

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 429/2018-T

Tema: IRS – Revisão do Ato Tributário – Rendimentos auferidos no Reino Unido.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A..., residente na Rua..., n.º..., ..., ...-... Porto, número de identificação fiscal ..., adiante designado como “Requerente”, vem, ao abrigo do disposto no artigo 10.º 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 (adiante designada como “Requerida” ou “AT”), e que tem por objeto o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação de Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares (doravante “IRS”) respeitante ao ano de 2010, proferido pelo Diretor de Serviços de Relações Internacionais, notificado em 16-04-2018, com vista à sua anulação, porquanto o mesmo estará ferido de ilegalidade, e correção da declaração de IRS do ano de 2010 e restituição do excedente de imposto pago.
2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi apresentado pelo Requerente em 03-09-2018, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Requerida em 04-09-2018.
3. O Requerente optou por não designar árbitro, tendo, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º e do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designado como árbitro do tribunal arbitral singular a ora signatária, que aceitou o encargo no prazo legalmente estipulado.

4. As partes foram devidamente notificadas da nomeação em 24 de setembro de 2018, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma.
5. Em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular ficou constituído em 14-11-2018.
6. O Requerente foi notificado nessa mesma data do despacho proferido pelo tribunal arbitral, convidando-o a regularizar a falta de assinatura do pedido de pronúncia arbitral por advogado, obrigatória nos termos do artigo 6.º do CPPT, ex vi artigo 29.º do RJAT.
7. Em 4-12-2018, o Requerente apresentou requerimento de junção ao processo do pedido de pronúncia arbitral assinado por advogado.
8. Na mesma data, a Requerida foi notificada 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. No mesmo prazo, ao abrigo do princípio do contraditório, a requerida foi notificada para se pronunciar sobre a junção pelo Requerente de pedido de pronúncia arbitral assinado por advogado.
9. Em 21-01-2019, a Requerida juntou aos autos a sua resposta, na qual pugnou pela absolvição da instância com base nas seguintes exceções: i) erro na forma de processo; ii) caducidade do direito de ação; e iii) incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria. A Requerida sustentou, ainda, a legalidade da liquidação, concluindo pela improcedência total do pedido com a consequente absolvição do mesmo.
10. Por despacho datado de 21-01-2019, o Tribunal Arbitral, ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e determinou que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas. Para o efeito, concedeu um prazo de 10 dias (prazo sucessivo), iniciando-se o prazo do Requerente com a notificação do despacho e o prazo da Requerida com a notificação da apresentação das alegações do Requerente ou com o decurso do prazo de 10 dias. O Tribunal Arbitral indicou que a prolação da decisão arbitral iria ter lugar até ao dia 13 de maio de 2019, advertindo o Requerente 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.

11. No dia 22-01-2019, a Requerida juntou aos autos o processo administrativo,
12. O Requerente apresentou alegações escritas em 05-02-2019, nos termos do qual manteve os argumentos expendidos no pedido de pronúncia arbitral.
13. A Requerida apresentou alegações escritas em 18-02-2019, nas quais declarou que as alegações do Requerente não tiveram a virtude de contrariar a posição assumida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, quer em sede do procedimento, quer na Resposta, pelo que remeteu e deu por integralmente reproduzido o aduzido em sede de Resposta e aí peticionado.

II. SANEAMENTO

14. O presente Tribunal Arbitral considera-se regularmente constituído para apreciar o litígio (n.º 1 e n.º 2 do artigo 5.º, n.º 1 do artigo 6.º e artigo 11.º do RJAT).
15. 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).
16. Foram alegadas pela Requerida questões prévias – incompetência material do tribunal arbitral para julgar sobre o pedido de anulação do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação de IRS de 2010, erro na forma de processo e intempestividade do pedido de pronúncia arbitral –, que serão analisadas na parte decisória, após a fixação da matéria de facto dada como provada.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos dados como provados

17. Com interesse para a decisão da causa, dão-se como provados os seguintes factos.
 - a) O Requerente é uma pessoa singular, residente fiscal em Portugal no ano de 2010.

- b) O Requerente celebrou um contrato de trabalho com o B..., entidade com sede em ..., Reino Unido, com data de início em 29-08-2010.
- c) O Requerente auferiu rendimentos do trabalho dependente pagos por aquela entidade, no montante de £1.322.490, conforme declaração de rendimentos apresentada no Reino Unido em 06-04-2011, referente ao período de tributação entre 06-04-2010 a 05-04-2011.
- d) Nessa declaração foi indicado no campo 6 à C... como data de chegada ao Reino Unido a data de 29-08-2010:

Residence status

Please read pages RRN 1 to RRN 5 of the *notes* before you fill in boxes 1 to 9.

<p>1 If you were not resident in the UK for 2010-11, put 'X' in the box</p> <p><input type="checkbox"/></p>	<p>6 If you arrived in the UK on or after 6 April 2010, enter the date you arrived DD MM YYYY</p> <p>2 9 0 8 2 0 1 0</p>
---	--

- e) Em Portugal, o Requerente apresentou a sua declaração de rendimentos de IRS (Modelo 3), referente ao ano de 2010, a qual foi submetida em 31-05-2011 e à qual foi atribuída o n.º...
- f) No Anexo J da referida declaração de rendimentos foram indicados no campo 401 rendimentos do trabalho dependente obtidos no estrangeiro – Reino Unido e África do Sul – os quais ascendiam a € 1.547.550,42, tendo o imposto pago no estrangeiro relativo a esses rendimentos ascendido a € 617.438,46:

4 RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO				
RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE (Cat. A) E PENSÕES (Cat. H)				
NATUREZA DO RENDIMENTO	SEGURANÇA SOCIAL	MONTANTE DO RENDIMENTO	IMPOSTO PAGONO ESTRANGEIRO	IMPOSTO RETIDO EM PORTUGAL
TRABALHO DEPENDENTE	401	1.547.550,42	617.438,46	

