronúncia arbitral nos termos do n.º 1 do art.º 10º do RJAT, por remissão para a alínea d) do n.º 1 do art.º 102.º do CPPT, pelo que, o mesmo se revelava efectivamente tempestivo, na medida em que se iniciou a sua contagem em 30.6.2022 e o seu *dies ad quem* ocorreu em 28.9.2022, ou seja, *quod erat demonstrandum*, tendo sido apresentado em 22.7.2022, deveria, no meu entendimento, considerar-se tempestivamente interposto o PPA, devendo improceder a excepção peremptória aduzida pela Requerida da caducidade do direito de acção.
 39. Pelas razões acima explicitadas e acolhendo mais uma vez a posição explicitada pelo Requerente nos pontos 27 a 33 do seu requerimento que se pronunciou sobre as excepções, no meu entendimento, igualmente deveria improceder a excepção peremptória da incompetência do CAAD aduzida pela Requerida.
 40. Isto dito e entrando agora na apreciação do mérito da questão *sub judicio*, entendo que o PPA não devia simplesmente improceder na parte não abrangida pela revogação parcial do acto impugnado. Vejamos,
 41. *In casu*, há três factos aquisitivos que podem relevar para efeitos de determinação dos ganhos de mais-valias sujeitos a IRS. O que ocorreu em: *i)* 16.4.1962 - consubstanciado na escritura de compra e venda outorgada pelo Requerente, pelo seu irmão Joaquim, tendo aqueles adquirido nessa altura, em comum e em partes iguais, a nua propriedade do prédio sito na Rua ..., n.º ... a ... então inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... e ainda pelos seus pais a aquisição do usufruto simultâneo e sucessivo daquele mesmo imóvel; *ii)* 29.7.2009 – os nu-proprietários daquele imóvel outorgaram, em 30.4.2009, escritura constituindo aquele sob o regime de propriedade horizontal. Em 29.7.2009, celebraram escritura de divisão de coisa comum relativa ao mesmo imóvel, tendo ao Requerente sido adjudicadas as fracções A, B, D, E, F, G, L, N, P, e R. No âmbito da aludida divisão da coisa comum o Requerente deu tornas ao seu irmão que se cifraram em 3.000,00 €; *iii)* 13.9.2013 – Consolidação da nua propriedade com o usufruto por extinção deste último.
 42. A Requerida entende que no momento *i)* o Requerente adquiriu 25% das fracções A, B, D, E, F, G, L, N, P, e R.; no momento *ii)* o Requerente adquiriu 25% das fracções A, B, D, E, F, G, L, N, P, e R.; e no momento *iii)* o Requerente adquiriu 50% das fracções A, B, D, E, F, G, L, N, P, e R. Fazendo notar-se que os dois últimos momentos (o momento *ii)* e o momento *iii)*) ocorreram já na vigência do Código do IRS.
 43. O Requerente defende que no momento *i)* adquiriu 98,07% das fracções A, B, D, E, F, G, L, N, P, e R.; no momento *ii)* adquiriu 1,93% das fracções A, B, D, E, F, G, L, N, P, e R.; e no momento *iii)* nada adquiriu. Relativamente ao momento *iii)* o Requerente defende que a consolidação do usufruto com a nua-propriedade por extinção do usufruto no caso de aquisição onerosa da nua-propriedade, não deve relevar como facto aquisitivo. Vejam-se a este propósito os argumentos enunciados nos pontos 30. A 58. do PPA e ainda as alegações finais.
 44. Por mim, discordo de ambas as partes.
 45. Desde logo e quanto à questão de saber se a consolidação do usufruto com a nua-propriedade deve relevar para efeitos de determinação das mais-valias aqui em causa, acolho a construção que está no ponto IIIB.3 da informação n.º 447/22 de 30.9.2022 e que revoga parcialmente o acto impugnado e donde resulta que a aludida consolidação constitui facto sujeito a Imposto do Selo e ainda que tal imposto não seja devido a descompressão da propriedade consubstanciada na extinção do usufruto continua a revelar-se como circunstância fáctica relevante em sede de IRS, nomeadamente, como facto aquisitivo a levar em conta em sede de determinação de mais-valias de imóvel alienado num concreto exercício.
 46. Considero que no momento *i)* o Requerente adquiriu 50% das fracções A, B, D, E, F, G, L, N, P, e R.; no momento *ii)* o Requerente adquiriu 1,93% das fracções A, B, D, E, F, G, L, N, P, e R. (Por subsunção na alínea c) do n.º 5 do art.º 2º do CIMT deve aplicar-se o VPT. O Requerente recebeu uma percentagem de meação superior ao irmão em 1,93% (516.599,44 – 506.799,72 = 9.799,72 €. Vejam-se, a este respeito, os pontos 16 e 17 do PPA); e no momento *iii)* o Requerente adquiriu 48,07% (50% - 1,93%) das fracções A, B, D, E, F, G, L, N, P, e R.
 47. E sustento esta minha hermenêutica na circunstância da constituição da propriedade horizontal e até a divisão da coisa comum não alterarem a data de aquisição da nua-propriedade de que o Requerente já era titular, desde o momento *i)*, em 50% das fracções, que vieram a ser alienadas em 2016. A este propósito acolho a posição defendida pelo Requerente nos pontos 69 a 75 das alegações finais.
 48. Em jeito de conclusão, defendo: 50% da mais-valia apurada não devia ser tributada por aplicação da não sujeição a IRS prevista no n.º 1 do art.º 5º do Decreto-lei n.º 442-A/88. Parte dessa mais-valia devia ser tributada, na medida em que a venda dos imóveis em 2016 deve levar em consideração que em 13.9.2013 o Requerente adquiriu 48,07% dos imóveis aqui em causa e que em 29.7.2009 o Requerente adquiriu também, 1,93% desses mesmos imóveis, o

- que totaliza uma sujeição a IRS do montante correspondente a 50% (48,07% + 1,93%) da mais-valia determinada.
49. Do meu ponto de vista e *quod erat demonstrandum*, devem estar sujeitos a tributação **50%** do valor da mais-valia apurada, ao passo que, para a Requerida devem estar sujeitos a tributação 75% do valor da mais-valia apurada. Inferindo-se daqui que mesmo depois da revogação parcial do acto impugnado, **este ainda enferma de excesso de quantificação**, já que, no meu entendimento, só se devia tributar 50% da mais-valia e não 75% da mesma, devendo aplicar-se ainda a alínea b) do n.º 2 do art.º 43º do CIRS.
50. Claro está que quanto à questão da aplicabilidade da alínea b) do n.º 2 do art.º 43º do CIRS, não há dissídio e também sustento que, não obstante estarmos perante não residente, tal normativo tem aqui perfeito cabimento, acolhendo o que a tal propósito está na informação n.º 447/22 de 30.9.2022 e que revoga parcialmente o acto impugnado.
51. Tudo ponderado, teria decidido pela procedência meramente parcial do pedido apresentado pela Requerente e por nova anulação parcial dos actos de liquidação sindicados, devendo tributar-se, tão-só, 50% da mais-valia (e não 75% da mesma, como o fez a AT na decisão de revogação que empreendeu), devendo aplicar-se ainda a alínea b) do n.º 2 do art.º 43º do CIRS, divergindo assim da posição que fez vencimento.

O Árbitro,

Fernando Marques Simões