

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 88/2020-T

Tema: IRS - Revisão oficiosa – Extemporaneidade.

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro Dra. Maria Antónia Torres, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar este Tribunal Arbitral Singular, constituído em 5 de agosto de 2020, acorda no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1 A..., contribuinte n.º..., e B..., contribuinte n.º..., residentes na ..., ..., Tarouca, (adiante designados como “Requerentes”), tendo sido notificados do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa contra o acto de liquidação de IRS, relativo ao ano de 2002, através da nota de cobrança n.º 2006..., que tinha por objeto a demonstração de liquidação de IRS n.º 2006..., e as liquidações de juros compensatórios n.º 2006... e n.º 2006... no valor total de 22.186,49€ (vinte e dois mil cento e oitenta e seis euros e quarenta e nove cêntimos), requereu a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º, ambos do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante “RJAT”¹).

1.2 O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 17-02-2020. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na

¹ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Árbitro que foi designado pelo Conselho Deontológico comunicou a aceitação do encargo, no prazo aplicável. Em 6-07-2020, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 5-08-2020. Por despacho de 7-10-2020, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, e é competente.

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

1.3. As alegações que sustentam o pedido de pronúncia arbitral dos Requerentes e a Resposta da Requerida, e respectivas Alegações, são, em súmula, as seguintes:

Em 5 de maio de 2002, os Requerentes outorgaram um contrato promessa de permuta e compra e venda, com a sociedade “C..., Lda.”, que tinha como objecto três imóveis propriedade dos Requerentes.

Pelo referido contrato, a sociedade “C..., Lda.” adquiria os referidos imóveis recebendo, em troca, os Requerentes (i) uma quantia pecuniária paga em duas prestações e (ii) e duas fracções dos referidos imóveis.

Em 29 de julho de 2002 foi formalizada a referida compra e venda, através de escritura pública, tendo sido declarado o preço de 110.000€ (cento e dez mil euros).

Na sequência dessa operação, os Requerentes declararam na declaração Modelo 3 de 2002 a mais-valia resultante dessa alienação, no valor de 20.454,08€ (vinte mil quatrocentos e cinquenta e quatro euros e oito cêntimos), assim como a intenção de proceder ao reinvestimento do respectivo valor de realização, tendo ficado suspensa a tributação da referida mais-valia.

Contudo, a sociedade “C..., Lda.” entrou em processo de insolvência não tendo efectuado as contraprestações a que se obrigou. A sociedade foi considerada insolvente por sentença transitada em julgado em 4 de março de 2014.

Dado que as obras a que se obrigou a referida sociedade não aconteceram, os Requerentes não concretizaram o referido reinvestimento das mais-valias realizadas em 2002.

O não-reinvestimento deu origem à correcção à liquidação de IRS do ano de 2002 sub judice, a qual foi paga pelos Requerentes.

Posteriormente, os Requerentes interpuseram uma acção contra a referida sociedade tendo o tribunal declarado (i) o incumprimento definitivo do contrato, com a consequente devolução dos imóveis objecto do mesmo aos Requerentes e (ii) declarado nulo o contrato de compra e venda. A sentença foi notificada aos Requerentes em 15 de julho de 2016.

Ora, pretendem os Requerentes suscitar a ilegalidade do acto de liquidação sub judice, na sequência do indeferimento do pedido de revisão oficiosa contra o mesmo apresentado, do qual foram notificados a 3 de janeiro de 2020, prazo a partir do qual entendem contar-se o prazo para constituição de Tribunal Arbitral, concluindo que o mesmo é tempestivo.

Em termos de direito, entendem os Requerentes que estamos perante a inexistência de facto tributário, comprovada pela referida sentença. Entendem que o acto tributário que originou a liquidação de IRS deixou de existir, dado que acto de compra e venda que lhe estava subjacente foi declarado nulo.

Foi na sequência do indeferimento da reclamação graciosa (em 12 de março de 2019) apresentada pelos Requerentes que estes deduziram em 10 de julho de 2019 o pedido de revisão oficiosa. Tal revisão oficiosa foi indeferida, conforme acima se refere.

Contrapõe a Requerida que o pedido dos Requerentes é, a final, a declaração de ilegalidade do indeferimento da revisão oficiosa.

