

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 09/ 2011-T

Tema: IRS – Conceito de erro evidenciado na declaração – art. 45.º n.º 2 da LGT.

DECISÃO ARBITRAL

Processo n.º 9/2011-T

Requerente

[...], contribuinte n.º [...], titular do Cartão do Cidadão n.º 1[...], com data de validade até [...], residente na Rua [...].

Requerida

Direcção-Geral dos Impostos (actual Autoridade Tributária e Aduaneira) representada pelos juristas da Direcção de Serviços de Consultadoria Jurídica e Contencioso da referida Direcção-Geral, Exma. Dra. [...] e Exmo. Dr. [...], com domicílio profissional na Rua do Comércio, n.º 49, 2.º, 1149-017 Lisboa, os quais foram designados por despacho sem data assinado pelo Director-Geral dos Impostos.

Constituição e funcionamento do tribunal arbitral

O signatário, Joaquim Silvério Dias Mateus, foi designado pelo Exmo Sr. Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) como árbitro singular, nomeação esta que foi aceite por não existir qualquer impedimento para o exercício da função.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído por reunião de dezassete de Novembro de 2011, na sede do CAAD (vd. Acta de Constituição do Tribunal Arbitral).

No dia 9 de Fevereiro de 2012 teve lugar, na sede do CAAD, a primeira e única reunião do tribunal arbitral nos termos e para os efeitos consignados no artigo 18.º do Decreto-Lei n.º

10/2011, de 20 de Janeiro, na qual requerente e requerida declararam nada ter a dizer sobre as matérias previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do citado artigo 18.º.

Nada havendo em matéria de correcção das peças processuais e tendo sido perguntado às partes, em obediência ao princípio da economia processual, se pretendiam apresentar alegações na mesma reunião, foi declarado pelas mesmas que prescindiam dessa faculdade por considerarem que a matéria de direito se encontra suficientemente explanada nas peças processuais apresentadas.

A reunião foi encerrada depois de ter sido comunicado às partes que a decisão arbitral seria proferida em data a permitir a sua notificação dentro do prazo de 6 meses previsto no n.º 1 do artigo 21.º do citado Decreto-Lei n.º 10/2011.

I. RELATÓRIO

1. Pedido e causa de pedir

A requerente supra identificada submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), através de petição aí entrada em 25 de Outubro de 2011, um pedido de constituição de tribunal arbitral, nos termos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, tendo em vista obter a anulação da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º [...], que lhe foi notificada em 25 de Julho de 2011, relativa ao ano de 2007, e da respectiva liquidação de juros compensatórios, tudo no montante de € 1.748,88 (mil setecentos e quarenta e oito euros e oitenta e oito cêntimos), cujo pagamento voluntário foi efectuado no dia 24 de Agosto de 2011, último dia fixado para esse efeito.

A causa de pedir invocada pela requerente é a ilegalidade da liquidação adicional supra identificada decorrente do facto de ter sido notificada para além do prazo de caducidade de 3 anos previsto no n.º 2 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária (LGT), uma vez que, segundo alega, a declaração modelo 3 que apresentou atempadamente em relação aos rendimentos obtidos em 2007 evidenciava com clareza todos os elementos para que os serviços fiscais tivessem corrigido a liquidação inicial e a tivessem notificado validamente dentro do mesmo prazo, isto é, até 31 de Dezembro de 2010.

Assim, continua a requerente, quando a liquidação adicional lhe foi notificada em 25/7/2011 já tinha transcorrido a totalidade do prazo de caducidade há quase sete meses.

Alega por outro lado a requerente que a administração fiscal detectou e corrigiu o erro que praticou no preenchimento da declaração apenas com base nos valores inscritos pelo sujeito passivo nessa mesma declaração modelo 3.

Mais acrescenta que é a própria administração fiscal que admite o alegado na medida em que fundamenta a liquidação adicional com a indicação de que “foram detectadas incorrecções na declaração de IRS relativa a 2007, provocadas pelo não preenchimento do quadro 4, campo 403 do Anexo B, onde deveria ter sido inscrito o montante de € 10.820,00 (outras prestações de serviços e outros rendimentos) valor esse constante no Quadro 7 – campo 701, do mesmo Anexo”.

Assim, conclui, a administração fiscal detectou e corrigiu um erro na declaração pela simples análise dessa mesma declaração, mas fê-lo quando o prazo para liquidar o tributo já havia caducado.

De seguida a requerente apoia a sua tese com algumas referências doutrinárias e cita diversos acórdãos que, no seu entender, acolheram a solução que deve ser aplicável ao seu caso.

A requerente juntou comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem e sete documentos.

