

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 9/2020-T

Tema: IRS - Falta de entrega da Declaração de IRS; Liquidação Oficiosa.

SUMÁRIO

I – Ao deixar de se pronunciar sobre a pretensão dos Requerentes, a Autoridade Tributária indeferiu-a, ou seja, não reconheceu, no acto de liquidação em causa, as ilegalidades que os Requerentes lhe imputavam. Assim, na linha da jurisprudência referida, é de entender que o acto ficcionado quando ocorre indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa é um acto que comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação cuja revisão foi pedida, dando resposta negativa aos fundamentos invocados, pelo que o meio contencioso adequado para o impugnar é o processo de impugnação judicial e o processo arbitral.

II – É entendimento deste Tribunal Arbitral Singular que a liquidação oficiosa de IRS é passível de poder ser corrigida, também em virtude da iniciativa do contribuinte consistente em suprir a sua falta declarativa, ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 76.º do CIRS, desde que o seja dentro dos referidos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da LGT. Igualmente entende este Tribunal Arbitral Singular que a liquidação oficiosa de IRS pode ser corrigida através de um pedido de revisão do ato tributário, nos termos do artigo 78.º da LGT, tal como o fizeram os Requerentes.

III - Tendo sido demonstrado os honorários prestados e o seu valor para efeitos de serem atendidos no apuramento dos rendimentos da Categoria B, tem o Requerente o direito a que seja aplicado o coeficiente correspondente aos rendimentos profissionais prestados, relativo a Rendimentos Empresariais e Profissionais, Outras Atividades de Serviços Pessoais Diversas, N.E..

IV – Os Requerentes têm direito a ser tributados tendo em conta a sua situação pessoal e familiar e à tributação conjunta, i.e., têm direito a que seja relevada a composição do seu agregado familiar e à aplicação do quociente familiar (conjugal).

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro **Alexandre Andrade**, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Singular**, constituído em 6 de Julho de 2020, decide no seguinte:

1. Relatório

A..., NIF ... e **B...**, NIF ... (adiante designados apenas por Requerentes), casados entre si e residentes na Rua ..., ..., ..., ...-... Cascais, apresentaram um 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).

No Pedido de Pronúncia Arbitral os Requerentes dizem: [...] *tendo requerido a revisão oficiosa da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) n.º 2018...*, relativa ao ano de 2015, no valor de € 55.791,43, incluindo juros compensatórios [...], vêm, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 15.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária), do seu indeferimento tácito deduzir **IMPUGNAÇÃO** [...].

Completam os Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Em 10 de Maio de 2018, a administração tributária emitiu a liquidação ora impugnada, presumindo um rendimento global de 225.152,80 Euros [...]. Porém, nesta, a AT não considerou a situação pessoal e familiar dos requerentes e os rendimentos reais obtidos, pese embora tenha considerado corretamente as importâncias efetivamente retidas na fonte, de 45.000 Euros e 11.298 Euros, que assim totalizam 56.298 Euros [...].*

No Pedido de Pronúncia Arbitral, os Requerentes, referem que, *Não tendo havido pronúncia da administração tributária passados quatro meses sobre o pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS que lhe foi dirigido, considera-se este tacitamente indeferido, nos termos e para os efeitos dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º LGT.*

No Pedido de Pronúncia Arbitral os Requerentes consideram, *Nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 76.º do Código do IRS, a liquidação oficiosa emitida aos contribuintes que não apresentaram declaração de rendimentos, como foi o caso, pode, “em todos os casos”, ser corrigida. [...]. No caso dos autos, a liquidação ora impugnada não incidiu sobre os rendimentos reais e efetivos obtidos. Ora, mesmo no caso de contribuintes faltosos, a tributação em IRS não dispensa, nem permite dispensar, a quantificação direta e exata do rendimento sujeito a imposto. [...]. A AT dispunha dos elementos necessários à correta determinação do rendimento real e efetivamente obtido no ano em causa, uma vez que o IRS retido na fonte considerado na liquidação oficiosa corresponde, ao cêntimo, à soma de todas as retenções discriminada nos recibos verdes e nos de vencimento de 2015. Porém, o rendimento global considerado pela AT não corresponde ao rendimento real e efetivamente obtido sobre o qual incidiram essas retenções que a liquidação oficiosa não deixou de contemplar. Isto é, a AT fixou um rendimento global de **225.152,80 Euros**, Porém, se ao valor dos salários, de 42.000 Euros, somarmos o dos rendimentos líquidos da categoria B determinado nos termos do n.º 1, b), do artigo 31.º do Código do IRS, que se queda em 135.000 Euros (= 180.000 * 0,75), obtemos um rendimento global de **177.000 Euros**. Logo, a liquidação aqui impugnada está ferida de ilegalidade, por errónea quantificação dos rendimentos.*

Os Requerentes dizem ainda no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Constitui um imperativo constitucional que o IRS tenha em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. O quociente conjugal (“splitting”) afigura-se justamente um corolário desse imperativo constitucional [...]. A falta de entrega da declaração não convola em definitiva a tributação do rendimento do contribuinte faltoso como se solteiro ele fosse e filhos não tivesse, desatendendo irremediavelmente à sua situação pessoal e familiar. Com efeito, o erro relativo à composição do agregado familiar é naturalmente suscetível de ser corrigido nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 76.º do Código do IRS. [...]. No caso dos autos, a AT não pode dizer que desconhecia a concreta situação pessoal e familiar do 1.º requerente, desde logo porque as retenções na fonte sobre os seus salários foram feitas de acordo com a sua situação de “casado” com “dois dependentes”. Porém, a liquidação aqui em causa não aplicou o quociente familiar previsto no artigo 69.º do CIRS, nem considerou qualquer dedução à coleta, designadamente a prevista no artigo 78.º-A do mesmo diploma relativa aos dependentes.*

No Pedido de Pronúncia Arbitral os Requerentes requerem, a final, *Termos em que, [...], deve a presente ação arbitral ser julgada integralmente provada e procedente, e por via disso anulada, por ser ilegal, a liquidação de IRS aqui impugnada.*

Na Resposta, a Requerida diz, [...]. *Os Requerentes vêm impugnar o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que teve por objeto o ato de Liquidação de IRS n.º 2018... de 10.05.2018 no valor de € 55.791,43, relativo ao ano de 2015. Como de seguida se passa a demonstrar não assiste qualquer fundamento à pretensão dos Requerentes [...].*

Mais diz a Requerida na Resposta, *Relativamente à matéria de facto com interesse para a boa decisão da causa a mesma encontra-se devidamente comprovada nos elementos que constituem o processo administrativo, que se junta em anexo e que aqui se dá por reproduzido para todos os devidos e legais efeitos, a qual, por não ter sido contestada pelos Requerentes, deve ser considerada assente em matéria de probatório.*

Continua a Requerida na Resposta, *Aqui chegados cumpre salientar que a interpretação que os Requerentes fazem da lei fiscal, é uma interpretação que, não só não tem qualquer correspondência com o texto da lei, como viola frontalmente o sentido e o alcance com o estabelecido no Código do IRS. Ao abrigo do princípio da imparcialidade e da legalidade, a Administração Tributária tem de praticar os atos tributários de acordo com as normas legais aplicáveis ao caso concreto, o que fez na situação sub judice. Verifica-se, pois, no caso em apreço, que a Autoridade Tributária se limitou a cumprir, de acordo com o princípio da legalidade previsto no artigo 266.º da Constituição e concretizado no artigo 55.º LGT o determinado em sede tributação do rendimento das pessoas singulares. Destarte, o ato em crise não padece de qualquer ilegalidade pelo que se impugna por infundado todo o alegado no Pedido de Pronúncia Arbitral que contrarie o supra exposto, devendo decidir-se a final que os atos impugnados não padecem dos vícios que lhe foram assacados nem de nenhuns outros.*

Pede, a final, a Requerida, na Resposta, o seguinte: *Nos termos supra expostos, e nos demais de direito que [...], deve ser julgado improcedente o pedido de pronúncia arbitral, e em consequência ser a Requerida absolvida dos pedidos. Tudo com as devidas e legais consequências.*

Nas Alegações, a Requerida invocou o seguinte: *A Requerida considera que se verifica no âmbito dos presentes autos a exceção de conhecimento oficioso da incompetência do tribunal arbitral. [...]. Pelo exposto, verifica-se, no caso concreto, uma exceção dilatória que se traduz na incompetência material do tribunal arbitral, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo determinar a absolvição da Entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, o que desde já se requer.*

Notificados para o efeito, os Requerentes apresentaram requerimento onde referem, a final, o seguinte: *Termos em que se conclui como na petição inicial, devendo a exceção deduzida ser julgada improcedente e a ação prosseguir os seus demais termos até final.*

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 6 de Janeiro de 2020 e posteriormente notificado à Requerida.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como Árbitro do Tribunal Arbitral Singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 27 de Fevereiro de 2020, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, 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 Singular foi constituído em 6 de Julho de 2020.

Em 7 de Julho de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Tendo sido constituído o Tribunal Arbitral, notifique-se, nos termos do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária para, no prazo de 30 (trinta) 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 10 de Setembro de 2020, a Requerida apresentou Resposta e Processo Administrativo.

Em 18 de Setembro de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Os Requerentes apresentaram o seu Pedido de Pronúncia Arbitral. No Pedido de Pronúncia Arbitral os Requerentes requerem as declarações de parte do 1.º requerente e a inquirição da testemunha C..., contabilista certificada, a apresentar. A Requerida apresentou a sua Resposta e juntou o Processo Administrativo. Na Resposta a Requerida diz o seguinte:*

46.º *A prova sobre a matéria em causa nos presentes autos consta efetuada através dos documentos juntos pela Requerente e no processo administrativo junto pela Requerida. 47.º Na falta de prova documental apta a sustentar os factos alegados pela Requerente quando a mesma está legalmente prevista e é possível, não deve ser julgada admissível a produção de prova testemunhal pois a mesma não deve (nem pode) substituir a prova documental, 48.º Neste sentido veja-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 22-03-2018, n.º de Processo: 06524/13 ou o Tribunal Central Administrativo Norte no processo n.º 00248/06.4BEVIS. 49.º Assim, embora o tribunal tenha, em princípio, de admitir todos os meios de prova que as partes ofereçam – posto que em processo tributário de impugnação são, em regra, admitidos todos os meios gerais de prova (artigo 115.º do CPPT) – pode recusar a sua produção caso exista norma legal que limite ou proíba determinado meio de prova ou julgue que as **provas oferecidas são manifestamente impertinentes, inúteis ou desnecessárias**. 50.º O direito à prova no procedimento e no processo tributário existe e é objeto de uma tutela muito forte, mas não constitui um direito absoluto, pois que o legislador ordinário estabeleceu limites e indicou critérios precisos de restrição do uso de meios de prova em relação a factos determinados, como acontece com o artigo 392.º do Código Civil. 51.º Em suma, compete ao juiz examinar, em cada processo judicial ou arbitral, se é legalmente permitida a produção dos meios de prova oferecidos pelas partes, e, no caso afirmativo, aferir da necessidade da sua produção em face das questões colocadas, sabido que a “instrução” tem por objeto os factos controvertidos e relevantes para o exame e decisão da causa tendo em conta as várias soluções plausíveis da questão de direito. 52.º Não se alcança, pois, no caso em apreço, nem a utilidade da inquirição de testemunhas, nem a realização do depoimento de parte uma vez que estas apenas poderão corroborar a matéria de facto que já resulta dos referidos documentos, sendo*

por demais evidente a sua redundância e inutilidade. 53.º Caso assim não se entenda, deve a Requerente ser convidada, nos termos do consignado no art.º 410.º do CPC, a indicar a matéria de facto cuja prova pretende efetuar através da inquirição das testemunhas arroladas. Antes de mais e de harmonia com o Princípio do Contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às Partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo, e do Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, **notifiquem-se os Requerentes para, no prazo de 10 (dez) dias, informar o Tribunal Arbitral Singular se, face às posições das Partes, assumidas nos Articulados, mantém interesse na prova por declarações de parte e na prova testemunhal (por inquirição de testemunha) por si indicadas no Pedido de Pronúncia Arbitral, ou se prescindem das mesmas. Mantendo-se o interesse dos Requerentes, deverão estes, no mesmo prazo, indicar, relativamente ao 1.º Requerente (declarações de parte) e à testemunha (inquirição), quais os concretos pontos do Requerimento Inicial que serão objeto daqueles tipos de prova. Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes.**

Em 16 de Outubro de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Os Requerentes apresentaram o seu Pedido de Pronúncia Arbitral. Em 18 de Setembro de 2020 o Tribunal Arbitral Singular proferiu Despacho Arbitral onde referiu: [...]* Antes de mais e de harmonia com o Princípio do Contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às Partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo, e do Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, **notifiquem-se os Requerentes para, no prazo de 10 (dez) dias, informar o Tribunal Arbitral Singular se, face às posições das Partes, assumidas nos Articulados, mantém interesse na prova por declarações de parte e na prova testemunhal (por inquirição de testemunha) por si indicadas no Pedido de Pronúncia Arbitral, ou se prescindem das mesmas. Mantendo-se o interesse dos Requerentes, deverão estes, no mesmo prazo, indicar, relativamente ao 1.º Requerente (declarações de parte) e à testemunha (inquirição), quais os concretos pontos do Requerimento Inicial que serão objeto daqueles tipos de prova. Os Requerentes apresentaram requerimento onde dizem: O 1.º Requerente e a testemunha C... deverão responder aos factos alegados nos artigos 4.º, 5.º, 7.º e 8.º da petição inicial. À partida, não prescindem nesta fase processual da produção de prova assim requerida, uma vez que a**

*decisão de a dispensar pode influir de forma decisiva no exame e decisão da causa. A Requerida apresentou requerimento onde diz, a final: Assim, salvo melhor opinião, face aos documentos juntos aos autos, conclui-se pela inutilidade da realização de diligência de produção de prova testemunhal. A Requerida não apresentou prova testemunhal. Nos termos do n.º 2 do artigo 6.º-A da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, com a redação dada pela Lei n.º 16/2020, de 29 de Maio, **As audiências de discussão e julgamento, bem como outras diligências que importem inquirição de testemunhas, realizam-se: a) Presencialmente e com a observância do limite máximo de pessoas e demais regras de segurança, de higiene e sanitárias definidas pela Direção-Geral da Saúde (DGS); ou b) Através de meios de comunicação à distância adequados, nomeadamente teleconferência, videochamada ou outro equivalente, quando não puderem ser feitas nos termos da alínea anterior e se for possível e adequado, designadamente se não causar prejuízo aos fins da realização da justiça, embora a prestação de declarações do arguido ou de depoimento das testemunhas ou de parte deva sempre ser feita num tribunal, salvo acordo das partes em sentido contrário ou verificando-se uma das situações referidas no n.º 4. Nos termos do n.º 4 do artigo 6.º-A da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, com a redação dada pela Lei n.º 16/2020, de 29 de Maio, Em qualquer das diligências previstas nos n.os 2 e 3, as partes, os seus mandatários ou outros intervenientes processuais que, comprovadamente, sejam maiores de 70 anos, imunodeprimidos ou portadores de doença crónica que, de acordo com as orientações da autoridade de saúde, devam ser considerados de risco, não têm obrigatoriedade de se deslocar a um tribunal, devendo, em caso de efetivação do direito de não deslocação, a respetiva inquirição ou acompanhamento da diligência realizar-se através de meios de comunicação à distância adequados, designadamente teleconferência, videochamada ou outro equivalente, a partir do seu domicílio legal ou profissional. De harmonia com o Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, este Tribunal Arbitral Singular, depois de ter obtido a disponibilidade do CAAD para o efeito, designa o dia 20 de Novembro de 2020, pelas 10 horas, para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT). A reunião será realizada, presencialmente, nas instalações do CAAD, em Lisboa. Sem prejuízo, entende o Tribunal Arbitral Singular que o Mandatário dos Requerentes e as Juristas designadas pela AT (aqui Requerida) poderão participar na reunião através dos***