Ora, nos termos do disposto no art. 2º, alínea a) da Portaria nº 112/2011, de 22 de Março, a AT vinculou-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação de pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, referidas no nº 1 do art. 2º do RJAT, “ com excepção de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, nos termos dos artigos 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.”

No caso em concreto, os Requerentes não recorreram, em tempo, à reclamação graciosa prevista no nº 1 do art. 131º do CPPT, nos termos dos nºs 1 e 4 do art. 70º da LGT, tendo deixado precluir o prazo de 2 anos previsto no nº 1 do art. 131º do CPPT para apresentação de uma reclamação administrativa.

Da simples leitura do art. 2º, al. a) da Portaria nº 112/2011, de 22/03 resulta que a via arbitral para a apreciação do litígio só pode ser aberta, em casos de autoliquidação, após a prévia apresentação de reclamação graciosa, o que não se verifica nos presentes autos, onde se pretende a apreciação de um pedido de revisão oficiosa.

Deste modo, verifica-se a existência de uma exceção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido, e, por isso, deve 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.

Sem prescindir, acresce a Requerida que o art. 70º, nºs 1 e 4 do CPPT prevê a admissibilidade de determinado facto superveniente, *in casu* sentença judicial, como apto à reabertura de novo prazo de 120 dias, contados do mesmo facto, para a dedução de reclamação graciosa.

No entanto, os Requerentes, em face do facto superveniente – sentença com trânsito em julgado em 19/10/2016, deduziram reclamação graciosa em 18/08/2017, ou seja, decorridos 10 meses, 300 dias, mostrando-se portanto, negligentemente ultrapassado o prazo de 120 dias a que alude a referida norma.

Indeferida a reclamação graciosa, com fundamento em extemporaneidade, decisão notificada aos A por ofício de 12/03/2019 (fls 135 do PA), vêm os Requerentes deduzir pedido de revisão oficiosa, invocam, e fundamentam tal pedido, no trânsito em julgado da referida sentença, ocorrido em 19/10/2016.

Ora, não se vê que haja algum fundamento legal para tal pretensão. Sem nos atermos na questão do erro imputável ao serviço – que é inexistente - é bem de ver que a situação dos autos não tem acolhimento, em nenhum segmento da citada norma.

O prazo de 4 anos a que aludem em 76º da PI, não se mostra respeitado, porquanto o prazo de 4 anos conta-se a partir da liquidação que ocorreu em 2006. E não, como pretendem, a partir do facto superveniente. Este facto releva para o primeiro segmento do nº 1, no prazo de reclamação. Ora, este prazo de reclamação de 120 dias, contado nos termos dos nºs 1 e 4 do art.

70º do CPPT, viu o ser termo ocorrer 120 dias após o transito em julgado, ou seja, em 17/01/2017.

Porém, a reclamação graciosa foi deduzida em 18/08/2017 e o pedido de revisão em 10/07/2019.

Retomando a questão da alegada inexistência de facto tributário, a verdade é que os Requerentes não invocam, nem o podem fazer, não ter recebido o valor sobre o qual foi liquidado imposto. Aliás, a sentença em que fundamentam a pretensão, não condena o Réu à devolução do valor pago, nem os autores provam que o tenham devolvido.

Não tendo sido determinado na sentença a devolução do valor recebido pela alienação do imóvel, a declaração judicial de nulidade do negócio em nada influencia a tributação do valor da alienação (que foi onerosa).

Efetivamente, a sentença manda restituir o imóvel aos autores da ação no âmbito da qual foi proferida (os ora requerentes), bem como o cancelamento de registos, mas em momento algum se pronuncia sobre o preço da alienação, nada dispendo sobre o facto de haver ou não sido pago ou sobre um (eventual) dever de restituição (ou devolução).

Existiu um contrato de compra e venda titulado por escritura pública, no âmbito da qual os agora requerentes declararam haver recebido o montante de € 110.000. Sendo que, a sentença centra-se na impossibilidade de cumprimento da contraprestação em espécie, e é em virtude dessa impossibilidade que decide ordenar a restituição do bem mas não a devolução do valor já recebido.

