

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 107/2017-T**

**Tema: IRS – Regime Simplificado; Coeficiente aplicável - Vendas ou prestações de serviços - Revisão do Ato Tributário.**

## Decisão Arbitral

### I. RELATÓRIO

1. A..., com domicílio fiscal na Rua ..., n.º..., ...-... Lisboa, portador do Cartão de Cidadão n.º ..., com validade até 25/08/2021, contribuinte fiscal n.º ..., doravante designado como “Requerente”, vem, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de tribunal arbitral e submeter pedido de pronúncia arbitral em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “Requerida” ou “AT”), o qual tem por objeto o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa das liquidações de Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares (doravante “IRS”) respeitantes aos anos de 2011, 2012, 2013, proferido pela Diretora de Serviços do IRS, datado de 30 de setembro de 2016, com vista à sua anulação, porquanto o mesmo estará ferido de ilegalidade e que, em consequência, seja decretada a referida revisão oficiosa das referidas liquidações, com a consequente devolução da quantia de € 17.997,67.
2. O pedido de constituição de tribunal arbitral, correspondente ao registo n.º 3941 foi validado e aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 10 de fevereiro de 2017, tendo sido notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”) em 17 de fevereiro de 2017.
3. O Requerente optou por não designar árbitro, tendo o Conselho Deontológico, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º e do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, designado como árbitro

do tribunal arbitral singular a ora signatária, a qual aceitou o encargo no prazo legalmente estipulado.

4. As partes foram devidamente notificadas da designação do árbitro em 3 de abril de 2017, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma.
5. O tribunal arbitral singular ficou, assim, constituído em 20 de abril de 2017, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 artigo 11.º do RJAT.
6. A Requerida foi notificada em 24 de abril de 2017 do despacho proferido pelo tribunal arbitral ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 17.º do RJAT, para apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e remeter o processo administrativo.
7. As ilustres representantes da Requerida juntaram a resposta da AT aos autos em 30 de maio de 2017, na qual pugnaram pela improcedência integral do pedido de pronúncia arbitral. Basearam a sua posição nas seguintes exceções: i) preterição pelo Requerente da formalidade consignada no artigo 59.º do CPPT, ii) intempestividade do pedido de revisão oficiosa, por inexistir erro imputável aos serviços, iii) não preenchimento dos requisitos para a apreciação do pedido de revisão oficiosa, iv) *venire contra factum proprium* e v) incompetência material do tribunal arbitral para apreciação de parte do pedido. E impugnaram a pretendida qualificação dos rendimentos auferidos pelo Requerente, no âmbito do regime simplificado de tributação da categoria B de IRS, como vendas, às quais se aplicaria, para efeitos de determinação do rendimento da categoria B, o coeficiente de 0,2 contrariamente ao coeficiente aplicado (0,7 aplicado nos anos de 2011 e 2012 ou de 0,75 aplicado no ano de 2013). Impugnaram, ainda, o direito a juros indemnizatórios do Requerente, na medida em que o mesmo não tinha sido requerido no pedido de pronúncia arbitral e, ainda que o tivesse sido, inexistiria direito a juros indemnizatórios dado o erro não ser imputável aos serviços, mas ao Requerente. Por último, contestaram o requerimento para produção de prova testemunhal apresentado pelo Requerente, na medida em que sendo de Direito a questão a dirimir tal prova não seria apta a sustentar os factos alegados pelo Requerente. Não sendo esse o entendimento do tribunal arbitral, que fosse o Requerente notificado para

- indicar sobre que factos constantes da petição inicial recairia a produção de prova testemunhal.
8. No seguimento da resposta da Requerida, foi dado ao Requerente um prazo de 10 dias para que indicasse os factos sobre os quais incidiria a prova testemunhal e foi solicitado à Requerida que juntasse aos autos cópia do processo administrativo (despacho do tribunal arbitral notificado às partes em 5 de junho de 2017).
  9. Em cumprimento do despacho supra, a Requerida veio juntar aos autos cópia do processo administrativo e o Requerente veio indicar os factos sobre os quais deveria recair a prova testemunhal: 4 a 9.26, 12 (pontos 9.1. a 9.12) e para contraprova do artigo 120.º da Resposta da AT.
  10. O tribunal arbitral designou o dia 3 de julho de 2017, pelas 14 horas e 15 minutos, para efeitos de realização da primeira reunião, ao abrigo do artigo 18.º do RJAT. Mais indicou que, na referida reunião se procederia à inquirição da testemunha arrolada, seguida de alegações orais, caso fossem necessárias. Foi, ainda, solicitado à Requerida que juntasse aos autos cópias legíveis do processo administrativo e foram solicitadas às partes o envio de versões em *word* das peças processuais.
  11. No dia 3 de julho de 2017, pelas 14 horas e 15 minutos, teve lugar, na sede do CAAD, Avenida Duque de Loulé n.º 72-A, Lisboa, a audiência prevista no artigo 18.º do RJAT.
  12. Na referida audiência, teve lugar a produção de prova testemunhal, tendo a testemunha arrolada pelo Requerente, Dr. B... prestado depoimento sobre os factos constantes do pedido de pronúncia arbitral, acima referidos.
  13. As representantes da Requerida e o mandatário do Requerente não prescindiram das alegações, tendo o Tribunal Arbitral fixado um prazo de 10 dias sucessivos para Requerente e Requerida, por esta ordem, apresentarem as suas alegações finais por escrito. O tribunal arbitral designou o dia 15 de setembro de 2017 para a prolação da decisão arbitral, tendo o Requerente sido advertido que deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem, e comunicar o seu pagamento ao CAAD.

14. O Requerente apresentou alegações escritas em 13 de julho de 2017 reiterando, no essencial, a posição sustentada no pedido de pronúncia arbitral.
15. A Requerida apresentou alegações escritas em 12 de setembro de 2017, nas quais manteve a posição sustentada na resposta.

## **II. PRETENSÕES DAS PARTES**

### ***A. Pretensão do Requerente***

2. O Requerente sustenta que o presente pedido de pronúncia arbitral deverá ser julgado totalmente procedente por provado, com base em errónea qualificação e quantificação dos seus rendimentos, lucros e valores patrimoniais, dos anos de 2011, 2012 e 2013, nos termos da alínea a) do artigo 99.º do CPPT, por, no caso concreto dos rendimentos do requerente auferidos no âmbito da categoria B de IRS, regime simplificado, dever relevar a qualificação como vendas e não como prestações de serviços.
3. Consequentemente, o Requerente peticiona a anulação, porque ferido de ilegalidade, do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (das liquidações) do IRS de 2011, 2012 e 2013, datado de 30 de setembro de 2016 e que, em consequência, seja decretada a revisão oficiosa das referidas liquidações, sendo ordenada a devolução ao Requerente das quantias erradamente pagas nos montantes de € 5.611,59 (2011), € 5.808,78 (2012) e € 6.577,30 (2013), no montante total, de € 17.997,67. Em suma, o Requerente pretende a qualificação dos rendimentos auferidos, no âmbito do regime simplificado de tributação da categoria B de IRS, como vendas, às quais se aplicaria o coeficiente de 0,2 contrariamente ao coeficiente aplicado (0,7 aplicado nos anos de 2011 e 2012 ou de 0,75 aplicado no ano de 2013).
4. Em sede alegações escritas, o Requerente manteve no essencial a pretensão, tendo pedido de devolução ao Requerente da quantia de € 17.997,67, para além dos respetivos juros, à taxa legal.

### ***B. Pretensão da Requerida***

5. A Requerida sustenta a legalidade das liquidações de IRS de 2011, 2012 e 2013, alegando que as razões de facto e de direito invocadas pelo Requerente estão, longe de fundamentar/sustentar qualquer das pretensões formuladas pelo Requerente, devendo improceder o presente pedido de pronúncia arbitral. Para o efeito a Requerida alegou razões de cariz processual, defendendo-se quer por exceção, quer por impugnação, que se resumem em seguida:

5.1. O Requerente, ao inscrever na sua declaração de rendimentos factos ou valores que não correspondiam à realidade, deveria ter procedido à sua substituição, nos prazos e nos limites consignados no n.º 3 do citado Art.º 59.º do CPPT. Não o tendo feito, preteriu a formalidade constante na lei, mormente no artigo 59.º do CPPT. Ao preterir tal formalidade, as declarações apresentadas pelo Requerente ficaram consolidadas na ordem jurídica. Nessa medida, não eram suscetíveis de ser alteradas por via do pedido de revisão oficiosa, como tentou o Requerente, sob pena de fraude à lei.

5.2. Por outro lado, o pedido de revisão oficiosa é intempestivo, na medida em que, não poderá ser aplicável ao Requerente o pedido excepcional consignado no n.º 4 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), dado que o mesmo deveria ter sido apresentado no prazo de três anos posteriores ao ato tributário, com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que não fosse imputável a comportamento negligente do Requerente. Verificando os serviços o comportamento negligente do Requerente, o pedido de revisão é claramente intempestivo.