*meios de comunicação à distância adequados (videochamada), disponibilizados pelo CAAD. Para o efeito, notificam-se as Partes para, no prazo de 5 (cinco) dias, informarem o Tribunal Arbitral Singular de que forma pretendem participar na reunião. Como ensina Jorge Lopes de Sousa, in Guia da Arbitragem Tributária, 3.ª Edição, 2017, Almedina, As testemunhas a inquirir em processos arbitrais **deverão ser apresentadas pelas partes**, como está insito no n.º 2 do artigo 2.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), ao estabelecer que os “encargos com a produção de prova são suportados **diretamente** pelas partes”. Na reunião será ouvida a testemunha indicada pelos Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral. **A testemunha é a apresentar pelos Requerentes e será ouvida, presencialmente, nas instalações do CAAD, em Lisboa. Na Reunião será também ouvido o 1.º Requerente (declarações de parte), também a apresentar pelos Requerentes e será ouvido, presencialmente, nas instalações do CAAD, em Lisboa. O Mandatário dos Requerentes e as Juristas designadas pela AT, aqui Requerida, devem estar preparados para alegar oralmente, sem prejuízo de as Partes acordarem em alegações escritas. Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes.***

Em 19 de Outubro de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Em 16 de Outubro de 2020 a Requerida apresentou requerimento nos seguintes termos: A **Autoridade Tributária e Aduaneira**, entidade Requerida nos autos de processo arbitral à margem referenciados, em aditamento ao seu requerimento de 09.10.2020 vem requerer, caso o Tribunal não conclua, pela inutilidade da realização de diligência de produção de prova testemunhal conforme antes se requereu, ao abrigo dos melhores interesses da celeridade e de gestão processual, e por considerar estarem devidamente salvaguardado os interesses das partes, 1.º O aproveitamento da prova produzida no processo arbitral n.º 364/2019-T com decisão arbitral de improcedência de 07.07.2020 dada a similitude deste processo com os presentes autos: são os mesmos requerentes, os mesmos factos, o mesmo enquadramento jurídico, o mesmo pedido, diferindo unicamente no período tributário a que se reportam. De harmonia com o Princípio do Contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às Partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo, e do Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, **notifiquem-se os Requerentes para, no prazo de 5 (cinco) dias, se***

*pronunciarem, dizendo o que tiverem por conveniente, sobre o requerimento apresentado pela Requerida em 16 de Outubro de 2020. **Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes.***

Em 29 de Outubro de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Em 16 de Outubro de 2020 o Tribunal Arbitral Singular proferiu Despacho Arbitral onde referiu: [...]. **De harmonia com o Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, este Tribunal Arbitral Singular, depois de ter obtido a disponibilidade do CAAD para o efeito, designa o dia 20 de Novembro de 2020, pelas 10 horas, para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT). A reunião será realizada, presencialmente, nas instalações do CAAD, em Lisboa. [...]. Na reunião será ouvida a testemunha indicada pelos Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral. A testemunha é a apresentar pelos Requerentes e será ouvida, presencialmente, nas instalações do CAAD, em Lisboa. Na Reunião será também ouvido o 1.º Requerente (declarações de parte), também a apresentar pelos Requerentes e será ouvido, presencialmente, nas instalações do CAAD, em Lisboa. [...]. Em 19 de Outubro de 2020 o Tribunal Arbitral Singular proferiu Despacho Arbitral onde referiu: Em 16 de Outubro de 2020 a Requerida apresentou requerimento nos seguintes termos: A **Autoridade Tributária e Aduaneira**, entidade Requerida nos autos de processo arbitral à margem referenciados, em aditamento ao seu requerimento de 09.10.2020 vem requerer, caso o Tribunal não conclua, pela inutilidade da realização de diligência de produção de prova testemunhal conforme antes se requereu, ao abrigo dos melhores interesses da celeridade e de gestão processual, e por considerar estarem devidamente salvaguardado os interesses das partes, 1.º O aproveitamento da prova produzida no processo arbitral n.º 364/2019-T com decisão arbitral de improcedência de 07.07.2020 dada a similitude deste processo com os presentes autos: são os mesmos requerentes, os mesmos factos, o mesmo enquadramento jurídico, o mesmo pedido, diferindo unicamente no período tributário a que se reportam. De harmonia com o Princípio do Contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às Partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo, e do Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, **notifiquem-se os Requerentes para, no prazo de 5 (cinco) dias, se pronunciarem, dizendo o que tiverem por*****

conveniente, sobre o requerimento apresentado pela Requerida em 16 de Outubro de 2020. Os Requerentes apresentaram requerimento onde referem: [...]. Os Requerentes não se opõem ao aproveitamento extraprocessual da prova produzida no processo n.º 364/2019-T, conforme requerido pela AT, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 421.º CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) RJAT. Não obstante, mantêm o interesse na prova testemunhal e por declarações de parte nos termos do seu requerimento incorporado nos autos em 2.10.2020, que aqui renovam, uma vez que os factos que então indicou não são os mesmos sobre os quais incidiu a prova no processo arbitral n.º 364/2019-T. [...]. **Conforme determinado por este Tribunal Arbitral Singular no Despacho Arbitral datado de 16 de Outubro de 2020 está designado o dia 20 de Novembro de 2020, pelas 10 horas, para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT). A reunião será realizada nos termos indicados no referido Despacho Arbitral de 16 de Outubro de 2020. Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes.**

Em 20 de Novembro de 2020, realizou-se a reunião, nos termos do artigo 18.º do RJAT. Nesta reunião procedeu-se à inquirição da testemunha apresentada pelos Requerentes (a Requerida não apresentou prova testemunhal) e às declarações de Parte (no caso, do 1.º Requerente).

Em 26 de Novembro de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Em 25 de Novembro de 2020 a Requerente B... apresentou requerimento a requerer prazo suplementar de 5 (cinco) dias para juntar procuração. **Notifique-se a Requerente B... para, no prazo de 5 (cinco) dias, juntar a procuração.** Em 20 de Novembro de 2020 realizou-se Reunião nos termos do artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT). Ficou determinado (conforme ata): O Tribunal notificou os Requerentes e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias, sendo que o prazo para a Requerida começará a contar com a notificação da junção das alegações dos Requerentes ou do termo do prazo a estes concedidos, tendo a Requerida prescindido do seu prazo de vista, podendo pronunciar-se sobre os documentos juntos na reunião no prazo das suas alegações. Ficou também determinado (conforme ata): O Tribunal, em cumprimento do disposto no artigo 18.º n.º 2 do RJAT, deliberou que a decisão final será proferida até ao fim do prazo fixado no artigo 21.º do RJAT. O Tribunal Arbitral foi constituído*

no dia 6 de Julho de 2020. Nos termos do n.º 1 do artigo 21.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), **A decisão arbitral deve ser emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral.** Nos termos do artigo 15.º do RJAT, O processo arbitral tem início na data da constituição do Tribunal Arbitral, [...]. Nos termos do n.º 2 do artigo 21.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), **O Tribunal Arbitral pode determinar a prorrogação do prazo referido no número anterior por sucessivos períodos de dois meses, com o limite de seis meses, comunicando às partes essa prorrogação e os motivos que a fundamentam.** Tendo em conta, por um lado, que foi determinado na Reunião do dia 20 de Novembro de 2020 o prazo de 15 (quinze) dias para alegações (escritas) sucessivas das Partes e, por outro, as férias judiciais entre 22 de Dezembro de 2020 e 3 de Janeiro de 2021, **este Tribunal Arbitral Singular determina a prorrogação, nos termos e para os efeitos do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, por dois meses, do prazo para a emissão e notificação da Decisão Arbitral a que se refere o n.º 1 do mesmo artigo 21.º do RJAT.** Nos termos do n.º 3 do artigo 11.º do Código Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral – [...] – deve comunicar ao Conselho Deontológico a prorrogação do prazo a que alude ao artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro, bem como os motivos que a fundamentaram. **Cumpra-se o disposto no n.º 3 do artigo 11.º do Código Deontológico, notificando-se o Conselho Deontológico da prorrogação do prazo por 2 meses. Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes.**

As Partes apresentaram alegações.

Em 6 de Janeiro de 2021, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *A Requerida apresentou alegações. Nas alegações apresentadas, a Requerida vem dizer: [...] A Requerida considera que se verifica no âmbito dos presentes autos a exceção de conhecimento oficioso da incompetência do tribunal arbitral. [...]. Pelo exposto, verifica-se, no caso concreto, uma exceção dilatória que se traduz na incompetência material do tribunal arbitral, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo determinar a absolvição da Entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, o que desde já se requer. [...]. De harmonia com o Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, bem como do Princípio do Contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade*

conferida às Partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo, notifiquem-se os Requerentes para, no prazo de 10 (dez) dias, se pronunciarem, dizendo o que tiverem por conveniente sobre a questão da exceção de conhecimento oficioso da incompetência do tribunal arbitral invocada pela Requerida nas alegações. Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes.

Os Requerentes apresentaram requerimento.

O Tribunal Arbitral Singular é competente e foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de Facto

2.1 Factos Provados

Analizada a prova produzida no âmbito do presente Processo Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular considera provados, com relevo para a presente Decisão Arbitral, os seguintes factos:

- A. Os Requerentes são casados entre si desde 19 de Agosto de 1995 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, declarações do 1.º Requerente, A... e depoimento da testemunha C...).
- B. Os Requerentes tinham, em 2015, dois dependentes a seu cargo, D... e E..., seus filhos menores de 25 anos, com quem viviam em comunhão de habitação (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, declarações do 1.º Requerente, A... e depoimento da testemunha C...).
- C. Em 2015, o Requerente A... estava coletado (junto da Autoridade Tributária) na categoria B (Regime Simplificado) de IRS - CAE Principal 96093 - OUTRAS ACTIVIDADES DE SERVIÇOS PESSOAIS DIVERSAS, N.E. (conforme Resposta, Pedido de Pronúncia Arbitral e depoimento da testemunha C...).
- D. No ano de 2015 o Requerente A... emitiu, no Portal das Finanças, à F..., Lda., NIF ..., as seguintes Faturas-Recibo (atividade exercida: Outras Actividades de Serviços Pessoais Diversos, N.E.; descrição: honorários; IRS: a taxa de 25% - art.º 101.º, n.º

- 1): Fatura-Recibo n.º 42 em 29/01/2015, Fatura-Recibo n.º 43 em 27/02/2015, Fatura-Recibo n.º 44 em 31/03/2015, Fatura-Recibo n.º 45 em 29/04/2015, Fatura-Recibo n.º 46 em 29/05/2015, Fatura-Recibo n.º 47 em 29/06/2015, Fatura-Recibo n.º 48 em 29/07/2015, Fatura-Recibo n.º 49 em 29/08/2015, Fatura-Recibo n.º 50 em 29/09/2015, Fatura-Recibo n.º 51 em 29/10/2015, Fatura-Recibo n.º 52 em 29/11/2015 e Fatura-Recibo n.º 53 em 30/12/2015 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- E. No ano de 2015 o Requerente A... recebeu rendimentos brutos de trabalho independente (categoria B) no valor de € 180.000,00, aos quais foram deduzidas retenções na fonte de IRS no valor de € 45.000,00 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Resposta, Processo Administrativo, declarações do 1.º Requerente, A... e depoimento da testemunha C...).
- F. Os rendimentos de trabalho independente (categoria B) do Requerente A... (referidos em E. do 2.1. dos Factos Provados) referem-se a honorários por “Outras Atividades de Serviços Pessoais Diversas, N.E.” (como consultor financeiro) prestados pelo Requerente A... à F..., Lda., NIF ... (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Processo Administrativo, declarações do 1.º Requerente, A... e depoimento da testemunha C...).
- G. As retenções na fonte no valor de € 45.000,00 (referidas em E. do 2.1. dos Factos Provados) sobre o valor de € 180.000,00 (referido em E. do 2.1. dos Factos Provados) foram feitas pela F..., Lda., NIF ..., à taxa de 25%, para rendimentos decorrentes de atividades profissionais (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Resposta, Processo Administrativo e depoimento da testemunha C...).
- H. A F..., Lda., NIF ... entregou a Modelo 10 para o ano de 2015, declarando que efetuou, ao Requerente A..., retenções na fonte em sede de IRS, da categoria B, no valor de € 45.000,00, sobre o valor de € 180.000,00 (conforme Resposta).
- I. O Requerente A... não é (nem era em 2015) sócio da F..., Lda., NIF ... (conforme documentos juntos na reunião realizada no âmbito destes Autos Arbitrais, declarações do 1.º Requerente, A... e depoimento da testemunha C...).

- J. A F..., Lda., NIF ... não era, em 2015, tributada de acordo com o regime da transparência fiscal (conforme documentos juntos na reunião realizada no âmbito destes Autos Arbitrais e depoimento da testemunha C...).
- K. O Requerente A... era, no ano de 2015, trabalhador (colaborador PT...) da G..., Lda., NIF ... (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Processo Administrativo, declarações do 1.º Requerente, A... e depoimento da testemunha C...).
- L. No ano de 2015 o Requerente A... recebeu rendimentos brutos de trabalho dependente – salários/ vencimentos (categoria A) no valor de € 42.000,00, aos quais foram deduzidas retenções na fonte de IRS de € 11.298,00 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Resposta, Processo Administrativo, declarações do 1.º Requerente, A... e depoimento da testemunha C...).
- M. As retenções na fonte no valor de € 11.298,00 (referidas em L. do 2.1. dos Factos Provados) sobre o valor de € 42.000,00 (referido em L. do 2.1. dos Factos Provados) foram feitas pela G..., Lda., NIF ..., à taxa aplicável aos “trabalhadores dependentes, casados com 2 (dois) dependentes” (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Resposta, Processo Administrativo e depoimento da testemunha C...).
- N. No ano de 2015 o Requerente A... recebeu também rendimentos brutos de trabalho dependente, não sujeitos a retenção na fonte, no valor de € 3.152,80 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Resposta).
- O. A G..., Lda., NIF... entregou a DMR para o ano de 2015, declarando que efetuou ao Requerente A..., retenções na fonte em sede de IRS, da categoria A, no valor de € 11.298,00 (conforme Resposta).
- P. Em 2015 o Requerente A... não obteve outros rendimentos (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Resposta, declarações do 1.º Requerente, A... e depoimento da testemunha C...).
- Q. Em 2015 a Requerente B... não obteve rendimentos (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Resposta, declarações do 1.º Requerente, A... e depoimento da testemunha C...).

- R. Em 2015, os filhos dos Requerentes não obtiveram rendimentos (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Resposta, declarações do 1.º Requerente, A... e depoimento da testemunha C...).
- S. Os Requerentes não apresentaram a Declaração de IRS (Modelo 3) relativa ao ano de 2015 (conforme Pedido de Pronúncia Arbitral, documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Resposta, declarações do 1.º Requerente, A... e depoimento da testemunha C...).
- T. Em 10 de Maio de 2018, a Autoridade Tributária emitiu a liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) n.º 2018..., datada de 10 de Maio de 2018, relativa ao ano de 2015, no valor de € 55.791,43, incluindo juros compensatórios (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Resposta e Processo Administrativo).
- U. A liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 10 de Maio de 2018, relativa ao ano de 2015, no valor de € 55.791,43, incluindo juros compensatórios (referida em T. do 2.1. dos Factos Provados) tinha o dia 20 de Julho de 2018 como data limite de pagamento (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Resposta).
- V. Por decisão datada de 19 de Junho de 2018, foi aplicada aos Requerentes coima por falta de entrega da declaração periódica de rendimentos – IRS Mod. 3, relativa ao ano de 2015, decisão esta que foi notificada aos Requerentes em 25 de Junho de 2018 (conforme documentos juntos na Reunião realizada no âmbito dos presentes Autos Arbitrais e depoimento da testemunha C...).
- W. Em 4 de Junho de 2019, os Requerentes apresentaram Pedido de Revisão Oficiosa onde, a final, requereram: *Nestes termos deve o presente pedido de revisão oficiosa proceder conforme vem alegado e devidamente provado, e por via disso revogada a liquidação de IRS aqui em causa, com todas as consequências legais* (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- X. Os Requerentes regularizaram, junto da Autoridade Tributária, o valor de € 55.791,43, correspondente à liquidação de IRS n.º..., datada de 10 de Maio de 2018, relativa ao ano de 2015 (referida em T. do 2.1. dos Factos Provados) em 12 de

Setembro de 2019, extinguindo o processo executivo relativo à liquidação oficiosa de IRS n.º 2018..., datada de 10 de Maio de 2018 (referida em T. do 2.1. dos Factos Provados), relativa ao ano de 2015 (conforme Resposta e depoimento da testemunha C...).