- g) Da apresentação da declaração resultou a emissão da liquidação de IRS n.º 2011..., datada de 14-07-2011, com o montante a pagar de € 236.758,60, reliquidada em 23-09-2011, com um montante a pagar de € 237.054,10.
- h) No seguimento da apresentação da declaração Modelo 3 relativa a 2010, o Requerente viria a ser notificado, mediante Ofício n.º ... da Direção de Finanças do

Porto – Divisão de Liquidação dos Impostos sobre o Rendimento e a Despesa, datado de 03-04-2013, para apresentar documentos adicionais:

Assim, fica notificado, nos termos do artigo 128.º, n.º 1 do Código do IRS (obrigação de comprovar os elementos das declarações), para remeter a este Serviço de Finanças, no prazo de 15 dias, os seguintes documentos originais ou cópias autenticadas (sempre que não se encontrem em português, espanhol, francês, inglês ou alemão deverão ser acompanhados de tradução autenticada):

- a) Declaração emitida ou autenticada pela autoridade fiscal do(s) respetivo(s) Estado(s), contendo a discriminação da natureza (1) e dos montantes ilíquidos dos rendimentos obtidos nesse(s) Estado(s) (2), bem como do montante de imposto total e final pago (3), para os ano(s) em causa.
 - b) Liquidação final de imposto aí obtida, bem como, sendo o caso, prova do reembolso recebido/imposto pago relativo a essa liquidação final. O envio dos documentos enunciados nesta alínea anula o envio dos referidos na alínea a), desde que contendo todos os elementos aí referidos.
- i) O Requerente solicitou a prorrogação do prazo para a apresentação da declaração referida na alínea a) supra, conforme carta registada enviada em 19-04-2013, tendo a referida prorrogação sido concedida, conforme resulta do Ofício n.º ... de 08-05-2013, da Direção de Finanças do Porto.
- j) Em 25-06-2013, o Requerente remeteu à Direção de Finanças do Porto a declaração emitida pela entidade patronal do Reino Unido.
- k) Em 26-03-2014, a Direção de Finanças do Porto notificou o Requerente através do Ofício n.º..., da proposta de correções à liquidação de IRS de 2010 e do prazo para exercício do direito de audição, com base na Informação n.º .../2014, com despacho do Diretor da Direção de Serviços de Relações Internacionais (“DSRI”), datada de 27-02-2014:

1. No âmbito de um projecto aprovado superiormente relativo à análise do crédito de imposto por dupla tributação internacional, foram solicitados à Direcção de Finanças do Porto, por e-mail de 18.02.2013, os documentos referentes ao ano de 2010, respeitantes ao sujeito passivo A... com o NIF ...
2. O sujeito passivo durante o ano de 2010 auferiu rendimentos no Reino Unido e na África do Sul.
3. Na resposta foram enviados documentos do Reino Unido que não podem ser aceites, para efeitos atribuição de crédito de imposto por dupla tributação internacional, pelos motivos seguintes:
 - a) Trata-se apenas de comprovativos da entidade patronal (P45);
 - b) Não são passados ou autenticados pela autoridade fiscal do Estado da fonte dos rendimentos;
 - c) Não foi apresentada qualquer prova de que não tenha havido uma liquidação final no Estado da fonte dos rendimentos, nem enviado documento válido comprovativo duma liquidação final de imposto.
Da África do Sul não foi entregue qualquer documento.
4. Assim, caso superiormente seja sancionado o presente entendimento, deverão os processos ser remetidos à Direcção de Finanças do Porto, para efeitos de correção da liquidação de IRS do ano de 2010, devendo ser retirado o crédito de imposto por dupla tributação internacional anteriormente atribuído, ao abrigo do artigo 65.º, n.º 4 do Código do IRS e com os fundamentos atrás enunciados, devendo ainda a mesma D.F. providenciar a respectiva notificação para efeitos do exercício do direito de audição prévia.
5. Salienta-se ainda que, tanto o Reino Unido como a África do Sul, têm anos fiscais que não correspondem ao ano civil, pelo que para aferir o ano de 2010 serão necessários documentos referentes aos anos fiscais 2009/2010 e 2010/2011 dos países atrás referidos

- l) Em 22-04-2014, o Requerente exerceu o seu direito de audição, mediante e-mail enviado à Direcção de Finanças do Porto, anexando ao requerimento o “Tax Credit Certificate” emitido pela “D...”, mais requerendo a prorrogação do prazo para a apresentação do documento fiscal relativo ao Reino Unido.
- m) Em 30-09-2014, o Requerente entregou novo requerimento junto da Direcção de Finanças do Porto, solicitando nova prorrogação do prazo para apresentar os documentos fiscais solicitados, nomeadamente relativos ao Reino Unido, os quais apesar de solicitados, não tinham sido disponibilizados pela autoridade fiscal da fonte dos rendimentos até àquela data.
- n) Obtido o documento fiscal emitido pela Autoridade Fiscal – “Tax return 2011” (Tax year 6 April 2010 to 5 April 2011) – relativo aos rendimentos auferidos no

Reino Unido, foi o mesmo remetido por e-mail para a Direção de Finanças do Porto em 05-10-2014

- o) Através do ofício n.º ... de 08-01-2015 da Direção de Finanças do Porto – Divisão de Liquidação dos Impostos sobre o Rendimento e a Despesa, foi o Requerente notificado de que os valores declarados no anexo J da Declaração Modelo 3 de 2010 estariam corretos, pelo que o procedimento iria ser arquivado:

Em resposta ao solicitado por V. Ex^a, transmitido a esta Direcção de Finanças pelo solicitador E... através de email de 5 de Janeiro de 2015, processo referente ao contribuinte A... NIF ..., IRS/2010, informamos que, com base nos documentos remetidos, verifica-se que os valores declarados no anexo J estão correctos, pelo que o respectivo processo foi arquivado nesta Direcção de Finanças. Junto anexamos cópia do ofício n.º ... de 27.10.2014 da Direcção de Serviços de Relações Internacionais.