5.3. Por outro lado, concluindo-se que inexistente erro imputável aos serviços, mas um erro exclusivamente imputável ao próprio Requerente, pois preencheu as declarações Modelo 3 de IRS dos anos de 2011 a 2013 como tendo auferido rendimentos provenientes de prestações de serviços e não de vendas, pelo que o erro na declaração é exclusivamente imputável ao Requerente e não à Requerida. Assim, inexistindo erro imputável aos serviços, não se encontram reunidos os pressupostos processuais legais de que depende o pedido de revisão oficiosa a deduzir no prazo de 4 anos, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Pelo que, o pedido de revisão oficiosa é intempestivo por manifesta violação dos prazos consignados nos n.ºs 1 e 4 do artigo 78.º da LGT.

- 5.4. A posição jurídica do Requerente – pedido de revisão oficiosa e arbitral – está em manifesta contradição com o comportamento anteriormente assumido por aquele expresso na submissão das declarações de IRS de 2011, 2012 e 2013 e configura um abuso, consignado no artigo 334.º do Código Civil, ou seja, “*venire contra factum proprium*”.
- 5.5. A Requerida alega, por último, a incompetência material do tribunal arbitral para apreciação de parte do pedido. Entende a Requerida que os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD poderão apreciar atos de segundo ou de terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de atos daqueles tipos, designadamente de atos que decidam reclamações graciosas e recursos hierárquicos. Como tal, a apreciação de pedidos de reconhecimento de direitos não se insere no âmbito destas competências, nem está abrangida a apreciação da matéria relativa à concretização de decisões incidentes sobre a legalidade de atos tributários. Daqui resultaria a incompetência material do Tribunal para a apreciação do pedido identificado supra, a qual consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.
- 5.6. Esta incompetência material implicaria, em caso de procedimento da ação, uma correção do valor da causa para o montante das liquidações de IRS em crise.
- 5.7. Conclui que a atividade do Requerente consiste em típica prestação de serviços, *in casu*, de fabrico de próteses, com aplicação de materiais, pelo que todos os rendimentos auferidos pelo Requerente no âmbito da categoria B de IRS constituem, na sua globalidade, rendimentos de prestações de serviços, sendo que lhe corresponderá, para efeitos de determinação do rendimento tributável aplicável no regime simplificado de tributação, um coeficiente de 0,70, nos anos de 2011 e

2012, e de 0,75 no ano de 2013, respetivamente, e não um coeficiente de 0.2, aplicável a rendimentos decorrentes de vendas realizadas.

5.8. A Requerida considera que inexistente direito a juros indemnizatórios atribuíveis ao Requerente, na medida em que tal não foi requerido no competente pedido de pronúncia arbitral e, ainda que o tivesse sido, não seriam aplicáveis no caso em apreço, dado o erro não ser de imputar aos serviços, mas ao Requerente.

6. A Requerida manteve, no essencial, as pretensões enunciadas supra nas suas alegações escritas, aduzindo as seguintes considerações adicionais:

6.1. A prova testemunhal produzida é irrelevante para efeitos da formação de convicção jurídica sobre os factos (passados) em controvérsia, dado que a testemunha inquirida não tinha qualquer conhecimento direto sobre os factos em causa no processo, uma vez que apenas conheceu o Requerente e a sua situação em 2015. Assim, apenas tinha conhecimento de factos que lhe tinham sido transmitidos pelo Requerente, parte no processo. A haver algum conhecimento, portanto, este seria conhecimento indireto e interessado.

6.2. Admitindo, no entanto, que a testemunha conhece a realidade atual do Requerente, tendo prestado esclarecimentos com interesse para a questão.

6.3. Concluindo que a atividade do Requerente consiste em típica prestação de serviços, *in casu*, de fabrico de próteses à medida, sob estritas especificações individualizadas, com aplicação de materiais, pelo que todos os rendimentos auferidos constituem, na sua globalidade, rendimentos de prestações de serviços, a que se aplica o coeficiente de 0,70 ou 0,75, nos anos de 2011 e 2012 ou no ano de 2013, respetivamente.

### III. SANEAMENTO

7. O Tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído.

8. A Requerente cumula pedidos, relativamente a períodos de tributação distintos (2011, de 2012 e de 2013), o que, nos termos do artigo 104.º do Código do Procedimento e do

Processo Tributário e do n.º 1 do artigo 3.º do RJAT, é admissível dada a identidade das circunstâncias de facto e a aplicação dos mesmos princípios e regras de direito,

9. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas (artigos 3.º, 6.º e 15.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).
10. Foram alegadas pela Requerida exceções – preterição da formalidade consignada no artigo 59.º do CPPT pelo Requerente, intempestividade do pedido de revisão oficiosa, não preenchimento de requisitos para apreciação do pedido de revisão oficiosa, *venire contra factum proprium* e incompetência material do tribunal arbitral para apreciação de parte do pedido – que serão analisadas na parte decisória, após a fixação da matéria de facto dada como provada.

#### **IV. MATÉRIA DE FACTO**

##### **A. Factos dados como provados**

11. Com interesse para a decisão da causa, dão-se como provados os seguintes factos.
  - a) O Requerente é um sujeito passivo de IRS, residente em Portugal.
  - b) O Requerente é trabalhador por conta de outrem a tempo parcial na faculdade ..., onde é assistente do departamento de laboratório de prótese dentária.
  - c) O Requerente encontra-se, desde 1 de janeiro de 2009, enquadrado, para efeitos de IRS, no regime simplificado de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 28.º e no artigo 31.º do Código do IRS.
  - d) Desde 4 de junho de 2012, está enquadrado para efeitos de IRS e de IVA, no CAE 32502<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> Vide Classificação Portuguesa de Actividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Rev.3), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de Novembro, disponível em "<http://smi.ine.pt>"

ENQUADRAMENTO EM IR E IVA E CÓDIGOS CAE/CIRS

IVA	IRS	Códigos CAE/CIRS	
N.º de resultados: 1			
Tipo	Código	Designação	Data de Início
CAE Principal	32502	FABR.MATERIAL ORTOP. PRÓTESES INSTRUMENTOS MÉDICO-CIRÚRGICOS	2012-06-04

- e) O Requerente exerce a atividade de fabrico de material dentário, adquirindo matérias-primas, designadamente polímeros, monómeros, parafusos, soldas, gessos, etc, transformando e modelando as mesmas, a solicitação de clínicas dentárias e a médicos dentistas.
- f) O Requerente exerce a atividade profissional, como técnico de prótese dentária, no laboratório especializado, sito na ..., ..., ..., ... .
- g) Em 2011, as matérias-primas utilizadas pelo Requerente foram cedidas gratuitamente pelo seu cliente, C..., Lda., NIPC... . O Requerente fabricava as próteses dentárias, sob encomenda, com as aquelas matérias-primas adquiridas gratuitamente, que eram vendidas a C..., Lda..
- h) Pelo que, em 2011 não existe contabilização de inventário e nas declarações periódicas trimestrais de IVA não foi declarado pelo Requerente IVA dedutível relativo a compra de matérias-primas. O Requerente somente tem faturas/recibos emitidas ao seu único cliente C..., Lda..
- i) Na declaração periódica de IVA relativa ao primeiro trimestre de 2012, não foi, igualmente, declarado IVA dedutível relativo a compra de matérias-primas. A primeira aquisição de matérias-primas ocorreu em 18 de maio de 2012, já no 2.º trimestre de 2011.
- j) A fatura n.º ... de 31 de julho de 2012, no valor de €40, com a descrição BTP, emitida a D..., respeita à colocação de uma prótese a um cliente particular. Trata-se de uma prestação de serviços, praticada em 2012, a qual estaria isenta de IVA, mas que foi erradamente considerada como estando sujeita a IVA à taxa reduzida.
- k) Os inventários de 2012 e 2013 do Requerente dizem apenas respeito a matérias-primas. Não existem produtos acabados e *stocks* dado que as próteses são produtos feitos por

encomenda. Todas as próteses são diferentes, porque são adaptadas morfológicamente ao paciente.

- l) As faturas têm a designação dos produtos, sendo as referências os nomes dos produtos e o nome do paciente.
- m) Existem diversas faturas emitidas em 2012 pelo Requerente com NIF's incorretos, mas que não foram substituídas a pedido dos clientes.
- n) A numeração sequencial das faturas emitidas entre 2011 e o 31 de março de 2012 termina com a fatura n.º 2012..., datada de 31 de março de 2012, emitida a C..., Lda.
- o) As faturas seguintes ostentam uma numeração sequencial diversa, iniciada com a fatura n.º 12..., emitidas a partir de 1 de junho de 2012.
- p) As faturas números a 12... a 12... foram anuladas pelo Requerente.
- q) Durante o ano de 2011, 2012 e 2013, para além das próteses dentárias vendidas a dentistas ou clínicas dentárias, o Requerente emitiu faturas a sociedades que exercem atividade similar à sua, ou seja fabricação de próteses dentárias, nomeadamente, a C..., Lda., E..., Lda., F..., Lda..
- r) As faturas emitidas pelo Requerente com a menção “conserto”, nomeadamente as faturas números ...142, ...149, ...150, ...186, ...200, ...202, referem-se a próteses novas, mas que não estavam perfeitas para o paciente e tiveram que ser ajustadas, pelo que “conserto”, é uma alteração feita ao produto inicial e novo.
- s) Em 23 de maio de 2012, o Requerente submeteu a declaração de IRS, Modelo 3, referente ao ano de 2011, na qual preencheu o campo 403 do quadro 4A (outras prestações de serviços e outros rendimentos), do anexo B, com o montante de €35.430,05, dando origem à liquidação nº 2012..., da qual resultou imposto a reembolsar de € 345,93 (cfr. fls. 606 a 608 e 615 do PA).
- t) Em 24 de maio de 2013, o Requerente submeteu a declaração de IRS, Modelo 3, referente ao ano de 2012, na qual preencheu no campo 403 do quadro 4A (outras