- Y. Em 13 de Dezembro de 2019, os Requerentes foram notificados da Decisão Final da Reclamação Graciosa por eles apresentada relativamente à liquidação de IRS do ano de 2017, Decisão essa que refere: [...] *Parece-nos que a liquidação se mostra correta em face dos elementos declarados pelas entidades pagadoras dos rendimentos auferidos pelo Sujeito Passivo, não tendo apenas sido apenas auferido pelo reclamante o montante alegado de 42.000€, mas sim, de 47.775,25€, pois, não apresentou qualquer justificação para o montante de 5.775,25€, não serem declarados e não serem sujeitos a tributação. Não obstante, as liquidações se mostrarem legais, parece-nos, no entanto, em face dos documentos apresentados pelo sujeito passivo relativamente à situação pessoal, ser o pedido de deferir parcialmente, no sentido de a liquidação ser corrigida em face da sua situação pessoal e familiar. [...]. Face ao acima exposto, conclui-se pelo deferimento parcial do pedido, no sentido de ser corrigida a situação familiar do Sujeito Passivo (conforme documentos juntos na Reunião realizada no âmbito dos presentes Autos Arbitrais e depoimento da testemunha C...).*
- Z. Em 3 de Janeiro de 2020 deu entrada o Pedido de Pronúncia Arbitral em causa nos presentes Autos Arbitrais (conforme informação no Sistema de Gestão Processual do CAAD).

2.2 Factos Não Provados

Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

2.3 Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, nos documentos juntos pelas Partes ao presente Processo Arbitral, incluindo o Processo Administrativo e os documentos juntos na reunião que foi realizada no âmbito do presente

Processo Arbitral e na prova testemunhal e a prova por declarações de parte (1.º Requerente, A...) produzidos na referida reunião que foi realizada no âmbito do presente Processo Arbitral.

A testemunha apresentada pelos Requerentes, C..., inquirida no âmbito do presente Processo Arbitral aparentou depor com isenção e de forma independente, com verdade e com conhecimento dos factos que relatou.

O 1.º Requerente, A... (Parte), em declarações de parte, também aparentou depor com verdade, coerência e com conhecimento dos factos que relatou.

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, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

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, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, conforme 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 e a prova documental junta aos presentes Autos Arbitrais, incluindo o Processo Administrativo e os documentos juntos pelos Requerentes na reunião realizada no âmbito destes Autos Arbitrais, a prova testemunhal produzida e a prova por declarações de parte produzida, consideraram-se provados, com relevo para a presente Decisão Arbitral, os factos acima elencados (indicados no 2.1. Factos Provados).

3. Matéria de Direito (fundamentação)

3.1. Exceção (incompetência do Tribunal Arbitral)

Nos termos do n.º 1 do artigo 608.º do CPC, aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, [...] *a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica.*

Diz a Requerida na Resposta, *Os Requerentes vêm impugnar o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa¹ que teve por objeto o ato de Liquidação de IRS n.º 2018 ... de 10.05.2018 no valor de € 55.791,43, relativo ao ano de 2015.*

Nas Alegações, a Requerida diz o seguinte: [...] *A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, Requerida nos autos à margem identificados, notificada da apresentação das alegações do Requerente, vem dizer o seguinte: 1.º A Requerida considera que se verifica no âmbito dos presentes autos a exceção de conhecimento oficioso da incompetência do tribunal arbitral². 2.º *O processo arbitral tributário encontra-se estabelecido por referência e com objeto em tudo semelhante ao processo de impugnação judicial, em relação à qual «deve constituir um meio processual alternativo».* 3.º *A referida circunstância é evidente perante o disposto na Lei de Autorização Legislativa ao abrigo da qual foi constituída a arbitragem tributária «como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária».* Ora acontece que, 4.º O ato que constitui o objeto do pedido de pronúncia arbitral sub judice consubstancia-se no ato tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa³. 5.º Ora o ato a impugnado não contém a apreciação da sua legalidade por parte da administração tributária⁴. 6.º Estamos perante um ato administrativo em matéria tributária que, - por não apreciar ou discutir a legalidade do ato de liquidação, - não pode ser sindicável através de impugnação judicial, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT⁵. 7.º *Neste sentido, atente-se ao doutrinado por Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, 2011, p. 54: «no que concerne aos atos proferidos em processo de revisão oficiosa [...] a impugnação judicial só será o meio processual adequado quando o ato a impugnar**

¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*contiver efectivamente a apreciação da legalidade do ato de liquidação» (destaques nossos). 8.º Desenvolve o mesmo Autor, obra e locais citados, que: «Se no ato praticado em processo desses tipos não se chegou a apreciar a legalidade de um ato de liquidação, **por haver qualquer obstáculo a tal conhecimento (como a intempestividade ou a ilegitimidade do requerente ou recorrente)**⁶, o meio de impugnação adequado será a acção administrativa especial, como decorre do preceituado no n.º 2 deste art. 97.º, pois se tratará de um ato que não aprecia a legalidade de um ato de liquidação» (destaques nossos). 9.º Subsequentemente, atento o exposto, constata-se que a sindicância do ato em questão está fora do âmbito das matérias susceptíveis de apreciação em sede arbitral, conforme resulta do artigo 2.º do RJAT, e como, de resto, tem decidido a jurisprudência arbitral perante circunstâncias semelhantes. 10.º Assim, a título exemplar, veja-se que, no processo arbitral tributário n.º 244/2013-T, terminou-se por concluir que: «Neste contexto fáctico, a interpretação a fazer da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa é a de que nela apenas se abordou abstractamente a questão da tributação das actividades referidas na alínea h) da matéria de fato fixada, mas não se tomou qualquer posição sobre a sua aplicação às operações alegadamente referidas nas facturas em causa nem sobre os montantes que se poderiam considerar terem sido indevidamente liquidados. 11.º E, ainda, em sentido idêntico, o acórdão arbitral proferido no âmbito do processo n.º 613/2014-T, cujo excerto se transcreve: «[...] Não se encontra, assim, na referida informação, que consubstancia a fundamentação do ato de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa, qualquer referência à concreta legalidade dos atos de autoliquidação, designadamente uma apreciação da correspondência à realidade dos valores indicados pelo Requerente ou um juízo em sentido positivo ou negativo sobre a legalidade substancial das pretensões do Requerente, tomando-se apenas posição sobre a tempestividade do pedido, à face do artigo 78.º da LGT e dos artigos 23.º, 78.º e 98.º do CIVA. 12.º Sendo assim, face às normas que limitam a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no Centro de Arbitragem Administrativa à apreciação da legalidade de atos de decisão de pedidos de revisão oficiosa que comportem efetivamente a apreciação legalidade de atos de liquidação, o que não se verifica no caso em apreço. 13.º Donde se conclui necessariamente pela*

⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*incompetência deste Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade do ato de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa. 14.º A confirmar este entendimento estão, entre outras, as decisões proferidas no CAAD nos processos n.º 48/2012-T, 51/2012-T, 73/2012-T, 236/2013-T, 603/2014-T, 669/2015-T, 584/2016-T, 8/2017-T – e 707/2020 todas julgadas a favor da Requerida. 15.º Veja-se a recente decisão arbitral n.º 707/2019-T, cujo tribunal arbitral foi presidido pelo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa: À face deste critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa, os actos proferidos em procedimentos de revisão oficiosa de actos de autoliquidação apenas poderão ser impugnados através de processo de impugnação judicial quando comportem a apreciação da legalidade destes actos de autoliquidação. Se o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação não comporta a apreciação da legalidade deste será aplicável a acção administrativa para o impugnar. Trata-se de um critério de distinção dos campos de aplicação dos referidos meios processuais de duvidosa justificação, mas o certo é que é o que resulta do teor das alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT e tem vindo a ser uniformemente adotado pelo Supremo Tribunal Administrativo. (5)1 **(NOTA1** No sentido de o meio processual adequado para conhecer da legalidade de acto de decisão de procedimento de revisão oficiosa de acto de liquidação ser a acção administrativa (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do art. 191.º do CPTA) se nessa decisão não foi apreciada a legalidade do acto de liquidação, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20-5-2003, processo n.º 638/03; de 8-10-2003, processo n.º 870/03; de 15-10-2003, processo n.º 1021/03; de 24-3-2004, processo n.º 1588/03, de 6-11-2008, processo n.º 357/08). Por outro lado, esta constatação de que há sempre um meio impugnatório processual adequado para impugnar contenciosamente o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação, conduz, desde logo, à conclusão de que não se está perante uma situação em que no processo judicial tributário pudesse ser utilizada a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, pois a sua aplicação no contencioso tributário tem natureza residual, uma vez que essas acções «apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efetiva do direito ou interesse legalmente protegido» (artigo 145.º, n.º 3, do CPPT). Uma outra conclusão que permite a referida delimitação dos campos de aplicação do processo de*

impugnação judicial e da acção administrativa é a de que, restringindo-se a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD ao campo de aplicação do processo de impugnação judicial, apenas se inserem nesta competência os pedidos de declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos autoliquidação que comportem a apreciação da legalidade destes atos. 16.º Pelo exposto, verifica-se, no caso concreto, uma exceção dilatória que se traduz na incompetência material do tribunal arbitral, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo determinar a absolvição da Entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, o que desde já se requer⁷.

Os Requerentes apresentaram requerimento nos seguintes termos: [...] **1.º** *Pela primeira vez e em sede de alegações finais, ocorreu à AT – porventura à minguada de melhor defesa – pedir agora a sua absolvição da instância, por considerar que este tribunal arbitral é incompetente para resolver o presente litígio. 2.º* *Defende assim a AT que “[o] ato que constitui o objeto do pedido de pronúncia arbitral sub judice consubstancia-se no ato tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa” e que “o ato a impugnado não contém a apreciação da sua legalidade por parte da administração tributária”, pelo que não seria este suscetível de impugnação arbitral. 3.º* *Para sustentar a sua tese, a AT recorre à doutrina do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa – mais precisamente, o seu comentário ao artigo 97.º do CPPT – e cita uma decisão arbitral do CAAD em que o Venerando Conselheiro foi árbitro-presidente. 4.º* *Com o devido respeito, a leitura que a AT faz dessa doutrina e dessa jurisprudência não é a correta nem permite sustentar a incompetência deste tribunal arbitral para julgar a presente causa. Senão vejamos, 5.º* **Da referida anotação ao CPPT apenas se retira que a impugnação judicial (ou arbitral) não será o meio adequado para requerer a anulação de ato proferido em processo de revisão oficiosa quando este não aprecie a legalidade do ato de liquidação subjacente, por haver qualquer obstáculo a tal conhecimento, como a intempestividade ou ilegitimidade do requerente ou recorrente**⁸. **6.º** *Da decisão arbitral no processo n.º 707/2019-T extrai-se doutrina idêntica, sendo de notar que em causa*

⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

nesses autos estava um pedido de revisão oficiosa indeferido pela AT, justamente, com fundamento na ilegitimidade da requerente. 7.º **Ora, a impugnação nos presentes autos tem por base o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS**⁹. 8.º Conforme ensina o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa: **“Nos casos de indeferimento tácito não há, obviamente, apreciação expressa da legalidade de acto de liquidação, mas, tratando-se de uma ficção de acto destinada a assegurar a impugnação contenciosa em meio processual que tem por objecto um acto de liquidação, o meio de impugnação adequado depende do conteúdo ficcionado**¹⁰” – cfr. decisão arbitral no processo n.º 809/2019-T, cuja doutrina é repetida no processo n.º 696/2019-T. 9.º E, continuando: “No caso de impugnação administrativa directa de um acto de liquidação (através de reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa), com fundamento na sua ilegalidade, o conteúdo ficcionado é de indeferimento do pedido que foi formulado, de anulação do acto de liquidação. **Isto é, fcciona-se que o pedido foi indeferido por ter sido dada resposta negativa a todas as questões de legalidade colocadas pelo Sujeito Passivo**¹¹. Por isso, presume-se o indeferimento tácito de meio de impugnação administrativa (reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa) que tem por objecto directo acto de liquidação se baseia em razões substantivas e não por razões formais” – Idem. 10.º Para depois concluir: **“De harmonia com o exposto, no caso em apreço, estando-se perante indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa, que tem por objecto directo acto de liquidação, é de considerar que o acto ficcionado conhece da legalidade de acto de liquidação e, por isso, o meio processual adequado para a sua impugnação contenciosa é o processo de impugnação judicial, nos termos das alíneas d) e para) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, de que é meio alternativo o processo arbitral**¹²” – Idem. 11.º Nos presentes autos o pedido de revisão oficiosa tem por objeto o ato de liquidação oficiosa de IRS de 2015 que os ora impugnantes consideravam (e consideram) ilegal. 12.º Não tendo havido pronúncia da AT passados quatro meses sobre o pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS, considera-se este tacitamente indeferido, nos termos e para os efeitos dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º LGT. 13.º Em conformidade com a jurisprudência que vimos citando, o

⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

indeferimento tácito ficciona a recusa pela AT das causas de ilegalidade que o contribuinte associa à liquidação oficiosa de IRS. 14.º Esta jurisprudência não se encontra, de resto, isolada. 15.º Vejam-se, por exemplo, os Acórdãos n.ºs 0420/09 e 01950/13, do STA reconhecendo ambos a possibilidade de impugnação judicial do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa. 16.º De igual modo, veja-se o Acórdão n.º 147/17.4BCLSB do TCAS, que declarou nula a decisão arbitral no processo n.º 8/2017-T – uma das decisões invocadas pela AT para defesa da sua tese – em que o tribunal arbitral não se julgou competente para apreciar o pedido de revisão oficiosa indeferido tacitamente. 17.º Refira-se ainda que a larga maioria das decisões arbitrais citadas pela AT – que na sua perspetiva permitem concluir pela incompetência do tribunal arbitral para apreciar os presentes autos – não incidia sobre situações de indeferimento tácito, mas sim de indeferimento expresso por motivos procedimentais variados (v.g. intempestividade). 18.º Conclui-se, assim, que o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apreciou, ainda que de modo ficcionado, a legalidade do ato de liquidação de IRS e, como tal, é suscetível de impugnação arbitral perante este tribunal. 19.º Quanto ao mais, os Requerentes reafirmam o exposto na p.i. e nas suas alegações, salientando novamente que recusar a tributação conjunta dos contribuintes casados – conforme defende a AT – pela simples razão de estes não terem expressado ab initio a sua opção por esse regime, implica uma restrição injustificada do disposto no artigo 76.º, n.º 4 do CIRS e equivale ao retomar da regra constante da anterior redação do artigo 59.º, n.º 2 alínea c) do CIRS, 20.º Regra essa que os tribunais tributários consideraram “inconstitucional por violação do princípio da capacidade contributiva” e que o legislador reconheceu criar uma “situação de injustiça na tributação” – cf. a decisão arbitral no processo 418/2018-T, inter alia, e o Relatório do OE 2017, bem como os artigos 21.º a 24.º das alegações finais. Termos em que se conclui como na petição inicial, devendo a exceção deduzida ser julgada improcedente e a ação prosseguir os seus demais termos até final.

