

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 760/2021-T**

**Tema: IRS - Caducidade do direito à liquidação. Erro evidenciado na declaração do IRS. Juros indemnizatórios.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. Relatório**

A..., contribuinte fiscal n.º..., residente na Rua..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, requereu a constituição de tribunal arbitral singular, ao abrigo das disposições conjugadas do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por «RJAT») e artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

O pedido de pronúncia arbitral, apresentado no dia 22 de novembro de 2021, tem por objeto a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa proferida no procedimento n.º ...2020... que manteve na ordem jurídica a liquidação do IRS n.º 2019..., relativa ao ano de 2015, no montante de € 1 541 02, bem como a restituição do imposto pago acrescido dos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

O Requerente optou por não designar árbitro.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT no dia 10 de janeiro de 2022.

O signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD como árbitro do tribunal arbitral singular, nos termos do disposto no artigo 6.º do RJAT, e comunicada a aceitação do encargo no prazo aplicável.

No mesmo dia 10 de janeiro de 2022, as Partes foram notificadas dessa designação, não se tendo oposto à mesma, 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 do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular ficou constituído no dia 28 de janeiro de 2022.

A Requerida foi notificada, por despacho arbitral de 11 de fevereiro de 2022, para, nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT e no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.

Mais foi notificada para, no mesmo prazo, apresentar o processo administrativo (PA) referido no artigo 111.º do Código de Procedimento e de Processo tributário (CPPT).

Contudo a Requerida não respondeu ao pedido de pronúncia arbitral nem apresentou o processo administrativo.

Considerando que o Requerente não requereu a produção de qualquer prova, para além da documental, o Tribunal Arbitral, face aos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidades processuais, ínsitos no n.º 2 dos artigos 19.º e 29.º do RJAT, por despacho de 11 de julho de 2022, notificado às Partes na mesma data, dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do mesmo diploma bem como a apresentação de alegações.

Foi ainda determinado que a decisão arbitral final seria proferida até ao dia 14 de julho de 2022.

No dia 14 de julho de 2022, a AT veio juntar um requerimento que contém em anexo o despacho de designação dos juristas no âmbito do presente processo, razão pela qual foi proferido, no mesmo dia, um despacho com a indicação de ser notificada a AT para juntar o comprovativo da comunicação da referida designação ao CAAD.

No dia 15 de julho de 2022, a AT veio acusar a notificação do referido despacho e informar que o mesmo foi remetido para os Serviços competentes, para responderem ao que havia sido solicitado.

No dia 28 de julho de 2022, o tribunal proferiu novo despacho, no qual determinou a prorrogação do prazo de decisão por 2 meses, tendo em conta que não tinha sido ainda apresentada uma resposta, a qual é de extrema importância para a decisão da causa.

No dia 1 de agosto de 2022, a AT veio juntar uma comunicação da Direção de Serviços de Consultadoria Jurídica e Contencioso, a esclarecer que, por lapso, a comunicação do despacho de designação, efetuada no dia 25 de janeiro de 2022, foi enviada para a Comissão de Acesso aos Documentos Administrativos (CADA) e não para o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).

Tendo presente a informação prestada pela AT, foi proferido um novo despacho, no dia 2 de agosto de 2022, a conceder às partes o prazo simultâneo de 10 dias para apresentarem, se assim o entenderem, de alegações escritas.

No dia 9 de setembro de 2022, a Requerida AT apresentou as suas alegações.

## **2. Saneamento**

As Partes têm personalidade e capacidades judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, cfr. artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

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

### **3. Posição das partes**

O Requerente entende que a liquidação efetuada pela AT é ilegal, uma vez que foi efetuada para além do prazo de caducidade de 3 anos e sem que tenha sido concedido um prazo para o exercício do Direito de audição.

A AT, por seu lado, nas alegações apresentadas, sustenta que, por erro no processamento das liquidações de IRS do ano 2015, foi aplicado indevidamente um regime aos contribuintes que iniciaram atividade em 2014 e que, ao aperceber-se do erro, encetou os procedimentos necessários à reliquidação oficiosa das declarações em causa.