- prestações de serviços e outros rendimentos), do anexo B, o montante de € 39.248,75, dando origem à liquidação nº 2013..., da qual resultou imposto a pagar de € 2.257,08 (cfr. fls. 609 a 611 e 616 do PA).
- u) Em 28 de maio de 2014, o Requerente submeteu a declaração de IRS, Modelo 3, referente ao ano de 2013, na qual preencheu no campo 403 do quadro 4A (outras prestações de serviços e outros rendimentos), do anexo B, o montante de € 35.278,55, dando origem à liquidação nº 2014..., da qual resultou imposto a pagar de € 7.368,18 (cfr. fls. 612 a 614 e 616 do PA).
- v) Em 2015, o Requerente passa a ter um novo técnico oficial de contas (TOC), atualmente designado contabilista certificado (CC), que deteta um erro ou lapso na declaração modelo 3 de IRS de 2014 relativamente à classificação de rendimentos profissionais do Requerente como prestações de serviços, as quais deveriam ser, segundo o mesmo, qualificadas como vendas.
- w) Consequentemente, em 16 de setembro de 2015, foi submetida declaração de IRS, Modelo 3, referente ao ano de 2014, a qual foi objeto de liquidação corretiva com direito a reembolso em 13 de outubro de 2015 (cfr. fls. 653 do PA).
- x) Em 16 de novembro de 2015, o Requerente submeteu declaração de IRS, Modelo 3, referente ao ano de 2011, na qual preencheu no campo 401 do quadro 4A (vendas de mercadorias e produtos), do anexo B, o montante de €35.430,05.
- y) Na mesma data, submeteu declaração de IRS, Modelo 3, referente ao ano de 2012, na qual preencheu no campo 401 do quadro 4A (vendas de mercadorias e produtos), do anexo B, o montante de € 39.248,75.
- z) E, ainda, a declaração de IRS, Modelo 3, referente ao ano de 2013, na qual preencheu no campo 401 do quadro 4A (vendas de mercadorias e produtos), do anexo B, o montante de € 35.278,55,
- aa) As declarações de substituição, acima referidas, foram aceites, dadas como certas, mas ficaram na situação de “declaração não liquidável” (confr. fls. 606, 609 e 614 do PA).

Consulta IRS - Pesquisa 

[» Página Anterior](#)

CRITÉRIOS DE PESQUISA: 

Contribuinte: ... **A...**

Serviço de Finanças: --

Tipo Contribuinte: Titular

Ano Civil Declaração: **2011**

Lote: --

Nº Declaração: --

DECLARAÇÕES/LIQUIDAÇÕES - CONTRIBUINTE TITULAR (SUJEITOS A E B, DEPENDENTES) 

Nº de resultados: 2

Sujeito A	Sujeito B	SF - Ano - Lote - ND	Estado Declaração	Mod. Fase	Situação Tipo	Data Recep.	Data Valid.	Liquidação	Estado Liquidação	Data Liquid.	Data Autoriz.	Data Transf.
...	-	2011- - -	Certa Central	3-2	I 2	2015-11-16	2015-11-16	-	Declaração Não Liquidável	-	-	-
...	-	2011- - -	Certa Central	3-2	V 1	2012-05-23	2012-05-27	2012- - -	Transf. Para Cobrança	2012-06-03	2012-06-18	2012-06-27

Consulta IRS - Pesquisa 

[» Página Anterior](#)

CRITÉRIOS DE PESQUISA: 

Contribuinte: ... **A...**

Serviço de Finanças: --

Tipo Contribuinte: Titular

Ano Civil Declaração: **2012**

Lote: --

Nº Declaração: --

DECLARAÇÕES/LIQUIDAÇÕES - CONTRIBUINTE TITULAR (SUJEITOS A E B, DEPENDENTES) 

Nº de resultados: 2

Sujeito A	Sujeito B	SF - Ano - Lote - ND	Estado Declaração	Mod. Fase	Situação Tipo	Data Recep.	Data Valid.	Liquidação	Estado Liquidação	Data Liquid.	Data Autoriz.	Data Transf.
...	-	2012- - -	Certa Central	3-2	I 2	2015-11-18	2015-11-18	-	Declaração Não Liquidável	-	-	-
...	-	2012- - -	Certa Central	3-2	V 1	2013-05-24	2013-05-03	2013- - -	Transf. Para Cobrança	2013-06-20	2013-06-24	2013-07-06

Consulta IRS - Pesquisa 

[» Página Anterior](#)

CRITÉRIOS DE PESQUISA: 

Contribuinte: ... **A...**

Serviço de Finanças: --

Tipo Contribuinte: Titular

Ano Civil Declaração: **2013**

Lote: --

Nº Declaração: --

DECLARAÇÕES/LIQUIDAÇÕES - CONTRIBUINTE TITULAR (SUJEITOS A E B, DEPENDENTES) 

Nº de resultados: 2

Sujeito A	Sujeito B	SF - Ano - Lote - ND	Estado Declaração	Mod. Fase	Situação Tipo	Data Recep.	Data Valid.	Liquidação	Estado Liquidação	Data Liquid.	Data Autoriz.	Data Transf.
...	-	2013- - -	Certa Central	3-2	I 2	2015-11-16	2015-11-16	-	Declaração Não Liquidável	-	-	-
...	-	2013- - -	Certa Central	3-2	V 1	2014-05-28	2014-05-03	2014- - -	Transf. Para Cobrança	2014-06-13	2014-06-18	2014-07-14

bb) Em 28 de dezembro de 2015, o Requerente apresentou junto do serviço de finanças de Lisboa... pedido de revisão oficiosa, ao abrigo do artigo 78.º da LGT, com fundamento em erro/lapso na classificação dos seus rendimentos profissionais como prestações de serviços (campo 403 do Anexo B da declaração modelo 3), ao invés da sua qualificação como vendas (campo 401 do Anexo B da declaração modelo 3) nas declarações de IRS, Modelo 3, referentes a 2011, 2012 e 2013, e a emissão de liquidações corretivas das declarações de IRS, Modelo 3, de substituição submetidas

em 16 de novembro de 2015, referentes a 2011, 2012 e 2013, com os consequentes reembolsos.

cc) No seguimento do pedido de revisão oficiosa das liquidações de IRS de 2011, 2012 e 2013, a AT solicitou ao Requerente a prestação de informações adicionais, tendo o mesmo facultado a mesma nos termos descritos infra:

- Ofícios n.º..., datado de 2 de março de 2016 – solicitou a apresentação de cópias das faturas emitidas e representativas de 15% dos valores recebidos em 2011, 2012 e 2013, respetivamente, que declarou ser de €35.340,05 em 2011, €39.248, 75 em 2012 e €35.287,55 em 2013; Em 15 de março de 2016, o Requerente apresentou resposta a este ofício, juntando lista discriminada das faturas emitidas e representativas de 15% dos valores recebidos em cada ano (confr. fls. 38 a 40 do PA);
- Ofício n.º ... de 21 de março de 2016 viria a substituir o ofício n.º..., solicitando a AT a apresentação de cópias das faturas emitidas representativas dos valores recebidos em cada um dos anos, que declarou ser €35.340,05 em 2011, €39.248, 75 em 2012 e €35.287,55 em 2013; O Requerente viria a responder a este ofício no dia 31 de março de 2016 (confr. fls. 74 e segs. PA), juntando cópias das faturas. Em 1 de abril de 2016, o Requerente solicitou a junção de 7 faturas adicionais referentes a 2012, que, por lapso, não tinham sido entregues no dia 31 de março de 2016.
- Ofício n.º ... de 20 de junho de 2016, a Direção de Serviços do IRS notificou o Requerente para apresentação de cópia de todas as faturas de compra de mercadoria vendida nos anos de 2011 a 2014, bem como dos inventários das existências para os mesmos anos. Foi ainda solicitado o envio de cópia de todos os meios de recebimento por parte do cliente C... Lda., NIPC ... . Em resposta ao ofício n.º... de 20 de junho de 2016 da Requerida, o Requerente enviou em 4 de julho de 2016 a resposta (confr. documento 5 do PPA e fls. 675 do PA).