Repete-se, **A Requerida considera que se verifica no âmbito dos presentes autos a exceção de conhecimento oficioso da incompetência do tribunal arbitral**^{13 14}.

Vejamos,

¹³ Conforme Alegações da Requerida.

¹⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, *A competência dos tribunais arbitrais compreende 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; b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.*

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, *O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado: 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.*

Nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, *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; b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação; c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal; d) Formação da presunção de indeferimento tácito; e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código; f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores. 2 - (Revogado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro) Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação.*

Nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 97.º do CPPT, *1 - O processo judicial tributário compreende: a) A impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta; b) A impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo; c) A impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações graciosas dos actos tributários; d) A impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação; e) A impugnação do agravamento à colecta aplicado, nos casos previstos na lei, em virtude da apresentação de reclamação ou recurso sem qualquer fundamento razoável; f) A impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais; g) A*

impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração tributária; h) As acções para o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária; i) As providências cautelares de natureza judicial; j) Os meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões; l) A produção antecipada de prova; m) A intimação para um comportamento; n) O recurso dos atos praticados na execução fiscal, no próprio processo ou, nos casos de subida imediata, por apenso; o) A oposição, os embargos de terceiros e outros incidentes, bem como a reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos; p) A acção administrativa, designadamente para a condenação à prática de ato administrativo legalmente devido relativamente a atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como para a impugnação ou condenação à prática de ato administrativo legalmente devido relativamente a outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação, e para a impugnação ou condenação à emissão de normas administrativas em matéria fiscal; q) Outros meios processuais previstos na lei. 2 - A acção administrativa é regulada pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos.

Nos termos do n.º 1 e n.º 5 do artigo 57.º da Lei Geral Tributária (LGT), *1 - O procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, devendo a administração tributária e os contribuintes abster-se da prática de actos inúteis ou dilatatórios. 5 - Sem prejuízo do princípio da celeridade e diligência, o incumprimento do prazo referido no n.º 1, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial.*

Continuemos,

Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere aqui o que diz a Decisão Arbitral no Processo (CAAD) n.º 809/2019-T, datada de 4 de Setembro de 2020, quando esta Decisão diz o seguinte: **2. Questão da incompetência material para apreciação da decisão da revisão oficiosa do ano/ exercício de 2015.** *A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro*

(RJAT). Refere-se nesta norma que a competência dos tribunais arbitrais compreende 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; b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais; (redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro). Para além da apreciação directa da legalidade de actos deste tipo, o facto de a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT fazer referência aos n.os 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de actos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, inclusivamente a reclamação graciosa, deixa perceber que serão abrangidos no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD todos os tipos de actos passíveis de serem impugnados através processo de impugnação judicial, abrangidos por aqueles n.os 1 e 2, desde que tenham por objecto um acto de um dos tipos indicados naquele artigo 2.º do RJAT. Aliás, esta interpretação no sentido da identidade dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral é a que está em sintonia com a referida autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se revela a intenção de o processo arbitral tributário constitua «um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária» (n.º 2). Mas, resulta do teor do artigo 2.º do RJAT que a arbitragem tributária não foi implementada quanto às matérias susceptíveis de serem objecto de acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, pois é manifesto que não se enquadram em qualquer das situações previstas. De qualquer forma, extrai-se também da referida autorização legislativa, designadamente da alínea a) do n.º 4 do referido artigo 124.º, ao fazer referência aos «actos administrativos que **comportem** a apreciação da legalidade de actos de liquidação», que não se pretendeu estender o âmbito da arbitragem tributária à apreciação de actos que, nos termos do CPPT, não podem ser objecto de impugnação judicial. Na verdade aquela expressão tem ínsita a exclusão dos «actos administrativos que **não comportem** a apreciação da legalidade de actos de liquidação» e das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT infere-se a regra de a impugnação de actos administrativos em matéria tributária ser feita, no processo judicial tributário, através

de impugnação judicial ou acção administrativa (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do artigo 191.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) conforme esses actos **comportem ou não comportem** a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação. ⁽¹⁾ (NOTA 1: ⁽¹⁾ No conceito de «liquidação», em sentido lato, englobam-se todos os actos que se reconduzem a aplicação de uma taxa a uma determinada matéria colectável e, por isso, também os actos de retenção na fonte (para além dos de autoliquidação e pagamento por conta, que não interessam para a decisão do presente processo). Porém, como excepção a esta regra de delimitação dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa poderão considerar-se os casos de impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, independentemente do seu conteúdo, pelo facto de a utilização do processo de impugnação judicial ter sido prevista numa norma especial, que é o n.º 2 do artigo 102.º do CPPT, actualmente revogado, de que se pode depreender que a impugnação judicial é sempre utilizável. ⁽²⁾ ⁽³⁾ (NOTA 2 e 3: ⁽²⁾ Neste sentido, pode ver-se o acórdão do STA de 2-4-2009, processo n.º 0125/09. ⁽³⁾ Outras excepções àquela regra poderão encontrar-se em normas especiais, posteriores ao CPPT, que expressamente prevejam o processo de impugnação judicial como meio para impugnar determinado tipo de actos). **No caso em apreço, a Autoridade Tributária e Aduaneira coloca a questão da incompetência apenas relativamente ao indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, formado por não ter sido apreciado no prazo previsto no artigo 57.º, n.º 5¹⁵. Nos casos de indeferimento tácito não há, obviamente, apreciação expressa da legalidade de acto de liquidação¹⁶, mas¹⁷, tratando-se de uma ficção de acto destinada a assegurar a impugnação contenciosa em meio processual que tem por objecto um acto de liquidação, o meio de impugnação adequado depende do conteúdo ficcionado¹⁸. No caso de impugnação administrativa directa de um acto de liquidação (através de reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa), com fundamento na sua ilegalidade, o conteúdo ficcionado é de indeferimento do pedido que foi formulado, de anulação do acto de liquidação¹⁹. Isto é, ficciona-se que o pedido foi indeferido por ter sido**

¹⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

dada resposta negativa a todas as questões de legalidade colocadas pelo Sujeito Passivo²⁰. Por isso, **presume-se o indeferimento tácito de meio de impugnação administrativa**²¹ (reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa) **que tem por objecto directo acto de liquidação se baseia em razões substantivas e não por razões formais**²² (4) [...] (NOTAS 4 e [...]): (4) *Essencialmente neste sentido podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 2-2-2005, processo n.º 1171/04; de 8-7-2009, processo n.º 306/09; de 23-9-2009, processo n.º 420/09; e de 12-11-2009, recurso n.º 681/09. [...].* **De harmonia com o exposto, no caso em apreço, estando-se perante indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa, que tem por objecto directo acto de liquidação, é de considerar que o acto ficcionado conhece da legalidade de acto de liquidação e, por isso, o meio processual adequado para a sua impugnação contenciosa é o processo de impugnação judicial, nos termos das alíneas d) e para) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, de que é meio alternativo o por arbitral**²³. Neste sentido, tem vindo a decidir uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos: – de 6-10-2005, processo n.º 01166/04: «o indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação, baseado na sua ilegalidade, deve considerar-se, para efeito das alíneas d) e p) do n.º 1 do art. 97.º do CPPT, como um acto que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação»; – de 02-02-2005, processo n.º 01171/04, de 08-07-2009, processo n.º 0306/09, de 23-09-2009, processo n.º 0420/09, de 12-11-2009, processo n.º 0681/09: «**o meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o acto silente atribuído a director-geral que não decidiu o pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de um tributo é a impugnação judicial**²⁴». **Assim, na linha desta jurisprudência, é de entender que o acto ficcionado quando ocorre indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa é um acto que comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação cuja revisão foi pedida, dando resposta negativa aos fundamentos invocados, pelo**

²⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

que o meio contencioso adequado para o impugnar é o processo de impugnação judicial e o processo arbitral²⁵. [...]. Nestes termos, improcede a excepção invocada.

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Porque igualmente importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere aqui a fundamentação de um dos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (Processo n.º 0420/09, datado de 23 de Setembro de 2009) invocado na já referida Decisão Arbitral no Processo (CAAD) n.º 809/2019-T: **Sumário: I – O meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o acto silente atribuído ao director-geral que não decida o pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de um tributo é a impugnação judicial**²⁶. [...]. *Fundamentação. 4 – Questões a decidir. É a de saber se o meio processual adequado para reagir contra o acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de emolumentos notariais é o recurso contencioso de anulação ou a impugnação judicial e, caso se decida que o meio idóneo é a impugnação, se é possível “convolar” o recurso de anulação deduzido em impugnação judicial. 5 – Matéria de facto. Na decisão do Tribunal Tributário de Lisboa objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos: A. [...]. C. Em 14/05/2002, a Impugnante requereu ao Director-Geral dos Registos e Notariado a revisão oficiosa da liquidação mencionada em B, e a restituição da quantia paga acrescida de juros legais, com fundamento em erro imputável aos serviços resultante da aplicação da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, com fundamento em ser tal tabela contrária ao direito comunitário, designadamente à Directiva 69-/335/CEE do Conselho de 17/07/1969 [...]. D. O presente Recurso foi apresentado em 10 de Janeiro de 2003 [...]. 6 – Apreciando. 6.1 Do meio processual adequado para reagir contra o indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa da liquidação de emolumentos. A sentença recorrida decidiu que o meio processual adequado para reagir contra o indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa da liquidação de emolumentos é a impugnação judicial, ex vi do artigo 97.º, n.º 1, alínea d) do Código do Procedimento e do Processo Tributário, e não o recurso contencioso de anulação, pois que em causa está a apreciação da legalidade do acto*

²⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

de liquidação, precisamente o objecto daquele meio processual [...]. Estriba-se o decidido na jurisprudência deste Supremo Tribunal, designadamente no Acórdão de 19 de Fevereiro de 2003, proferido no recurso n.º 1461/06, citado na sentença recorrida, e que constitui hoje orientação jurisprudencial pacífica, também assumida, entre muitos outros Acórdãos, no recente Acórdão deste Tribunal de 8 de Julho de 2009 (recurso n.º 306/09), que versou questão idêntica à dos presentes autos e que aqui se seguirá, pois que as conclusões das alegações do presente recurso são exactamente iguais às daquele e importa procurar obter uma interpretação e aplicação uniformes do Direito (cfr. o artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil). Escreveu-se neste último aresto: “(...) **o acto contenciosamente impugnado é aquele que o Director-Geral requerido deixou de praticar no lapso de tempo de que dispunha, e que, nos termos do artigo 57.º n.º 5 da LGT, fez presumir o indeferimento do pedido de revisão da liquidação que a recorrente perante ele formulara, para efeitos de recurso contencioso (hoje acção administrativa especial) ou impugnação judicial**²⁷. No acórdão de 20 de Maio de 2003 deste Tribunal, proferido no recurso n.º 305/03, em que foi relator o mesmo do presente, escreveu-se: «O artigo 95.º da Lei Geral Tributária (LGT) reconhece “o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo (...) segundo as formas de processo prescritas na lei”. O CPPT, por seu turno (...), esclarece que são impugnáveis “os actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação”, e recorríveis os “os actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação”. (...) Se o acto administrativo em matéria tributária comporta a apreciação do de liquidação, a legalidade deste último, não obstante não ser ele o objecto imediato do recurso, é nele indirectamente apreciada pelo tribunal, justificando-se, por este motivo, a adopção do processo judicial de impugnação. Já se o acto administrativo não comporta a apreciação do de liquidação, não há razão para seguir a forma do processo de impugnação judicial, melhor cabendo a do recurso contencioso. Assim, e em regra, o acto que indefere o pedido de revisão de um acto tributário de liquidação deve atacar-se através da impugnação judicial, pois esse acto aprecia a legalidade da liquidação, não a reconhecendo, e esta questão vai ser submetida ao tribunal, no processo de impugnação. Mas se o mesmo acto

²⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

não aprecia a legalidade da liquidação, recusando fazê-lo, então, o tribunal só vai ver se a autoridade administrativa, ao decidir desse modo, o fez, ou não, conforme a lei. E como esta tarefa do tribunal deixa intocada a liquidação, a forma processual é o recurso contencioso. Só se o juiz concluir que houve ilegalidade é que a mesma autoridade vai, então, e em princípio, ter de apreciar a legalidade da liquidação. Desta vez, se indeferir o pedido de revisão, não reconhecendo ilegalidade no acto de liquidação, e o requerente se não conformar, então o tribunal chamado a apreciar o acto de indeferimento, porque vai pronunciar-se sobre a legalidade da liquidação, deve seguir o processo de impugnação judicial (...). E no acórdão de 8 de Outubro de 2003, no recurso n.º 870/03: «Em matéria de impugnação dos actos administrativos em matéria tributária, o art.º 97.º do CPPT, consagra a existência de dois meios processuais: a impugnação judicial quando esteja em causa "a apreciação da legalidade do acto de liquidação" – al. d) do n.º 1; e recurso contencioso quando esta não está em causa – al. f) in fine e seu n.º 2. Nos autos, vem judicialmente impugnado o acto de indeferimento de pedido de revisão de liquidação emolumentar, cuja apreciação comporta a apreciação da legalidade desta. Pelo que efectivamente lhe cabe impugnação judicial e não recurso contencioso, nos termos das disposições legais referidas. (...) Por outro lado, o prazo respectivo conta-se da notificação do indeferimento do pedido de revisão, nos termos do art.º 102.º n.º 1 al. e) do CPPT: notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código». No nosso caso, o embaraço está em que o acto recorrido – releve-se-nos a expressão –, nem apreciou, nem deixou de apreciar a legalidade da liquidação... Mas a verdade é que o conteúdo do acto é o indeferimento do pedido de revisão formulado pela recorrente. A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser despoletada por iniciativa do contribuinte, e ter por fundamento qualquer ilegalidade do acto, sendo seu objectivo a respectiva anulação – cfr. o artigo 78.º n.º 1 da LGT. **Deste modo, ao deixar de se pronunciar sobre a pretensão da recorrente, a autoridade recorrida indeferiu-a, ou seja, não reconheceu, no acto de liquidação em causa, as ilegalidades que a requerente lhe imputava**²⁸. **Em causa está, pois, mediatamente, a legalidade do acto tributário de liquidação: apreciar o acto recorrido – saber se a pretensão**

²⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

da recorrente, de que fosse revisto aquele acto, merecia, ou não, ser indeferida (ainda que presumidamente) – implica sindicat a legalidade da liquidação²⁹. Daí que, conforme a jurisprudência do Tribunal, de que acima transcreveram excertos de dois exemplos, o acto tácito contenciosamente atacado o devesse ser pela via da impugnação judicial, e não pela do recurso contencioso de anulação³⁰. (...). No segmento em que assim julgou, a sentença recorrida não merece, pois, qualquer censura³¹” (fim de citação), juízo que também aqui se afirma³². [...].

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Ao deixar de se pronunciar sobre a pretensão dos Requerentes, a Autoridade Tributária, aqui Requerida, indeferiu-a, ou seja, não reconheceu, no ato de liquidação em causa, as ilegalidades que os Requerentes lhe imputavam.

Assim, na linha da jurisprudência referida, é de entender que o ato ficcionado quando ocorre indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa é um ato que comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação cuja revisão foi pedida, dando resposta negativa aos fundamentos invocados, pelo que o meio contencioso adequado para o impugnar é o processo de impugnação judicial e o processo arbitral.

Nestes termos, improcede a exceção invocada pela Requerida nas Alegações.

