

CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 518/2018-T
Tema: IRS - Tempestividade de lide.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros, Dr. José Pedro Carvalho (na qualidade de árbitro-presidente), Dr. António Pragal Colaço (na qualidade de árbitro vogal) e Dr. Alexandre Andrade (na qualidade de árbitro vogal), foram designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Coletivo**, Tribunal este que foi constituído em 2 de Janeiro de 2019, acordam o seguinte:

A. Relatório

A..., portador do Passaporte n.º..., NIF..., residente em ..., ..., Holanda, apresentou, no dia 19 de Outubro de 2018, pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado apenas por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (adiante designada apenas por Requerida).

Conforme indicado na Resposta, *Foi entendimento dos serviços da AT, por despacho da Subdiretora-Geral do IR e das Relações Internacionais, revogar parcialmente o ato de liquidação de IRS de 2006, no sentido de que deve a respetiva declaração refletir¹, como valor de aquisição para o prédio rústico, o montante de € 37.294,85*, bem como, *a título de despesas e encargos, o montante correspondente ao pagamento de SISA, na proporção respeitante ao Requerente (1.200.000\$00 / 2 = € 2.992,52)²*.

¹ Destaque deste Tribunal.

² Destaque e sublinhado deste Tribunal.

O Requerente apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral contra o *ato de liquidação de IRS n.º 2010...*, referente à *mais-valia proveniente da alienação onerosa de imóvel destinado a habitação própria e permanente em 2006*.

Conforme indicado no Pedido de Pronúncia Arbitral, *O Requerente apresentou, no dia 15 de Maio de 2018, na Direção de Serviços de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), um Pedido de Revisão Oficiosa da liquidação de IRS n.º 2010... referente à mais-valia proveniente da alienação onerosa de imóvel destinado a habitação própria e permanente em 2006, nos termos do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, não tendo até à data da constituição deste Tribunal Arbitral Coletivo qualquer decisão por parte da Requerida.*

Identifica o Requerente o objeto do Pedido de Arbitral da seguinte forma: *O presente Pedido de Pronúncia Arbitral tem por objeto a impugnação e apreciação da legalidade da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2010... referente à mais-valia proveniente da alienação onerosa de imóvel destinado à habitação própria e permanente do Requerente, em 2006.*

Defende o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral que a *liquidação padece de várias ilegalidades, [...] pelo que deverá ser anulada e substituída por outra que reflita as necessárias correções.*

Nas próprias palavras da Requerida na sua Resposta: *O pedido de pronúncia arbitral foi deduzido contra o “ato de tributação de liquidação de IRS n.º 2010 ... referente à mais-valia proveniente da alienação onerosa de imóvel destinado a habitação própria e permanente em 2006...”. A final, o Requerente pediu que “deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente por provado, e, em ser declarada a ilegalidade do ato de liquidação de IRS n.º 2010..., do ano de 2016, devendo a AT emitir nova liquidação que espelhe:*

- A correção da mais-valia apurada para 124,898.96€ devendo ser considerado para o cálculo: (i) como valor de aquisição do imóvel actualizado, o valor de 171,735.21 € correspondente à quota-parte do Requerente no valor do terreno acrescido dos custos de construção, nos termos do artigo 46.º, nº 3 do Código do IRS; e (ii) Despesas inerentes à compra do imóvel no valor de 3,466.87 €, correspondentes à quota-parte do Requerente no valor da SISA e custos notariais suportados com a aquisição do terreno, nos termos do artigo 51.º alínea a) do Código

do IRS; - O reinvestimento parcial, nos termos do artigo 10, n.º 5 alínea a) e n.º 7 do Código do IRS e a consequente exclusão de tributação de 74.7877% da mais-valia”.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 19 de Outubro de 2018 e automaticamente notificado à Requerida.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) do RJAT (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro), o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, tendo todos comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 10 de Dezembro de 2018, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 2 de Janeiro de 2019.