- dd) Após a prestação destes últimos esclarecimentos, o Requerente foi notificado do projeto de decisão (mediante ofício n.º ... datado de 11 de agosto de 2016) de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (confr. fls. 828 a 834 do PA), por comportamento negligente do Requerente, e do prazo de 15 dias para exercer direito de audição, nos termos do artigo 60.º da LGT.
- ee) O ofício *supra* identificado foi rececionado pelo Requerente em 12 de agosto de 2016, tendo o mesmo solicitado por carta registada com AR, datada de 26 de agosto e rececionada a 31 de agosto de 2016, a marcação de data para ser ouvido em audição prévia.
- ff) Contudo, ainda que tenha considerado que o pedido de audição prévia era extemporâneo, a AT agendou reunião com o Requerente para dia 26 de setembro de 2016 para efeito de audição.
- gg) Em 26 de setembro de 2016, o Requerente apresentou-se na reunião agendada, mas entregou o seu direito de audição por escrito, o qual, apesar de ser considerado extemporâneo pela Requerida, foi tido em consideração e analisado (confr. fls. 851 e segs. do PA).
- hh) Em 30 de setembro de 2016, foi emitido despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, que convolou em definitivo o projeto de decisão.
- ii) Tendo este despacho sido notificado ao Requerente por carta registada sob o n.º RD...PT, com aviso de receção, o qual se mostra assinado em 14/11/2016.
- jj) Em 9 de fevereiro de 2017 deu entrada no Centro de Arbitragem Administrativa pedido de pronúncia arbitral.

## **B. Factos não provados**

37. Não existem outros factos com relevo para a decisão que não tenham sido dados como provados.

## **C. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

38. A convicção do Tribunal sobre os factos dados como provados resultou de todo o exame dos documentos juntos aos autos, bem como na apreciação do teor dos articulados e do processo administrativo.

39. Sobre a relevância da prova testemunhal para a formação da convicção do Tribunal, na medida em que não teve conhecimento direto dos fatos transcreve-se infra um acórdão recente do Tribunal Central Administrativo Norte<sup>2</sup> e remete-se para o teor de um Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães<sup>3</sup>, sobre a admissibilidade do depoimento indireto, cuja posição sufragamos:

*“ (...) V - A liberdade na formação da convicção do julgador deverá assentar em elementos probatórios, em presunções judiciais, em regras da experiência comum e/ou em critérios lógicos que, de forma sustentada e segura e tendo em conta as regras da repartição do ónus da prova, permitam uma fundada convicção quanto à verificação dos factos que se tenham como provados.*

*VI - O depoimento indirecto não se confunde com o depoimento “por ouvir dizer”, sendo que aquele, ao contrário deste, tem uma fonte concretamente identificada, revelando, pese embora não tenha um conhecimento presencial do facto, o conhecimento de quem o teve e que lho transmitiu.*

*VII - Não sendo o depoimento indirecto proibido, situa-se a sua valoração no âmbito da avaliação da credibilidade (maior ou menor conforme as circunstâncias de cada caso concreto) que o mesmo possa merecer ao julgador. (...)”.*

40. Face ao *supra* exposto, no caso em apreço, tendo a testemunha inquirida prestado depoimento sobre factos ocorridos nos anos de 2012 a 2014, inclusive, e tendo a mesma conhecido o Requerente somente em 2015, só poderá ter conhecimento dos factos indiretamente, seja através do Requerente ou de terceiros.

41. Nesta medida e na esteira do aresto citado, a prova testemunhal nestas circunstâncias somente seria atendível em situações insuscetíveis de comprovação mediante outros

<sup>2</sup> Acórdão do TCAN n.º 02600/09.4BEPRT, de 16-02-2017, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>3</sup> Acórdão do TRG n.º 3388/15.5T8BRG.G1, de 11-07-2017, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

meios de prova. Por último, refira-se que, não pode a Requerida alegar a irrelevância da prova testemunhal e ao mesmo tempo tirar ilações do seu depoimento (vide parágrafos 8 a 14 das Alegações da Requerida).

## V. MATÉRIA DE DIREITO

De acordo com o disposto no artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º do RJAT, “ (...) *sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica. (...)* ”, sendo que “*O juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras; não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras (...)* ”.

Nestes termos, torna-se necessário apreciar e decidir previamente, no presente processo arbitral, as exceções suscitadas pela Requerida.

### 1. Da incompetência material do tribunal arbitral para apreciação de parte do pedido

A incompetência material do Tribunal para a apreciação do pedido consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto às pretensões em causa, de acordo com o previsto nos n.º 2 do artigo 576.º, n.º alínea a) do artigo 577.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* alínea a) do artigo 29.º do RJAT.

A Requerida alega a incompetência do Tribunal Arbitral para “(...) *alguns dos efeitos peticionados pelo Requerente (cfr. pedido) (...)*”, dado que o Requerente peticiona a “*anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão das liquidações de IRS respeitantes aos anos de 2011 a 2013. Daí retirando a consequência de (cfr. pedido) a pretensão de «em consequência, seja decretada a revisão oficiosa do IRS dos anos 2011, 2012 e 2013, como requerido em 28/12/2015, e a consequente devolução quantia de*

17.997,67, com a modificação resultante do pedido apresentado na Resposta à audiência prévia, com as legais consequências» (destaques nossos) ”.

Concluindo que não estaria abrangida no âmbito da competência material do Tribunal Arbitral a apreciação da matéria relativa à concretização de decisões incidentes sobre a legalidade de atos tributários, não se inserindo no âmbito das competências do tribunal arbitral a apreciação de pedidos de reconhecimento de direitos.

Os tribunais arbitrais já se pronunciaram sobre o alcance das suas competências relativamente a pedidos de revisão oficiosa de atos tributários<sup>4</sup>, nomeadamente na decisão arbitral que transcrevemos<sup>5</sup>: “O processo arbitral é um meio alternativo ao processo de impugnação judicial (artigo 124.º, n.º 2, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril). A anulação ou declaração de nulidade ou inexistência de actos de liquidação é corolário da afirmação da sua ilegalidade e a finalidade do processo de impugnação judicial (artigo 124.º do CPPT), estando em sintonia o direito constitucionalmente reconhecido de impugnação de actos lesivos (artigo 268.º, n.º 4, da CRP), que se reconduz ao direito a obter judicialmente a eliminação jurídica desses actos. Assim, embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “declaração de ilegalidade” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o direito de impugnação de actos lesivos constitucionalmente assegurado e com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”. Como se vê pelo artigo 2.º do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD foi definida pelo RJAT apenas tendo em atenção o tipo de actos que são objecto das pretensões dos contribuintes e não em função do tipo de questões que é necessário apreciar para decidir se os actos são

<sup>4</sup> Vide Decisão Arbitral no processo n.º 299/2013-T, datada de 10-10-2014, no processo n.º 630/2014-T, datada de 04-03-2015, e no processo n.º 69/2016, datada de 26-09-2016, disponíveis em <https://caad.org.pt>;

*legais ou ilegais. Por isso, os pedidos de anulação referidos enquadram-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.”*

Nesta medida, e na esteira das decisões arbitrais elencadas, entende o Tribunal arbitral que a apreciação da matéria relativa à concretização de decisões incidentes sobre a legalidade de atos tributários estará, ainda, abrangida no âmbito da competência material do Tribunal Arbitral.

Sendo assim, improcede a exceção dilatória de incompetência material do tribunal arbitral para apreciação do pedido.

Consequentemente, improcede a impugnação do valor da causa indicado pelo Requerente, correspondente ao montante de imposto pago em excesso em consequência da qualificação dos rendimentos auferidos como prestações de serviços ao invés de vendas. O valor corresponderá não só ao montante das liquidações de IRS emitidas em 2011, 2012 e 2013, cuja legalidade está a ser posta em causa, mas abrangerá todos os montantes a devolver ao contribuinte<sup>6</sup>, caso o presente pedido de pronúncia arbitral venha a ser julgado procedente. Termos em que improcede a impugnação do valor da causa (€ 17.997,67) indicado pelo Requerente no pedido de pronúncia arbitral.

## **2. Da preterição da formalidade legal prevista no artigo 59.º do CPPT**

Mais invoca a Requerida que, tendo o Requerente inscrito nas Declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS dos anos de 2011 a 2014, inclusive, no campo 403 os valores controvertidos, declarando-os como prestações de serviços e não como vendas, deveria, então, ter procedido à substituição das referidas declarações, nos prazos e nos limites consignados no n.º 3 do artigo 59.º do CPPT.

Não o tendo feito nos prazos legais, o Requerente teria preterido uma formalidade legal. Pelo que, as declarações apresentadas pelo Requerente ficariam consolidadas na ordem jurídica e, nessa medida, não seriam suscetíveis de alteração por via do pedido de revisão oficiosa, sob pena de fraude à lei. Ou seja, preterida a formalidade constante do

<sup>5</sup> Vide Decisão Arbitral no processo n.º 69/2016, datada de 26-09-2016, disponível em <https://caad.org.pt>;

<sup>6</sup> Acórdão do TCAS n.º 07125/13, de 13-03-2014, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

artigo 59.º do CPPT, não poderia o pedido de revisão oficiosa servir para reabrir o prazo de correção da declaração que o Requerente deixou precluir, como refere o n.º 6 daquela norma.

Recorde-se que, de acordo com a factualidade dada como provada nos autos, o Requerente somente em 2015 terá tomado conhecimento da existência de eventuais erros nas suas declarações de IRS modelo 3, entregues nos prazos legais, relativamente aos anos de 2011, 2012, 2013 e 2014. Logo que, alertado para estes erros pelo novo contabilista certificado para estes erros, aquele submeteu declarações de substituição para os anos em crise. No entanto, apenas a declaração de substituição relativa a 2014 foi considerada validada, tendo a respetiva liquidação sido emitida em conformidade. Já as declarações de 2011, 2012 e 2013 ficaram na situação de “declaração não liquidável”, dado que estaria ultrapassado o prazo previsto na alínea ii) do n.º 3 do artigo 59.º do CPPT. Não tendo as declarações de substituição sido processadas, o Requerente submeteu pedido de revisão oficiosa relativamente às liquidações de IRS de 2011, 2012 e 2013.

