

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 432/2019-T

Tema: IRS – Correções; Direito de Audição.

DECISÃO ARBITRAL

I - Relatório

1. A..., contribuinte n.º ... e B..., contribuinte n.º ..., casados entre si, residentes na ..., ..., ...-... Santo Tirso, doravante identificados como Requerentes, apresentaram em 25.06.2019, junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) um pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para declaração de ilegalidade da liquidação oficiosa de IRS, referente ao ano de 2014.
2. Os Requerentes foram notificados através do documento de “Demonstração de liquidação de IRS - acerto de contas 2018 n.º...; liquidação 2018, n.º...” e “Demonstração de acerto de contas – ID Documento 2018...”, relativamente ao ano de 2014. Nos termos das mencionadas liquidações e acertos de contas foi exigido aos Requerentes o pagamento de **13.099,73€**, aí incluídos juros compensatórios no valor de 1.241,09€.
3. No pedido arbitral os Requerentes impugnam estes atos de liquidação, com origem em correções efetuadas pela Autoridade Tributária (AT), aos elementos constantes da declaração apresentada pelos Requerentes, com referência aos rendimentos auferidos

no ano de 2014. Concluem pela ilegalidade dos atos impugnados, requerem a sua anulação, condenação em juros e custos com a prestação de garantia.

4. O pedido arbitral, apresentado em 25-06-2019, foi comunicado à AT em 26-06-2019. Em 14-08-2019 foi a ora nomeada como árbitro do Tribunal arbitral a constituir a ora signatária, pelo que, decorrido o prazo para as partes se pronunciarem, foi aceite a nomeação e o Tribunal arbitral constituído em 03-09-2019. Em 06-09-2019 foi proferido despacho arbitral, nos termos do disposto no artigo 17º do RJAT, e notificada a AT para exercer os eu direito de resposta no prazo de trinta dias.
5. Em 07-10-2019 a AT apresentou a sua Resposta e juntou o respetivo Processo Administrativo. Em 06-11-2019 foi proferido despacho arbitral para as partes se pronunciarem sobre a possibilidade de dispensa da realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, uma vez que a questão a decidir se afigura exclusivamente de Direito. Em 18-12-2019, por requerimento apresentado nos autos a Requerente prescinde da apresentação de alegações e junta comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente.
6. Em 03-03-2020, foi proferido despacho de prorrogação da data para prolação da decisão arbitral, nos termos previstos no artigo 21, nº 1 do RJAT. Nos termos da Lei nº 1-A/2020 de 19-03-2020, com as alterações introduzidas pela Lei 4-A/2020 de 6 de abril, todos os prazos judiciais em curso, nos tribunais judiciais e arbitrais foram suspensos desde 09/03/2020. Por Lei Nº 16/ 2020 de 29/05, esta suspensão terminou no dia 03/06/2020. Por despacho proferido em 15-06-2020, foram as partes notificadas da nova data para prolação da decisão arbitral até 27-07-2020.

II. Saneamento

7. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.
8. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 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.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

III – Da Causa Decidendi

9. Em causa está a declaração de ilegalidade da demonstração de liquidação de IRS n.º 2018..., liquidação de IRS n.º 2018... e demonstração de acerto de contas n.º 2018..., referentes ao ano de 2014. Em síntese, os Requerentes, concluem e fundamentam o seu pedido nos seguintes termos:

“A AT violou o direito de audição do SP, na medida em que lhe comunicou, como imposição, a necessidade de substituição da declaração de IRS de 2014, sem lhe comunicar o projecto de decisão e a sua fundamentação, violando o estabelecido nos ns. 1 e 5 do art. 60.º da LGT.

A AT violou o Princípio do Inquisitório consagrado no ar. 58.º da LGT, desconsiderando a declaração do contribuinte, a qual beneficia de presunção legal de veracidade, sem ter cumprido os seus deveres de procura da verdade dos factos, em termos de comprovar a existência dos rendimentos que considerou não declarados pelo SP. Não desenvolveu as diligências mínimas para a obtenção de elementos de prova da existência dos rendimentos por si alegados, em termos de alcançar uma fundamentação mínima sobre a sua existência que legitimasse a liquidação que aqui se impugna. Tudo,

agravado por ter sido o SP, mais do que a prestar esclarecimentos, a desenvolver todas as diligências possíveis junto do Banco na Suíça e da própria Autoridade Tributária Suíça para obter elementos adicionais de reforço da prova da inexistência dos rendimentos.”