Em 2 de Janeiro de 2019, o Tribunal Arbitral proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, notifique o dirigente máximo do serviço da administração tributária, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando que deve ser remetido ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Em 6 de Fevereiro de 2019, a Requerida apresentou resposta em que defendeu: *Sumariando os termos, tratando-se de erro imputável ao Requerente, a administração fiscal deverá promover a revisão da liquidação, se o Requerente tomar a iniciativa dentro do prazo de reclamação administrativa, pelo que, ultrapassado esse prazo, a AT está desobrigada de diligenciar a aludida de revisão. Ainda assim conforme supra exposto, foi entendimento da Subdiretora-Geral do IR e das Relações Internacionais revogar parcialmente o ato de liquidação de IRS de 2006, no sentido de que deve a respetiva declaração refletir, como valor de aquisição para o prédio rústico, o montante de € 37.294,85, bem como, a título de despesas e encargos, o montante correspondente ao pagamento de SISA, na proporção respeitante ao*

Requerente (1.200.000\$00 / 2 = € 2.992,52). Resta, pois, concluir, em face de todo o exposto, pela improcedência do pedido arbitral, quanto à matéria que não foi alvo de revogação parcial. Nestes termos e nos mais de Direito, que muito doutamente serão supridos por V^{as} Ex.^{as}, deverá ser proferida decisão que julgue o presente pedido de pronúncia arbitral improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais conseqüências.

Também em 6 de Fevereiro de 2019, a Requerida apresentou o Processo Administrativo (identificado como PA1 a PA18).

Em 8 de Fevereiro de 2019, o Tribunal Arbitral Coletivo proferiu o seguinte Despacho Arbitral:

Atendendo a que:

- não está requerida a produção de prova adicional, para lá da prova documental já incorporada nos autos;- não existe matéria de excepção sobre a qual as partes careçam de se pronunciar;

- no processo arbitral vigoram os princípios processuais gerais da economia processual e da proibição da prática de actos inúteis;

auscultados os restantes árbitros, que manifestaram a sua concordância com o presente despacho, ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT:

- Dispensa-se a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT;

- Faculta-se às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas, podendo a Requerente fazê-lo, e aí pronunciar-se sobre a questão prévia suscitada pela Requerida, no prazo de 10 dias, contados da notificação do presente despacho, e a AT no mesmo prazo, contado da notificação das alegações da Requerente, ou da falta de apresentação das mesmas.

A decisão final será proferida até ao termo do prazo fixado no art.º 21.º/1 do RJAT, devendo a Requerente, até 10 dias antes do termo de tal prazo, proceder ao depósito da taxa arbitral subsequente.

Apenas o Requerente apresentou alegações.

Por despacho de 28 de Junho de 2019 foram as partes notificadas para, querendo, se pronunciarem sobre a possibilidade da verificação de matéria de exceção relacionada com a tempestividade da lide, e foi prorrogado o prazo a que alude o art.º 21.º/1 do RJAT.

Por requerimento de 4 de Julho de 2019, o Requerente exerceu o seu contraditório.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades, o pedido foi tempestivamente apresentado e não foram invocadas outras exceções além da já referida caducidade do direito de ação.

Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

B. Matéria de Facto

B.1. Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, analisada a prova documental produzida no âmbito do presente Processo, o Tribunal Arbitral Coletivo considera provados, **com relevo para esta Decisão Arbitral**, dando como assentes os seguintes factos:

- a) Em 18 de Outubro de 1999, o Requerente adquiriu para si e para a sua mulher B..., pelo preço de 74,819.68 € (15.000 escudos), o prédio rústico, denominado "...", sito na Freguesia de ..., concelho de Grândola, doc.2 do Pedido de Pronúncia Arbitral (adiante designado apenas por PPA) e doc. junto ao Processo Administrativo 1 (adiante designado apenas por PA + número).
- b) Com a aquisição referida em a) dos Factos Provados, o Requerente e sua mulher suportaram SISA no montante de 5.985,57 € (1.200.000 escudos) e custos notariais relativos à celebração da escritura pública de 948,16 € (190.090 escudos) totalizando custos relativos à aquisição no montante de 6.933,73 € - doc.3 e doc.4 do PPA e doc. junto do PA1 e ao PA2.