Atente-se à redação do artigo 59.º do CPPT, em vigor à data da prática dos factos:

*“(...) 3. Em caso de erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes, estas podem ser substituídas:*

*a) Seja qual for a situação da declaração a substituir, se ainda decorrer o prazo legal da respectiva entrega;*

*b) Sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional que ao caso couber, quando desta declaração resultar imposto superior ou reembolso inferior ao anteriormente apurado, nos seguintes prazos:*

*i) Nos 30 dias seguintes ao termo do prazo legal, seja qual for a situação da declaração a substituir;*

*ii) Até ao termo do prazo legal de reclamação graciosa ou impugnação judicial do acto de liquidação, para a correcção de erros ou omissões imputáveis aos sujeitos*

*passivos de que resulte imposto de montante inferior ao liquidado com base na declaração apresentada;*

*iii) Até 60 dias antes do termo do prazo de caducidade, para a correcção de erros imputáveis aos sujeitos passivos de que resulte imposto superior ao anteriormente liquidado.*

*4 - (Revogado.)*

*5 - Nos casos em que os erros ou omissões a corrigir decorram de divergência entre o contribuinte e o serviço na qualificação de actos, factos ou documentos invocados, em declaração de substituição apresentada no prazo legal para a reclamação graciosa, com relevância para a liquidação do imposto ou de fundada dúvida sobre a existência dos referidos actos, factos ou documentos, o chefe de finanças deve convolar a declaração de substituição em reclamação graciosa da liquidação, notificando da decisão o sujeito passivo.*

*6 - Da apresentação das declarações de substituição não pode resultar a ampliação dos prazos de reclamação graciosa, impugnação judicial ou revisão do acto tributário, que seriam aplicáveis caso não tivessem sido apresentadas.*

*7 - Sempre que a entidade competente tome conhecimento de factos tributários não declarados pelo sujeito passivo e do suporte probatório necessário, o procedimento de liquidação é instaurado oficiosamente pelos competentes serviços (...).”*

A questão que se coloca é saber se o Requerente preteriu alguma formalidade legal prevista no artigo 59.º do CPPT, como pretende a Requerida.

Decorre da redação do n.º 3 do artigo 59.º que, “*Em caso de erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes, estas podem ser substituídas (...)*”<sup>7</sup>. Logo, o contribuinte tem a faculdade de entregar declarações de substituição, nos prazos consignados pelo CPPT.

---

<sup>7</sup> Sublinhado nosso.

Não decorre desta norma a imposição de obrigatoriedade legal de apresentação de declarações de substituição, caso as declarações entregues enfermem de erros de facto ou de direito.

A não apresentação de declarações de substituição não impede o contribuinte de reagir contra liquidações que tenham resultado de declarações com erros, de facto ou de direito, desde que o faça nos prazos e de acordo com os mecanismos de reação previstos na lei.

No mesmo sentido, veja-se a decisão do STA num acórdão recente, “*Note-se, finalmente, que a preclusão do prazo para apresentar declaração de substituição não significa que a Impugnante estivesse impedida de fazer valer o seu direito de reagir contra a liquidação. Se, como afirma, existia um erro quanto ao lucro tributável que apurou na declaração que apresentou para efeitos de IRC do ano de 2006, sempre poderia ter impugnado a autoliquidação (...) com esse fundamento, bastando-lhe para o efeito deduzir reclamação graciosa prévia, como impõe o art. 131.º, n.º 1, do CPPT (...)*”<sup>89</sup>

Os tribunais arbitrais a funcionar no CAAD também já se pronunciaram no mesmo sentido: “*A Autoridade Tributária e Aduaneira entende que a ser viável a revisão oficiosa do acto tributário é necessária a apresentação de uma declaração de substituição nos termos do artigo 59.º do CPPT. No entanto, como resulta do artigo 78.º da LGT, a revisão dos actos tributários não depende sequer da iniciativa dos contribuintes, podendo ser efectuada «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» (n.º 1 deste artigo). Por outro lado, do n.º 7 do mesmo artigo conclui-se que, apesar da revisão se denominar como «oficiosa», o contribuinte pode desencadear a revisão pela Autoridade Tributária e Aduaneira, através de um pedido para a sua realização, o que é confirmado pelo n.º 1 do artigo 49.º da LGT ao fazer referência ao «pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo». Assim, não há suporte legal para*

<sup>8</sup> Acórdão do STA no recurso n.º 0159/14, datado de 13-01-2016, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>9</sup> Sublinhado nosso

fazer depender a revisão oficiosa pedida pelo requerimento da prévia apresentação de declaração de substituição.”<sup>10</sup>

Nem se diga que, por não terem sido apresentadas declarações de substituição, as declarações ficaram consolidadas na ordem jurídica. Desde logo, porque a AT poderia por em causa as liquidações de IRS delas resultantes, até ao final do respetivo prazo de caducidade, mediante a emissão de liquidações adicionais de IRS.

Em suma, não resulta do artigo 59.º do CPPT a imposição da obrigação de entrega de declaração de substituição (“necessária”) para que o contribuinte possa aceder aos meios gratuitos de defesa.

O n.º 6 do artigo 59.º apenas impõe que, da entrega de declarações de substituição, não possa resultar o alargamento de prazos de reclamação, impugnação ou revisão do ato tributário.

Tendo as declarações de substituição sido entregues para além do prazo previsto no n.º 3 do artigo 59.º, as mesmas não chegaram a produzir qualquer efeito na situação fiscal do Requerente, dado que ficaram na situação de “declarações não liquidáveis”. Logo, não terá resultado da entrega das mesmas qualquer alargamento do prazo de revisão do ato tributário.

Face a todo o *supra* exposto, improcede a exceção invocada pela Requerida de preterição de formalidade legal.

### **3. Da intempestividade do pedido de revisão oficiosa e do não preenchimento dos requisitos para a apreciação do pedido de revisão oficiosa**

A Requerida invoca, ainda, a intempestividade do pedido de revisão oficiosa apresentado em 28/11/2015, por violação dos prazos constantes no artigo 78.º da LGT.

Com efeito, a Requerida entende que o pedido de revisão oficiosa é intempestivo por violação do prazo previsto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, na medida em que o prazo de 4

---

<sup>10</sup> Decisão arbitral no processo n.º 27/2016-T, datada de 29-06-2016, disponível em [www.caad.org.pt/](http://www.caad.org.pt/)

anos não será aplicável dado que, no caso em apreço, não existe erro imputável aos serviços. A existir erro, segundo a Requerida, o mesmo seria exclusivamente imputável ao próprio Requerente aquando da apresentação da declaração de rendimentos e no âmbito dos valores declarados.

Sobre a possibilidade de aplicação do prazo excecional de 3 anos para apresentação do pedido de revisão oficiosa, nos termos do n.º 4 do artigo 78.º da LGT, com fundamento em injustiça grave ou notória, a Requerida entende que o mesmo não seria, igualmente, de aplicar dado que o mesmo exige que o erro não seja imputável a comportamento negligente do Requerente.

Pelo que conclui que inexistindo erro imputável aos serviços, não se encontram reunidos os pressupostos processuais legais de que depende o pedido de revisão oficiosa a deduzir no prazo de 4 anos, nos termos do disposto no n.º 4 do Art.º 78-º da LGT.

Atente-se à redação do artigo 78.º da LGT<sup>11</sup> em vigor à data da apresentação do pedido:

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

*2 - Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação.*

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

---

<sup>11</sup> Redação dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro.

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

*5 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional. (...)”<sup>12</sup>*

Existe à data de prolação do presente acórdão vasta jurisprudência dos tribunais superiores e dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD sobre o pedido de revisão do ato tributário previsto no artigo 78.º da LGT.

Assim, o pedido de revisão do ato tributário, ao abrigo da parte final do n.º 1 do artigo 78.º, poderá ser submetido no prazo de 4 anos, ainda que por iniciativa do sujeito passivo, ora Requerente, desde que com fundamento em “erro seja imputável aos serviços”.

Sobre o que seja “erro imputável aos serviços”, é jurisprudência constante dos tribunais superiores que o mesmo é um erro de direito e não um mero lapso ou erro material<sup>13</sup>.

Como ensina o Prof. Rui Duarte Morais, “Quando a liquidação é efectuada pela administração fiscal, podemos afirmar, como regra, que a deficiente aplicação da lei ao concreto – erro de direito – é de imputar aos serviços. (...) Há, porém, que ter em conta que o preenchimento das declarações tem implícito um certo grau de qualificação jurídica dos factos. Se, por ex., na sua declaração de IRS, o sujeito passivo incluiu no “anexo” relativo às mais-valias tributáveis uma mais-valia não sujeita a tributação, a administração fiscal (o sistema informático) fará a liquidação em conformidade com o declarado, apurando um montante excessivo de colecta. Parece-nos que, até por coerência sistemática com o que acontece nas situações de autoliquidação, que este erro (que é um

<sup>12</sup> Sublinhado nosso.