2. Resposta da autoridade requerida

A autoridade requerida, devidamente notificada para o efeito em 17 de Novembro de 2011, apresentou a sua resposta em que, discordando, alega em resumo que as irregularidades perpetradas pela requerente no preenchimento da declaração modelo 3 referente ao ano de 2007 não podem qualificar-se como um erro evidenciado na declaração que pudesse levar à correcção da liquidação sem necessidade de confronto com elementos informativos exteriores à própria declaração e que, conseqüentemente, à situação tributária da requerente não é aplicável o invocado prazo de caducidade de 3 anos previsto no n.º 2 do artigo 45.º da LGT.

A requerida foca a sua resposta na irregularidade declarativa praticada pela requerente que, embora tivesse auferido rendimentos da categoria B, em território português, não inscreveu o respectivo montante bruto de € 10.820,00 no quadro respectivo – quadro 4 (no caso campo 403) do anexo B, outro tanto fazendo no quadro 11, campo 1102, onde, igualmente, nenhum valor foi inscrito.

A requerida passa depois a dar conta da forma como foi detectado o erro declarativo, fazendo referência a uma acção de acompanhamento e controlo de liquidações de IRS dos anos de 2007, 2008 e 2009, encetada pela Direcção de Serviços de IRS (doravante DSIRS), a qual elaborou uma listagem remetida à Direcção de Finanças de [...] (doravante DF de [...]) “para

verificação de rendimentos no ano” e promoção das “correções que se mostrem necessárias”.

Foi, pois, na sequência da referida determinação que a DF de [...] procedeu à verificação dos rendimentos da requerente e tendo concluído pela existência de incorrecções na declaração referente ao ano de 2007 elaborou um projecto de decisão que foi notificado à requerente para esta exercer o direito de audição e para entregar a declaração de substituição, notificação a que a requerente não respondeu.

Segundo a requerida, e ao contrário daquilo que defende a requerente, não se verificou qualquer erro que possa ser qualificado como “erro evidenciado na declaração”.

Com efeito, segundo alega, o erro a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º da LGT é, conforme explicado na doutrina que cita, “aquele que é detectável mediante simples análise da declaração”, ao contrário do caso em apreço em que “da simples análise da declaração não resulta um erro evidente”.

E mais diz ainda a resposta que “a análise da declaração de rendimentos de 2007 sequer evidencia qualquer erro, designadamente, qualquer divergência entre o declarado e a vontade real do sujeito passivo”, acrescentando que tal declaração poderia mesmo corresponder à verdade.

Citando outra fonte doutrinária, a requerida sublinha que o erro evidenciado na declaração é “aquele que a AT possa detectar por um mero exame de coerência dos seus elementos, sem recurso a qualquer outra documentação externa mesmo quando esta esteja em poder da administração tributária, e obtida por inspecção interna ou externa ou por meios de qualquer outra natureza”.

Partindo da suposição de que a declaração apresentada pela requerente poderia corresponder à verdade, a resposta da entidade requerida passa depois a dar conta de situações em que a lei fiscal determina que seja preenchido o quadro 7 sem que nada deva ser preenchido no quadro 4.

É o caso, acrescenta, de uma situação em que o sujeito passivo aufera rendimentos a “título de adiantamentos de clientes” e não tenha auferido nenhum rendimento sujeito a imposto nesse ano, em que “é preenchido o quadro 7, sem que tenha, obrigatoriamente, de ser preenchido o quadro 4”.

E isto porque os adiantamentos ou provisões implicam a retenção na fonte e obrigam à inscrição das respectivas verbas no referido quadro 7 do anexo B da declaração referente ao ano em que ocorrer a retenção.

A requerida invoca ainda o artigo 3.º, n.º 6, do CIRS, interpretando-o no sentido de ser admissível que os sujeitos passivos do regime simplificado emitam facturas por serviços

prestados num ano e o pagamento ocorra apenas no ano seguinte em que será também efectuada a retenção na fonte, situação esta que implicará o preenchimento do quadro 7, mas não já do quadro 4 (este foi já preenchido no ano anterior em que foi emitida a factura).

Face a estas razões reafirma-se a conclusão de que o quadro 7 não tem que coincidir com o quadro 4, que o quadro 7 se destina a indicar as retenções e pagamentos por conta e não é um quadro de controlo de rendimentos.

A resposta termina resumindo os argumentos apresentados com a invocação de que não se verifica qualquer erro evidenciado na declaração e que as irregularidades praticadas não foram apreendidas pela mera análise da declaração sendo necessário consultar outros elementos externos em poder dos serviços fiscais.

A entidade requerida juntou o processo administrativo conexo com a questão controvertida.

II. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi legalmente constituído e é materialmente competente nos termos da alínea a) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

O processo não contém nulidades e não foram levantados incidentes processuais sobre os quais a presente decisão se deva pronunciar.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas, a requerente esteve presente nos actos processuais acima descritos e a entidade requerida esteve legalmente representada.

Não existem quaisquer outras questões prévias que cumpra conhecer ou que obstem ao prosseguimento da lide.