3.2. Mérito da questão

Vista que está a questão da exceção, cumpre, agora, analisar e decidir sobre o mérito da questão.

Na Resposta, a Requerida diz, *Os Requerentes vêm impugnar o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que teve por objeto o ato de Liquidação de IRS n.º 2018 ... de 10.05.2018 no valor de € 55.791,43, relativo ao ano de 2015. Como de seguida se passa a demonstrar não assiste qualquer fundamento à pretensão dos Requerentes [...]. Através de consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da AT (SGRC), verifica-se que o requerente A..., NIF [...] está coletado na categoria B (regime simplificado) de IRS – CAE Principal 96093 – Outras atividades de serviços pessoais diversas, N.E. e em IVA regime*

²⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

normal trimestral. Na Modelo da DMR para o ano de 2015, constam igualmente rendimentos de trabalho dependente (Cat. A), perfazendo um total de rendimentos tributáveis de € 45.152,80. [...] Na modelo 10 para o ano de 2015, constam os seguintes rendimentos de categoria B (Rendimentos profissionais, perfazendo um total de rendimentos tributáveis de € 180.000.

Continua a Requerida na Resposta, Não tendo sido entregue a declaração de rendimentos no ano de 2015 não foi entregue nos prazos legalmente estipulados nos artigos 57.º e 60.º do CIRS à data vigente. Apesar de notificado para o efeito, o requerente não entregou a declaração de rendimentos do ano de 2015. Donde, em 03-05-2018, nos termos do art.º 76.º n.º 1 al. b) e c) do CIRS, os serviços da AT elaboraram declaração oficiosa modelo 3 de IRS n.º...- 62 referente ao ano de 2015 inscrevendo no anexo A, 04A, rendimentos da categoria A, no valor total de 45.152,80 € disponibilizados pela Entidade com NIF ... – G..., Lda. e no Anexo B, campo 551 do Q4D (Faltosos), rendimentos Categoria B no valor total de 180.000 €, Que deu origem a liquidação n.º 2018...de 10-05-2018 de que resultou a nota de cobrança n.º 2018... com o valor a pagar de € 55.791,43, com data limite de pagamento de 20-06-2018.

Na Resposta a Requerida diz ainda, No caso em apreço, e tendo em conta os factos atrás elencados, verifica-se que os Requerentes não cumpriram a sua obrigação declarativa do ano de 2015 nos prazos legalmente estipulados, nos termos do disposto nos artigos 57.º e 60.º do CIRS à data vigente. Aliás, os próprios o reconhecem expressamente. Assim sendo, a AT elaborou a declaração e a liquidação oficiosas (agora em crise) de harmonia com o disposto no artigo 76.º n.ºs 1 alínea b) e c), 2 e 3 do CIRS à data vigente conjugado com o artigo 69.º da LGT e art.º 59.º n.º 1 do CPPT.

Dizem os Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, Nos termos do n.º 4 do artigo 76.º do Código do IRS, **a liquidação oficiosa emitida aos contribuintes que não apresentem declaração de rendimentos, como foi o caso, pode, “em todos os casos”, ser corrigida**³³.

³³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Diz a Requerida na Resposta, *Discordando do ato de liquidação, em 04.06.2019, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa da referida liquidação que se encontra em análise nos serviços competentes.*

No Pedido de Pronúncia Arbitral os Requerentes dizem: [...] *tendo requerido a revisão oficiosa da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) n.º 2018..., relativa ao ano de 2015, no valor de € 55.791,43, incluindo juros compensatórios [...], vêm, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 15.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária), do seu indeferimento tácito deduzir **IMPUGNAÇÃO** [...].*

Completam os Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Em 10 de Maio de 2018, a administração tributária emitiu a liquidação ora impugnada, presumindo um rendimento global de 225.152,80 Euros [...]. Porém, nesta, a AT não considerou a situação pessoal e familiar dos requerentes e os rendimentos reais obtidos³⁴, pese embora tenha considerado corretamente as importâncias efetivamente retidas na fonte, de 45.000 Euros e 11.298 Euros, que assim totalizam 56.298 Euros [...].*

Nas Alegações, os Requerentes dizem ainda, *Discute-se nos presentes autos se os ora requerentes podem fazer valer a sua concreta situação pessoal e familiar e os rendimentos reais por si obtidos em 2015 sobre o ato de liquidação oficiosa, emitido na sequência de omissão de entrega da declaração, que os não considerou³⁵. Em causa está a questão de saber se a liquidação oficiosa impugnada nos presentes autos, ainda que a título mediato, admite a correção peticionada em sede de revisão oficiosa nos termos do artigo 76.º, n.º 4, do CIRS, que dispõe que “Em todos os casos previstos no n.º 1, a liquidação pode ser corrigida”, naturalmente dentro do prazo da respetiva caducidade. Em síntese, não se discute apenas a conformidade procedimental da liquidação oficiosa à luz do disposto nas al. b) e c) do n.º 1, e n.ºs 2 e 3 do artigo 76.º do CIRS, mas também, ou sobretudo, o direito dos ora requerentes à correção da liquidação oficiosa, conforme estabelecido pelo artigo 76.º, n.º 4, do CIRS.*

Considera este Tribunal Arbitral Singular que o *thema decidendum* se reporta a saber se a liquidação oficiosa de IRS impugnada pelos Requerentes nos presentes Autos

³⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Arbitrais admite a correção peticionada pelos Requerentes em sede de pedido de revisão do ato tributário - se os Requerentes podem fazer valer a sua concreta situação pessoal e familiar e os rendimentos por si obtidos em 2015 -, nos termos do n.º 4 do artigo 76.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares (CIRS), que dispõe que *em todos os casos previstos no n.º 1, a liquidação pode ser corrigida, se for caso disso, dentro dos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da lei geral tributária.*

Vejamos,

Nos termos do artigo 76.º (*procedimentos e formas de liquidação*) do CIRS, na redação à data dos factos, 1 - *A liquidação do IRS processa-se nos termos seguintes: a) Tendo sido apresentada a declaração até 30 dias após o termo do prazo legal, a liquidação tem por objeto o rendimento coletável determinado com base nos elementos declarados, sem prejuízo do disposto no n.º 4 do artigo 65.º; b) Não tendo sido apresentada declaração, **a liquidação tem por base os elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira disponha**³⁶; c) Sendo superior ao que resulta dos elementos a que se refere a alínea anterior, considera-se a totalidade do rendimento líquido da categoria B obtido pelo titular do rendimento no ano mais próximo que se encontre determinado, quando não tenha sido declarada a respetiva cessação de atividade. 2 - Na situação referida na alínea b) do número anterior, o rendimento líquido da categoria B determina-se em conformidade com as regras do regime simplificado de tributação, com aplicação do coeficiente mais elevado previsto no n.º 1 do artigo 31.º. 3 - Quando não seja apresentada declaração, o titular dos rendimentos é notificado por carta registada para cumprir a obrigação em falta no prazo de 30 dias, findo o qual a liquidação é efetuada, não se atendendo ao disposto no artigo 70.º e sendo apenas efetuadas as deduções previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 79.º e no n.º 3 do artigo 97.º 4 - **Em todos os casos previstos no n.º 1, a liquidação pode ser corrigida**³⁷, se for caso disso, dentro dos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da lei geral tributária.*

Começa este Tribunal Arbitral Singular por destacar que, nos termos do n.º 4 do artigo 76.º do CIRS, **Em todos os casos previstos no n.º 1, a liquidação pode ser corrigida**³⁸, se for

³⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

caso disso, dentro dos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da lei geral tributária.

Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere aqui o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul no Processo n.º 07421/14, datado de 12 de Março de 2015, na parte em que este Acórdão diz o seguinte: [...] **FUNDAMENTAÇÃO. DE FACTO. [...] ENQUADRAMENTO JURÍDICO. [...]. Revertendo ao caso dos autos, da matéria de facto retira-se que a A. Fiscal estruturou uma liquidação oficiosa relativa ao ano fiscal de 2008 e da qual surge como sujeito passivo a impugnante e ora recorrida, ao abrigo do art.º 76.º, n.º 3, do C.I.R.S., tudo em virtude do incumprimento do dever declarativo do sujeito passivo**³⁹ [...]. **A estruturação de tal liquidação tem por base os elementos de que a Fazenda Pública disponha**⁴⁰, não atendendo ao mínimo de existência consagrado no art.º 70.º, do C.I.R.S., e mais levando em consideração somente as deduções previstas nos art.ºs. 79.º, n.º 1, al. a), e 97.º, n.º 3, do C.I.R.S. (cfr. art.º 76.º, n.º 3, C.I.R.S.; ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 10/9/2015, proc. 8818/15). **Contudo, esta liquidação oficiosa de I.R.S. é passível de ser reformada, por força do art.º 76.º, n.º 4, do C.I.R.S., desde que dentro dos prazos e nos termos previstos nos art.ºs. 45.º e 46.º, da L.G.Tributária**⁴¹. Todavia, estes dois artigos da L.G.T. apenas se referem a prazos (de caducidade do direito a liquidação e seu modo de contagem), que não aos termos em que a liquidação pode ser corrigida. A correcção de um acto tributário pode ser obtida, nos termos do art.º 79.º, n.º 1, da L.G.T., através de revogação, ratificação, reforma, conversão ou rectificação. **Igualmente se deve levar em consideração o prazo e condições de revisão do acto tributário previstos no art.º 78.º, da L.G.T.**⁴². **Pelo que, a dita norma constante do art.º 76.º, n.º 4, do C.I.R.S., deve ser interpretada no sentido de a liquidação poder ser corrigida, antes de completado o prazo de caducidade, nos termos dos ditos art.ºs. 78.º e 79.º da L.G.T.**⁴³. [...].

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

³⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Também importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere aqui o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul no Processo n.º 06790/13, datado de 10 de Novembro de 2016, na parte em que este Acórdão diz o seguinte: **FUNDAMENTAÇÃO. [...] ENQUADRAMENTO JURÍDICO⁴⁴. [...]. Revertendo ao caso dos autos, da matéria de facto retira-se que a A. Fiscal estruturou uma liquidação oficiosa relativa ao ano fiscal de 2009 e da qual surge como sujeito passivo o ora recorrente, ao abrigo do art.º 76.º, n.º 3, do C.I.R.S., tudo em virtude do incumprimento do dever declarativo do sujeito passivo⁴⁵ [...]. A estruturação de tal liquidação tem por base os elementos de que a Fazenda Pública disponha, não atendendo ao mínimo de existência consagrado no art.º 70.º, do C.I.R.S., e mais levando em consideração somente as deduções previstas nos art.ºs. 79.º, n.º 1, al. a), e 97.º, n.º 3, do C.I.R.S. (cfr. art.º 76.º, n.º 3, C.I.R.S.; ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 10/9/2015, proc. 8818/15; ac. T.C.A. Sul – 2.ª Secção, 3/12/2015, proc. 7421/14). Contudo, esta liquidação oficiosa de I.R.S. é passível de ser reformada, por força do art.º 76.º, n.º 4, do C.I.R.S., desde que dentro dos prazos e nos termos previstos nos art.ºs. 45.º e 46.º, da L.G.Tributária, contrariamente ao que entendeu o Tribunal "a quo"⁴⁶. Todavia, estes dois artigos da L.G.T. apenas se referem a prazos (de caducidade do direito a liquidação e seu modo de contagem), que não aos termos em que a liquidação pode ser corrigida. A correcção de um acto tributário pode ser obtida, nos termos do art.º 79.º, n.º 1, da L.G.T., através de revogação, ratificação, reforma, conversão ou rectificação. Igualmente se deve levar em consideração o prazo e condições de revisão do acto tributário previstos no art.º 78.º da L.G.T.⁴⁷. Pelo que, a dita norma constante do art.º 76.º, n.º 4 do C.I.R.S., deve ser interpretada no sentido de a liquidação poder ser corrigida, antes de completado o prazo de caducidade, nos termos dos ditos art.ºs. 78.º e 79.º da L.G.T.⁴⁸ (cfr. ac. T.C.A. Sul -2.ª Secção, 3/12/2015, proc. 7421/14⁴⁹).**

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

⁴⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Igualmente importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere aqui o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no Processo n.º 0220/11.BEVIS, datado de 12 de Maio de 2018, na parte em que este Acórdão diz o seguinte: **2 – Fundamentação.** [...]. **3 - DO DIREITO:** [...]. **Cumprir decidir**⁵⁰, *Decorre do art.º 76.º do CIRS que a liquidação do IRS é emitida com base na declaração apresentada pelo sujeito passivo de imposto ou agregado familiar, mediante o rendimento coletável determinado com base nos elementos declarados, sem prejuízo do disposto no n.º 4 do artigo 65.º do CIRS ou, à míngua de declaração, a liquidação terá por base os elementos de que a Administração Fiscal disponha⁵¹ ou, sendo superior ao que resulta daqueles elementos, a totalidade do rendimento líquido da categoria B obtido pelo titular do rendimento no ano mais próximo que se encontre determinado, quando não tenha sido declarada a respetiva cessação de atividade. [...]. Perante a omissão da entrega da declaração em falta, a Lei impõe que a tributação se faça mediante o regime simplificado de tributação, nos termos referidos, passando naquele ano a ser irrelevante para aquele efeito, o rendimento que possa constar da contabilidade como resultado líquido daquele exercício e que a Impugnante em tempo não levou ao conhecimento da AT. [...]. **DECIDINDO NESTE STA,** A sentença respondeu à questão a decidir que enunciou como sendo apenas a de saber se esta impugnante devia ter sido tributada de harmonia com a sua opção pelo regime do apuramento com base na contabilidade organizada, como defende, ou mediante o regime simplificado de tributação como foi praticado pela Administração Tributária (AT) e concluiu que perante a omissão declarativa da impugnante no que diz respeito à declaração de IRS do ano de 2009 podia a AT lançar mão, como lançou, do regime simplificado para efectuar a liquidação oficiosa que é objecto da presente impugnação e em consequência julgou improcedente impugnação judicial deduzida pela contribuinte contra a liquidação oficiosa de IRS [...]. Basicamente, perante este STA vem suscitada a mesma questão sustentando a impugnante que tendo declarado do início de actividade a sua opção pela contabilidade organizada, não poderia ser tributada pelo regime simplificado e que ocorre erro na quantificação e método de obtenção da matéria tributável pedindo que se faça a correcção e a justiça material fiscal por terem sido violados os artigos*

⁵⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

31.º, n.º 2, 76.º do CIRS e o princípio da igualdade fiscal e de justiça e verdade fiscal. **Podemos adiantar já, que em sede meramente formal estaria correcta a decisão recorrida se a ora recorrente nada tivesse feito a seguir à liquidação oficiosa**⁵². Porém, a mesma decisão, tendo levado ao probatório na alínea I) que “Em 26 de Janeiro de 2011 foi entregue pela Impugnante declaração de IRS respeitante ao ano de 2009 onde foi incluído o anexo C e declarado no campo 401 o valor de EUR 7.186,12 e um volume de vendas de EUR 159.654,21”, não valorizou tal acto nem retirou daí quaisquer consequências o que cremos, constitui, a nosso ver, a sua fragilidade que cumpre, agora, analisar e enquadrar juridicamente, ainda que não possamos olvidar que as declarações apresentadas fora de prazo não gozam da presunção de veracidade (art.º 75.º n.º 1 da LGT), **mas no reverso não pode ignorar-se o disposto no art.º 76.º n.º 4 do CIRS, vigente à data dos factos, que alguma razão de ser, na harmonia do sistema legislativo, há-de ter e que a nosso ver possibilita/ impõe à Administração Tributária a correcção da liquidação oficiosa por si elaborada**⁵³ **quando seja suprida pelo sujeito passivo a sua falta declarativa dentro dos prazos ali previstos**⁵⁴. **Para o alcance de uma solução justa e legal deve também destacar-se já, que é certo que conceito de rendimento tributário no C.I.R.S. adopta a concepção de rendimento - acréscimo, segundo a qual a base de incidência deste tributo abrange todo o aumento do poder aquisitivo do contribuinte, incluindo nela, de um modo geral, as receitas irregulares e ganhos fortuitos**⁵⁵. E, ainda, é certo que o número 1) do art.º 75.º da LGT acabado de referir parece dissociar a apresentação tardia (fora de prazo) da declaração legal do contribuinte, dos “dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal” pois que contempla a palavra chave “apresentadas” por referência às declarações dos contribuintes e a palavra “organizadas” por referência à contabilidade ou escrita; o que parece poder conduzir à interpretação de que uma declaração de IRS apresentada tardiamente, mas com suporte em contabilidade imaculada, organizada de acordo com regras legais, não faz estender a não presunção da sua veracidade a esta contabilidade que uma vez apreciada em sede inspectiva poderá fazer reassumir a presunção de verdade da declaração apresentada