<sup>13</sup> Veja-se o Acórdão do STA, de 22-03-2011, no rec. N.º 01009/10, citado por Rui Duarte Morais no *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2014

*erro de direito) deve ser tido como imputável aos serviços. No caso de autoliquidação, a lei equipara expressamente, ainda que seja só para efeitos de revisão, o erro (de direito ou de facto) cometido pelo sujeito passivo a um erro cometido pelos serviços.*”<sup>1415</sup>

Assim, no caso *sub judice*, haverá que aferir se os erros evidenciados nas declarações de IRS serão de imputar aos serviços, ou, como pretende a Requerida, se serão imputáveis ao Requerente.

Em sede de IRS, vigora o princípio da declaração<sup>16</sup>: do contribuinte, o que significa que ao sujeito passivo incumbe o impulso inicial no procedimento de liquidação com a entrega da declaração “*O sistema fiscal português consagra, pois, o método da declaração do contribuinte no apuramento da matéria tributável (arts. 57.º a 61.º do CIRS, 16.º do CIRC e 28.º a 40.º do CIVA). (...) Portanto, quando a declaração do contribuinte estiver de acordo com os elementos constantes da sua contabilidade ou escrita, esta se mostrar organizada nos termos da lei e não se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não corresponde à realidade, presume-se que a matéria tributável declarada é a real. E, como resulta do disposto no art. 38.º do CIRS, a AT só poderá rectificar as declarações dos sujeitos passivos e proceder à correspondente liquidação adicional quando fundamentadamente considere que nelas figura um imposto inferior ao devido*”.<sup>17 18</sup>

<sup>14</sup> Ibidem

<sup>15</sup> Em sentido contrário, Acórdão do TCAS no processo n.º 887/11.1BELRA, de 6-04-2017, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>16</sup> Para uma explicação mais detalhada do princípio da declaração, em sede de IRS, remetemos para o Acórdão do TCAS Acórdão do TCAS, no processo n.º 01076/03, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>17</sup> Vide Acórdão do TCAS de 03-05-2005, no processo n.º 01076/03, disponível em <http://www.dgsi.pt/>

<sup>18</sup> No mesmo sentido, vide Acórdão do TCAN de 12-10-2006, no processo n.º 00277/04, disponível em <http://www.dgsi.pt/>: “*Como dizem ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, «A declaração é um acto pelo qual o contribuinte leva ao conhecimento da Administração Fiscal a existência da matéria tributável que integra o facto tributário, indicando o seu montante e todos os elementos necessários para o cálculo do imposto (encargos, deduções, etc.). A declaração é exigida pela lei e traduz um acto de colaboração do contribuinte face à natureza pública do imposto justificada pela ideia de que a obrigação tributária não é uma obrigação voluntária, contratual, mas o cumprimento de um dever legal. É um acto obrigatório e se o contribuinte, estando nas condições previstas na lei, não o cumprir, está sujeito a sanções (arts. 31º e 32º do RJFNA)[(( Hoje a falta de entrega de declarações está prevista como contra-ordenação pelo art. 117.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, na redacção que lhe foi dada pela Declaração de Rectificação n.º 15/2001, de 4 de Agosto.)] A declaração é uma base suficiente para a imposição e é um elemento justificativo da receita correspondente. Além de ser uma obrigação do contribuinte traduz uma prova de matéria colectável» (( Código de Processo Tributário Comentado e Anotado, 3.ª edição, nota 4 ao art. 76.º, pág. 162.)”.*

Com efeito, “o IRS é um imposto “heteroliquidável”, competindo a liquidação à DGCI (artigo 75.º)”<sup>19</sup>.

No âmbito dessa competência, a AT tem a faculdade de solicitar esclarecimentos sobre as declarações apresentadas, proceder a correções em caso de erros evidenciados nas mesmas e corrigir as liquidações, na medida do previsto no Código do IRS.

Sendo a liquidação, em sentido estrito, o ato tributário por excelência que incumbe à AT, com a emissão daquela, a AT aceita a qualificação e quantificação dos rendimentos constante das declarações de IRS apresentadas pelo ora Requerente, respeitantes aos exercícios de 2011, 2012 e 2013. Não tendo procedido a qualquer correção no momento da submissão das declarações, nem tendo solicitado qualquer esclarecimento adicional, posteriormente, como lhe competia, os serviços conformaram-se com as declarações de rendimentos, transformando-as em liquidações de impostos.

No caso *sub judice*, estamos perante um erro de direito – qualificação dos rendimentos auferidos pelo Requerente como vendas ao invés de prestações de serviços – erro, este, evidenciado nas declarações apresentadas pelo Requerente, mas que não poderá deixar de se considerar imputável aos serviços, para efeito de pedido de revisão do ato tributário.

Logo, pode concluir-se pela existência no caso em apreço de um erro de direito, o qual por ser considerado como “imputável aos serviços”, permitirá a sua sindicância num prazo de 4 anos contados da data das liquidações de IRS. Nesta medida, tendo o pedido de revisão oficiosa sido submetido em 28/11/2015, o mesmo é tempestivo, dado que não estava ultrapassado o prazo de 4 anos relativamente a nenhuma das liquidações de IRS em crise.

Fica, assim prejudicada, a análise da tempestividade do pedido de revisão ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, ou seja, com fundamento em injustiça grave ou notória.

---

<sup>19</sup> Manuel Pires e Rita Calçada Pires, in *Direito Fiscal*, pág. 450-455, 5ª Edição, Almedina 2016

Improcede, assim, a alegada intempestividade do pedido de revisão oficiosa do ato tributário e o não preenchimento dos requisitos para a apreciação do pedido de revisão oficiosa.

#### **4. *Do venire contra factum proprium***

Por último, alega a Requerida que quer o pedido de revisão oficiosa quer o pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente, traduzem-se no exercício de uma posição jurídica que contraria o comportamento anteriormente assumido e configura um abuso, consignado no artigo 334.º do Código Civil.

O abuso do direito é uma figura jurídica típica do direito civil, estabelecendo o artigo 334.º do Código Civil que: “*É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito*”.

Sobre a aplicação desta figura de direito civil ao direito público, mormente ao direito tributário, veja-se o Acórdão do STA de 2010 que veio decidir nos seguintes termos numa situação similar. “*(...)Ora, no caso dos autos, estamos perante direito público – direito tributário – em que os contribuintes e demais obrigados tributários gozam, por força da lei constitucional e da lei ordinária, de um conjunto de garantias para defesa contra actos ilegais da administração tributária. E, repare-se que, a renúncia a alguns desses direitos, nomeadamente o direito de impugnação ou recurso, defrontam com limitações (v. o artº 96º da LGT). A impugnante, no caso concreto, gozava do direito de impugnação de actos de autoliquidação regulado no artº 131º do CPPT. Este direito sai ainda mais reforçado se atendermos a que o artº 78º, nº 2 da LGT considera imputável aos serviços, para efeitos da revisão dos actos tributários, o erro na autoliquidação.*”<sup>20</sup>

Concluindo que “*Daqui resulta então que, gozando legalmente a impugnante do direito de reclamação e subsequente impugnação judicial, nem se põe em causa a confiança referida no aresto acima indicado. Na verdade, mesmo tendo a impugnante apresentado as declarações de substituição nos termos dados como provados, a Fazenda*

<sup>20</sup> Acórdão do STA no recurso n.º 03/10, de 28-04-2010, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

*Pública não poderia – nem deveria – confiar ou presumir que a situação ficaria definitivamente assente, uma vez que não tinha existido qualquer renúncia expressa da impugnante ao exercício dos seus direitos. Assim sendo, existiu apenas o exercício de um direito legalmente conferido à impugnante, não havendo que falar de qualquer violação de confiança criada pela conduta da impugnante na Fazenda Pública, pelo que não ocorre o invocado abuso do direito. (...)”<sup>2122</sup>*

Posição, esta, que sufragamos e que é inteiramente aplicável ao caso em apreço.

Assim sendo, no caso *sub judice*, não se poderá invocar a figura do abuso de direito para limitar os direitos de reclamação e recurso judicial consagrados no artigo 96.º da LGT, corolário do princípio constitucional previsto no n.º 4 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa.

Termos em que improcede a exceção de abuso de direito nos termos invocados pela Requerida.

## **5. Da ilegalidade do despacho de indeferimento por falta ou insuficiência de fundamentação e por errónea qualificação e quantificação dos rendimentos**

Por seu turno, o Requerente imputou dois vícios aos atos tributários: i) vício de violação de lei, por errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, e ii) vício de falta ou insuficiente fundamentação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa dos atos tributários.

Conforme dispõe o n.º 2 do artigo 124.º do CPPT *ex vi* alínea c) do artigo 29.º do RJAT e na senda da jurisprudência do STA, “(...), *a eventual procedência da violação de lei propicia ao interessado tutela mais estável e eficaz, uma vez que, em geral, impede a renovação do acto. Daí que, de acordo com a jurisprudência deste Supremo Tribunal, salvo nos casos em que, não se possa apreender o conteúdo do acto, nomeadamente no caso de falta de fundamentação, deve começar-se por conhecer dos vícios de violação de*

<sup>21</sup> Idem

<sup>22</sup> Sublinhado nosso.