- c) Em 15 de Novembro de 1999, o Requerente celebrou um contrato de empreitada com C..., D..., E..., para a construção de uma casa de habitação no prédio "...", doc.5 e doc.6 do PPA e doc. junto ao PA2 e PA3.
- d) O Requerente contratou ainda serviços de construção adicionais e adquiriu material diverso para finalização da obra, tendo suportado custos de 53.082,99 €, doc.7a, doc.7b e doc.7c, todos do PPA e docs. juntos ao PA4, PA5, PA6, PA7, PA8, PA9 e PA10.
- e) Para financiar parcialmente a construção da casa, o Requerente e a sua mulher contraíram um empréstimo no valor de 134.675,34 € (27.000.000 escudos) junto do Banco F..., atualmente integrado na G..., tendo dado em garantia o prédio "...", doc.8 do PPA e doc. junto ao PA11.
- f) A construção da casa ficou concluída em 2002, doc.9 do PPA e doc. junto ao PA11.
- g) A Câmara Municipal de ... emitiu, em 2002, alvará de utilização para habitação e dependências agrícolas emitido pela Câmara Municipal de ..., doc.9 do PPA e doc. junto ao PA11.
- h) A finalização da construção deu origem a um prédio misto, o qual está inscrito na matriz predial rústica, sob o artigo ...º, secção M, com o valor patrimonial tributário de 193,35 € e na matriz predial urbana, sob o artigo ...º, com o valor patrimonial tributário (em 2006) de 46.800 €, doc.10 e doc.11 do PPA e doc. junto ao PA11.
- i) Concluída a construção, o Requerente passou a residir na casa construída.
- j) Em 2004, o Requerente regressou à Holanda, seu país de origem, onde reside desde então.
- k) Em 3 de Novembro de 2006 o Requerente e a sua mulher venderam o prédio misto situado em Portugal pelo preço de 850.000,00 €, doc.11 do PPA e doc. junto ao PA12.
- l) Em 9 de Outubro de 2006, o Requerente e a sua mulher amortizaram junto da G..., que havia incorporado o Banco F..., o empréstimo que haviam contratado para a construção da casa, à data, no montante remanescente de 89.510,42 €, doc.12 do PPA e doc. junto ao PA12.
- m) Em 30 de Março de 2007, o Requerente e a sua mulher, compraram, cada um pela metade indivisa, a vivenda com garagem, jardim, terreno subjacente e adjacente e

- demais dependências, situada na ... em ..., descrita no Cadastro sob Município de ..., Secção D, número..., pelo preço de 482.500,00 €, doc.13 do PPA e doc. junto ao PA13.
- n) O Requerente e a sua mulher realizaram diversas obras de melhoramento na vivenda com garagem, jardim, terreno subjacente e adjacente e demais dependências, situada na ... em ..., descrita no Cadastro sob Município de ..., Secção D, número ..., tais como instalação de uma cozinha, substituição de azulejos, louças e armários das casas de banho, substituição de portas, entre outros, tendo suportado custos de 86.252,71 €, doc.14 do PPA e docs. junto ao PA14 e PA15.
- o) A partir de 30 de Março de 2007, a vivenda referida em m) e n) dos Factos Provados tem sido a residência permanente do Requerente e o seu domicílio fiscal, doc.15 do PPA.
- p) O Requerente não apresentou a competente declaração de IRS em Portugal relativo ao ano de 2006.
- q) O Requerente nada declarou às Autoridades Fiscais Portuguesas quanto à venda do imóvel em Portugal e posterior aquisição do seu atual imóvel na Holanda.
- r) Perante a falta de apresentação da declaração de IRS, a Requerida procedeu à liquidação oficiosa de IRS do período de tributação do ano de 2006.
- s) A liquidação oficiosa de IRS aqui em análise resultou da aplicação da norma da alínea b) do n.º 1 do artigo 76.º do CIRS.
- t) A declaração oficiosa de IRS, com o número ..., teve por base os valores discriminados na escritura n.º ...(1), celebrada em 3 de Novembro de 2006.
- u) A declaração oficiosa de IRS considerou os valores de aquisição e de realização em 50% para o Requerente e em 50% para sua mulher, demonstração de liquidação de IRS junto com o PAA e PA17.
- v) Da declaração oficiosa de IRS, com o número ... constavam os seguintes valores:
- Valores de realização: 366.942,15 € (em 2006) + 58.057,85 € (em 2006).
 - Valores de aquisição: 23.400,00 € (em 2002) + 3.702,37 € (em 1999).
- w) A declaração oficiosa de IRS, com o número ..., apurou um rendimento global (no caso, uma mais-valia) do Requerente no montante de 197.741,06 €, demonstração de liquidação de IRS junto com o PPA e PA17.