- p) Transcreve-se infra o teor do ofício n.º... de 27-10-2014:

Na sequência do vosso ofício n.º ... de 07.10.2014 respeitante ao sujeito passivo A... NIF ..., relativa ao ano de 2010, informo que depois de se efetuarem os cálculos para apuramento do rendimento e imposto devido, com base nos documentos remetidos, emitidos pelas autoridade fiscais do Reino Unido e da África do Sul que são os Estados da proveniência dos rendimentos do s.p. (taxa média de final de período do ano de 2010 publicada pelo Banco de Portugal de ... e ... para o RU e África do Sul respetivamente), verifica-se que os valores declarados no anexo J estão corretos. Assim, não é de considerar a conclusão da nossa informação n.º ... 2014 de 2013.02.13.

- q) Em 31-05-2015, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS de 2010, ao abrigo do disposto no artigo 78.º da LGT, no qual invocou os seguintes fundamentos:

4º

Sendo um dos documentos a apresentar, o Tax Return 2011 emitido pela C... em 06/04/2011, que se anexa como DOC. Nº 3, constatou-se que, por lapso, se havia declarado no anexo J, um rendimento e impostos pagos superiores aos que efectivamente deveriam ter sido declarados, uma vez que o período a que os mesmos respeitam decorre de 06/04/2010 a 05/04/2011, ou seja, um período diferente ao ano fiscal aplicável em território nacional, o qual coincide com o ano civil, conforme consta do artigo 143º do Código do IRS.

5º

Neste sentido, os rendimentos auferidos no reino Unido e respectivos impostos pagos, apenas deveriam ser considerados relativamente ao período de 06/04/2010 a 31/12/2010, o que por lapso não aconteceu.

6º

Assim, e correspondendo ao mencionado período um total de 270 dias, deveria ter sido considerado como rendimentos auferidos no Reino Unido, o valor de € 1.140.087,75 (€ 1.322.490,00 : 365 dias = € 3.623,26/dia x 270 dias = € 978.280,20 x 1,16540 de taxa de câmbio = € 1.140.087,75), sendo que quanto aos impostos pagos naquele País, o valor a considerar deveria ter sido de € 456.033,83 (€ 528.995,00 : 365 dias = € 1.449,30/dia x 270 dias = € 391.311,00 x 1,16540 de taxa de câmbio = € 456.033,83).

7º

No âmbito da análise efectuada pela Direcção de Serviços de Relações Internacionais, foram os valores declarados considerados como correctos. No entanto, não foi tido em consideração que os contribuintes haviam declarado rendimentos e impostos pagos, superiores aos que efectivamente deveriam ter sido declarados, tendo por base o ano fiscal aplicável em território nacional e o do Reino Unido.

- r) Após análise do pedido de revisão oficiosa, foi o Requerente notificado do projeto de decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, para exercer direito de audição prévia, nos termos do artigo 60.º da LGT, mediante despacho do Diretor da DSRI, datado de 24-01-2018.
- s) O Requerente não exerceu direito de audição.
- t) Mediante ofício n.º..., datado de 13-04-2018, o Requerente foi notificado em 16-04-2018 do despacho do Diretor de Serviços da DSRI datado de 02-04-2018:

1. O sujeito passivo A..., vem no seu pedido solicitar à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS do ano de 2010, nos termos do art. 78º da LGT, invocando que declarou no anexo J da declaração de IRS de 2010 rendimento e imposto pago superior ao que efetivamente devia ter declarado.
2. E, apesar da Direção de Finanças do Porto não se ter pronunciado sobre o pedido nos termos do art. 78º da LGT, uma vez que o sujeito passivo não especificou a norma por uma questão de segurança jurídica procederemos à análise de todos os números do art. 78º da LGT.
3. Antes de procedermos à análise do pedido, apresenta-se uma breve descrição dos factos:
4. Relativamente ao ano 2010, o sujeito passivo A... procedeu à entrega da declaração de rendimentos, em 2011, com o anexo J tendo indicado no campo 401 referente a trabalho dependente o valor de €1.547.550,42 e €617.438,46 de imposto pago no estrangeiro.
5. A declaração deu origem a uma liquidação a pagar no montante de €236.758,60, em 14/07/2011, a qual foi reliquidada em 29/09/2011.
6. E, em 1 de Junho de 2015, o sujeito passivo procedeu à apresentação do presente pedido de revisão oficiosa alegando que o valor correto de rendimento foi apenas de €1.146.407,23, cf. documentação apresentada.
7. De facto, nos termos do nº1 do art. 78º da LGT, 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.
8. Ora, quanto à primeira parte daquela norma, o prazo de reclamação administrativa (120 dias a contar dos 30 dias seguintes à notificação da liquidação – a) do n.º 4 do art. 140º do CIRS e nº1 do art. 70º do CPPT) foi ultrapassado (termo do prazo ocorrido a 03/03/2012 e entrega do pedido a 01/06/2015),
9. Sendo que, quanto à segunda parte do nº1 do art. 78º da LGT, com fundamento em erro imputável aos serviços tal hipótese não se verifica, uma vez que não se trata de um erro na liquidação, mas sim de uma alteração aos elementos declarados no anexo J da declaração submetida voluntariamente.
10. Relativamente à possibilidade do disposto nos termos previstos no nº4 do artº78º da LGT – “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, não se afigura que a mesma possa ser aplicada.
11. É que nos termos do nº4 do artº78º da LGT o presente pedido é intempestivo, pois a injustiça grave ou notória, caso se verificasse, poderia dar origem à revisão da matéria tributável se fosse efetuado o pedido nos três anos posteriores ao acto tributário.