Pelo que existiu um ganho a título de mais-valias, tributado nos termos genericamente previstos no art. 10º do CIRS para este tipo de situações. Os Requerentes dispunham – à data - do prazo de 24 meses para reinvestir o produto da alienação, o que não sucedeu. Mais, devendo o reinvestimento ser feito até 29-07-2004, a ação judicial no âmbito da qual foi lavrada a sentença

a que os particulares se referem apenas foi instaurada no ano de 2013. Ou seja, muito para além do sobredito período de 24 meses legalmente consagrado para efeitos de reinvestimento se haver esgotado.

O objeto da liquidação foram as mais-valias geradas pela alienação do imóvel sito em Tarouca e não os termos de qualquer contrato de permuta de bens presentes por bens futuros. Efetivamente, esta matéria poderia relevar (atenta a época de ocorrência dos factos) em sede de Imposto Municipal de Sisa, ao qual sucedeu o IMT. Mas não em sede de IRS, cujo objeto de tributação é a mais-valia resultante da alienação de um imóvel.

De resto, esta confusão entre os objetos do contrato promessa e da liquidação contestada resulta claro do conteúdo dos artigos 43º e 81º do requerimento de pronúncia arbitral. O incumprimento do contrato promessa não impedia os requerentes de reinvestir o produto da venda do imóvel que alienaram na aquisição de qualquer outro bem imóvel.

Efetivamente, uma coisa seria o conjunto de bens futuros a receber em consequência do clausulado no contrato promessa, outra, bem diferente, é o destino a dar ao produto obtido com uma alienação efetuada (ainda que em função desse mesmo contrato promessa). São realidades distintas que em nada se confundem.

Pelo que, conclui a Requerida, que o acto impugnado não padece de qualquer vício, devendo ser julgada procedente a excepção invocada e improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

2. QUESTÕES PRÉVIAS - EXCEPÇÕES

Preliminarmente, tendo sido suscitada pela Requerida a excepção da incompetência material do tribunal arbitral torna-se necessário começar por analisar esta excepção, porquanto a procedência da mesma terá consequências no conhecimento do mérito do pedido arbitral.

Este Tribunal tem uma perspetiva menos restritiva da competência dos tribunais arbitrais tributários, considerando que nela se inclui a apreciação da ilegalidade oriunda de ato de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário, alinhado com uma vasta jurisprudência nesse sentido.

Entende-se, desde logo, que a própria definição do processo de revisão do ato tributário vai nesse sentido “ A revisão do ato tributário no âmbito da LGT, constitui um meio administrativo de correcção de erros de atos de liquidação de tributos, que é admitido como complemento dos meios de impugnação administrativa e contenciosa desses atos, a deduzir nos prazos normais respectivos, que tem em vista possibilitar sanar injustiças de tributação tanto a favor do contribuinte como a favor da administração”.

Por outro lado, o recurso à via administrativa tem subjacente a submissão à Administração Tributária de todos os atos relativamente aos quais esta entidade não se pronunciou ou não foi chamada a intervir, pelo que não é exigível que tenha de ser apresentada uma reclamação graciosa nos termos contemplados no citado artigo 131.º do CPPT, servindo o propósito desse prévio filtro administrativo o pedido de revisão do ato tributário.

Assim, entendemos que excluir da jurisdição arbitral apenas e só porque o meio utilizado não se compadeceu com a reclamação graciosa acarretaria uma violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva, tal como se encontra consagrada no artigo 20.º da CRP.

No mesmo sentido que o ora propugnado se alinha a Jurisprudência designadamente o processo nº 08599/15, de 27 de abril de 2017 e o processo nº 44/18, datado de 25 de junho de 2019, designadamente, no seguinte:

“A referência expressa ao artigo 131.º do CPPT que se faz no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não pode ter o alcance decisivo de afastar a possibilidade de apreciação de pedidos de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos de autoliquidação.

Na verdade, a interpretação exclusivamente baseada no teor literal que defende a Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo não pode ser aceite, pois na interpretação das normas fiscais são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (artigo 11.º, n.º 1, da LGT) e o artigo 9.º n.º 1, proíbe expressamente as interpretações exclusivamente baseadas no teor literal das normas ao estatuir que «a interpretação não deve cingir-se à letra da lei», devendo, antes, «reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada».