- x) Foi entendimento dos serviços da AT, por despacho da Subdiretora-Geral do IR e das Relações Internacionais, revogar parcialmente, nos termos do art.º 13.º/1 do RJAT, o acto de liquidação de IRS de 2006, no sentido de que deve a respectiva declaração reflectir, como valor de aquisição para o prédio rústico, o montante de € 37.294,85, bem como, a título de despesas e encargos, o montante correspondente ao pagamento de SISA, na proporção respeitante ao Requerente ($1.200.000\$00 / 2 = € 2.992,52$), PA16.
- y) Em 2012, o Requerente foi citado, na sua residência na Holanda, do processo executivo que lhe foi movido através do mecanismo de cooperação administrativa entre as autoridades fiscais dos estados Membros da EU, doc.16 do PPA e doc. junto ao PA17.
- z) Só nesse momento – em 2012, o Requerente tomou conhecimento da existência de uma liquidação de IRS referente a uma mais-valia, no valor de 86,013.08 €, incluindo juros, proveniente da venda de um imóvel em Portugal, ocorrida em 2006, doc.16 do PPA.
- aa) O Requerente apresentou, no dia 15 de Maio de 2018, na Direção de Serviços de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), um Pedido de Revisão Oficiosa da liquidação de IRS nº 2010... referente à mais-valia proveniente da alienação onerosa de imóvel destinado a habitação própria e permanente em 2006, nos termos do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, não tendo até à data da constituição deste Tribunal Arbitral Coletivo qualquer decisão por parte da Requerida, doc.1 do PPA e PA1.

B.2 Factos dados como não provados

- 1- O custo suportado com a obra efetuada ao abrigo do contrato de empreitada outorgado com C..., D..., E..., para a construção de uma casa de habitação no prédio "...", foi de 183.308,23 € (36.750.000 escudos).
- 2- O Requerente tinha a intenção de fazer da casa de habitação construída no prédio "...", a sua residência permanente por largos anos.
- 3- O Requerente regressou à Holanda, devido a problemas de saúde.
- 4- O Requerente e a sua mulher utilizaram parte do valor recebido pela venda da sua casa em Portugal, na aquisição de uma casa na Holanda.
- 5- O Requerente desconhecia que contra si corria termos um procedimento tributário em Portugal.

B.3 Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor [(cfr. artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, números 2 a 4 do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT)] e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2 do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr. artigo 607.º, n.º 5 do CPC). Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Os factos dados como não provados fundam-se na insuficiência de prova a seu respeito.

Assim, relativamente ao facto dado como não provado sob o ponto 1, foram apresentados um contrato e orçamento, mas não foi disponibilizada qualquer prova de pagamento, facturas, ou qualquer outro elemento que permita concluir, para lá de qualquer dúvida razoável, que o valor das obras realizadas foi o indicado, e não outro.

Os factos dados como não provados nos pontos 2, 3 e 5 devem-se à total falta de prova a seu respeito.

Relativamente ao facto dado como não provado sob o ponto 4, não foi igualmente disponibilizado qualquer meio de prova que permita concluir, com o necessário grau de segurança, pela verificação do mesmo. Efectivamente, desconhece-se se sobre o imóvel adquirido na Holanda foi ou não constituído algum tipo de hipoteca, bem como se o mesmo foi, ou não, adquirido com recurso a crédito, o que não permite concluir que tenha sido aplicada a

totalidade ou parte da mais-valia obtida com a venda do imóvel em Portugal, na aquisição do imóvel na Holanda.