III.FUNDAMENTAÇÃO

1. DA MATÉRIA DE FACTO. Factos dados como provados

Analisada a petição inicial, a resposta da autoridade requerida e em face da prova documental junta aos autos pelas partes, consideram-se provados, com interesse para a decisão, os factos que passam a descrever-se:

Com base nos documentos apresentados pela requerente:

- a) Em 2007 a requerente auferiu rendimentos da categoria A e, estando enquadrada na tabela de actividades prevista no artigo 151.º do CIRS, auferiu também rendimentos da categoria B;
- b) A requerente apresentou a sua declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2007 via internet a qual foi recepcionada pelos serviços fiscais competentes em 25 de Maio de 2008;
- c) No documento de recepção consta que a declarante e ora requerente apresentou o Anexo A, o Anexo B (regime simplificado) e ainda o Anexo H referente a benefícios fiscais;
- d) No Anexo A, referente a rendimentos da categoria A, a declarante e ora requerente indicou no competente quadro 4, campo 401, que auferiu € 7.961,84 de rendimento bruto e no campo 402 do mesmo quadro que teve € 832,00 de retenções na fonte;
- e) No campo 701 do quadro 7 do mesmo Anexo A, a declarante e ora requerente identificou a entidade pagadora daqueles rendimentos e voltou a inscrever o mesmo rendimento bruto e a mesma retenção na fonte que já havia indicado no quadro 4;
- f) No quadro 1 do Anexo B, referente aos rendimentos da categoria B, a declarante e ora requerente assinalou o campo 01 indicando que se encontrava enquadrada no “Regime Simplificado de Tributação” e assinalou o campo 03 indicando que auferiu rendimentos enquadráveis na categoria “Profissionais, Comerciais e Industriais”;
- g) No quadro 7 do mesmo Anexo B, a declarante e ora requerente indicou no campo 701 que auferiu € 10.820,00 de “Rendimentos sujeitos a retenção”, indicou no campo 702 que teve € 2.184,00 de “Retenções na Fonte” e indicou no campo 703 que fez € 90,00 de “Pagamentos por Conta”. Nos campos 705 e 706 deste quadro a declarante e ora

requerente identificou, com o respectivo número de identificação fiscal, as duas entidades que lhe pagaram os rendimentos e lhe fizeram retenções na fonte e o respectivo valor;

- h) A declarante e ora requerente nada preencheu no quadro 4 do Anexo B, destinado a indicar os rendimentos brutos auferidos, e nada preencheu no quadro 11 destinado a indicar o montante das prestações de serviços do ano N, do ano N-1 e do ano N-2;
- i) A declarante e ora requerente terminou o preenchimento deste Anexo B com indicação no campo 2 do quadro 12 de que no ano de 2007 não tinha havido “Cessação da Actividade”;
- j) Não tendo o anexo H interesse para a situação em apreço, conclui-se desde já que fica referenciado tudo o que foi preenchido pela declarante e ora requerente nos referidos anexos A e B;
- k) A liquidação inicial de IRS referente ao ano de 2007 considerou como rendimento da ora requerente a quantia de € 7.961,84, correspondente ao rendimento declarado como rendimento da categoria A, tendo sido apurado um reembolso a seu favor de € 3.205,21 que lhe foi restituído através do competente cheque do Tesouro;
- l) Através do ofício n.º [...], datado de[...] -2011, remetido pela DF de [...], a ora requerente foi notificada de um Projecto de “decisão das alterações efectuadas à sua declaração Mod. 3 de IRS do ano de 2007”, segundo o qual, em resumo, constava que “foram detectadas incorrecções na declaração de IRS relativa ao ano de 2007, provocadas pelo não preenchimento no Quadro 4, do campo 403 do Anexo B, onde deveria ter sido inscrito o montante de € 10.820,00, valor esse que apenas constava no quadro 7, campo 701, do mesmo anexo”;
- m) No mesmo ofício a ora requerente foi convidada a apresentar uma declaração de substituição e a pronunciar-se sobre o dito projecto, constando que a mesma não respondeu e nada fez;
- n) Através do ofício [...], datado de [...] -2011, da mesma Direcção de Finanças, a ora requerente foi notificada de que na sequência do que lhe havia sido comunicado iria proceder-se à liquidação adicional de IRS e que a respectiva nota de cobrança lhe seria remetida;
- o) Através de Notificação recebida em 25 de Julho de 2011 foi a ora requerente notificada da liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2007, incluindo imposto reembolsado a mais e juros, no montante a pagar de € 1.748,88, que a requerente pagou em 24 de Agosto de 2011;

Com base nos documentos juntos pela entidade requerida:

- p) Segundo a mensagem [...] enviada por e-mail em 27-01-2011 da DSIRS à DF de [...], com cópia junta ao processo, informava-se que “no seguimento das acções de acompanhamento e controlo das liquidações de IRS foram detectadas diversas situações irregulares relativamente ao preenchimento do anexo B, designadamente através do preenchimento exclusivo do quadro 7 do referido anexo sem que os rendimentos tenham sido acrescidos ao quadro 4”;
- q) A requerida juntou também cópia dos ofícios, também juntos pela requerente, que comprovam as diligências levadas a cabo pela DF de [...] junto do sujeito passivo ora requerente depois de receber a listagem da DSIRS dando-lhe conhecimento das irregularidades detectadas na declaração modelo 3 de 2007 e convidando-a a apresentar declaração de substituição;
- r) Foram juntas cópias comprovativas de que o serviço liquidador acedeu em 16 de Maio de 2011 à liquidação de IRS de 2007 da requerente, e que na mesma data acedeu a um mapa que tem por título “conteúdo das declarações de IRS” o qual contém informação sobre a data de validação das declarações apresentadas pela mesma requerente nos anos de 2002 a 2010;
- s) Foi também junta cópia da “Declaração oficiosa/DC”, emitida no dia 7 de Junho de 2011, elaborada perante a não entrega de declaração de substituição por parte do sujeito passivo, verificando-se que através dela foram oficialmente preenchidos os quadros 4 e 11, não preenchidos pelo sujeito passivo ora requerente na declaração que apresentou, apondo neles o rendimento de € 10.820,00;
- t) Foi ainda junto “Mapa das Alterações Recolhidas” através do qual se verifica que aquele valor de € 10.820,00 foi recolhido para o sistema informático em 27 de Junho de 2011;
- u) Finalmente a requerida juntou cópia das declarações modelo 3 apresentadas pela requerente em relação aos anos de 2005, 2006 e 2008 tendo em vista proceder à comparação do seu conteúdo com o da declaração modelo 3 de 2007 (vd. artigos 16 a 18 da resposta da requerida).

2. DO DIREITO aplicável.

a) Conceito de erro previsto no n.º 2 do artigo 45.º da LGTT

A situação em apreço prende-se, no essencial, com a interpretação do n.º 2 do artigo 45.º da LGT tendo em vista concluir se a liquidação impugnada deveria ou não ter sido efectuada e validamente notificada à requerente no prazo mais curto de 3 anos previsto na referida norma, como defende a requerente, ou se, pelo contrário, a administração fiscal poderia dispor, como pretende a requerida, do prazo geral de 4 anos previsto no n.º 1 do mesmo preceito legal.

Vejamos,

Dispõe o n.º 2 do artigo 45.º da LGT na parte que interessa para a situação em apreço que “Nos casos de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo (...) o prazo de caducidade referido no número anterior (prazo geral de 4 anos) é de três anos”.

Para começar termos, pois, de indagar em que sentido deve ser lida a expressão “erro” utilizada nesta norma e de seguida o que deverá entender-se por “erro evidenciado na declaração”.

Assim, em primeiro lugar temos que partir da constatação de que a norma exige que se esteja perante um erro de que tenha resultado liquidação de imposto inferior ao devido.

Se a omissão ou irregularidade não tivesse qualquer consequência no domínio da quantificação da dívida tributária da declarante não se colocaria qualquer problema quanto ao prazo que o credor tributário dispunha para corrigir essa dívida.

Efectivamente, a declarante e ora requerente preencheu adequadamente a declaração modelo 3 no que se referia aos rendimentos que obteve da categoria A, mas nada preencheu no quadro 4 do Anexo B, destinado a indicar os rendimentos brutos auferidos na categoria B, e também nada preencheu no quadro 11 destinado a indicar o montante das prestações de serviços do ano N, do ano N-1 e do ano N-2.

Assim, a declarante ao não ter preenchido os quadros 4 e 11 do Anexo B levou os serviços da administração a efectuar uma liquidação de IRS referente ao ano de 2007 apenas com base nos rendimentos da categoria A.

Quanto à qualificação do erro em causa, podendo embora aproximar-se do conceito de erro no sentido civilista de uma divergência entre a vontade real do declarante e aquilo que foi evidenciado na declaração apresentada à autoridade declaratória, parece-nos mais ajustado atribuir-lhe uma qualificação mais específica e considerar que se tratou de uma mera irregularidade ou omissão no preenchimento de um modelo declarativo legalmente aprovado em que o declarante não preencheu todos os campos idóneos para revelar adequadamente a sua situação tributária perante a autoridade declaratória competente.

Nestes termos e nesta sede, será assim totalmente irrelevante indagar sobre a vontade da declarante ou investigar sobre quais as razões que a levaram a cometer o erro praticado.

b) Interpretação e sentido da expressão “erro evidenciado na declaração” a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º da LGT

Questão de maior complexidade e que verdadeiramente vai determinar o sentido da decisão arbitral que nos cumpre proferir prende-se com a questão de saber se o erro cometido deve ser considerado como efectivamente “evidenciado na declaração”, reduzindo o espaço temporal que a autoridade requerida tinha para corrigir a liquidação inicial de IRS referente ao ano de 2007 ou se, ao contrário, só com análises complementares e exteriores à dita declaração é que foi possível concluir que houve uma omissão de rendimentos ou até que a declaração poderia mesmo não conter qualquer erro, legitimando assim a administração fiscal a efectuar a liquidação e a notificá-la à requerente dentro do prazo geral de caducidade.