“O alcance da exigência de reclamação graciosa prévia, necessária para abrir a via contenciosa de impugnação de actos de autoliquidação, prevista no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, tem como única justificação o facto de relativamente a esse tipo de actos não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o acto, posição essa que até poderá vir a ser favorável ao contribuinte, evitando a necessidade de recurso à via contenciosa. “

“Neste contexto, permitindo a lei expressamente que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa de actos de autoliquidação e sendo o pedido de revisão oficiosa formulado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa, como se referiu, não pode haver qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela revisão do acto tributário em vez da reclamação graciosa. “

É assim de concluir que o artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa, pelo que este tribunal arbitral se considera competente em razão da matéria.

O acto de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa de um acto tributário, como é o caso, constitui um acto administrativo, à face da definição fornecida pelo artigo 120.º do CPA, pois

constitui uma decisão de um órgão da Administração que ao abrigo de normas de direito público visou produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.

Por outro lado, trata-se também de um acto administrativo em matéria tributária, pois nele é feita a aplicação de normas de direito tributário. Conclui-se, assim, que um acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa tem de ser visto como um «*acto administrativo em matéria tributária*».

A impugnação de actos administrativos em matéria tributária é feita, no processo judicial tributário (e de acordo com as alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do art. 97.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)) através de impugnação judicial ou acção administrativa especial, conforme esses actos contenham ou não a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação de imposto.

No conceito de «*liquidação*», em sentido lato, englobam-se todos os actos que se reconduzem à aplicação de uma determinada taxa a uma determinada matéria.

Se o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa não comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação de imposto, então será aplicável a acção administrativa especial (existindo bastante jurisprudência a suportar este entendimento).

Ora, restringindo-se a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD ao campo de aplicação do processo de impugnação judicial, apenas se inserem na sua competência os pedidos de declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos de liquidação que comportem a apreciação da legalidade destes actos.

E, sendo assim, a questão da competência deste Tribunal Arbitral para decidir no caso sub judice, está necessariamente relacionada com o conteúdo do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e, logo, depende da análise do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

No caso em apreço, os motivos invocados pela Requerida para o indeferimento da revisão oficiosa foram, em suma, os seguintes:

- De acordo com o n.º 1 do artigo 78.º da LGT, a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa e com o fundamento em qualquer ilegalidade ou por iniciativa da administração tributária no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo, se o tributo não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.
- Ora, por iniciativa do sujeito passivo, o que foi o caso, já tinha sido ultrapassado o prazo para a reclamação administrativa quando deu entrada o pedido de revisão oficiosa.
- Assim, só a Administração Tributária poderia ter a iniciativa do procedimento.
- Esta revisão por iniciativa da Administração tributária pode ter lugar quando houver erro imputável aos serviços, concretizando-se como qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte mas à Administração.
- Não se verifica no caso em apreço qualquer erro (de direito ou de facto) que possa ser imputado aos serviços. Mesmo não existindo erro imputável aos serviços poderia haver uma revisão por iniciativa da administração tributária com fundamento em injustiça notória ou grave, o que no caso também se entende não ter ocorrido.
- A Autoridade Tributária e Aduaneira defende assim a inadmissibilidade da revisão oficiosa, por não estarem reunidos os requisitos de que o art. 78.º da LGT a faz depender. Ou seja, inexistindo erro imputável aos serviços, o pedido de revisão oficiosa foi extemporâneo, pelo que correctamente indeferido.

Ora, torna-se necessário avaliar se o acto de indeferimento da revisão oficiosa se trata de um acto administrativo que comporta a apreciação da legalidade de um acto tributário.

No caso em apreço, os motivos invocados para o indeferimento da revisão oficiosa foi a intempestividade da pretendida regularização do acto, o que, obviamente, não implica apreciação da legalidade ou não de qualquer acto de liquidação.

Porém, à face do critério de repartição dos campos do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial delineado pelas alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, não é necessário que a apreciação da legalidade de um acto de liquidação seja o fundamento da decisão procedimental ou que no pedido formulado se peça a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, bastando que esse acto a *comporte*, o que, neste contexto, significa que no acto impugnado se inclua um juízo sobre a legalidade de um acto de liquidação, mesmo que não seja a sua legalidade ou ilegalidade o fundamento da decisão.