C. DO DIREITO

Conforme despacho de 28 de Junho de 2019, suscitou-se a eventualidade de enquadrar a alegação da Requerida relativa à ausência de erro imputável aos serviços, como matéria de exceção, na medida em que contenda com a tempestividade da lide da qual possa decorrer a caducidade do direito de ação, matéria esta que é de conhecimento officioso, previamente a tudo o mais.

A este propósito, dispõe o artigo 10.º/1 do RJAT que:

“O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado;^[1]_[SEP]

a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;”

Já o artigo 102.º do CPPT, dispõe que:

“1 - A impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes:

a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;^[1]_[SEP]

b) Notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não deem origem a qualquer liquidação;

c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;^[1]_[SEP]

d) Formação da presunção de indeferimento tácito;^[1]_[SEP]

e) Notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código;^[1]_[SEP]

f) Conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.”

No presente caso, a tempestividade da presente ação arbitral vem reportada ao, invocado pela Requerente, indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que teve como objecto o ato de liquidação de IRS n.º 2010..., relativo ao ano de 2006.

Assim, nos termos conjugados da al. a) do artigo 10.º do RJAT, e da al. d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, a presente ação será tempestiva se apresentada no prazo de 90 dias, contados da “Formação da presunção de indeferimento tácito” daquele pedido de revisão oficiosa.

Deste modo, para aferir da tempestividade da presente lide, é necessário apurar, então, se, e, eventualmente, quando, é que ocorreu a formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, apresentado pelo Requerente.

Vejamus então.

Como explica o Exm.º Conselheiro Jorge Lopes de Sousa³, *“O indeferimento tácito é uma ficção jurídica destinada a possibilitar ao interessado o acesso aos tribunais, para obter tutela para os seus direitos ou interesses legítimos, nos casos de inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas.”*

Não se tem dúvidas, assim, que a presunção de indeferimento tácito é uma consequência da *“inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas”*, inércia essa aferida pela não prolação de decisão sobre tais pretensões, no prazo que, legalmente lhe seja conferido para tal.

Ou seja, e em suma, a presunção de indeferimento tácito decorre da violação do dever legal de decidir que assiste à AT.

Conforme escrevem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa⁴, *“A criação de um dever legal de decidir tem como finalidade possibilitar a formação de um acto tácito de indeferimento, que depende da existência de tal dever, e a previsão da formação de um acto deste tipo tem como única justificação possibilitar a sua impugnação contenciosa”*.

O mesmo entendimento tem António Lima Guerreiro, referindo que *“Quando não há dever de decisão, não pode formar-se presunção de indeferimento tácito para efeitos de*

³ “CPPT Anotado e Comentado”, I Vol., Áreas Editora, 2006, p. 772.

⁴ “Lei Geral Tributária Anotada e Comentada”, 4.ª Edição, 2012, Encontro de Escrita, pág. 466, nota 4.

impugnação ou recurso contencioso, já que não se podem extrair quaisquer efeitos legais do silêncio da Administração sobre a matéria discutida. Põe-se, assim, a questão de definir, uma vez afastado o meio da impugnação ou recurso contencioso com base em presunção de indeferimento tácito, quais os efeitos resultantes do incumprimento do dever de resposta, quando este não estiver associado a um dever de decisão procedimental. O incumprimento do dever de resposta previsto no número 1 apenas pode originar responsabilidade disciplinar dos funcionários e, eventualmente, responsabilidade civil extracontratual da Administração Tributária, caso se provem os respectivos requisitos legais (...).⁵

Considera-se, assim, que “*Só se forma acto tácito de indeferimento quando a entidade a quem a pretensão foi dirigida tenha competência para dela conhecer e se verifiquem todos os pressupostos procedimentais subjectivos e objectivos.*”⁶

Entre estes pressupostos, evidentemente, encontra-se a verificação, em concreto, do dever legal de decidir, pelo que “*A formação do indeferimento tácito pressupõe que o órgão da Administração a quem foi dirigida a pretensão tenha o dever legal de decidir.*”⁷, e “*A falta do dever legal de decidir leva a que o administrado não tenha a faculdade de presumir indeferida a pretensão após o decurso do prazo da pronúncia.*”⁸.