12. Ora, verificando-se que o ato tributário foi praticado em 2011 e que o presente pedido deu entrada em Junho de 2015, o pedido é claramente extemporâneo por ter sido posterior a três anos.
13. Mesmo que não o fosse, analisando o pressuposto que pode fundamentar uma injustiça na liquidação (rendimento de 2010 superior ao efetivamente auferido) e que poderá configurar uma injustiça grave e notória, verifica-se que foi originado pelo comportamento do sujeito passivo.
14. Pois, foi o sujeito passivo voluntariamente declarou ter auferido no estrangeiro no ano 2010 determinado rendimento e, mais tarde, em 2015 é que vem tentar corrigir o montante de rendimento declarado.
15. Finalmente, importa ainda sublinhar que também não é aplicável a previsão constante no nº6 do artº78º da LGT (a única ali estabelecida para além das já referidas), isto é, a revisão do acto por motivo de duplicação de colecta.
16. É que a duplicação de colecta, como aliás estabelece o nº 1 do artº 205º do CPPT, surge quando, estando pago por inteiro um tributo, se exige da mesma ou de diferente pessoa, um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.
17. De onde se infere que a mesma só acontece quando, há repetição na aplicação da mesma norma de incidência ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo, o que implica a sua ocorrência na mesma sede tributária, não sendo essa a realidade aqui presente, porquanto são vários os ordenamentos jurídicos em causa – o Português e o de outros Estados (Reino Unido e África do Sul).
18. Concluindo, e em face do exposto, propõe-se o indeferimento do pedido, com fundamento na sua intempestividade bem como inexistência de duplicação de colecta.

u) Em 03-09-2018, o Requerente apresentou o presente pedido de constituição do tribunal arbitral junto do CAAD.

B. Factos não provados

37. Não existem 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 assentou no exame dos documentos juntos aos autos pelo Requerente e dos documentos constantes do PA junto pela Requerida, bem como do reconhecimento de factos efetuado pelas partes, como se especifica em cada um dos pontos acima.

IV. QUESTÕES A DECIDIR

No quadro do litígio formulado quanto à pretensão de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2011..., datada de 14-07-2011, no montante total de € 237.054,10, reliquidada em 23-09-2011, no montante total de €236.758,60 em face das alegações constantes do pedido pronúncia arbitral (“PPA”) e das exceções deduzidas pela Requerida na sua Resposta, as questões sujeitas à decisão do Tribunal Arbitral, definidas pelos factos alegados e pelas pretensões processualmente formuladas que exijam decisão específica, incluindo as matérias atinentes aos pressupostos processuais suscitadas pelas partes ou de conhecimento oficioso, são as seguintes:

- a) incompetência em razão da matéria do Tribunal Arbitral;
- b) erro na forma de processo;
- c) intempestividade do pedido de revisão oficiosa e caducidade do direito à ação;
- d) ilegalidade da liquidação de IRS terem sido considerados e tributados em 2010, rendimentos do trabalho dependente auferidos no período de 1 de janeiro a 5 de abril de 2011.

V. FUNDAMENTAÇÃO 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 do pedido e erro na forma de processo

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 no n.º 2 do artigo 576.º e 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 invoca a incompetência material do CAAD para conhecer do pedido de anulação da liquidação de IRS de 2010 do Requerente, com base nos seguintes argumentos:

“Em suma, deve pois entender-se que face aos citados princípios constitucionais e legais, a interpretação do disposto na Portaria n.º 112-A/2011 deve configurar-se em sentido literal, pois não é despiciendo que o legislador na alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, ao ter completado a expressão «que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa» com a menção «nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», tenha delimitado intencionalmente a vinculação da AT a tais situações, face às razões expostas.

Não pode, pois, esta última parte do preceito, sob pena de manifesta ilegalidade/inconstitucionalidade, ser afastada, interpretando-se a norma como se a referência específica a um concreto procedimento administrativo não existisse, fazendo o intérprete julgador tábua rasa da distinção provida pelo legislador. “

Por seu turno, o Requerente entende não assistir razão à Requerida, atenta a decisão constante do ponto 4.29 do Processo n.º 212/2016-T, de 16-11-2017 na sequência dos seus pontos 4.3 a 4.28:

“Assim, será de concluir que o artigo 2º, alínea a) da Portaria nº 112-A/2011 (devidamente interpretado com base nos critérios de interpretação da lei previstos no artigo 9º do Código Civil) e sendo aplicáveis as normas tributárias substantivas a

adjectivas (por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT), viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de liquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa (sem que aos mesmos seja aplicável a limitação acima referida no ponto 4.12.) im procedendo, em consequência, a excepção da incompetência matéria do Tribunal Arbitral suscitada pela Requerida.” (sublinhado nosso).

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD está delimitada pelo disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, compreendendo “(...) a apreciação das seguintes pretensões: a) A **declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;**(...)”.

Ora, como afirma Carla Costa Trindade, “para bem delimitar os atos tributários que são arbitráveis”¹, haverá que determinar os conceitos de liquidação e autoliquidação: “(...) o **acto de liquidação** é o acto administrativo através do qual se apura, em consequência da operação de liquidação, o valor do imposto devido, dá-se agora como aceite que o acto de **auto-liquidação** é a operação através do qual o próprio sujeito passivo apura, com base na declaração, o valor do imposto devido, não havendo, portanto, qualquer intervenção da Administração Tributária.”²

Concluindo que, “(...) no **IRS** é à Administração Tributária que cumpre **liquidar** o imposto nos termos do disposto no artigo 75.º do Código do IRS”, acrescentando “Como exemplos correntes de impostos cuja liquidação se faz por **auto-liquidação** indicam-se o **IRC** e o **IVA**. Em ambos o legislador deslocou a competência da obrigação de liquidação para o sujeito passivo (...)”³.

Ou seja, “o IRS é um imposto “heteroliquidável”, competindo a liquidação à DGCI (artigo 75.º)”⁴.

Estabelecendo o artigo 4.º do RJAT que “(...) a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de

¹ Carla Costa Trindade, in *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Anotado*, Almedina 2016

² Idem

³ Ibidem

portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, (...)”.

Por seu turno, o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, estabelece que:

“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam -se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com excepção das seguintes:

*a) Pretensões relativas à **declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;**(...)*”.

Assim, excluem-se expressamente do âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as *“pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que **não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário**”*.

O n.º 1 do artigo 131.º dispõe que, *“Em caso de **erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração***

Pelo que, tratando-se de um ato de liquidação de IRS *stricto sensu* não seria de aplicar o disposto no artigo 131.º do CPPT, sendo o Tribunal Arbitral competente para apreciar da legalidade da liquidação, nos termos das disposições supra citadas do RJAT e da Portaria de vinculação.