*lei (stricto sensu) (Neste sentido v., entre outros, os Acórdãos deste Tribunal de 22.09.1994 – Processo n.º 32.702, de 07.02.1996 – Processo n.º 15.887, de 23.04.1997 – Processo n.º 35.367, de 18.09.2008 - Processo n.º 0437/08, de 07.12.2010 - Processo n.º 0569/10, de 22.03.06 – Processo n.º 0916/04 e de 24.01.2007 – Processo n.º 0939/06).”<sup>23</sup>*

Assim, a questão central a dirimir pelo tribunal arbitral consiste em apreciar a legalidade das liquidações de IRS relativas aos anos de 2011, 2012 e 2013, no que concerne à aplicação dos coeficientes previstos no n.º 2 do artigo 31.º, do Código do IRS, aos rendimentos da categoria B, percebidos pelo Requerente, do exercício da sua atividade exercida como técnico de prótese dentária.

O Requerente pretende a qualificação dos rendimentos auferidos como vendas, às quais se aplicaria, para efeitos de determinação do rendimento da categoria B, o coeficiente de 0,20 contrariamente ao coeficiente aplicado (0,70 aplicado nos anos de 2011 e 2012; 0,75 aplicado no ano de 2013).

Por seu turno, a AT defende que a atividade do Requerente consiste em típica prestação de serviços de fabrico de próteses, com aplicação de materiais, pelo que todos os rendimentos auferidos pelo Requerente no âmbito da categoria B de IRS constituem, na sua globalidade, rendimentos de prestações de serviços, aos quais seria de aplicar um coeficiente de 0,70, nos anos de 2011 e 2012, e de 0,75, no ano de 2013 e não um coeficiente de 0,20, aplicável a rendimentos decorrentes de vendas.

No que respeita à definição de rendimentos da Categoria B, haverá que atender ao disposto nos artigos 3.º e 4.º do Código do IRS (redação em vigor à data dos factos):

*“Artigo 3.º*

*Rendimentos da categoria B*

*1 - Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais: (...)*

*a) Os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;*

<sup>23</sup> Acórdão do STA no recurso n.º 0355/11, datado de 6-07-2011, disponível em <http://www.dgsi.pt>; no mesmo sentido, Acórdão do STA no recurso n.º 0100/2016 de 18-05-2016.

*b) Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com actividades mencionadas na alínea anterior; (Redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro)”;*

*“Artigo 4.º*

*Actividades comerciais e industriais, agrícolas, silvícolas e pecuárias*

*1 - Consideram-se actividades comerciais e industriais, designadamente, as seguintes:*

*a) Compra e venda;*

*b) Fabricação; (...).”*

As regras aplicáveis à determinação dos rendimentos da categoria B, de acordo com o regime simplificado, estão previstas no artigo 31.º do Código do IRS.

Este regime prevê que a determinação do rendimento tributável resultará da aplicação de indicadores objetivos de base técnico-científica para os diferentes sectores da atividade económica (confr. n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS).

Contudo, até à aprovação de tais indicadores, ou na sua ausência, estabelece-se no n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRS a seguinte regra: “(...) o rendimento tributável é obtido adicionando (...) o montante resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,70 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria, excluindo a variação de produção (...)”<sup>2425</sup>..

Este último coeficiente foi alterado para 0,75<sup>26</sup>, aplicando-se aos rendimentos auferidos a partir de 2013, inclusive.

Assim sendo, na ausência de indicadores objetivos de base técnico-científica acima referidos para os anos de 2011, 2012 e 2013, para efeitos de determinação do rendimento

---

<sup>24</sup> Sublinhado nosso.

<sup>25</sup> Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril.

<sup>26</sup> Redacção dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

tributável em sede de regime simplificado de tributação haverá que aplicar os coeficientes acima elencados.

Ora, o coeficiente de 0,20 somente será de aplicar a “venda das mercadorias ou produtos”, sendo o coeficiente de 0,70 ou 0,75 aplicável aos restantes rendimentos provenientes da categoria B.

Trata-se, portanto, de interpretar a norma prevista no enunciado jurídico constante da parte final do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRS, na redação em vigor nos anos de 2011, 2012 e 2013, inclusive, para, dessa forma, determinar se os rendimentos auferidos pelo Requerente se enquadram, ou não, no conceito de “vendas de mercadorias ou produtos”.

Para o efeito, haverá que analisar e interpretar as normas jurídicas aplicáveis, considerando as regras e princípios gerais de interpretação das leis, designadamente o artigo 9.º do Código Civil (CC), bem como as regras específicas de interpretação das leis fiscais previstas nos números 2 a 4 do artigo 11.º da LGT.

Na ausência de definições no Código do IRS, mais precisamente para efeitos de aplicação do regime simplificado, ou em outras normas fiscais, e tratando de um termo próprio de outro ramo de direito – *in casu* do direito das obrigações – haverá que recorrer às definições constantes do Código Civil.

A compra e venda “ (...) é o contrato pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço” (confr. artigo 874.º do CC).

Assim sendo, os efeitos essenciais do contrato de compra e venda são: a) a transmissão da propriedade da coisa ou da titularidade do direito; b) a obrigação de entregar a coisa; c) a obrigação de pagar o preço (confr. artigo 879.º do CC).

Já o contrato de prestação de serviços é “aquele em que uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem

retribuição”<sup>27</sup>, sendo o contrato de empreitada uma das modalidades do contrato de prestação de serviços (confr. artigo 1154.º e 1155.º do CC).

Por seu turno, o contrato de empreitada “(...) é o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço”, sendo que “Os materiais e utensílios necessários à execução da obra devem ser fornecidos pelo empreiteiro, salvo convenção ou uso em contrário” (confr. artigo 1207.º e n.º 1 do artigo 1210.º do CC).

Assim sendo, o elemento essencial no contrato de compra e venda consistirá na transmissão da propriedade de uma coisa, transformada ou não, ao passo que no contrato de empreitada será a realização de uma obra, intelectual ou manual, mediante um preço.

Sobre a dificuldade prática da distinção entre contrato de compra e venda e contrato de prestação de serviços na modalidade de empreitada, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça no processo n.º 05B1396, datado de 09-06-2005: “(...) Os citados autores (Profs Pires de Lima e A. Varela, in “Código Civil Anotado, vol II, 4ª ed.), in ob cit, pág 865, advertem, contudo, que não é muito fácil distinguir, por vezes, entre a empreitada e a compra e venda, embora sejam contratos com objectos diferentes: daquela nasce uma obrigação de prestação de facto - a realização da obra; desta, resulta a transferência da propriedade de uma coisa ou de outro direito. A questão levanta-se apenas nos casos em que os materiais são fornecidos pelo empreiteiro, e põe-se, sobretudo, quando o valor dos materiais suplanta o valor do trabalho. Em princípio, no nosso direito o fornecimento dos materiais necessários à execução da obra não altera a natureza do contrato, como resulta claramente dos artigos 1210º e 1212º, o primeiro dos quais põe mesmo” normalmente a cargo do empreiteiro o fornecimento dos materiais e utensílios necessários à execução da obra”. O próprio regime dimanado desses dois preceitos difere do regime da compra e venda. Assim, a transferência da propriedade dos materiais dá-se no momento da entrega da obra, e não por efeito do contrato, como aconteceria se se tratasse duma compra e venda. (...) Casos há em que o negócio se aproxima muito mais da compra e venda do que da empreitada. “Critério decisivo é o de

---

<sup>27</sup> Sublinhado nosso.

*que há empreitada, se o fornecimento dos materiais é um simples meio para a feitura da obra, e o trabalho constitui o fim do contrato. Pelo contrário, há venda, se o trabalho é simplesmente um início para obter a transformação da matéria". (Iguamente sic). (...)<sup>28</sup>.*

Os tribunais administrativos e fiscais também já foram chamados a pronunciar-se sobre esta temática precisamente para efeitos de aplicação do coeficiente previsto no n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRS.

*Veja-se a este propósito o acórdão do STA no processo n.º 379/2016, "(...), para efeitos de aplicação dos coeficientes previstos no apontado n.º 2 do art. 31º do CIRS (na redação então em vigor), releve a dita actividade desenvolvida pelo sujeito passivo (prestação de serviços), não influenciando essa qualificação, face aos factos provados, a circunstância de serem incorporados materiais fornecidos pelo prestador dos serviços, pois que estamos perante verdadeira prestação de serviços, ainda que com incorporação de bens previamente adquiridos."*<sup>29,30</sup>

No mesmo sentido, existem vários acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte ("TCAN"), nomeadamente o acórdão n.º 01505/04.0BEVIS citado pela Requerida: "(...) Ora, isso não consubstancia uma operação típica de compra e venda que tem como objecto essencial a transmissão de bens, ou seja, a transferência da propriedade das mercadorias e produtos para o comprador cujo principal, se não único interesse, é o da sua aquisição, embora podendo implicar por parte do fornecedor uma qualquer actividade acessória com relação ao bem fornecido, nomeadamente de instalação ou montagem – cf. art.º874.º, do Código Civil. (...) Assim, o contrato de empreitada, diferentemente do de compra e venda, tem como elemento essencial a realização de uma obra, mediante um preço. As operações que os autos revelam são de qualificar como típicas prestações de serviços em que o impugnante no desenvolvimento da sua actividade ajusta com o cliente trabalhos de acabamentos ou outros de construção civil, aceitando realizá-los com aplicação de materiais e mão-de-obra por si fornecidos, que factura separadamente. Mas o facto de o fazer não descaracteriza juridicamente as operações, nem a sua substância

<sup>28</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça no processo n.º 05B1396, datado de 09-06-2005, disponível em <http://www.dgsi.pt>;

<sup>29</sup> Acórdão do STA no processo n.º 379/2016, datado de 26-11-2016, disponível em <http://www.dgsi.pt>;

*económica da actividade assente em tais operações, como verdadeiras prestações de serviços e não vendas de bens materiais.(...)*<sup>31</sup>.