Face ao que vem de se expor, conclui-se então que para apurar se, no caso, se deu a formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente, torna-se necessário averiguar se, em concreto, à AT assistia, ou não, o dever de o decidir.

*

No presente caso, verifica-se que o Requerente apresentou, no dia 15 de Maio de 2018, na Direção de Serviços de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), um Pedido de Revisão Oficiosa da liquidação de IRS n.º 2010..., e no dia 19 de Outubro de 2018

⁵ “*Lei Geral Tributária Anotada*”, 2000, Editora Rei dos Livros, pág. 257 e seguintes, nota 2.

⁶ Ac. do STA de 12-11-2014, proferido no processo 01154/14, disponível para consulta em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção específica de proveniência.

⁷ Ac. do STA de 28-04-2005, proferido no processo 01406/04.

⁸ Ac. do STA de 03-11-2005, proferido no processo 0637/05.

deu entrada da presente ação arbitral, tendo por base o indeferimento tácito do referido pedido de revisão oficiosa.

Ora, dispõe o artigo 78.º/1 da LGT aplicável que *“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.”*

Nos termos exarados no Acórdão proferido no processo arbitral 414/2017-T do CAAD⁹: *“O instituto da revisão constitui uma concretização do dever de revogar actos ilegais e, como tal, a AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) deve proceder dessa forma nas hipóteses em que ocorram erros nas liquidações que se corporizem na arrecadação de tributos em valor superior ao legalmente previsto. Os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade que enformam a actividade da AT impõem essa correcção oficiosa.*

Assim, se por um lado é admissível a revisão do acto por iniciativa do contribuinte no prazo da impugnação administrativa, por outro, a AT, por impulso do contribuinte, também pode promover a denominada «revisão oficiosa».

Neste sentido afirma a jurisprudência que: *«Decorre da lei e constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que a revisão oficiosa de actos tributários a que alude a parte final do n.º 1, do art. 78.º da LGT “por iniciativa da administração tributária” pode realizar-se a pedido do contribuinte (art. 78.º, n.º 7 da LGT), sendo o indeferimento, expresso ou tácito, desse pedido de revisão susceptível de impugnação contenciosa, nos termos do art. 95.º, n.º 1 e 2, al. d) da LGT e art. 97.º, n.º 1, al. d) do CPPT, quando estiver em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação e não prejudicando essa possibilidade a circunstância do pedido de revisão oficiosa ter sido apresentado muito depois de esgotados os prazos de impugnação administrativa, mas dentro do prazo dos 4 anos para a revisão do acto de liquidação “por iniciativa de administração tributária”».*

⁹ Disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=414%2F2017&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3208

O pedido de revisão também tem de se alicerçar em «erro imputável aos serviços» e ser apresentado no prazo de quatro anos. Ora, esse erro engloba o lapso, o erro material ou de facto, como também o erro de direito.

Em abono da última conclusão refere igualmente a jurisprudência que: «...tem desde há muito entendido este Supremo Tribunal de forma pacífica que existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do art. 266.º da Constituição como o artigo 55.º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei,...».

A «revisão oficiosa» exige que, cumulativamente, se verifiquem os seguintes requisitos: i) o pedido seja formulado no prazo de quatro anos contados 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 officiosamente pela AT. ”

Assim, e como decorre da norma do art.º 78.º/1 da LGT, acima transcrita, é pressuposto de admissibilidade do pedido de revisão oficiosa, a ocorrência de erro imputável aos serviços, daí decorrendo que, não se verificando aquele erro, a AT não terá o dever de se pronunciar sobre o pedido de que lhe for formulado, por não se preencherem os pressupostos necessários à formação de tal dever.

Naturalmente que, na perspetiva da verificação dos pressupostos procedimentais necessários ao conhecimento (e ao dever de conhecer) o pedido, não estará em causa aferir da existência substantiva do erro imputável aos serviços, mas, unicamente, verificar se tal como configurada pelo sujeito passivo, a situação apresentada à AT no sentido de desencadear a revisão oficiosa, é passível de configurar a existência daquele erro.