⁴ Manuel Pires e Rita Calçada Pires, in *Direito Fiscal*, pág. 450-455, 5ª Edição, Almedina 2016

No entanto, no caso em apreço, o Requerente pede a apreciação da legalidade do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS de 2010, ou seja, trata-se da apreciação de um ato de segundo ou terceiro grau.

A apreciação de atos de segundo grau⁵ – como é o caso das decisões de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa – será ainda de enquadrar no âmbito da competência definida na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, relativa à “*declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos*”, quando estes tenham por objeto a apreciação da legalidade do ato tributário⁶.

Doutrina, esta, que vem sendo seguida pelos tribunais arbitrais a funcionar no CAAD. Com efeito, os tribunais arbitrais têm vindo a decidir neste sentido. Veja-se, a título de exemplo, a decisão arbitral no processo n.º 346/2017-T: “*Os actos que decidem reclamações gratuitas, recursos hierárquicos ou pedidos de revisão de acto tributário constituem actos de segundo e terceiro grau na medida em que comportam a apreciação de legalidade de actos de primeiro grau, ou seja, actos de liquidação e, como tal, entende-se que cabe no escopo da competência dos tribunais arbitrais a apreciação daqueles actos.*”⁷

Contudo, como esclarece aquela decisão arbitral, “*Apenas nos casos em que o acto de segundo ou terceiro grau apreciou apenas e somente uma questão prévia cuja solução obstou à apreciação da legalidade do acto primário – como, por exemplo, intempestividade, ilegitimidade ou incompetência – estariam fora do âmbito material de competência dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD. Apenas não seria assim caso a AT houvesse recusado a apreciação do pedido de revisão oficiosa com fundamento em qualquer questão prévia que obstasse ao conhecimento da legalidade do acto tributário pois, neste caso, o acto tributário teria de ser impugnado por via da acção administrativa especial e, conseqüentemente caberia fora da esfera de competência do tribunal arbitral.*”⁸

⁵ Jorge Lopes de Sousa, in *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, p.121

⁶ Carla Costa Trindade, in *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Anotado*, Almedina 2016, p. 67 e segs.

⁷ Confr. decisão arbitral no Processo n.º 346/2017-T, de 06/02/2018, disponível em www.caad.org.pt

⁸ Idem.

Desta forma, para concluir sobre a competência do Tribunal Arbitral haverá que averiguar do conteúdo do ato impugnado de modo a verificar se comporta a apreciação da legalidade de um ato de liquidação.

Segundo o entendimento propalado pelos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, *“Para o efeito, como resulta da expressão “apreciação” utilizada na alínea d) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, basta que, no ato em apreço, se tenha avaliado ou examinado a “legalidade do ato de liquidação”, mesmo que essa apreciação não seja o fundamento da decisão administrativa (cfr., neste sentido, o acórdão arbitral de 06/12/2013, proferido no processo n.º 117/2013-T). Tal o entendimento, consolidado, da jurisprudência dos Tribunais Arbitrais, que funcionam no âmbito do CAAD (cfr. acórdãos n.ºs 148/2014-T, 236/2013-T e 244/2013-T, entre outros). Também a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo se vem pronunciando no mesmo sentido, cfr. acórdãos de 14-05-2015 (01958/13), 18-06-2014 (01752/13) e 28-05-2014 (Proc. 01263/13), entre muitos outros.”*⁹

Ora, no caso *sub judice*, o pedido de revisão oficiosa foi indeferido por despacho do Diretor de Serviços, de 02-04-2018, proferido nos seguintes termos: *“Concordo. Indefiro o presente pedido de revisão oficiosa nos termos e com os fundamentos propostos. Notifique-se.”*

Por seu turno, o projeto de decisão sobre o pedido de revisão oficiosa, notificado ao Requerente através do Ofício n.º ... de 24-01-2018, foi proferido nos seguintes termos: *“Confirmo a proposta de indeferimento, nos termos informados, sendo de notificar o requerente para efeitos do exercício do seu direito de audiência prévia a que se refere o artigo 60.º da Lei Geral Tributaria.”*

Resulta do teor da Informação n.º 6620 da Direção de Serviços de Relações Internacionais, que a Requerida não se limita a apreciar “apenas e somente” a questão prévia da extemporaneidade da apresentação do pedido.

⁹ Confr. decisão arbitral no Processo n.º 112/2015-T, de 04/09/2015, disponível em www.caad.org.pt

Com efeito, a propósito da verificação dos pressupostos de revisão do ato tributário com fundamento em injustiça grave e notória e duplicação de coleta, a Requerida tece considerações sobre a legalidade da liquidação *sub judice*, ao afirmar que:

- “(...) analisando o pressuposto que pode fundamentar uma injustiça na liquidação (rendimento de 2010 superior ao efetivamente auferido) (...) verifica-se que foi originado pelo comportamento do sujeito passivo. Pois foi o sujeito passivo que voluntariamente declarou ter auferido no estrangeiro no ano de 2010 determinado rendimento, e mais tarde em 2015 veio tentar corrigir o rendimento declarado” (Parágrafos 13 e 14 da Informação n.º 6629, constante do PA);

- “De onde se infere que a mesma [duplicação de coleta] só acontece quando, há repetição na aplicação da mesma norma de incidência ao mesmo facto tributário e ao mesmo tempo (...) não sendo essa realidade aqui presente porquanto são vários os ordenamentos jurídicos em causa(...)” (Parágrafos 17 da Informação n.º 6629, constante do PA).

De onde se retira que estamos perante considerações sobre a situação concreta da liquidação, às quais subjaz um juízo de valor, que vão para além da mera apreciação da tempestividade do pedido de revisão oficiosa.

De todo o supra exposto resulta que, estamos perante um ato administrativo em matéria tributária que, por apreciar ou discutir a legalidade do ato de liquidação, poderá ser sindicável através de impugnação judicial, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT e do artigo 2.º do RJAT, cabendo no âmbito da competência material dos Tribunais Arbitrais.

Assim, este Tribunal Arbitral é materialmente competente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio *sub judice*, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22-03-2011, improcedendo a exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, arguida pela Requerida.