De onde resulta que, a principal diferença entre a compra e venda de mercadorias ou produtos e a empreitada é o objeto do contrato, que, neste último caso, é uma obrigação de prestação de facto – a realização de uma obra – finda a qual se dará a transferência da propriedade de uma coisa ou de outro direito, enquanto, no contrato de compra e venda, o objeto essencial é a transmissão da propriedade da mercadoria, transformada ou não, a qual opera por mero efeito do contrato.

Ora, no caso *sub judice*, conforme resulta do probatório, o Requerente no âmbito da sua atividade de técnico de prótese dentária adquire (a partir de Maio de 2012), matérias-primas (polímeros, monómeros, parafusos, soldas, gessos, etc) que utiliza para fabricar próteses dentárias, a solicitação de clínicas médicas dentárias e laboratórios, sob estritas especificações individualizadas, adaptadas aos clientes.

Com efeito, pode concluir-se que as clínicas e laboratórios contratam com o Requerente uma obrigação de prestação de facto, isto é, a realização de uma “obra” – prótese dentária –, a qual incorpora matérias-primas fornecidas pelo Requerente (a partir de Maio de 2012), finda a qual se dará a transferência da propriedade sobre a mesma.

Face às normas citadas, entende o Tribunal arbitral que a atividade exercida em 2011, 2012 e 2013 não poderá reconduzir-se a uma mera venda de mercadorias ou de produtos, como pretendido pelo Requerente. Trata-se, outrossim, de um contrato de prestação de serviços, na modalidade de contrato de empreitada sobre bem móvel, a enquadrar, portanto, na alínea a) do n.º 2 do artigo 3.º, do Código do IRS e na parte final do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRS.

Ademais, refira-se que, entre 2011 e Maio de 2012, o Requerente não adquiriu as matérias-primas que utilizou na sua atividade, as quais lhe foram cedidas, a título gratuito,

---

<sup>30</sup> Acórdão do STA no processo n.º 1238/2016, datado de 15-02-2017, disponível em <http://www.dgsi.pt>;

<sup>31</sup> Acórdão do TCAN no processo n.º 01505/04.0BEVIS, datado de 14-07-2016, disponível em <http://www.dgsi.pt>;

por um cliente, pelo que, neste caso, não existirão dúvidas sobre a natureza do contrato celebrado com esse cliente.

Pelo que, não resultando os rendimentos auferidos de uma atividade de compra e venda de mercadorias ou produtos, não será de aplicar o coeficiente de 0,20, mas o coeficiente de 0,70, nos anos de 2011 e 2012, e de 0,75, no ano de 2013, respeitante às restantes atividades da categoria B, conforme as declarações de rendimentos modelo 3 submetidas atempadamente e liquidações de IRS emitidas subsequentemente.

Nesta conformidade, improcede o presente pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade das liquidações de IRS de 2011, 2012 e 2013, com todas as legais consequências, incluindo o direito a juros.

Sobre a alegada falta ou insuficiente fundamentação do despacho de indeferimento do pedido de revisão dos atos tributários, refira-se que, o dever de fundamentação é um imperativo constitucional (n.º 3 do artigo 268.º da CRP), concretizado, entre outros, pelo disposto no artigo 77.º da LGT.

O artigo 77.º consagra o dever de fundamentação dos atos tributários *“por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”*.

Sendo que, nos termos do n.º 2 da mesma disposição, *“A fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”*.

Contudo, como ensina Rui Duarte Morais, *“A fundamentação do ato deverá, ainda, ser acessível, (...). A fundamentação tem, ainda, que ser exaustiva, ou seja, tem que ser alegada a verificação de todos os pressupostos de que a lei faz depender a legalidade do ato em causa. (...) O conteúdo, a profundidade, exigível à fundamentação depende necessariamente do caso concreto. Normalmente afirma-se que a fundamentação tem que*

*ser expressa, clara, congruente e suficiente. O exigível é – utilizando um dizer habitual da nossa jurisprudência – que a fundamentação permita a um destinatário normal entender o itinerário cognoscitivo e valorativo constante do ato, de modo a que se fique a saber a razão pela qual se decidiu assim e não de outro modo. (...) Esta consistirá, essencialmente, na demonstração da verificação no caso concreto, da hipótese da norma legal, não havendo lugar à motivação do conteúdo concreto da decisão (à explanação das razões pelas quais se decidiu nesse sentido e não noutra), pois que, por regra, a decisão (a única possível) a ser tomada resulta diretamente da lei. Daí a expressa previsão, no n.º 2 do artigo 77.º da LGT de uma fundamentação simplificada”.*<sup>32 33</sup>

No mesmo sentido do aresto citado, veja-se o Acórdão do STA de 14-02-2013 no processo n.º 645/12, que se transcreve em seguida: “A lei tributária, na concretização a que procede do direito constitucionalmente garantido à fundamentação dos actos administrativos (artigo 268.º n.º 3 da Constituição da República), admite especificamente que esta se faça de forma sumária, desde que contenha as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria colectável e do tributo, admitindo-se igualmente que seja efectuada por remissão (cfr. os n.ºs 1 e 2 do artigo 77.º da LGT), (...) (cfr. J.L. Saldanha Sanches/João Taborda da Gama, «Audição-Participação-Fundamentação: a co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária», in *Homenagem José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, 2006, pp. 290/297 e J.L. Saldanha Sanches, *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Lisboa, 1995, pp. 189/202). *Essencial é que se não frustrem os fins últimos tidos em vista com a exigência de fundamentação: racionalidade da decisão e criação das condições materiais para o adequado exercício dos direitos de defesa por parte dos contribuintes (...).*”<sup>34 35</sup>

Assim, perante o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa das liquidações de IRS de 2011, 2012 e 2013 do Requerente, cumpre apurar se a AT cumpriu o dever de fundamentação previsto no n.º 2 do artigo 77.º da LGT.

<sup>32</sup> Vide Rui Duarte Morais, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina 2014

<sup>33</sup> Sublinhado nosso.

Conforme acima referido, a fundamentação para ser suficiente, clara e precisa, deverá permitir a um destinatário normal entender o itinerário cognoscitivo e valorativo constante do ato, de modo a que se fique a saber a razão pela qual se decidiu assim e não de outro modo.

Resulta de todo o *supra* exposto, que o Requerente não viu frustrado o seu direito de defesa pela forma como o dever de fundamentação foi exercido pela Requerida no despacho de indeferimento das liquidações de IRS de 2011, 2012 e 2013. Com efeito, é jurisprudência constante dos tribunais superiores que, para que se considere cumprido o dever de fundamentação, basta que o Requerente tenha entendido o itinerário cognoscitivo e valorativo constante do ato, de forma a poder contestá-lo seja pela via da reclamação graciosa ou pela via contenciosa, o que veio a acontecer com a submissão do presente pedido de pronúncia arbitral.

Improcede, assim, o vício de falta de fundamentação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa invocado pelo Requerente.

## **VI. DECISÃO**

Termos em que decide este tribunal arbitral:

1. Julgar improcedentes as exceções arguidas pela Requerida;
2. Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, manter os atos tributários de liquidação de IRS referentes aos anos de 2011, 2012 e 2013, absolvendo do pedido a Autoridade Tributária e Aduaneira;
3. Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios, absolvendo do pedido a Autoridade Tributária e Aduaneira;
4. Condenar a Requerente em custas processuais.

---

<sup>34</sup> Vide também Acórdãos do STA de 24-02-2016 no processo n.º 0329/2014 e de 09-03-2016 no processo n.º 0805/15, disponíveis em <http://www.dgsi.pt>.

<sup>35</sup> Sublinhado nosso.

### **VALOR DA CAUSA:**

Em conformidade com o disposto no n.º 1 e n.º 2 do artigo 306.º do CPC e da alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPTA), fixa-se ao processo o valor de € € 17.997,67 (dezassete mil novecentos e noventa e sete euros e sessenta e sete cêntimos).

### **CUSTAS**

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 4 do artigo 4.º, do citado Regulamento, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos a Tabela I do RCPTA, a cargo do Requerente, dada a improcedência do pedido de anulação dos atos tributários objeto dos autos.

Notifique-se esta decisão arbitral às partes e archive-se o processo.

Lisboa, 17 de outubro de 2017

O Árbitro Singular,

(Vera Figueiredo)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131º, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, redigido segundo a grafia do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 26/91 e ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 43/91, ambos de 23 de Agosto.