O conceito de “erro imputável aos serviços”, para efeitos de pedido de revisão oficiosa nos termos do art.º 78.º/1 da LGT, tem sido entendido como abrangendo “*o erro nos pressupostos de facto e de direito*”¹⁰.

Continuando com o citado Acórdão arbitral proferido no processo do CAAD:

¹⁰ Cfr., por exemplo, o Ac. do STA de 04-05-2016, proferido no processo 0407/15.

“Assim, ultrapassado o prazo para a impugnação judicial ou reclamação graciosa, o art. 78.º, números 1, 3 e 4 da LGT estabelece como requisito essencial da «revisão oficiosa» que o erro seja imputável aos serviços.

O «erro imputável aos serviços» admite a patologia de facto e de direito, contudo a ilegalidade não pode ser imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à AT.

É esta a posição do Supremo Tribunal Administrativo quando afirma que: «... qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração, sendo que esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro ...». E, no mesmo sentido: «...é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.»

Descendo ao caso concreto, constata-se que a liquidação ora em crise foi efetuada nos termos do art.º 76.º/1/c) do CIRC-2006, correspondente ao art.º 76.º/1/b) nas redacções subsequentes à Lei n.º 53-A/2006 de 29/12, que dispunha que:

“1 - A liquidação do IRS processa-se nos termos seguintes: (...)

c) Nos restantes casos, a liquidação tem por base os elementos que a Direcção-Geral dos Impostos disponha, devendo, sempre que possível, tomar-se em consideração os elementos constantes das declarações, ainda que entregues fora do prazo legal.”

Como se verifica, os pressupostos de facto da liquidação de imposto com base na norma em questão são:

- a) A não verificação de qualquer das situações descritas nas alíneas a) e b) do mesmo número;
- b) Que a liquidação tenha por “*base os elementos que a Direcção-Geral dos Impostos disponha*”, tendo em conta, sendo caso disso, as declarações entregues, ainda que fora do prazo legal.

No caso, o que se verifica, e o Requerente não contesta, é que não se verifica qualquer das situações previstas nas alíneas a) e b) do art.º 76.º do CIRS-2006, e que a AT procedeu à liquidação com base nos elementos de que dispunha, não tendo sido apresentada, em prazo ou fora dele, qualquer declaração de imposto pelo Requerente.

Neste quadro, haverá que concluir que, tal como configurado pelo autor, o pedido de revisão do ato tributário não evidencia a ocorrência de qualquer erro de facto ou de direito, na medida em que tal pedido não coloca em causa que se verifiquem os pressupostos de facto da norma aplicável, nem que era essa a norma (e não qualquer outra) que cabia aplicar ao caso.

Note-se, ainda, que a partir do ano de 2007, a aplicação da norma em questão passou a pressupor a notificação do contribuinte “*por carta registada para cumprir a obrigação em falta no prazo de 30 dias*”, como requisito para a emissão de liquidação nos termos da nova al. b) do n.º 1 do art.º 76.º do CIRS. Todavia, relativamente às liquidações de imposto ao abrigo do CIRS vigente em 2006 não estava prevista qualquer notificação nos termos que, posteriormente, vieram a ser consagrados.

Relativamente aos argumentos apresentados a este propósito pelo Requerente, os mesmos não são suscetíveis de acolhimento.

Assim, e desde logo, não será correto afirmar, como faz o Requerente, que “*Nada tendo sido declarado pelo Requerente, nenhuma incorreção lhe pode ser imputada.*”. Com efeito, o Requerente, nos termos dos art.ºs 60.º e ss. do CIRS aplicável, tinha o dever jurídico de, em prazo, apresentar declaração de rendimentos, para além dos deveres de declarar a sua intenção de reinvestir, e de oportunamente declarar o reinvestimento, deveres esses que não cumpriu, sendo certo que, conforme dispõe o art.º 6.º do Código Civil, “*A ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas.*”.

Daí que, nada tendo sido declarado pelo Requerente, é-lhe pessoalmente imputável a falta de cumprimento da obrigação de apresentação da declaração de imposto, situação esta que é pressuposto e causa da emissão da liquidação que agora contesta, mas que resulta da omissão do cumprimento de deveres jurídico-fiscais que lhe assistiam, não sendo imputada à AT qualquer ação ou omissão subsequente que quebre o nexo de causalidade entre a omissão do Requerente e os erros que o mesmo invoca.