⁵² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

fora de prazo. Acresce referir que, a liquidação oficiosa efectuada pela AT é por natureza uma declaração provisória ainda que estejamos em sede de IRS uma vez que a AT pode na sequência de inspecção tributária vir a alterar a mesma. Sobre a natureza provisória da declaração em sede de IRC cujos ensinamentos são transponíveis para o presente caso em que está em causa uma liquidação de IRS pode ver-se Rui Duarte Morais em apontamentos de IRC, Almedina, 2007, pags. 208/ 209 onde se pode ler: «O art.º 83.º n.º 1, al. b) e c) (o Autor está a referir-se ao CIRC na redacção vigente até 31/12/2009 e antes da republicação pelo D.L. 159/2009 de 13/07 com efeitos a partir de 01/01/2010), dispõe que, na falta de entrega da declaração periódica de rendimentos (grosso modo, a declaração em que se procede ao apuramento do resultado fiscal do exercício anterior), a administração fiscal procederá, oficiosamente, à liquidação, a qual terá por base a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada (e da qual não poderá resultar imposto em dívida de valor inferior ao “imposto mínimo” a que estão sujeitos os contribuintes abrangidos pelo regime simplificado) ou na falta de tais dados, os elementos de que disponha. Temos dúvidas quanto ao sentido desta liquidação oficiosa. Pensamos que o seu sentido mais não é do que prevenir uma eventual caducidade do direito à (a qualquer) liquidação. O montante assim fixado será, necessariamente, provisório (como de resto é também a autoliquidação, uma vez que fica sempre sujeita a uma eventual correcção posterior pela administração tributária). Na realidade, não faria qualquer sentido que a liquidação oficiosa feita em tais termos pudesse ser havida como adequado substituto da declaração a que o sujeito passivo não procedeu. Para além de tal poder redundar numa vantagem incompreensível do contribuinte faltoso (ao ser tributado com base no resultado de um exercício anterior poderia pagar menos do que aquilo a que estaria obrigado, por ter acontecido uma evolução positiva dos resultados do seu negócio), significaria abdicar de qualquer pretensão de basear a tributação em causa no lucro (no resultado) real ou, mesmo, normal, desse sujeito passivo. **A falta de cumprimento pelo sujeito passivo parece impor à administração, para além de proceder oficiosamente a uma tal liquidação “provisória”, o dever funcional de, dentro do prazo de caducidade de tal direito, efectuar uma acção inspectiva visando determinar qual o lucro obtido por esse sujeito**

***passivo no exercício em causa e, também, a sua situação actual**⁵⁶». Concordando com a expressão doutrinária contida no excerto acabado de citar somos levados a considerar, por atenção a outros princípios norteadores do direito fiscal e designadamente o da verdade material/ fiscal que a AT não só podia, como devia, diligenciar, designadamente através de acção inspectiva, no sentido de apurar, até onde fosse possível, qual a matéria tributável do período em causa (o valor real ou presumido dos rendimentos sujeitos a tributação), de modo a, dentro do prazo da caducidade do direito de liquidar o tributo, proceder às correcções que se mostrassem pertinentes e à consequente liquidação adicional ou anulação da liquidação oficiosa (consoante fosse positiva ou negativa a diferença entre o montante de imposto liquidado oficiosamente nos referidos termos e o que viesse a mostrar-se devido). Só desta forma se podia evitar a consideração essencialmente dos lucros, sem a quantificação das despesas efectuadas para os adquirir o que numa actividade de revenda/ mercearia, como sucede no caso dos autos, é absolutamente impossível de suceder.*

Continua o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no Processo n.º 0220/11.BEVIS, datado de 12 de Maio de 2018: **Aqui chegados**⁵⁷, vejamos o quadro legal essencial a considerar, em vigor no ano do facto tributário que deu origem à liquidação (2009), antes das alterações introduzidas pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março que determinou a versão actualmente vigente. Era o seguinte: **Artigo 76.º do CIRS. Procedimentos e formas de liquidação.** 1 - A liquidação do IRS processa-se nos termos seguintes: [...] a) Tendo sido apresentada a declaração até 30 dias após o termo do prazo legal, a liquidação tem por objecto o rendimento colectável determinado com base nos elementos declarados, sem prejuízo do disposto no n.º 4 do artigo 65.º; [...] b) Não tendo sido apresentada declaração, a liquidação tem por base os elementos de que a Direcção-Geral dos Impostos disponha; [...] c) Sendo superior ao que resulta dos elementos a que se refere a alínea anterior, considera-se a totalidade do rendimento líquido da categoria B obtido pelo titular do rendimento no ano mais próximo que se encontre determinado, quando não tenha sido declarada a respectiva cessação de actividade. [...] 2 - Na situação referida na alínea b) do número anterior, o rendimento líquido da categoria B determina-se em conformidade com as regras do regime simplificado

⁵⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

de tributação, com aplicação do coeficiente mais elevado previsto no n.º 2 do artigo 31.º [...].

3 - Quando não seja apresentada declaração, o titular dos rendimentos é notificado por carta registada para cumprir a obrigação em falta no prazo de 30 dias, findo o qual a liquidação é efectuada, não se atendendo ao disposto no artigo 70.º e sendo apenas efectuadas as deduções previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 79.º e no n.º 3 do artigo 97.º [...].

4 - Em todos os casos previstos no n.º 1, a liquidação pode ser corrigida, se for caso disso, dentro dos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da lei geral tributária. (Aditado pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro) (negrito nosso). [...]. Da lei decorre, a nosso ver, o direito de a AT poder efectuar a liquidação oficiosa com recurso ao regime simplificado ainda que a impugnante tenha declarado no início de actividade a sua opção pela contabilidade organizada e portanto num primeiro momento a sua actividade (oficiosa) declarativa e liquidadora teve legitimação legal mesmo que, eventualmente, tenha ocorrido com afastamento das regras de tributação do rendimento real e portanto nesta parte não assiste razão à recorrente falecendo as suas conclusões de recurso com que intenta colocar em crise a utilização do recurso àquele método do regime simplificado com o fundamento em que tinha optado pela contabilidade organizada. (Isto, muito embora, no caso concreto dos autos, se possa questionar se no caso concreto a AT ponderou ou não todos os elementos de que dispunha⁵⁸ pois que resulta demonstrado que estava na posse das declarações trimestrais de IVA do ano de 2009 que para além de expressarem rendimentos brutos também expressavam despesas para os adquirir, não consideradas, como resulta do processo administrativo apenso).

Este Tribunal Arbitral Singular destaca, aqui, esta parte do Acórdão: *Da lei decorre, a nosso ver, o direito de a AT poder efectuar a liquidação oficiosa com recurso ao regime simplificado [...]* **(Isto, muito embora, no caso concreto dos autos, se possa questionar se no caso concreto a AT ponderou ou não todos os elementos de que dispunha**⁵⁹ [...].

Repete-se o que dizem os Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Em 10 de Maio de 2018, a administração tributária emitiu a liquidação ora impugnada, presumindo um rendimento global de 225.152,80 Euros [...]. Porém, nesta, a AT não considerou a situação*

⁵⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

peçoal e familiar dos requerentes e os rendimentos reais obtidos⁶⁰, pese embora tenha considerado corretamente as importâncias efetivamente retidas na fonte, de 45.000 Euros e 11.298 Euros, que assim totalizam 56.298 Euros [...].

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha o entendimento no sentido de aceitar que a ponderação, por parte da Autoridade Tributária, aqui Requerida, aos elementos de que dispõe no momento da emissão da declaração oficiosa, deve ser relevante para determinar os termos da emissão da liquidação oficiosa de IRS. A alínea b) do n.º 1 do artigo 76.º do CIRS assim o diz: *b) Não tendo sido apresentada declaração, a liquidação tem por base os elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira disponha* (devendo ser interpretada no sentido de considerar todos os elementos) e o Supremo Tribunal Administrativo, no referido Acórdão assim o questiona (*Isto, muito embora, no caso concreto dos autos, se possa questionar se no caso concreto a AT ponderou ou não todos os elementos de que dispunha*).

Revertendo ao caso dos presentes Autos Arbitrais, ficou provado que a Autoridade Tributária, aqui Requerida, ao emitir a declaração oficiosa de IRS relativa ao ano de 2015, dispunha de vários elementos sobre os rendimentos do Requerente A... e sobre a situação pessoal e familiar dos Requerentes (conforme 2.1 dos Factos Provados), nomeadamente, (i) dispunha de informação sobre a inscrição do Requerente A... como coletado na categoria B (Regime Simplificado) de IRS – **CAE Principal 96093 – Outras Atividades de Serviços Pessoas Diversas, N.E.** e em IVA regime normal trimestral, (ii) dispunha da informação sobre todos os recibos emitidos pelo Requerente A..., ao longo de todo o ano de 2015, à F..., Lda., NIF..., os quais indicavam, **para além da atividade exercida, também a fundamentação da retenção na fonte à taxa de 25% aplicável, no caso a rendimentos decorrentes das atividades profissionais** (n.º 1 do artigo 101.º CIRS), (iii) dispunha da informação constante da Modelo 10 para o ano de 2015, apresentada pela F..., Lda., NIF..., **com a indicação da retenção na fonte de 25%** (no total de € 45.000,00) sobre o valor dos honorários (rendimentos profissionais da categoria B) pagos ao Requerente A... (no total de € 180.000,00) e (iv) dispunha da informação constante da Modelo DMR para o ano de 2015, apresentada pela G..., Lda., NIF...,

⁶⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

com a indicação da retenção na fonte sobre o valor dos salários/ vencimentos (rendimentos da categoria A) pagos ao Requerente A... (no total de € 11.298,00), **retenção na fonte que foi feita com a aplicação da taxa de retenção na fonte para “trabalhadores dependentes, casados com 2 (dois) dependentes”**.

A Autoridade Tributária, aqui Requerida, **relevou, aceitando-as para efeitos da declaração oficiosa de IRS, as retenções na fonte da categoria B (retenções na fonte à taxa de 25%, para rendimentos empresariais e profissionais, outras atividades de serviços pessoais diversas, N.E. – honorários) e as retenções na fonte da categoria A (como retenções a “trabalhadores dependentes, casados com 2 (dois) dependentes”), mas, dispondo destes elementos sobre os rendimentos e situação pessoal e familiar dos Requerentes, na liquidação, apenas, como a própria Requerida diz na Resposta, foram feitas as deduções previstas no n.º 3 do artigo 97.º no valor de 56.298€.**

Mais diz o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no Processo n.º 0220/11.BEVIS, datado de 12 de Maio de 2018: **Mas, no reverso, a contribuinte enquanto sujeito passivo de IRS que incorreu em omissão declarativa do tributo, podia, após a liquidação oficiosa e respeitados os prazos legais, apresentar, como apresentou, a declaração modelo 3 de IRS, que se configura como que “uma declaração de substituição da liquidação oficiosa”. Tal decorre do disposto no n.º 4 art.º 76.º do CIRS que constitui letra da lei que não pode ser ignorada sendo essa a vontade do legislador que aditou este número através da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro) e que se aplica já à liquidação questionada que é de 2009**⁶¹. [...], não se aceitando que o n.º 2 do artigo 76.º do CIRS encerre uma sanção obstativa do alcance do princípio da tributação do rendimento real. **Vemos antes na expressão legal do referido preceito uma forma/ método(s) de edificar uma liquidação a que será de dar o devido seguimento com as consequências legais**⁶², **no caso de o contribuinte não a impugnar**⁶³ ou nunca (negrito nosso) vir a apresentar dentro dos aludidos prazos dos artigos 45.º e 46.º da LGT qualquer declaração de IRS, situação que não se verificou no caso dos autos. [...]. **E, a nosso ver, esta liquidação oficiosa de I.R.S. é passível de poder ser corrigida, também em**

⁶¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*virtude da iniciativa do contribuinte consistente em suprir a sua falta declarativa, ao abrigo do disposto no art.º 76.º, n.º 4, do C.I.R.S., desde que o seja dentro dos referidos prazos e nos termos previstos nos artºs. 45.º e 46.º, da Lei Geral Tributária (preceitos que se referem a prazos de caducidade do direito a liquidação e seu modo de contagem), contrariamente ao que acabou por considerar a Administração Tributária e sentença recorrida*⁶⁴. A correcção de um acto tributário pode ser obtida, nos termos do art.º 79.º, n.º 1, da L.G.T., através de revogação, ratificação, reforma, conversão ou rectificação. *Igualmente se deve levar em consideração o prazo e condições de revisão do acto tributário previstos no art.º 78.º da L.G.T., pelo que, a norma constante do art.º 76.º, n.º 4, do C.I.R.S., deve ser interpretada no sentido de a liquidação poder ser corrigida, por iniciativa do contribuinte, antes de completado o prazo de caducidade, nos termos dos ditos artºs. 78.º e 79.º, da L.G.T.*⁶⁵ (Assim decidiram já, os acs do T.C.A. Sul – 2.ª Secção, de 3/12/2015, proc. 7421/14 e de 10/11/2016 no recurso n.º 06790/13, entre outros do mesmo Tribunal).

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Diz a Requerida na Resposta, *Não concordando os ora requerentes com os elementos aí declarados, sempre poderiam ter lançado mão da reclamação graciosa ou da impugnação judicial nos termos disposto no art.º 140.º do Código do IRS. O facto é que, perante a notificação da liquidação agora impugnada, os requerentes não fizeram uso desse meio gracioso, para corrigir a liquidação e muito menos impugnaram judicialmente, dentro dos prazos legais para o efeito. Só numa data posterior, em 04-06-2019 é que os requerentes deduziram o pedido de revisão oficiosa cujo indeferimento tácito deu origem ao presente pedido de pronúncia arbitral. [...]. Pelo que improcede totalmente o alegado pelos Requerentes.*

Repete-se o que é referido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no Processo n.º 0220/11.BEVIS, datado de 12 de Maio de 2018 e **com o qual este Tribunal Arbitral Singular concorda, *Igualmente se deve levar em consideração o prazo e condições de revisão do acto tributário previstos no art.º 78.º, da L.G.T.***⁶⁶. *Pelo que, a dita norma*

⁶⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

constante do art.º 76.º, n.º 4, do C.I.R.S., deve ser interpretada no sentido de a liquidação poder ser corrigida, antes de completado o prazo de caducidade, nos termos dos ditos art.ºs. 78.º e 79.º da L.G.T. ⁶⁷.

Entende este Tribunal Arbitral Singular que a liquidação oficiosa de IRS pode ser corrigida através de um pedido de revisão do ato tributário, nos termos do artigo 78.º da LGT, tal como o fizeram os Requerentes.