Segundo a requerente, o erro estava claramente evidenciado na declaração na medida em que a administração fiscal detectou e corrigiu esse erro apenas com base nos valores que ela própria inscreveu no quadro 7 do Anexo B que apresentou e que foi a própria administração fiscal que fundamentou a liquidação adicional impugnada com a indicação de que “foram detectadas incorrecções na declaração de IRS relativa a 2007, provocadas pelo não preenchimento da quadro 4, campo 403 do Anexo B, onde deveria ter sido inscrito o

montante de € 10.820,00 (outras prestações de serviços e outros rendimentos) valor esse constante no Quadro 7 – campo 701, do mesmo Anexo”.

Assim, apoiando-se também em alguma jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, a requerente afirma que a sua situação é idêntica a outras que foram objecto de vários acórdãos que indica, segundo os quais, a expressão “erro evidenciado na declaração” para efeitos do artigo 45.º, n.º 2, da LGT é aquele que é detectável mediante simples análise dessa declaração.

A requerida, por sua vez, defende que as irregularidades perpetradas pela requerente no preenchimento da declaração modelo 3 referente ao ano de 2007, ao ter indicado os rendimentos auferidos apenas no quadro 7 do respectivo Anexo B, não podem qualificar-se como um erro evidenciado na declaração que pudesse levar à correcção da liquidação sem necessidade de confronto com elementos informativos exteriores à própria declaração e que, conseqüentemente, à situação tributária da requerente não é aplicável o prazo de caducidade de 3 anos previsto no n.º 2 do artigo 45.º da LGT.

Assim, continua a requerida, o erro declarativo não foi detectado apenas pela análise da declaração tendo necessitado de uma acção de acompanhamento e controlo de liquidações de IRS dos anos de 2007, 2008 e 2009, encetada pela Direcção de Serviços de IRS, a qual elaborou uma listagem remetida à Direcção de Finanças de [...] “para verificação de rendimentos no ano” e promoção das “correcções que se mostrem necessárias”.

Foi, pois, só após esta acção de inspecção interna que a DF de [...] procedeu à verificação dos rendimentos da requerente e, tendo confirmado as incorrecções declarativas referentes ao ano de 2007, efectuou os procedimentos tendentes à efectivação da liquidação adicional.

Ora, defende a requerida, o erro evidenciado na declaração é aquele que pode ser detectado por um mero exame de coerência dos seus elementos, sem recurso a qualquer outra documentação e sem necessidade de qualquer tipo de inspecção interna ou externa.

Assim, conclui a requerida invocando diversa doutrina em apoio da sua tese, no caso em análise não se verificou qualquer erro que possa ser qualificado como erro “evidenciado na declaração”.

Por outro lado, a requerida observa também que a declaração modelo 3 apresentada pela requerente poderia até estar bem preenchida e nem sequer padecer de qualquer erro ou omissão.

Para ilustrar esta afirmação a requerida apresenta situações em que, no anexo B da declaração modelo 3, deve ser preenchido o quadro 7 sem que nada deva ser preenchido no quadro 4. Será o caso de um sujeito passivo que aufera rendimentos a “título de adiantamento de clientes” e não tenha auferido nenhum rendimento sujeito a imposto nesse ano. Neste caso, “é preenchido o quadro 7, sem que tenha, obrigatoriamente, de ser preenchido o quadro 4”.

E isto porque, segundo alega, os adiantamentos implicam a retenção na fonte e obrigam à inscrição das respectivas verbas apenas no referido quadro 7 do anexo B da declaração referente ao ano em que ocorrer a retenção.

Vejamos,

Está sobejamente demonstrado no processo que a ora requerente em 2007 auferiu rendimentos da categoria B, em território português, mas não inscreveu o respectivo montante bruto de € 10.820,00 no espaço do Anexo B reservado para esse efeito, a saber, o quadro 4, campo 403, e que também nada preencheu no quadro 11, campo 1102, onde deveria ter declarado o montante dos rendimentos auferidos pelos serviços que prestou.

Não obstante estas omissões, está também demonstrado que a requerente preencheu o quadro 7 do mesmo Anexo B, indicando no campo 701 que auferiu € 10.820,00 de “Rendimentos sujeitos a retenção”, indicando no campo 702 que sofreu € 2.184,00 de “Retenções na Fonte” e indicando no campo 703 que fez € 90,00 de “Pagamentos por Conta”, tendo identificado nos campos 705 e 706 as duas entidades que lhe pagaram os rendimentos e lhe fizeram retenções na fonte e o respectivo valor.