2. Do erro na forma de processo

A Requerida coloca também a questão do erro na forma de processo, porquanto o presente pedido não comportaria a apreciação da legalidade do ato de liquidação e deveria ter sido interposta uma ação administrativa especial.

No entanto, tal questão não é de colocar no caso de processos arbitrais que funcionam no CAAD, na medida em que só existe uma forma de processo¹⁰.

Caso a forma de processo adequada para apreciar da legalidade do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa fosse a ação administrativa especial, prevista no n.º 2 do artigo 97.º do CPPT, estar-se-ia perante uma situação de incompetência material deste Tribunal Arbitral e não perante um erro na forma de processo.

Assim, improcede a questão prévia de erro na forma de processo suscitada pela Requerida.

3. Da intempestividade do procedimento de revisão oficiosa e da consequente caducidade do direito à ação

Admitindo-se, assim, a competência do Tribunal Arbitral para analisar a legalidade do pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação de IRS, haverá que aferir se o pedido de revisão oficiosa em causa nos presentes autos cumpria os requisitos legais ou se, como alegado pela Requerida, foi deduzido fora do prazo de reclamação administrativa, previsto na primeira parte do n.º1 do artigo 78.º da LGT, sendo intempestivo, o que ditaria a caducidade do direito de intentar a presente ação/pedido de pronuncia arbitral.

Atente-se à redação do artigo 78.º da LGT em vigor à data dos factos:

“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.

¹⁰ Confr. Decisão Arbitral no Processo n.º 73/2012-T, datado de 23-10-2012.

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.¹¹

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.

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.

6 - A revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos.

7 - Interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização.”

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 1ª parte do n.º 1 do artigo 78.º, por iniciativa do contribuinte deverá ser apresentado dentro do prazo da reclamação administrativa.

¹¹ Revogado pela alínea h) do n.º 1 do artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março, sem impacto na situação em análise.

Já, ao abrigo da parte final do n.º 1 do artigo 78.º, esse mesmo pedido poderá ser submetido no prazo de 4 anos, ainda que por impulso do sujeito passivo, desde que com fundamento em “erro seja imputável aos serviços”.

Neste sentido, veja-se o acórdão do STA no recurso n.º 0407/15 de 04-05-2016: *“Na verdade, é hoje pacífico que a revisão prevista no art. 78.º da LGT constitui um poder-dever da AT, à qual se impõe, por força dos princípios justiça, da igualdade e da legalidade dos impostos, que a AT está obrigada a observar na sua actividade (cfr. art. 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa e art. 55.º da LGT), que não exija dos contribuintes senão o imposto resultante dos termos da lei; e é também jurisprudência consolidada, que, tal como a AT deve, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do acto tributário (no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, como decorre do n.º 1 do art. 78.º da LGT), com fundamento em erro imputável aos serviços, também o contribuinte pode, dentro dos mesmos prazos, pedir que seja cumprido esse dever (Cfr. RUI DUARTE MORAIS, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2012, 28.5, págs. 212 a 214.) (...) Por outro lado, é hoje também jurisprudência consolidada que, em face do indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão oficiosa, mesmo que este seja formulado para além do prazo da reclamação administrativa (Seja este prazo o de dois anos, previsto no art. 132.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, seja o prazo de 15 dias, previsto no art. 162.º do Código do Procedimento Administrativo, na redacção em vigor à data.), mas dentro dos limites temporais em que a AT pode rever o acto, se abre a via contenciosa nos termos do art. 95.º, n.ºs 1, alínea d), e 2, da LGT (Vide, entre outros, o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 2 de Julho de 2014, proferido no processo n.º 1950/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 19 de Outubro de 2015)(...)”¹²¹³*

Como vem sendo densificado pelos tribunais superiores e seguido pelos tribunais arbitrais com assento no CAAD, *“(...)a «revisão oficiosa» exige que, cumulativamente, se verifiquem os seguintes requisitos: i) o pedido seja formulado no prazo de 4 anos contados*

¹² Disponível em www.dgsi.pt

a partir do acto cuja revisão se solicita ou a todo o tempo quando o tributo não se encontre pago; ii) tenha origem em «erro imputável aos serviços» e iii) proceda da iniciativa do contribuinte ou se realize oficiosamente pela AT.»¹⁴

Sobre o que seja “erro imputável aos serviços”, é jurisprudência dos tribunais superiores, mormente do Supremo Tribunal Administrativo que: “(...), «[e]mbora o conceito de “erro imputável aos serviços” aludido na 2.^a parte do n.º 1 do 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro» (Vide, por todos e com numerosa indicação de jurisprudência, o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de Fevereiro de 2013, proferido no processo n.º 839/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 11 de Março de 2014 (...))¹⁵

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 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

¹³ Confr. o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 3 de junho de 2015, proferido no processo n.º 793/14, disponível em www.dgsi.pt.

¹⁴ Confr. Decisão arbitral no processo n.º 65/2016-T.

¹⁵ Confr. o acórdão Supremo Tribunal Administrativo de 4 de maio de 2016, proferido no processo n.º 0407/15, disponível em www.dgsi.pt.

de facto) cometido pelo sujeito passivo a um erro cometido pelos serviços.” (Sublinhado nosso).¹⁶

Assim, no caso *sub judice*, haverá que aferir se o erro evidenciado na declaração de IRS será de imputar aos serviços, ou, como pretende a Requerida, se será de imputar ao Requerente.

Em sede de IRS, vigora o princípio da declaração do contribuinte¹⁷, 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”*^{18 19}

¹⁶ Confr. RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012, 28.5, págs. 212 a 214

¹⁷ Para uma explicação mais detalhada do princípio da declaração, em sede de IRS, remetemos para o Acórdão do TCAS, no processo n.º 01076/03, disponível em www.dgsi.pt

¹⁸ Vide Acórdão do TCAS de 03-05-2005, no processo n.º 01076/03, disponível em <http://www.dgsi.pt/>

¹⁹ 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)”²⁰.