10. Concluem requerendo *“a anulação da liquidação do imposto no valor global de 13.099,73€ e a condenação da AT no pagamento ao SP dos juros indemnizatórios tendente a ressarcir ou compensar os prejuízos havidos com a prestação da garantia para suspensão da execução fiscal, no montante corresponde ao encargo da sua constituição (€255,88) e valor trimestral pago desde a sua constituição (51,97€/trimestre), conforme demonstra o DOC5, em anexo.”*
11. A Autoridade Tributária, na sua resposta, pugna pela legalidade das liquidações impugnadas, cuja alegação se considera integralmente reproduzida.
12. Do que vem exposto, resulta que a delimitação do objeto da decisão arbitral se limita, concretamente, às seguintes questões:
- a. Violação do direito de audição do sujeito passivo;
 - b. Inexistência do rendimento em que assenta a liquidação impugnada;
 - c. Violação do Princípio do inquisitório;
 - d. Violação do princípio da legalidade.

Tudo visto, cumpre decidir.

IV – Decisão sobre a matéria de Facto

13. Com relevância para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- 1) Os Requerentes, A... e B..., casados entre si, residentes na ..., ..., ...-... Santo Tirso, apresentaram a sua declaração de IRS - Modelo 3, relativa aos rendimentos de 2014;
- 2) Na declaração incluíram, no Anexo J, um valor 1.700,69€, correspondente a rendimentos obtidos no estrangeiro, no caso, juros de aplicações financeiras;
- 3) O valor declarado teve em conta o documento emitido em 07.01.2015, pelo Banco C..., com sede na Suíça, entidade que colocou à disposição dos requerentes aquele valor;
- 4) Em 2018-01-10, o Requerente marido foi notificado do Ofício n.º 2018..., emitido pela AT, para proceder à entrega de declaração de substituição de IRS, referente a 2014, uma vez que de acordo com a informação recebida ao abrigo da Diretiva da Poupança, o mesmo auferiu rendimentos de juros no valor de 44.053,00€, que não incluiu na declaração Modelo 3 de IRS;
- 5) No mesmo ofício o Sujeito passivo é notificado para se pronunciar sobre a divergência detetada e para substituição da Declaração Modelo 3 devidamente corrigida.
- 6) Em resposta à notificação da AT, os Requerentes solicitaram por carta datada de 17 de janeiro de 2018, a prorrogação do prazo para resposta e apresentação de documentos requeridos à entidade bancária Suíça C...;
- 7) Em 6 de fevereiro de 2018 o SP, por carta enviada ao Serviço de Finanças, presta esclarecimentos sobre os valores constantes da Declaração enviada pelo Banco suíço;
- 8) No âmbito da Diretiva n.º 2003/48/CE de 3 de Junho (Diretiva da Poupança), transporta para a ordem jurídica portuguesa pelo Decreto-Lei n.º 62/2005, de 11 de março, foi recebida na AT informação dos vários Estados membros, países terceiros e territórios dependentes e associados, sobre os rendimentos da poupança sob a forma de juros neles obtidos por sujeitos passivos residentes em território nacional no ano de 2014.

- 9) Através das comunicações dirigidas pelo SP à AT, em 2018/01/17, 2018/02/06, 2018/04/02 e 2018/07/05, os Requerentes prestaram esclarecimentos e informaram o Serviço de Finanças das diligências junto do Banco C... e da AT Suíça para obter informações e elementos complementares;
- 10) A AT procedeu officiosamente à correção da declaração de rendimentos dos Requerentes, relativa ao ano de 2014, considerando um valor de rendimentos de 44.000,00€ e emitiu a liquidação de IRS n.º 2018... .
- 11) A liquidação emitida após as correções officiosamente determinadas pela AT, foi notificada ao sujeito passivo por Ofício de 2018-09-27;
- 12) Da análise do Processo Administrativo junto aos autos pela AT constata-se que o procedimento de liquidação officiosa de IRS, após correção à matéria coletável, foi concluído sem prévia notificação do projeto de decisão e fixação de prazo para exercício do direito de audição do SP;
- 13) Não se conformando com a liquidação, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa n.º...2019..., sobre a qual se formou a presunção legal de indeferimento tácito.
- 14) O montante de imposto liquidado officiosamente não foi pago pelos Requerentes o que determinou a instauração de processo de execução fiscal:
- 15) No âmbito deste processo de execução fiscal foi prestada garantia bancária, como resulta do documento nº 5 junto em anexo ao pedido arbitral, que implicou um custo para o SP de € 255,88 acrescido de €51,97 de juros;
- 16) Em 25-06-2019 os Requerentes apresentaram pedido de pronúncia arbitral.

14. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

15. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à decisão sobre a matéria de facto, é de salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

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

V – Decisão sobre a matéria de Direito

16. Passando agora à decisão de mérito, há que priorizar as mesmas, em função da causa de pedir e do pedido formulados pelos Requerentes e da relação de prejudicialidade existente entre os diferentes vícios invocados como fundamentos da impugnação.
17. Assim, há que analisar, em primeiro lugar, os vícios procedimentais invocados, começando pela violação do direito de audiência prévia dos Requerentes, o qual devia ter ocorrido na fase final do procedimento, antes da tomada de decisão final expressa na liquidação.
18. A este propósito a AT vem alegar na sua resposta o seguinte:

“Pela mera análise dos elementos constantes do processo administrativo, se pode verificar que, contrariamente ao alegado, foram sempre assegurados aos Requerentes, todas as garantias e meios de defesa previstos no nosso sistema fiscal.”

Isto porque, os Requerentes foram notificados relativamente à informação recebida, ao abrigo da Diretiva da Poupança, pelas autoridades suíças e dado estes terem contestado os montantes informados, foi desencadeada pela AT uma troca de informações previstas no artigo 25º da Convenção, por forma a clarificar todo o procedimento, tendo contudo, as autoridades suíças reiterado o valor inicialmente comunicado.”

19. Pois bem, o Tribunal não pode concluir do mesmo modo, face à matéria de facto descrita e provada nos autos, sustentada no PA e na documentação junta em anexo ao pedido arbitral. Concretamente, o PA evidencia que apenas na notificação inicial dirigida aos Requerentes, acusando a existência de divergência sobre o valor declarado e o constante do documento de informação bancária obtido junto do C... ao abrigo das normas impostas pela Diretiva.
20. Ora, isso não basta para que se cumpram todas as garantias de participação consagradas na lei e na Constituição da República, em sede de procedimento administrativo e tributário.
21. Assim, uma vez iniciado um procedimento tributário de liquidação por correção à matéria coletável, após a primeira notificação do SP, em 10-01-2018, decorreu a fase instrutória, na qual os Requerentes se pronunciaram, solicitaram prorrogação de prazo para recolha de outros documentos mais detalhados, solicitados à instituição bancária Suíça e apresentação dos mesmos junto da AT.
22. Assim sendo, há que cumprir as fases do procedimento com respeito pelas garantias dos contribuintes, nomeadamente, a notificação do projeto de decisão final, das correções efetuadas e respetiva fundamentação, sendo esse o momento legalmente consagrado para conceder o direito de audição do SP.

23. Decorrido esse prazo de audição prévia, a AT estaria, então, em condições de proceder à liquidação oficiosa do imposto. Resulta do PA junto aos autos pela AT, que não foi cumprida a garantia do direito de audição prévia do SP, previsto no artigo 60.º da LGT. A liquidação foi emitida tal como inicialmente fora anunciada, tornando inútil a própria instrução e todos os atos procedimentais necessários à mesma. O que se infere da consulta do PA é que o SP nunca foi notificado do projeto de decisão, devidamente fundamentado após apreciação de todos os elementos carreados no processo para esclarecimento e obtenção da verdade material, ou seja, do valor correto a tributar. E, embora estejamos apenas no âmbito da apreciação da legalidade procedimental, sempre se dirá que analisados os documentos juntos aos autos pelo SP é fácil concluir que o valor declarado pelos mesmos no Modelo 3 que apresentaram, só não seria o correto por ser excessivo, já que o SP não fez a conversão do valor em Euros. É evidente que o rendimento auferido no ano de 2014 pelos Requerentes não foi, seguramente, de €44.053,00 como concluiu a AT.
24. Certo é que, o SP nunca foi, pois, notificado do projeto de decisão e respetiva fundamentação, para efeitos de pronúncia em sede de audiência prévia. O que consubstancia violação de uma garantia do SP, protegida por lei e pela Constituição. Acresce que a própria liquidação notificada ao SP não cumpre a exigência de fundamentação do ato, nada diz quanto aos argumentos do SP e à documentação apresentada, pelo que, também por esta razão se conclui pela existência de vício de forma invalidante da liquidação impugnada.
25. **Sobre o direito de audição**, o artigo 60.º da LGT estabelece o seguinte:

“Princípio da participação

1. A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audição antes da liquidação;

b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;

c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;

d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;

(...)

5. Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

6. O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição é de 15 dias, podendo a administração tributária alargar este prazo até o máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria.

7. Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

26. O direito de audição encontra consagração constitucional no artigo 267.º, n.º 5, da CRP, que estabelece que “o processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito”.

27. Mas, como decorre desta norma, a Constituição não regula o regime do direito de audição, relegando para a «*lei especial*» a definição dos termos em que tal direito será exercido, termos estes em que poderão ser tidos em conta factores de várias ordens, inclusivamente de natureza económica e de praticabilidade.
28. Não se está perante qualquer situação de dispensa do direito de audição, pois que a AT procedeu à correção da matéria coletável com base na interpretação dos documentos que reuniu. Por outro lado, no caso em apreço, é manifesto que o exercício do direito de audição poderia influenciar a decisão final.
29. Por isso, tem de se concluir que, no caso em apreço, a Requerente tinha direito a pronunciar-se sobre o projeto de decisão final, da respetiva fundamentação e apreciação da prova documental junta na fase de instrução do processo, não pode considerar-se sanada a falta da possibilidade de pronunciar.
30. Pelo que vem exposto, a liquidação impugnada enferma do vício de forma, por violação do direito de audição, que conduz à sua anulação.

31. Questões de conhecimento prejudicado

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral por vício de forma de que enferma o procedimento anterior à liquidação, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento dos restantes vícios que lhe são imputados.

32. Quanto à indemnização pela Garantia Prestada

Por último, resta abordar a questão de saber se o Requerente tem direito a receber uma indemnização pelos prejuízos decorrentes de prestação de garantia indevida.

A indemnização pelo pagamento de garantia indevida encontra-se prevista no artigo 53º nº 1 da LGT, que dispõe:

“O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.”

Prescreve o nº 2 do mesmo artigo que *“o prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo”*.

33. Dos autos resulta que o direito a tal indemnização pelos prejuízos implica a montante não só a instauração de um processo de execução fiscal, bem como a inerente prestação de garantia na sequência da instauração desse mesmo processo. Resultou provado que a liquidação oficiosa respeitante ao de 2014, em virtude de correção à matéria coletável, não foi paga pelos Requerentes, tendo sido, em consequência, instaurado processo de execução fiscal e tendo o Requerente, com vista sua suspensão, prestado garantia bancária.
34. Por último constata-se que se verifica erro imputável aos serviços, por violação das regras procedimentais legalmente previstas, pelo que os Requerentes têm direito a ser indemnizados pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal instaurado para cobrança desta liquidação oficiosa.

V. Decisão

A) Nestes termos decide-se pela procedência do pedido arbitral e conseqüente anulação da liquidação de imposto impugnada, no valor global de 13.099,73€ (cujo montante inclui os juros), com as devidas conseqüências legais, designadamente, a extinção do processo executivo;

B) Na condenação da AT a indemnizar os Requerentes pelos custos suportados com a prestação de garantia, despesa de constituição e juros, no valor de respetivamente, €255,88 acrescido do valor trimestral de € 51,97 de juros, contabilizados desde o momento da constituição até à extinção da garantia.

VI. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € **13.099,73**, de harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

VII. Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € **918,00**, a cargo da parte vencida.

Notifique.

Lisboa, 27 de julho de 2020

O Tribunal Arbitral,

Maria do Rosário Anjos