Haverá, pois, que indagar e concluir se o não preenchimento dos campos 4 e 11 do Anexo B juntamente com o preenchimento do campo 7 do mesmo Anexo, nos termos descritos, consubstanciam ou não um “erro evidenciado na declaração” e se a declaração modelo 3 tal

como foi apresentada seria suficiente para informar os serviços da administração fiscal de que a requerente, além dos rendimentos da categoria A, auferiu também rendimentos sujeitos a tributação da categoria B, que só não foram incluídos na liquidação inicial por desatenção dos referidos serviços, ou se, ao contrário, será legítimo concluir que o erro cometido não só não era evidente como o referido Anexo até poderia estar bem preenchido e que só com indagações complementares e exteriores à declaração é que foi possível concluir que, afinal, os rendimentos mencionados eram efectivamente sujeitos a tributação no ano a que respeitava essa declaração.

Vejam os que estão determinados em relação aos ditos quadros 4, 7 e 11 nas instruções de preenchimento do anexo B da declaração modelo 3 relativa aos rendimentos do ano de 2007 aprovadas pela Portaria n.º 1632/2007, de 31 de Dezembro,

Segundo as referidas instruções, o quadro 4 destina-se a dar conta dos rendimentos brutos obtidos com a actividade profissional exercida. É com base nos rendimentos brutos aqui indicados, considerando o regime de enquadramento, as especificidades de cada tipo de rendimento e as deduções a que haja lugar, que os serviços fiscais quantificam o rendimento tributável do declarante.

Quanto ao quadro 11 serve para indicar o valor total dos serviços prestados sujeitos a imposto, obtidos no ano a que se refere a declaração bem como nos dois anos imediatamente anteriores.

Por sua vez em relação ao quadro 7 (único dos três que foi preenchido) determina-se expressamente que nos campos 701 e 702 “devem ser indicados os rendimentos ilíquidos (incluindo adiantamentos) sujeitos a retenção, bem como as respectivas retenções na fonte que sobre eles foram efectuadas”.

No campo 703 do mesmo quadro “deve ser declarado o valor total dos pagamentos por conta efectuados durante o ano”.

Por outro lado, os campos 705 a 706 destinam-se à identificação das entidades que efectuaram as retenções através da indicação dos respectivos números de identificação fiscal e à indicação dos respectivos valores.

Como se constata pela análise do que deve ser o conteúdo dos 3 quadros que estão em causa, pode afirmar-se que a informação requerida nos quadros 4 e 11 se prende mais directamente com a notícia dos rendimentos auferidos sujeitos a tributação e com o consequente apuramento do rendimento tributável efectivo do declarante, ao passo que o quadro 7 tem mais a ver com uma informação de controlo sobre a origem dos rendimentos e sobre os pagamentos antecipados de imposto, seja pela via da retenção na fonte seja pela via dos pagamentos por conta, tendo em vista o apuramento da dívida tributária final do declarante.

A questão a que cabe dar resposta é a de saber, perante a omissão de preenchimento dos quadros 4 e 11, se um observador médio que tivesse “olhado” para a declaração não deveria considerar desde logo – face aos dados constantes no quadro 7 onde foi indicado o recebimento de rendimentos sujeitos a retenção e onde foi indicado um pagamento por conta – que estava perante indicações evidentes de ter havido o preenchimento errado e incompleto da declaração, mormente do seu anexo B.

Passemos então à análise da situação tal como ela está vertida no processo.

Quanto aos rendimentos que a declarante e ora requerente após no dito Anexo poderemos observar que a administração fiscal, ou através de olho humano ou da ordem dada às máquinas, estava obrigada a ter em conta que, regra geral, a retenção na fonte deve fazer-se no momento em que os rendimentos são pagos ou colocados à disposição do seu titular (vd. artigos 98.º e 101.º do CIRS).

Mas, por outro lado, é também verdade que a mesma administração não estava obrigada a concluir, pelo simples exame da declaração modelo 3 e do seu anexo B, que os rendimentos indicados no quadro 7 tinham necessariamente que ser sujeitos a imposto no ano de 2007.

Com efeito, após a Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, a tributação dos rendimentos da categoria B passou a reger-se pelo princípio da especialização dos exercícios, ao contrário do

regime de caixa que antes vigorava, uma vez que os rendimentos ficam sujeitos a imposto desde o momento em que, para efeitos de IVA, seja obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente, fazendo com que a sujeição possa ocorrer mais cedo do que o período em que os rendimentos são pagos ou postos à disposição e em que é feita a retenção na fonte (vd. n.º 6 do artigo 3.º do CIRS e “Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares”, ano 2007, página 35, edição da Direcção-Geral dos Impostos).

A consequência do que fica observado é que, olhando apenas para o quadro 7 do Anexo B de 2007 apresentado pela requerente, poderia levantar-se a hipótese de estarem aí indicados rendimentos que tivessem sido sujeitos a imposto num ano anterior ao ano de 2007.