Sendo a liquidação, em sentido estrito, o ato tributário por excelência que incumbe à Requerida, com a emissão da liquidação, a AT aceita a qualificação e quantificação dos rendimentos constante da declaração de IRS apresentada pelo ora Requerente respeitante ao exercício de 2010.

Não tendo procedido a qualquer correção no momento da submissão da declaração, nem tendo feito qualquer correção aquando dos esclarecimentos adicionais solicitados ao Requerente, como lhe competia, os serviços conformaram-se com a declaração de rendimentos, transformando-a em liquidação de IRS.

Com efeito, resulta do processo administrativo que, perante a declaração de IRS de 2010 submetida e liquidada em 2011, os serviços da AT viriam em 2013, ao abrigo do disposto no artigo 128.º do Código do IRS, solicitar ao Requerente informações adicionais sobre os valores declarados no anexo J da Declaração Modelo 3 de 2010, ou seja, sobre os rendimentos auferidos pelo Requerente no estrangeiro e respetiva tributação no Estado da fonte, para efeitos de validação do crédito de imposto por dupla tributação internacional.

Tendo o Requerente prestado a informação solicitada pela AT, o procedimento viria a ser arquivado pelos serviços da AT, com base na seguinte conclusão “(...) *informo que depois de efetuarem os cálculos para apuramento do rendimento e imposto devido com base nos documentos remetidos emitidos pelas Autoridades Fiscais do Reino Unido e África do Sul (...) verifica-se que os valores declarados no Anexo J estão correctos. Assim, não é de considerar a conclusão da nossa informação n.º .../2014 de 2013.02.13.*

Assim, no caso *sub judice*, estamos perante um erro de facto e de direito evidenciado na declaração apresentada pelo Requerente, mas que não poderá deixar de se considerar imputável aos serviços, para efeitos de pedido de revisão do ato tributário.

Logo, concluindo-se que existe um “erro imputável aos serviços”, permitir-se-á a sua sindicância num prazo de 4 anos contados da emissão da liquidação de IRS.

²⁰ Manuel Pires e Rita Calçada Pires, in *Direito Fiscal*, pág. 450-455, 5ª Edição, Almedina 2016

Nesta medida, tendo o pedido de revisão oficiosa sido submetido em 31-05-2015, o mesmo é tempestivo relativamente à liquidação de IRS de 2010, emitida em 14-07-2011 e reliquidada em 23-09-2011, dado que não estava ultrapassado o prazo de 4 anos relativamente à liquidação de IRS previsto na parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Fica, assim prejudicada, a análise da verificação dos requisitos do pedido de revisão ao abrigo do disposto no n.º 4 e n.º 6 do artigo 78.º da LGT, ou seja, com fundamento em injustiça grave ou notória e duplicação de coleta.

4. Da ilegalidade do ato de liquidação de IRS

Por seu turno, o Requerente imputou ao ato tributário vício de violação de lei, por errónea qualificação e quantificação dos rendimentos.

Com efeito, o Requerente alega que, por lapso, declarou no campo 401 do Anexo J à sua declaração modelo 3 de IRS referente a 2010 o montante total de rendimentos auferido no Reino Unido no período de 6-04-2010 a 5-04-2011.

Resulta da factualidade dada como provada que, o Requerente auferiu rendimentos do trabalho dependente no Reino Unido, a partir de 29-08-2010, pelo que, a declaração de rendimentos entregue no Reino Unido, incluía rendimentos auferidos a partir de 29-08-2010 e até 05-04-2011.

Sucedem, porém, que, em Portugal, *“O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes (...)”* (n.º 1 do artigo 1.º do Código do IRS).

Sendo que, *“(...) o ano fiscal coincide com o ano civil”*, nos termos do artigo 143.º do Código do IRS, ou seja, de 1 de janeiro a 31 de dezembro do mesmo ano.

Nos termos do n.º 1 do artigo 57.º do Código do IRS, *“[o]s sujeitos passivos devem apresentar, anualmente, uma declaração de modelo oficial, relativa aos **rendimentos do ano anterior** (...)”*.

Assim sendo, de acordo com as regras supra citadas, no que respeita à declaração de IRS de 2010, o Requerente deveria ter incluído no Anexo J somente os rendimentos

auferidos no Reino Unido no ano civil de 2010, ou seja, no período entre 29-08-2010 e 31-12-2010.

Ao incluir na declaração modelo 3 de IRS de 2010 a totalidade dos rendimentos que constavam na declaração de rendimentos submetida no Reino Unido, junta aos autos, poderá concluir-se que foram considerados na declaração de rendimentos de 2010 e tributados rendimentos auferidos no período 2011, ou seja, de 01-01-2011 a 05-04-2011.

Confrontando o teor dos ofícios n.º..., de 26-03-2014 e n.º..., de 08-01-2015, com o teor da Resposta apresentada (confr. parágrafo 94) resulta que a Requerida, para efeitos de validação do crédito de imposto por dupla tributação internacional, entendeu, “*no âmbito dos seus poderes discricionários*”, que a documentação apresentada “*eram prova bastante dos rendimentos auferidos e imposto pago no estrangeiro declarados no anexo J da DR M3 do ano de 2010*”.

Ora, se a documentação apresentada foi aceite pela Requerida como prova bastante do montante dos rendimentos auferidos no Reino Unido e na África do Sul, bem como do crédito de imposto por dupla tributação internacional, essa mesma documentação não poderia deixar de ser aceite pela Requerida para comprovação dos factos invocados pelo Requerente. Não poderá a Requerida pretender valorar a prova de forma diversa consoante esteja em causa a comprovação dos seus direitos e a comprovação dos direitos do Requerente, o que afrontaria os princípios de repartição do ónus da prova previstos no n.º 1 do artigo 74.º da LGT.

Por outro lado, ao abrigo do princípio do inquisitório previsto no artigo 58.º da LGT, a Requerida tinha o “*dever (...) de realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade, mesmo as que tenham como objetivo provar factos invocados pelos interessados (...)*”²¹²²

Assim, perante a dúvida sobre a repartição dos rendimentos auferidos no Reino Unido, entre 2010 e 2011, caberia também à Requerida realizar as diligências necessárias à

²¹ Confr. *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, Encontro da Escrita, 4ª Edição, 2012

descoberta da verdade, nomeadamente ao abrigo do mecanismo de troca de informações previsto no artigo 25.º da Convenção para evitar a dupla tributação celebrado entre Portugal e o Reino Unido.