Ora, no caso em apreço, pode-se entender que a decisão do pedido de revisão oficiosa inclui a apreciação da legalidade do acto de autoliquidação. A Requerida, na sua decisão de indeferimento, efectua, de facto, um julgamento sobre a legalidade do acto de liquidação, referindo, nomeadamente, que “...existem mais-valias sujeitas a tributação”, concluindo “Pelo que a liquidação adicional de IRS do ano de 2002, não contendo qualquer vício quer formal, quer material, é válida e eficaz para todos os efeitos legais”.

Está-se, assim, perante um acto administrativo que comporta (porque a inclui) a apreciação da legalidade de um acto de liquidação de imposto para cuja impugnação em processo judicial tributário é adequado o processo de impugnação judicial.

Consequentemente, também por esta via, não se está perante um caso excluído da competência deste tribunal.

No entanto, avançando-se para a análise do pedido de revisão oficiosa do referido acto de liquidação, importa desde logo avaliar se foi ou não tempestivamente apresentado.

O pedido de revisão oficiosa está sujeito aos prazos estabelecidos no artigo 78º da Lei Geral Tributária (LGT), como a seguir se transcreve (na redação em vigor à data que o pedido de revisão oficiosa identificado nos autos foi interposto):

“Artigo 78.º

Revisão dos atos tributários

1 – A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

2 – Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação (número já revogado pela Lei nº 7-A/2016, de 30 de Março).

3 – A revisão dos atos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respetivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.

4 – O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

5 – Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.

6 – A revisão do ato tributário por motivo de duplicação de coleta pode efetuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos.

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

No n.º 1 artigo 78.º da LGT estão previstas duas situações sujeitas a prazos diferentes:

- Por um lado, a revisão do acto tributário por iniciativa do sujeito passivo, a efectuar dentro do prazo de 120 dias previsto para a reclamação graciosa, com fundamento em qualquer ilegalidade (1.ª parte do n.º 1);
- Por outro lado, a revisão do acto tributário por iniciativa da Autoridade Tributária, dentro do prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não estiver pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (2.ª parte do n.º 1).

Importa ainda referir o artigo 70.º n.º1 e n.º4 da LGT:

Apresentação, fundamentos e prazo da reclamação graciosa

1 - A reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial e será apresentada no prazo de 120 dias contados a partir dos factos previstos no n.º 1 do artigo 102.º.

(...)

4 - Em caso de documento ou sentença superveniente, bem como de qualquer outro facto que não tivesse sido possível invocar no prazo previsto no n.º 1, este conta-se a partir da data em que se tornou possível ao reclamante obter o documento ou conhecer o facto.

(...)

No caso em apreço, os Requerentes pretenderam ver reconhecido um facto superveniente, designadamente a sentença acima referida que transitou em julgado a 19 de outubro de 2016.

Num primeiro momento apresentaram uma reclamação graciosa, contudo, na data da sua apresentação (em 18 de agosto de 2017) tinha já passado o prazo de 120 dias que acima se refere, pelo que a mesma foi indeferida porque extemporânea.

Posteriormente, e conforme alegam os Requerentes, avançaram, ao abrigo do artigo 78º da LGT, com um pedido de revisão oficiosa.

Ora, de acordo com a referida norma, na 1ª parte do seu nº 1, o pedido pode ser efectuado por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade. Conforme vimos, tal prazo (120 dias) encontrava-se já ultrapassado.

No entanto, no que diz respeito à interpretação do artigo 78º, nº 1 2ª parte, constitui jurisprudência assente que a revisão dos actos tributários pela Administração Tributária pode ser também requerida, pelos sujeitos passivos, no prazo de quatro anos, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Neste sentido, veja-se o decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 04-05-2016 (proferido no processo nº 407/15), nos termos do qual se refere que *“é hoje jurisprudência consolidada que, podendo a AT, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do acto tributário, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (...), também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aquele fundamento”*.