Mas esta hipótese, que nunca poderia ser absoluta e definitiva, foi colocada apenas na resposta apresentada pela autoridade requerida, nada estando provado que também tenha sido levantada no procedimento administrativo tendente à detecção do erro declarativo praticado pela requerente.

O que parece ter acontecido, face ao procedimento administrativo apresentado no processo, é que os serviços da DSIRS e da DS de [...] consideraram que haveria coincidência temporal (anual) entre o pagamento ou colocação à disposição, a retenção na fonte e a sujeição dos rendimentos a IRS.

A resposta da autoridade requerida não se fica por aqui e avança ainda com outra leitura que se poderia fazer ao referido Anexo, a saber, a de que o quadro 7 poderia ter que ser preenchido e nada haver a indicar nos quadros 4 e 11, levando assim a concluir-se que este Anexo estava afinal correctamente preenchido.

Este cenário tem a ver com o tratamento contabilístico e declarativo próprio que é dado às “importâncias recebidas a título de provisão, adiantamento ou a qualquer outro destinadas a custear despesas da responsabilidade dos clientes”.

Ora, estas quantias, na medida em que estejam registadas em conta corrente e devidamente escrituradas em livro próprio, são dispensadas de retenção na fonte ao abrigo do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro.

Porém, haverá hipótese, ainda que remota, de não se verificarem os requisitos para a dispensa de retenção caso em que os seus valores devem constar no quadro 7 do Anexo B sem que haja sujeição a imposto no ano a que respeitam e, conseqüentemente, sem que houvesse lugar ao preenchimento dos quadros 4 e 11 do mesmo Anexo (vd. Manual citado, páginas 47 e 302, e alínea b) do n.º 4 do artigo 116.º do CIRS).

Mas também nada indica que esta hipótese tenha sido considerada nas diligências levadas a cabo pela DSIRS e pela DF de [...] para a detecção e correcção do erro declarativo praticado pela requerente.

Ao contrário, os referidos serviços da autoridade requerida terão considerado que face à regra da não sujeição e da dispensa de retenção dos referidos adiantamentos, o claro sinal que resultava do facto de ter sido preenchido o dito quadro 7 era o de que não eram simples adiantamentos para custear despesas de clientes que estavam ali reflectidos mas antes rendimentos que foram sujeitos a retenção e que estariam também sujeitos a tributação.

Uma breve observação para referir que as provisões ou adiantamentos que tenham a natureza de pagamento antecipado de serviços continuados (não se destinando a custear despesas do cliente) incorrem na incidência do IVA e conseqüentemente, pelas razões supra apontadas, na incidência do IRS no exercício e à medida que vão sendo facturados.

Finalmente a encerrar a análise deste ponto não deixa de se observar que a indicação no quadro 7 de que em 2007 tinha sido feito um “pagamento por conta” apontava também muito claramente para a necessidade de se fazer uma leitura da declaração modelo 3 no sentido de que a declarante estava a informar que nesse ano tinha auferido rendimentos da categoria B efectivamente sujeitos a tributação. Doutro modo, não estando obrigada a fazer pagamentos por conta, seria lógico que não o fizesse.

Citando fonte doutrinária, a requerida sublinha na sua resposta que o erro evidenciado na declaração é “aquele que a AT possa detectar por um mero exame de coerência dos seus elementos, sem recurso a qualquer outra documentação externa mesmo quando esta esteja em poder da administração tributária, e obtida por inspecção interna ou externa ou por meios de qualquer outra natureza”.

Ora, a verdade é que há que reconhecer e afirmar que a entidade requerida não fez prova de que o erro não foi detectado pela simples análise da declaração modelo 3 e Anexo B referente ao ano de 2007 apresentada pela requerente.

Desde logo porque não foi demonstrado em que consistiu a “acção de acompanhamento e controlo” das declarações de IRS até chegar à conclusão que a declaração da requerente apresentava irregularidades no seu preenchimento.

Ao contrário, o que decorre da prova produzida, mormente da mensagem n.º [...] que a DSIRS enviou por e-mail de[...] -2011 à DF de [...], é que tudo o que foi feito para detectar o erro foi a simples análise da declaração (obviamente através do sistema informático).

Na verdade, como se dá por provado, a referida mensagem informava que “no seguimento das acções de acompanhamento e controlo das liquidações de IRS foram detectadas diversas situações irregulares relativamente ao preenchimento do anexo B, designadamente através do preenchimento exclusivo do quadro 7 do referido anexo sem que os rendimentos tenham sido acrescidos ao quadro 4”.

Segundo o n.º 4 do artigo 65.º do CIRS a “Direcção Geral dos Impostos procede à alteração dos elementos declarados sempre que (...) devam ser efectuadas correcções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações (...)” cuja competência, nos termos do n.º 5 do mesmo artigo, é do director de finanças em cuja área se situe o domicílio fiscal do sujeito passivo (no caso a DF de [...]) podendo tal competência ser delegada noutros funcionários.