Continua o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no Processo n.º 0220/11.BEVIS, datado de 12 de Maio de 2018, No presente caso a apresentação da declaração de substituição, referida na alínea I) do probatório, dentro do prazo de caducidade previsto no art.º 45.º, n.º 1 da L.G.T. (cfr. art.º 76.º, n.º 4, do C.I.R.S.), não podia ser desconsiderada na sua substância, como o foi pela AT⁶⁸, [...]. Preparando a decisão formulam-se as seguintes proposições: [...]. b) Mas se após a declaração oficiosa o(a) contribuinte fez uso atempado da possibilidade que lhe conferia o art.º 76.º n.º 4 do CIRS⁶⁹ e apresentou a declaração modelo 3 de IRS, esta declaração ainda que não gozasse da presunção de veracidade não podia ser totalmente ignorada na sua substância⁷⁰. c) O princípio da tributação do rendimento real impunha a sua apreciação e aconselhava a realização de inspeção perante os elementos supervenientes que foram apresentados e que por não gozarem já da presunção de veracidade, estavam sujeitos a livre apreciação e confirmação pela AT⁷¹. d) Não o tendo feito, resultou a ocorrência de evidente excesso de quantificação de rendimentos que influenciou a liquidação oficiosa agora questionada a qual não se pode manter⁷². 4 - **DECISÃO:** Pelo exposto, acordam em conferência os Juízes deste STA em conceder provimento ao recurso decidindo, em consequência, revogar a sentença recorrida, julgando procedente a impugnação deduzida, anulando a liquidação oficiosa identificada na alínea J) do probatório. [...].

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

⁶⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Por último, e porque também importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no Processo n.º 02483/10.1BELRS, datado de 16 de Setembro de 2020, na parte em que este Acórdão diz o seguinte: **Do Direito**⁷³. [...] **Para se decidir pela procedência parcial da impugnação considerou o tribunal “a quo” que «a norma constante do n.º 4 do artigo 76.º do CIRS, deve ser interpretada no sentido de a liquidação poder ser corrigida, por iniciativa do contribuinte, antes de completado o prazo de caducidade**⁷⁴ – neste sentido cfr. Acórdão do STA de 05.12.2018, processo n.º 0220/11.2BEVIS, [...]. Entendeu, assim, o tribunal “a quo” que «o princípio da tributação do rendimento real impunha, ...que a administração fiscal procedesse à apreciação dos documentos que foram apresentados...determinando a eventual reforma/ correção da liquidação oficiosa». [...]. **Atento que o entendimento vertido na sentença sobre a possibilidade do sujeito passivo, em sede de reclamação graciosa, poder oferecer prova de custos suportados com a alienação do imóvel, para efeitos de serem atendidos no apuramento das mais-valias realizadas, é conforme com a melhor interpretação das disposições legais aplicáveis, impõe-se o não provimento do recurso**⁷⁵. [...].

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Repete-se, é entendimento deste Tribunal Arbitral Singular que a liquidação oficiosa de IRS é passível de poder ser corrigida, também em virtude da iniciativa do contribuinte consistente em suprir a sua falta declarativa, ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 76.º do CIRS, desde que o seja dentro dos referidos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da LGT. Igualmente entende este Tribunal Arbitral Singular que a liquidação oficiosa de IRS pode ser corrigida através de um pedido de revisão do ato tributário, nos termos do artigo 78.º da LGT, tal como o fizeram os Requerentes.

Aqui chegados,

Continuemos,

Repete-se, dizem os Requerentes nas Alegações, *Discute-se nos presentes autos se os ora requerentes podem fazer valer a sua concreta situação pessoal e familiar e os rendimentos*

⁷³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

reais por si obtidos em 2015 sobre o ato de liquidação oficiosa, emitido na sequência de omissão de entrega da declaração, que os não considerou.

Dizem os Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Em 10 de Maio de 2018, a administração tributária emitiu a liquidação ora impugnada, presumindo um rendimento global de 225.152,80 Euros [...]. **Porém, nesta, a AT não considerou a situação pessoal e familiar dos requerentes e os rendimentos reais obtidos, pese embora tenha considerado corretamente as importâncias efetivamente retidas na fonte, de 45.000 Euros e 11.298 Euros, que assim totalizam 56.298 Euros***⁷⁶ [...].

Comecemos pelos rendimentos obtidos pelos Requerentes em 2015, para depois ver a situação pessoal e familiar dos Requerentes, também em 2015.

Assim,

Dizem os Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, *No caso dos autos, **a liquidação ora impugnada não incidiu sobre os rendimentos reais e efetivos obtidos***⁷⁷. *Ora, mesmo no caso de contribuintes faltosos, a tributação em IRS não dispensa, nem permite dispensar, a quantificação direta e exata do rendimento sujeito a imposto.*

Continuam os Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Em 2015, **o requerente A... recebeu rendimentos brutos de trabalho independente de 180.000 Euros***⁷⁸, *deduzidos de retenções na fonte de IRS de 45.000 Euros.*

Diz a Requerida na Resposta, *Através de consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da AT (SGRC), verifica-se que o requerente A... NIF... está coletado na categoria B (Regime Simplificado) de IRS - CAE Principal 96093 - OUTRAS ACTIVIDADES DE SERVIÇOS PESSOAIS DIVERSAS, N.E. [...].*

Diz a Requerida na Resposta, *Na modelo 10 para o ano de 2015, constam os seguintes rendimentos de categoria B (Rendimentos profissionais, perfazendo um total de rendimentos tributáveis de €180.000.*

Mais dizem os Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, **Em 2015, o requerente A... recebeu ainda salários de 42.000 Euros**, *deduzidos de retenções na fonte de 11.298 Euros.*

⁷⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

As retenções na fonte sobre os salários foram feitas pela entidade empregadora à taxa do despacho n.º 309-A/2015 do SEAF reservada aos trabalhadores “casados” com “dois dependentes”. Completam os Requerentes nas Alegações, **Em 2015, o requerente A... recebeu igualmente salários de 45.152,80 Euros**⁷⁹, deduzidos de retenções na fonte de IRS de 11.298 Euros.

Diz a Requerida na Resposta, Na Modelo da DMR para o ano de 2015, constam igualmente rendimentos de trabalho dependente (Cat. A), perfazendo um total de rendimentos tributáveis de € 45.152,80.

Dizem os Requerentes nas Alegações, Em 10.05.2018 a AT emitiu oficiosamente a liquidação impugnada, a título mediato, fixando um rendimento global de 225.152,80 Euros [...]; O rendimento global de 225.152,80 Euros assim fixado resultou da aplicação do coeficiente de 1 ao rendimento bruto da categoria B obtido por A... em 2015, no valor de 180.000 Euros (=180.000 * 1), acrescido de salários de 45.152,80 Euros [...].

Diz a Requerida na Resposta, Apesar de notificado para o efeito, o Requerente não entregou a declaração de rendimentos do ano de 2015. Donde, em 03-05-2018, nos termos do art.º 76.º n.º 1 al. b) e c) do CIRS, **os serviços da AT elaboraram a declaração oficiosa**⁸⁰ modelo 3 de IRS n.º..., referente ao ano de 2015 inscrevendo, no anexo A, 04A, rendimentos da categoria A, no valor total de 45.152,80€, disponibilizados pela Entidade com NIF n.º... . G..., LDA e no Anexo B, campo 551 do Q4D (Faltosos), rendimentos Categoria B no valor total de 180.000€.

Dizem ainda os Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, Em 2015, A... não obteve nenhum outro rendimento sujeito a englobamento. Em 2015, B..., D... e E... não obtiveram rendimentos.

Repete-se aqui parte do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no Processo n.º 0220/11.BEVIS, datado de 12 de Maio de 2018, que diz o seguinte: [...]. **Da lei decorre**⁸¹, a nosso ver, **o direito de a AT poder efectuar a liquidação oficiosa com recurso ao regime simplificado**⁸² [...]. **Mas, no reverso, a contribuinte enquanto sujeito passivo de IRS que**

⁷⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

incorreu em omissão declarativa do tributo, podia, após a liquidação oficiosa e respeitados os prazos legais, apresentar, como apresentou, a declaração modelo 3 de IRS, que se configura como que “uma declaração de substituição da liquidação oficiosa”. Tal decorre do disposto no n.º 4 art.º 76.º do CIRS que constitui letra da lei que não pode ser ignorada sendo essa a vontade do legislador que aditou este número através da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro) e que se aplica já à liquidação questionada que é de 2009⁸³. [...], não se aceitando que o n.º 2 do artigo 76.º do CIRS encerre uma sanção obstativa do alcance do princípio da tributação do rendimento real. Vemos antes na expressão legal do referido preceito uma forma/ método(s) de edificar uma liquidação a que será de dar o devido seguimento com as consequências legais, no caso de o contribuinte não a impugnar⁸⁴ ou nunca (negrito nosso) vir a apresentar dentro dos aludidos prazos dos artigos 45.º e 46.º da LGT qualquer declaração de IRS, situação que não se verificou no caso dos autos. [...]. Ora, temos de admitir que, no caso concreto, era possível à contribuinte a questionação da referida declaração oficiosa⁸⁵ [...]. E, a nosso ver, esta liquidação oficiosa de I.R.S. é passível de poder ser corrigida, também em virtude da iniciativa do contribuinte consistente em suprir a sua falta declarativa, ao abrigo do disposto no art.º 76.º, n.º 4, do C.I.R.S., desde que o seja dentro dos referidos prazos e nos termos previstos nos art.ºs. 45.º e 46.º, da Lei Geral Tributária⁸⁶ [...]. A correcção de um acto tributário pode ser obtida, nos termos do art.º 79, n.º 1, da L.G.T., através de revogação, ratificação, reforma, conversão ou rectificação. Igualmente se deve levar em consideração o prazo e condições de revisão do acto tributário previstos no art.º 78.º da L.G.T, pelo que, a norma constante do art.º 76, n.º 4, do C.I.R.S., deve ser interpretada no sentido de a liquidação poder ser corrigida, por iniciativa do contribuinte, antes de completado o prazo de caducidade, nos termos dos ditos art.ºs. 78.º e 79.º, da L.G.T.⁸⁷ [...].

Entende este Tribunal Arbitral Singular que a Autoridade Tributária, aqui Requerida, podia, na falta de apresentação da declaração de IRS por parte dos

⁸³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Requerentes, efetuar uma declaração oficiosa de IRS com base nos elementos de que dispunha, tal como os Requerentes podiam questionar essa liquidação oficiosa de IRS.

Sobre os rendimentos, ficou provado nestes Autos Arbitrais, que o Requerente A... obteve, no ano de 2015, os seguintes rendimentos (conforme 2.1. dos Factos Provados):

- a) Rendimentos da Categoria B (relativo a Rendimentos Empresariais e Profissionais, Outras Atividades de Serviços Pessoais Diversas, N.E. – honorários): € 180.000,00 (rendimentos sujeitos a retenção na fonte à taxa de 25%, rendimentos decorrentes das atividades profissionais).
- b) Rendimentos da Categoria A (relativo a Trabalho Dependente): € 42.000,00 (rendimentos sujeitos a retenção na fonte à taxa de “trabalhador dependente, casado, com 2 (dois) dependentes”).
- c) Rendimentos Categoria A (relativo a Trabalho Dependente): € 3.152,80 (rendimentos não sujeitos a retenção na fonte).

Ficou também provado que os Requerentes e seus dependentes não obtiveram outros rendimentos no ano de 2015 (conforme 2.1. dos Factos Provados).

Aos rendimentos da categoria B do Requerente A... (Rendimentos Empresariais e Profissionais, Outras Atividades de Serviços Pessoais Diversas, N.E.) – honorários – era aplicável o regime simplificado (conforme 2.1. dos Factos Provados).

Nos termos do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS, na redação à data dos factos, *1 - **No âmbito do regime simplificado, a determinação do rendimento tributável obtém-se através da aplicação dos seguintes coeficientes**⁸⁸: a) 0,15 às vendas de mercadorias e produtos, bem como às prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas; b) 0,75 aos rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º; c) 0,35 aos rendimentos de prestações de serviços não previstos nas alíneas anteriores; d) 0,95 aos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, aos rendimentos de capitais imputáveis a atividades geradoras de*

⁸⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

rendimentos empresariais e profissionais, ao resultado positivo de rendimentos prediais, ao saldo positivo das mais e menos-valias e aos restantes incrementos patrimoniais; e) 0,30 aos subsídios ou subvenções não destinados à exploração; f) 0,10 aos subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos da categoria B não previstos nas alíneas anteriores; g) 1 aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efetuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime da transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC.

Ensinam Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa *in* Manual de Direito Fiscal, 3.ª Edição, 2019, Almedina, *O regime simplificado baseia-se na aplicação de indicadores económicos de base técnico-científica para diferentes setores de atividade (artigo 31.º do CIRS). Mediante a aplicação do coeficiente aos rendimentos brutos da categoria B obtém-se o rendimento líquido desta categoria*⁸⁹.

Ensinam Manuel Pires e Rita Calçada Pires *in* Direito Fiscal, 5.ª Edição, 2017, Almedina, *O regime simplificado caracteriza-se, segundo o artigo 31.º, pela determinação do rendimento tributável através da aplicação de indicadores de base técnico-científica*⁹⁰ para os diversos setores de atividades económica.

Ensina Rui Duarte Morais *in* Sobre o IRS, 3.ª Edição, 2014, Almedina, *O Rendimento coletável é o resultante da aplicação de determinados coeficientes aos proveitos [...]*.

Ensina José Casalta Nabais *in* Direito Fiscal, 11.ª Edição, 2019, Almedina, *No regime simplificado de acordo com o art. 31.º, a determinação do rendimento tributável resulta da aplicação dos seguintes coeficientes: [...]*.

Diz a Requerida na Resposta, [...] *cumpr*e informar que, contrariamente ao que alegam os requerentes, o rendimento global tributável é de 225.152,80€. O qual resulta da soma de: 45.152,80€ de rendimentos da categoria A [...] e rendimentos líquidos da categoria B de 180.000€ (180.000*1), sendo que o coeficiente é de 1 - O MAIS ELEVADO (constante na alínea g) do no 1 do art.º 31.º do CIRS, na redação dada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de

⁸⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

dezembro - Reforma do IRS de 2015), por força da aplicação do n.º 2 do art.º 76.º do CIRS vigentes em 2015⁹¹.

A Autoridade Tributária, aqui Requerida, na liquidação oficiosa de IRS que emitiu, aplicou o coeficiente 1, constante da alínea g) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS, o qual diz: g) I aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efetuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime da transparência fiscal⁹², [...]. E aplicou-o, como diz a Requerida na Resposta, [...] *rendimentos líquidos da categoria B de 180.000€ (180.000*1), sendo que o coeficiente é de 1 - O MAIS ELEVADO (constante na alínea g) do no 1 do art.º 31.º do CIRS, na redação dada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro - Reforma do IRS de 2015), por força da aplicação do n.º 2 do art.º 76.º do CIRS vigentes em 2015⁹³.*

Ficou provado que o **Requerente A... não é (nem era em 2015) sócio** da F..., Lda., NIF ... (conforme 2.1. dos Factos Provados). Ficou também provado que a F..., Lda., NIF ... **não era, em 2015, tributada pelo regime da transparência fiscal** (conforme 2.1. dos Factos Provados).

Ficou também provado (conforme 2.1. dos Factos Provados) que as retenções na fonte em sede de IRS, no valor de € 45.000,00 sobre o valor de € 180.000,00 (rendimentos da categoria B), foram feitas pela F..., Lda., NI..., à taxa aplicável para os rendimentos decorrentes das atividades profissionais. **A Autoridade Tributária, aqui Requerida, na liquidação oficiosa considerou, “ao cêntimo”, essas retenções na fonte, na taxa aplicável aos rendimentos decorrentes das atividades profissionais** (conforme 2.1. dos Factos Provados).