E, se assiste razão ao Requerente quando afirma que “*a ausência de declaração é algo logicamente diferente de uma declaração errada*”, não será menos verdade que, sob o ponto de vista da conformidade com os deveres jurídicos relevantes, será mais gravosa a primeira, que

se traduz num puro e simples incumprimento daqueles, do que a segunda, que traduz apenas um cumprimento defeituoso de tais deveres.

Quanto à jurisprudência invocada pelo Requerente, a mesma não é transponível para o caso *sub iudice*, na medida em que não trata de casos análogos, ou seja, de liquidação oficiosa por omissão de apresentação de declaração devida pelos sujeitos passivos, referindo-se antes tal jurisprudência a situações em que a AT, em sede inspetiva, corrige liquidações ou declarações daqueles.

*

Aqui chegados, ter-se-á de concluir que, no caso, não assistia à AT o dever legal de decidir o pedido de revisão oficiosa em causa no presente processo arbitral, atenta a não verificação, no pedido de revisão formulado, de erro imputável aos serviços.

Como se escreveu já no acórdão do STA de 27-04-1995, a propósito do recurso hierárquico, mas em termos diretamente transponíveis para o presente caso, “*a interposição de recurso hierárquico necessário para além do respectivo prazo legal (...) não acarreta, para o superior, o dever legal de decidir esse recurso, o que desde logo inviabiliza a formação de qualquer indeferimento tácito*”.

Assim, não se tendo formado indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, em causa no presente processo arbitral, por ausência do dever legal de o decidir, não poderá o Requerente prevalecer-se do disposto no já citado artigo 102.º/1/d) do CPPT, aplicável por remissão do art.º 10.º/1/a) do RJAT, no segmento que prevê como *dies a quo* do prazo de apresentação da ação arbitral a “Formação da presunção de indeferimento tácito”.

Deste modo, o referido *dies a quo* do prazo previsto no art.º 10.º/1/a) do RJAT, apenas se poderá reportar, atentos os factos dados como provados, ao “Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte”, nos termos do artigo 102.º/1/a) do CPPT.

Tendo em conta esse referente, forçosamente se conclui que a apresentação do pedido de pronúncia arbitral, se deu já para lá do prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º/1/a) do RJAT, tendo, por isso, caducado o direito de ação do Requerente, e sendo extemporânea a apresentação do pedido arbitral, o que determina a absolvição da Requerida do pedido.

Efetivamente, como se escreveu no Ac. do STA de 27-05-2009, proferido no processo 076/09, “*Verificada a extemporaneidade da petição, em fase não inicial do processo, impõe-se ao juiz a absolvição do réu do pedido (equivalente à improcedência da acção).*”

Assim, aqui, como no citado processo arbitral 414/2017-T do CAAD, haverá que concluir que “*na medida em que a possibilidade de revisão no prazo e moldes do artigo 78.º, n.º 1, da LGT pressupõem a existência de erro imputável aos serviços, o que não se verifica no caso dos autos (...) já se encontrava esgotado [...na] data da apresentação do presente pedido, o prazo para recurso à via arbitral em relação às liquidações em causa, gerando a exceção peremptória da extemporaneidade e a consequente absolvição do pedido, nos termos do art. 576.º do CPC aplicável ex vi art. 29.º do RJAT.*”

Face ao decidido, que obsta ao conhecimento do mérito da causa, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas pelas partes.

*

D. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar extemporânea (quanto ao ato de liquidação que constitui o seu objeto) a presente lide, por caducidade do direito de ação, absolvendo-se a Requerida do pedido, e condenando-se, consequentemente, o Requerente nas custas do processo arbitral, abaixo fixadas, por a ele haver dado causa.

E. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 86.013,08, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 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.

F. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.754,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelo Requerente, uma vez que o

pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de Agosto de 2019

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(António Pragal Colaço)

O Árbitro Vogal

(Alexandre Andrade)