Ou seja, pode o sujeito passivo aproveitar o prazo de quatro anos previsto na segunda parte do nº 1 do artigo 78º da LGT, desde que o pedido de revisão oficiosa seja formulado com fundamento em erro imputável aos serviços. Vejamos:

“1 – A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em

qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços. (sublinhado nosso)

O acto de liquidação aqui em questão foi efectuado em 2006 (demonstração de liquidação de IRS nº 2006...), pelo que os quatro anos de prazo estabelecidos pelo artigo 78º da LGT (note-se que o tributo foi pago, aliás conforme referido pelos Requerentes na sua petição inicial) se encontravam já decorridos largamente na data em que é feito o pedido de revisão oficiosa.

Acresce que, o nº 4 do artigo 70º da LGT, que se refere à contagem do prazo quando existe um facto superveniente, só se aplica à 1ª parte do nº1 do artigo 78º, ou seja, só se aplica ao prazo relativo ao pedido de reclamação administrativa.

Assim, não é sequer premente que este Tribunal Arbitral determine se, no caso em apreço, houve ou não erro imputável aos serviços.

Ainda assim, e para efeitos de determinação do que deverá entender-se por erro imputável aos serviços, refira-se, nomeadamente, o teor do Acórdão do TCAS (processo nº 1349/10.0BELRS), de 23-03-2017, nos termos do qual se afirma que “*o acto tributário tem sempre na sua base uma situação de facto concreta, a qual se encontra prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Essa situação factual e concreta define-se como facto tributário, o qual só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos para tal. As normas tributárias que contemplam o facto tributário são as relativas à incidência real, as quais definem os seus elementos objectivos. Só com a prática do facto tributário nasce a obrigação de imposto. A existência do facto tributário constitui, pois, uma condição “sine qua non” da fixação da matéria tributável e da liquidação efectuada.*” (...)
“*O conceito de erro imputável aos serviços a que alude o art.º 78, n.º 1, 2.ª parte, da L.G.T., embora não compreenda todo e qualquer vício (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só erros, estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos*

funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro. Por outras palavras, o dito erro imputável aos serviços concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à A. Fiscal, mais devendo tal erro revestir carácter relevante, gerando um prejuízo efectivo, em virtude do errado apuramento da situação tributária do contribuinte, daí derivando o seu carácter essencial. (...)”.

No seu pedido de revisão oficiosa, os Requerentes invocaram o artigo 78º da LGT (não referindo, contudo, nenhum dos seus números em particular para suportar o pedido), argumentando que o acto tributário enferma do vício de violação da lei, dado que não existe.

A AT considerou, na análise efectuada ao pedido de revisão, que o mesmo só podia ser enquadrado no nº1 do artigo 78º da LGT e que, atentos a factualidade e os argumentos aí evidenciados, o referido pedido de revisão só teria enquadramento no prazo da reclamação, com fundamento em qualquer ilegalidade. Ora, verificando-se, à data da apresentação do pedido de revisão já ultrapassado esse prazo de reclamação, a AT concluiu ser extemporâneo o pedido de revisão oficiosa.

Contudo, a AT explora também a possibilidade de existência de erro imputável aos serviços, concluindo que não se verifica qualquer erro imputável aos serviços.

De facto, a liquidação sub judice resulta do facto dos Requerentes terem declarado em 2002 uma mais-valia suspensa de tributação por terem intenção de reinvestir. Ora, decorrido o prazo para a realização do reinvestimento, tal não aconteceu, pelo que em 2006 a AT efectua uma liquidação do imposto correspondente à mais-valia que tinha ficado suspensa, de acordo com o previsto na lei. É esta a liquidação em crise nos presentes autos.

Não poderia a AT proceder por forma diversa daquela por que actuou, não podendo deixar de efectuar a liquidação sub judice, a qual ocorreu em 2006. Não se vislumbra assim qualquer erro imputável aos serviços que possibilite o alargamento do prazo para ser efectuada a sua revisão oficiosa.

Não obstante, a Requerida avaliou ainda a possibilidade de aplicação no nº4 do artigo 78º da LGT, que eventualmente pudesse decorrer do facto superveniente. Recordemos:

“4 – O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.”

Terá o facto superveniente suscitado uma situação de injustiça grave ou notória que entendessemos correção? Entendemos que não.