A remessa à DF de [...] da listagem dos contribuintes em relação aos quais a DSIRS afirma que detectou erros no preenchimento das suas declarações obedeceu, pois, ao determinado na norma acabada de transcrever.

A autoridade requerida elenca também um conjunto de diligências levadas a cabo na DF de [...] depois de ter recebido a listagem da DSIRS, juntando documentos, a saber, a notificação da requerente em 04 de Abril de 2011, a prova da consulta em 16 de Maio de 2011 da

liquidação de IRS de 2007 da requerente, a prova da consulta de um mapa que tem por título “conteúdo das declarações de IRS” o qual contém informação sobre a data de validação das declarações apresentadas pela requerente nos anos de 2002 a 2010, tendo ainda sido junta a cópia da “Declaração oficiosa/DC” emitida em 7 de Junho de 2011 onde foram officiosamente preenchidos os quadros 4 e 11 não preenchidos pelo sujeito passivo, bem como um “Mapa das Alterações Recolhidas” através do qual se verifica que aquele valor de € 10.820,00 foi recolhido para o sistema informático em 27 de Junho de 2011.

Porém, constata-se que tudo o que foi descrito e consultado pela DF de [...], como se pode concluir pela análise dos documentos referidos no parágrafo anterior, são dados da requerente por ela própria declarados, não tendo sido apresentado qualquer dado ou cruzamento de informação a complementar, a confirmar ou a desdizer o que foi declarado.

Por outro lado, atentando nas datas indicadas, todas estas diligências tiveram lugar depois da citada mensagem da DSIRS de 27 de Janeiro de 2011 a comunicar que foram detectadas situações irregulares relativamente ao anexo B, designadamente através do preenchimento exclusivo do quadro 7 sem que os rendimentos tenham sido acrescidos ao quadro 4.

O que permite afirmar, face à prova produzida, que o único critério para a elaboração da listagem remetida pela DSIRS à DF de [...] foi o “preenchimento exclusivo do quadro 7 do referido Anexo sem que os rendimentos tenham sido acrescidos ao quadro 4”.

Como é óbvio, para se poderem seleccionar os contribuintes com a omissão descrita teve naturalmente que se proceder a uma análise de controlo dos ficheiros existentes nos competentes serviços da autoridade requerida.

Assim, a terminar, impõe-se concluir que nada foi provado que permita concluir que o erro não foi detectado por simples análise da declaração e que, ao contrário, foram necessárias e efectivamente executadas diligências adicionais para se concluir que, afinal, o quadro 7 do Anexo B da declaração modelo 3 de IRS da declarante referente a 2007 indicava rendimentos que eram efectivamente sujeitos a tributação nesse ano.

Ou, dizendo a mesma coisa por outras palavras, foi ponderando as omissões e o que foi efectivamente preenchido na declaração, que os serviços fiscais da DSIRS e da DF de [...] partiram da constatação de que estavam perante um erro evidenciado na própria declaração e que as diligências levadas posteriormente a cabo mais não visaram do que a correcção desse erro através da competente liquidação adicional aqui impugnada.

Uma última nota para dar conta que os doutos acórdãos invocados pela requerente para sustentar a sua pretensão não decidiram sobre situações tributárias cujos pressupostos possam ser considerados idênticos à situação ora em apreço sem que a doutrina deles emanada, mormente quanto à densificação do conceito de “erro evidenciado na declaração”, deixasse de ser ponderada e seguida na elaboração da presente decisão arbitral.

Nestes termos considera-se que foi violado o disposto no n.º 2 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária na medida em que foi atempadamente apresentada uma declaração modelo 3 referente ao ano de 2007 que evidenciava uma desconformidade entre a situação tributária efectiva da declarante e a forma como a declaração foi preenchida, não tendo a liquidação adicional necessária para corrigir esse erro sido notificada à declarante e ora requerente dentro do prazo de 3 anos ali previsto o qual expirou no dia 31 de Dezembro de 2010.

IV.DECISÃO

Atento o exposto, julga-se procedente, por provada, a impugnação e determina-se a anulação da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º [...], relativa ao ano de 2007, bem como dos respectivos juros compensatórios, tudo no montante de € 1.748,88 (mil setecentos e quarenta e oito euros e oitenta e oito cêntimos), pago no dia 24 de Agosto de 2011, devendo esta quantia ser devolvida à requerente nos termos legais.

Fixo as custas no montante de € 306,00, a cargo da Autoridade Requerida, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2, do Regime de Arbitragem Tributária e do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo Regulamento.

Notifique-se

Em 2012-03-22

O Árbitro,

(texto elaborado por computador nos termos do artigo 138.º, n.º 5, do CPC, com o verso de cada folha em branco e por mim revisto).

A redacção do presente texto foi efectuada segundo a ortografia anterior ao último acordo ortográfico