Para além disso, sustenta ainda que a aplicação indevida do n.º 10 do art.º 31.º do CIRS às liquidações de IRS do ano 2015 não configura qualquer erro evidenciado na declaração do sujeito passivo, mas antes um erro na liquidação de imposto decorrente da implementação das regras de liquidação do IRS do ano 2015, de que resultou um apuramento de imposto em montante inferior ao devido, pelo que se considera aplicável o prazo geral de caducidade de 4 anos previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT.

Finalmente, conclui que, tendo a liquidação apenas por base os elementos declarados pelo Requerente, o prazo de caducidade do direito a liquidar o IRS de 2015 é de quatro anos, pelo que a liquidação efetuada em 2019 foi efetuada dentro deste prazo.

### **4. Fundamentação**

#### **Factos provados**

Com relevo para a apreciação e decisão da questão de mérito suscitada, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a) O Requerente iniciou a sua atividade profissional de advogado no ano de 2014;
- b) No ano de 2015 o Requerente obteve rendimentos da categoria B do IRS, em função do exercício da atividade de advogado, no montante bruto de € 26 261,00;
- c) O Requerente apresentou, no dia 5 de maio de 2016, a declaração do IRS em relação ao ano de 2015 e, no respetivo anexo B, declarou os rendimentos em causa;
- d) O Requerente verificou, através do Portal das Finanças, a existência de uma nota de

liquidação, na qual constava imposto a pagar, até ao dia 18 de dezembro de 2020, no montante de € 1 541,02;

- e) O Requerente recebeu, no respetivo domicílio, uma comunicação da AT com a explicação das razões que determinaram a liquidação do IRS anteriormente referida e o imposto a pagar, no montante supra mencionado;
- f) O Requerente solicitou o pagamento em regime prestacional, que foi deferido, e já efetuou o pagamento integral da liquidação e dos juros de mora, no montante total de € 1 577,50;
- g) O Requerente apresentou, no dia 13 de julho de 2020, uma reclamação graciosa e, no dia 13 de agosto de 2021, foi notificado do respetivo indeferimento.

## **5. Factos não provados**

Não existem outros factos que devem ser considerados na decisão da causa.

## **6. Motivação**

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

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

Assim, a convicção do Tribunal fundou-se no acervo documental junto aos autos bem como na posição assumida pelas partes.

## 7. Questões a decidir

São as seguintes as questões que constituem o *thema decidendum*:

- Da caducidade da liquidação efetuada pela AT; e
- Da ausência de notificação para efeitos de exercício do direito de audição.

### 7.1. Da caducidade da liquidação

A questão controvertida na presente ação arbitral prende-se com a interpretação do disposto no nº 2 do artigo 45º da Lei Geral Tributária.

O Requerente alega que o prazo de caducidade do direito à liquidação do exercício de 2015 já tinha decorrido, por aplicação do artigo 45º, n.º2 da LGT, quando foi notificado da liquidação em 2019.

Seguindo de perto a decisão proferida no âmbito do processo 441/2021 T dir-se-à que *“Por razões de certeza e segurança jurídicas o legislador prevê um prazo, findo o qual, o direito à liquidação extingue-se, caso não seja exercido pela AT”*.

O prazo geral de caducidade do direito à liquidação está previsto no artigo 45º, n.º1 da LGT: 1 - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro. O legislador previu também prazos especiais mais curtos, nomeadamente, no artigo 45º, n.º2 da LGT, o qual estatui o seguinte: 2 - No caso de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos.