Como aqui já referido, é entendimento deste Tribunal Arbitral Singular que a liquidação oficiosa de IRS é passível de poder ser corrigida, pelo que, os Requerentes têm direito à correção da liquidação oficiosa da IRS.

Entende este Tribunal Arbitral Singular que os Requerentes provaram os rendimentos obtidos em 2015 – € 45.152,80 (referentes à categoria A) e € 180.000,00 (referentes à categoria B) -, rendimentos estes que estão de acordo com o indicado pela Autoridade Tributária, aqui Requerida, na liquidação oficiosa de IRS (e nos nestes Autos

⁹¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Arbitrais) e constantes das declarações emitidas pelas das entidades competentes (entidades pagadoras que fizeram as respetivas retenções na fonte em sede de IRS).

Aceitando este Tribunal Arbitral Singular a correção da liquidação oficiosa de IRS, é entendimento deste Tribunal Arbitral Singular que os honorários por serviços prestados pelo Requerente A... (rendimentos da categoria B) à entidade F..., Lda., NIF..., no valor de € 180.000,00, não podem ser enquadráveis na alínea g) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS, não podendo, em consequência, o rendimento tributável da categoria B do Requerente A... ser determinado de acordo com o coeficiente 1.

Tendo o Requerente A... demonstrado, por um lado, os honorários prestados como consultor financeiro, e por outro, o seu valor para efeitos de serem atendidos no apuramento dos rendimentos da categoria B, tem o Requerente A... o direito a que seja aplicado o coeficiente correspondente aos rendimentos profissionais prestados à entidade F..., Lda., NIF..., relativo a Rendimentos Empresariais e Profissionais, Outras Atividades de Serviços Pessoais Diversas, N.E., tal como referem os Requerentes nas Alegações: *atendendo à concreta atividade profissional desempenhada por A..., era legalmente aplicável o coeficiente de 0,75 previsto na al. b), do n.º 1, do artigo 31.º do CIRS.*

Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral Singular que a liquidação oficiosa de IRS n.º 2018..., datada de 10 de Maio de 2018, no valor de € 55.791,43, é ilegal, por errónea quantificação dos rendimentos, uma vez que, na determinação do rendimento tributável relativo à categoria B do Requerente A... foi aplicado o coeficiente de 1.

Mais,

Dizem os Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, *De igual modo, o contribuinte relapso, sendo casado, não fica impedido de invocar a sua preferência legítima pela tributação conjunta*⁹⁴, que deverá ser atendida como fundamento de impugnação do ato de liquidação de imposto. [...]. *A falta de entrega da declaração não convola em definitiva a tributação do rendimento do contribuinte faltoso como se solteiro ele fosse e filhos não tivesse*⁹⁵, desatendendo irremediavelmente à sua situação pessoal e familiar. *Com efeito, o erro*

⁹⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

relativo à composição do agregado familiar é naturalmente suscetível de ser corrigido nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 76.º do Código do IRS⁹⁶.

Diz a Requerida na Resposta, *Em suma, alegam os requerentes que o ato de liquidação é ilegal porquanto: [...]; b) Não aplicou o quociente conjugal*⁹⁷ previsto no artigo 69.º do CIRS, [...]; c) *Nem considerou qualquer dedução à coleta, designadamente a prevista no art.º 78.º-A do mesmo diploma relativa aos dependentes; d) A falta de entrega de declaração não convola em definitivo a tributação de rendimento do contribuinte faltoso como solteiro sem filhos ele fosse e filhos desatendendo à sua situação pessoal e familiar*⁹⁸, *nem o contribuinte relapso sendo casado, não fica impedido de invocar a sua preferência legítima pela tributação conjunta; [...].*

Os Requerentes dizem ainda no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Constitui um imperativo constitucional que o IRS tenha em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. O quociente conjugal (“splitting”) afigura-se justamente um corolário desse imperativo constitucional [...].*

Continuam os Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, *No caso dos autos, a AT não pode dizer que desconhecia a concreta situação pessoal e familiar do 1.º requerente, desde logo porque as retenções na fonte sobre os seus salários foram feitas de acordo com a sua situação de “casado” com “dois dependentes”. Porém, a liquidação aqui em causa não aplicou o quociente familiar previsto no artigo 69.º do CIRS, nem considerou qualquer dedução à coleta, designadamente a prevista no artigo 78.º-A do mesmo diploma relativa aos dependentes. Assim, resta ao requerente invocar a sua concreta situação pessoal e familiar e expressar que é de seu pleno direito ser tributado em conformidade – portanto, em conjunto com o seu cônjuge – e, também com esse fundamento, peticionar a anulação da liquidação aqui impugnada que se absteve de a considerar*⁹⁹. [...].

Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere o que refere a Decisão Arbitral (CAAD) no Processo n.º 574/2015-T, datada de 23 de Março de 2016, na parte em que esta Decisão Arbitral diz o seguinte, *Sendo*

⁹⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

que, em qualquer caso, o art. 76.º, n.º 3, do CIRS, **não permite que a omissão de entrega da declaração tenha como consequência a não aplicação do coeficiente conjugal**¹⁰⁰, previsto no artigo 69.º do CIRS, uma vez que não há qualquer referência naquela norma à não aplicação desta disposição, apenas se referindo que não se atenderá ao disposto no artigo 70.º e só serão efectuadas as deduções previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 79.º e no n.º 3 do artigo 97.º. **É manifesto, no entanto, que o coeficiente conjugal (splitting) não corresponde a uma dedução, mas antes à consideração da unidade familiar para efeitos fiscais, pelo que terá que ser aplicado**¹⁰¹. [...]. *Procede assim neste âmbito a impugnação da liquidação.*

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Nos termos do n.º 1 do artigo 69.º (quociente familiar) do CIRS, na redação à data dos factos, *1 - Tratando-se de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens ou unidos de facto, as taxas fixadas no artigo 68.º aplicáveis são: a) Nos casos em que haja opção pela tributação conjunta, as correspondentes ao rendimento coletável dividido pela soma de dois com o produto de 0,3 pelo número de dependentes que integram o agregado familiar e de ascendentes; b) Nos casos em que não seja exercida a opção referida na alínea anterior, as correspondentes ao rendimento coletável dividido pela soma de um com o produto de 0,15 pelo número de dependentes que integram o agregado familiar e de ascendentes.*

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 78-A.º do CIRS, na redação à data à data dos factos, *Sem prejuízo da aplicação da ponderação por dependente ou ascendente no âmbito do quociente familiar previsto no artigo 69.º, à coleta do IRS devido pelos sujeitos passivos é dedutível: a) Por cada dependente, o montante fixo de (euro) 325.*

Ficou provado nestes Autos Arbitrais que os Requerentes são casados entre si desde 19 de Agosto de 1995 (conforme 2.1. dos Factos Provados) e que em 2015, tinham dois dependentes a seu cargo, D... e E..., seus filhos menores de 25 anos, com quem viviam em comunhão de habitação (conforme 2.1. dos Factos Provados).

Ficou provado que em 13 de Dezembro de 2019 (conforme do 2.1. dos Factos Provados), os Requerentes foram notificados da Decisão Final da Reclamação Graciosa por eles apresentada relativamente à liquidação de IRS do ano de 2017, Decisão essa que refere:

¹⁰⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

[...] *Parece-nos que a liquidação se mostra correta em face dos elementos declarados pelas entidades pagadoras dos rendimentos auferidos pelo Sujeito Passivo, não tendo apenas sido apenas auferido pelo reclamante o montante alegado de 42.000€, mas sim, de 47.775,25€, pois, não apresentou qualquer justificação para o montante de 5.775,25€, não serem declarados e não serem sujeitos a tributação. **Não obstante, as liquidações se mostrarem legais, parece-nos, no entanto, em face dos documentos apresentados pelo sujeito passivo relativamente à situação pessoal, ser o pedido de deferir parcialmente, no sentido de a liquidação ser corrigida em face da sua situação pessoal e familiar.** [...]. Face ao acima exposto, conclui-se pelo deferimento parcial do pedido, no sentido de ser corrigida a situação familiar do Sujeito Passivo.*

Repete-se o que dizem os Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral, **Assim, resta ao requerente invocar a sua concreta situação pessoal e familiar e expressar que é de seu pleno direito ser tributado em conformidade – portanto, em conjunto com o seu cônjuge – e, também com esse fundamento, peticionar a anulação da liquidação aqui impugnada que se absteve de a considerar**¹⁰².

Ficou também provado (conforme 2.1. dos Factos Provados) que as retenções na fonte em sede de IRS, no valor de € 11.298,00 sobre o valor de € 42.000,00 (rendimentos da Categoria A), foram feitas pela G..., Lda., NIF..., à taxa aplicável aos “trabalhadores dependentes, casados com 2 (dois) dependentes”. **A Autoridade Tributária, aqui Requerida, na liquidação oficiosa considerou, “ao cêntimo”, essas retenções na fonte, na taxa aplicável aos “trabalhadores dependentes, casados com 2 (dois) dependentes” (conforme 2.1. dos Factos Provados).**

Entende este Tribunal Arbitral Singular que os Requerentes demonstraram a sua situação pessoal e familiar: “casados com 2 (dois) dependentes”.

Como já referido, é entendimento deste Tribunal Arbitral Singular que a liquidação oficiosa de IRS é passível de poder ser corrigida, também em virtude da iniciativa do contribuinte consistente em suprir a sua falta declarativa, ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 76.º do CIRS, pelo que, os Requerentes têm direito à correção da liquidação oficiosa de IRS, devendo, por isso, ser tributados tendo em conta a sua

¹⁰² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

situação pessoal e familiar e à tributação conjunta, i.e., têm direito a que seja relevada a composição do seu agregado familiar e à aplicação do quociente familiar (conjugal).

Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral Singular que a liquidação oficiosa de IRS n.º 2018..., datada de 10 de Maio de 2018, no valor de € 55.791,43, é ilegal, por errónea quantificação dos rendimentos, uma vez que, não considera a situação pessoal e familiar dos Requerentes.

Pelo exposto,

Entende este Tribunal Arbitral Singular que a liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 10 de Maio de 2018, no valor de € 55.791,43, referente ao exercício de 2015, sofre de vício de violação de lei, devendo, por isso, ser anulada. Este Tribunal Arbitral Singular entende igualmente que a Decisão de indeferimento tácito do Pedido de Revisão Oficiosa (com data de entrada na Autoridade Tributária de 4 de Junho de 2019) deve, pelos mesmos fundamentos, ser anulada.

Assim,

Este Tribunal Arbitral Singular julga procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pelos Requerentes, anulando, em consequência, a liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 10 de Maio de 2018, no valor de € 55.791,43, referente ao exercício de 2015. Este Tribunal Arbitral Singular, anula, igualmente, a Decisão de indeferimento tácito do Pedido de Revisão Oficiosa (com data de entrada na Autoridade Tributária de 4 de Junho de 2019).

Nos termos do n.º 2 do artigo 608.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 29.º do RJAT, este Tribunal Arbitral Singular não está obrigado a apreciar todos os argumentos das Partes, quando a decisão esteja prejudicada pela solução dada, o que no presente processo se traduz na decisão proferida de ilegalidade da liquidação, ficando, assim, prejudicado o conhecimento de outras questões carreadas para os autos.

Por último,

Ficou provado (conforme 2.1. dos Factos Provados) que os Requerentes efetuaram o pagamento de € 55.791,43, correspondente à liquidação oficiosa de IRS n.º 2018..., datada de 10 de Maio de 2018, no valor de € 55.791,43, referente ao exercício de 2015.

Nos termos do artigo 100.º da LGT, **A administração tributária está obrigada**¹⁰³, 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**¹⁰⁴, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.

Ensinam José Maria Fernandes Pires (Coordenador) e outros, in Lei Geral Tributária, Comentada e anotada, Almedina, 2015, **A reconstituição da situação que hipoteticamente existiria na ausência do acto ilegal também pressupõe a reparação dos efeitos consequentes do acto ilegal**. Este artigo [leia-se, artigo 100.º da LGT] impõe à administração tributária o dever de reconstituir a situação que hipoteticamente existiria se não tivesse sido praticado o acto ilegal. Não se trata apenas de afastar o acto viciado do ordenamento jurídico. Haverá a obrigação de invalidar os efeitos que tal acto teve, ou seja, considerar nulos todos os actos subsequentes que lhe deram execução (ou indemnizar o contribuinte por eventuais prejuízos advenientes desses actos que consubstanciaram o acto declarado ilegal). **Este direito dos administrados existe sempre que lhes for reconhecida razão**¹⁰⁵ [...]. Este dever da administração tributária existe, como é evidente pelo espírito e pela letra da lei, quer nos casos de procedência total do pedido do contribuinte [...]. **Por regra, a reposição da situação existente sem o acto ilegal será feita com a devolução ao contribuinte de quantias indevidamente pagas**¹⁰⁶ [...] **acrescida de juros indemnizatórios**¹⁰⁷.

Ensinam Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa in Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 4.ª Edição, Encontro da Escrita, 2012, **A administração está assim obrigada a reconstituir a situação legal que hipoteticamente existiria se não houvera sido objeto de um seu acto lesivo ou de uma ofensa por si cometida contra os direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados**¹⁰⁸. Trata-se, aliás, de uma simples explicação do princípio geral de direito de que devem ser apagados todos os efeitos jurídico-práticos consequentes do acto ilícito, reconstituindo-se a situação que existiria

¹⁰³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰⁵ Sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

se ele não houvera ocorrido [...]. **Entre o mais, a reconstituição da situação hipotética actual justifica a obrigatoriedade da restituição do imposto que houver sido pago**¹⁰⁹, do pagamento dos juros indemnizatórios previstos no artigo 43.º [...].

Ensina António Lima Guerreiro, in Lei Geral Tributária, Anotada, Editora Rei dos Livros, *Define a presente norma [leia-se, artigo 100.º da LGT] o alcance dos deveres da administração tributária em caso de procedência total ou parcial da reclamação, recurso ou impugnação judicial, **que não se esgotam no reconhecimento directo dos efeitos demolitórios**¹¹⁰, **mas implicam a realização de todos os actos tendentes à imediata reconstituição da plena legalidade do acto objeto do litígio**¹¹¹.*

Sendo de julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral, concluiu-se pela existência de pagamento indevido e, conseqüentemente, **justifica-se a restituição das quantias pagas em excesso pelos Requerentes.**

4. Decisão Arbitral

Nestes termos, **decide** este Tribunal Arbitral Singular o seguinte:

- a) Julgar improcedente a exceção invocada pela Requerida nas Alegações.
- b) Julgar procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral, declarando ilegal a liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 10 de Maio de 2018, no valor de € 55.791,43, referente ao exercício de 2015 e a Decisão de indeferimento tácito do Pedido de Revisão Oficiosa (com data de entrada na Autoridade Tributária de 4 de Junho de 2019).
- c) Em consequência, anular a liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 10 de Maio de 2018, no valor de € 55.791,43, referente ao exercício de 2015 e a Decisão de indeferimento tácito do Pedido de Revisão Oficiosa (com data de entrada na Autoridade Tributária de 4 de Junho de 2019).
- d) Condenar a Requerida a restabelecer a situação que existiria se o ato tributário impugnado e objeto desta Decisão Arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito.

¹⁰⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

- e) Condenar a Requerida nas custas do processo, conforme ponto 6 (custas) da presente Decisão Arbitral.

5. Valor do processo

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em **€ 55.791,43**.

6. Custas

Entende este Tribunal Arbitral Singular que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Singular, i.e., o valor de € 55.791,43, correspondente à importância cuja anulação os Requerentes pretendem e valor inicialmente indicado pelos Requerentes no Pedido de Pronúncia Arbitral.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.142,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Assim, o montante das custas fixado em **€ 2.142,00**, fica **a cargo da Requerida**.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de Março de 2021

Tribunal Arbitral Singular

O Árbitro,

(Alexandre Andrade)