Os Requerentes, de acordo com a escritura pública junta aos autos, alienaram imóveis tendo recebido uma contraprestação monetária pelos mesmos, com base na qual quantificaram e declararam uma mais-valia na sua declaração de IRS de 2002. Tal mais-valia ficou suspensa de tributação dado que os Requerentes manifestaram o propósito de reinvestir o respectivo valor de realização. Tal não veio a acontecer, o que esteve na origem, pela correcta aplicação da lei, da liquidação de IRS de 2006 realizada pela Requerida.

Ora, o facto superveniente, que nos traz a sentença acima referida, é o de que a contraparte dos Requerentes no negócio, não cumpriu parte do acordo que consistia em lhes entregar duas fracções dos imóveis após construção, através dos quais os Requerentes pretendiam efectuar o reinvestimento. Conforme se compreende, é irrelevante para a aplicação da norma que esteve subjacente à liquidação de IRS de 2006, por falta de reinvestimento do valor de realização, que dificuldades tiveram os Requerentes na concretização da sua intenção de reinvestimento! Existiu uma mais-valia pela venda de imóveis que ficou suspensa devido à intenção de reinvestir, reinvestimento esse que não ocorreu, pelo é legítima e não levando a qualquer tipo de injustiça, a liquidação de IRS sub judice.

Ora, assim sendo, e de acordo com o artigo 78º da LGT dispunham os Requerentes, face a um novo facto superveniente (sentença transitada em julgado), que pretendiam ver apreciado pela Requerida, e após a notificação do indeferimento da reclamação graciosa, por extemporaneidade, do prazo existente para a reclamação administrativa (120 dias) para solicitar a revisão oficiosa do acto.

No caso, como vimos, conclui-se pela intempestividade do pedido de revisão oficiosa (já ele próprio subsequente a um pedido de reclamação graciosa, também ele extemporâneo).

Ora, tendo esse pedido de revisão sido indeferido com fundamento em intempestividade, a extemporaneidade do pedido de revisão preclui o direito de se apreciar a legalidade das liquidações subjacentes pois, como já referido, deste modo “(...) *estaria aberto o caminho para continuar a discutir a legalidade de atos tributários relativamente aos quais findaram já os respetivos prazos de contestação*”.

Neste âmbito, tendo em consideração, com as necessárias adaptações (leia-se revisão oficiosa), nomeadamente, o teor do Acórdão do TCAN (processo nº 01584/09.3BEPRT), de 11-10-2017, no sentido que “*só a tempestividade da reclamação graciosa abre à impugnante, a possibilidade de discutir a legalidade das liquidações impugnadas, pois a extemporaneidade da reclamação (...) conduz à sua necessária improcedência, por se reagir, então, contra um caso decidido ou resolvido*”, bem como o teor do Acórdão do TCAS (processo nº 07644/14), de 23-03-2017, no sentido que “*estando a reclamação graciosa fora de prazo à data em que foi apresentada, em consequência e independentemente da mesma ter sido ou não decidida, a impugnação judicial também será intempestiva*”, a intempestividade do pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS em crise terá repercussões no mecanismos de reação subsequentes, ou seja, em matéria do próprio pedido de pronúncia arbitral.

Com efeito, não pode defender-se e justificar-se a tempestividade do pedido de pronúncia arbitral com base no indeferimento de um pedido de revisão extemporâneo, pois, deste modo,

estaria aberto o caminho para continuar a discutir a legalidade de actos tributários relativamente aos quais findaram já, há muito, os respectivos prazos de contestação.

Nestes termos, face ao acima exposto, entende este Tribunal Arbitral que procede a excepção da intempestividade do pedido arbitral, oficiosamente suscitada, com base na extemporaneidade do pedido de revisão, nos termos acima referidos.

3. QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

Fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios alegados-

4. DECISÃO

Termos em que se decide julgar improcedente o pedido arbitral de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS sub judice, assim como da respectiva liquidação de juros.

Valor da causa

Os Requerentes indicaram como valor da causa o montante de € 22.186,49 que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00, que ficam a cargo dos Requerentes.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de fevereiro de 2021

O Árbitro

Maria Antónia Torres