Acrescente-se que, nos termos do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT, aplicável ex vi alínea c) do artigo 29.º do RJAT, *“Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.”*

Assim sendo, não poderá deixar de concluir-se que terá havido um excesso de reporte relativamente aos rendimentos auferidos pelo Requerente no exercício de 2010, pelo que a liquidação de IRS emitida é ilegal por violação do disposto nos artigos 1.º, 57.º e 143.º do Código do IRS.

Questão diversa e que não caberá na competência do Tribunal Arbitral é a quantificação dos referidos rendimentos que terão sido reportados em excesso pelo Requerente e que respeitam ao ano de 2011. Trata-se de matéria da competência dos serviços da Requerida, em sede de execução da decisão arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 100.º da LGT e da alínea b) do n.º 1 do artigo 24º do RJAT.

Face a todo o supra exposto, procede, por provado, o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS do Requerente, referente ao ano de 2010, por vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

5. Dos juros indemnizatórios

No que concerne ao pedido formulado pela Requerente de juros indemnizatórios, atente-se no disposto no artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”):

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

²² No mesmo sentido, *Contencioso Tributário*, Vol. I, Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, Almedina 2019 – reimpressão, pág. 146 e segs.

2 - *Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*

3 - *São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:*

a) *Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*

b) *Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*

c) *Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*

d) *Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução (...)*” (negrito nosso).

Com efeito, nos termos do artigo 100.º da LGT: “*A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.*”.

Acrescenta o artigo 61.º do CPPT:

“(...) 2 - *Em caso de anulação judicial do acto tributário, cabe à entidade que execute a decisão judicial da qual resulte esse direito determinar o pagamento dos juros indemnizatórios a que houver lugar.*

3 - *Os juros indemnizatórios serão liquidados e pagos no prazo de 90 dias contados a partir da decisão que reconheceu o respectivo direito ou do dia seguinte ao termo do prazo legal de restituição oficiosa do tributo.*

4 - *Se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea.*

5 - *Os juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos. (...)*

Coloca-se, assim, a questão de saber se no caso em apreço, perante a procedência do pedido de pronúncia arbitral, serão devidos juros indemnizatórios e qual o seu termo inicial e final.

No que concerne à problemática dos juros indemnizatórios no caso de pedido de revisão oficiosa de atos tributários, veja-se por todos o Acórdão do STA no processo 0722/2014 , cuja fundamentação acompanhamos: “*A situação dos autos é enquadrável no nº 3, al. c) do artº 43º da Lei Geral Tributária porque o contribuinte, podendo ter obtido anteriormente a anulação do acto de liquidação praticado em 27/08/2004, nada fez, desinteressando-se temporariamente da recuperação do seu dinheiro, até que em 23/11/2007, apresentou um pedido de revisão oficiosa dos acto tributário. Entre 2004 e 2007 decorre um extenso período em que a reposição da legalidade poderia ter sido provocada por iniciativa do contribuinte que a não desenvolveu, o que justifica que o direito a juros indemnizatórios haja de ter uma extensão mais reduzida por contraposição à situação em que o contribuinte, suscita a questão da ilegalidade do acto de liquidação imediatamente após o desembolso da quantia em questão. O legislador considera que o prazo de um ano é o prazo razoável para a Administração decidir o pedido de revisão e executar a respectiva decisão, quando favorável ao contribuinte, afastando-se da indemnização total dos danos a partir do momento em que surgiram na esfera patrimonial do contribuinte. (...) A decisão recorrida atribuiu a indemnização a partir da ocorrência do evento danoso, sendo que face às normas de direito tributário vigente tal indemnização não tem assento legal, pelo menos sob a égide do processo de impugnação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação. Tal tem vindo a ser a*

*posição reiteradamente afirmada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, em situações similares, de que a título meramente exemplificativo se enuncia o Ac. 01041/06 de 15-02-2007, disponível em www.dgsi.pt, aqui reiterada. Pelo exposto, se **declara que os juros indemnizatórios a que as impugnantes têm direito neste processo são apenas devidos a partir de um ano após o pedido de revisão por elas formulado, ou seja, a partir de 24/11/2008.**” (negrito nosso).*

No caso em apreço, sendo o pedido de revisão ato tributário datado de 31-05-2015, somente serão devidos juros indemnizatórios no período contado a partir de 1 ano decorrido da apresentação do referido pedido de revisão, ou seja, a partir de 31-05-2016.

Assim sendo, procede o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, contados desde o ano seguinte à entrega do pedido de revisão até à data da emissão da respetiva nota de crédito.

VI. DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

1. Julgar improcedentes as exceções de incompetência material, erro na forma de processo e intempestividade;
2. Julgar procedente, por provado, o pedido de pronúncia arbitral na parte em que é peticionada a anulação da liquidação de IRS, referente ao ano de 2010, por vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito;
3. Julgar procedente, por provado, o pedido de pagamento de juros indemnizatórios pela Requerida à Requerente, desde o ano seguinte à entrega do pedido de revisão até à data da emissão da respetiva nota de crédito, em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do artigo 43º da LGT e no artigo 61º do CPPT;
4. Declarar a Autoridade Tributária obrigada, nos termos do artigo 100.º da LGT e da alínea b) do n.º 1 do artigo 24º do RJAT, a restabelecer a situação que existiria se o

ato de liquidação declarado ilegal não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito.

5. Condenar a Requerida em custas.

VALOR DA CAUSA:

Em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 306.º do CPC e da alínea a) do n.º 1 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 **€39.133,95** (trinta e nove mil, cento e trinta e três euros e noventa e cinco 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 artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento, fixa-se o montante das custas em **€ 1.836,00**, nos termos a Tabela I, do RCPTA, calculadas em função do valor do pedido, a cargo da Requerida.

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

Lisboa, 29 de março de 2019

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.