Na interpretação desta norma, continua o citado acórdão, *“devemos recorrer, por remissão do artigo 11º, n.º1 da LGT, ao previsto no Código Civil. O artigo 9º, n.º1 do C.C. estabelece o seguinte: 1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas 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. Assim, tal como refere Baptista Machado, In Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 2ª reimpressão, Almedina, 9º Reimpressão, 1996, pp. 189 ss, a letra assume-se, naturalmente, como o ponto de partida da interpretação, cabendo-lhe, desde logo, uma função negativa, qual seja, não poder “ser considerado como compreendido entre os sentidos possíveis da lei aquele pensamento legislativo (espírito, sentido) “que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”. Também como refere OLIVEIRA ASCENSÃO, “O Direito, Introdução e Teoria Geral, 9º Ed., Almedina, Lisboa, 1995, p. 382, a letra não é só o ponto de partida, é também um elemento irremovível de toda a interpretação. Quer dizer que o texto funciona também como limite de busca do espírito”.*

Entende a AT que o prazo de três anos de caducidade só se aplica quando há um “erro declarativo do contribuinte evidenciado na própria declaração”. Sucede que, analisando os elementos literais da norma citada, o legislador não restringiu a sua aplicação aos erros imputáveis aos sujeitos passivos nas suas declarações. A norma exige apenas que se trate de um erro evidenciado na declaração do sujeito passivo, não se restringindo o campo de aplicação da norma apenas aos erros declarativos da responsabilidade do sujeito passivo, como alega a AT. A interpretação restritiva do preceito legal não tem correspondência com a letra da lei. Neste sentido citamos o Prof. Saldanha Sanches, Fiscalidade, nº 39, julho-setembro de 2009, prazos de caducidade em preços de transferência, página 106: “Temos um prazo de três anos aplicável aos contribuintes que não criam dificuldades ao controlo fiscal por cumprirem integralmente e com verdade os seus deveres declarativos”.

Deste modo, o disposto no artigo 45º, n.º2 da LGT aplica-se também nos casos em que o erro é da responsabilidade da AT, como no caso sub judice. O preceito legal citado também não restringe o “erro” apenas aos erros de facto. Esta restrição não resulta da letra da lei, a qual se limita a utilizar o termo “erro”, sem fazer limitações ao seu campo de aplicação. Acresce que, o artigo 45º da LGT tem como objeto e epígrafe a caducidade do direito de liquidação, pelo que, salvo melhor opinião, o termo “erro” previsto no artigo 45º, n.º2 da LGT é relativo à liquidação, ou seja, caso haja um erro na liquidação que seja evidenciado

pela própria declaração do sujeito passivo o prazo de caducidade do direito à liquidação do tributo é de três anos. Citando o Dr. Rui Marques, A Caducidade do Direito de Liquidação do Imposto, Vida Económica, 2018, pág. 138: “(...), nas situações abrangidas pelo artigo 45º, n.º2, da LGT, é da liquidação administrativa a jusante que se trata.”.

A norma não exige que seja um erro declarativo, mas sim um erro da liquidação que se evidencia ou revela na declaração do sujeito passivo. Esta é a interpretação que se revela mais adequada tendo em conta a unidade do sistema jurídico, até porque os erros declarativos dos contribuintes podem ser retificados pela AT, nos termos do artigo 79º, n.º2 da LGT. No mesmo sentido, voltamos a citar, o Prof. Saldanha Sanches, referindo-se ao prazo de caducidade aplicável ao IRC, mas cuja interpretação pode ser transposta para o IRS por se tratarem ambos de impostos periódicos sobre o rendimento: “Em suma, se o sujeito passivo do IRC envia a sua declaração, que constitui a síntese obrigatória da sua situação tributária, e, pelo simples exame dos elementos que compõem esta síntese, a Administração fiscal pode verificar se foi ou não feita, de acordo com a sua conceção, uma correta aplicação da lei fiscal, justifica-se um prazo de caducidade de apenas três anos. (...) Os três anos são, em qualquer caso, um prazo razoável para o exercício deste poder administrativo, porque o sujeito passivo nada ocultou, nem omitiu fez a interpretação e aplicação da lei que lhe pareceu adequada e sujeitou-se ao veredicto da Administração fiscal: se esta, ao fim de três anos, não se pronuncia, quando se devia e podia ter pronunciado, a situação fiscal do sujeito passivo está consolidada.”

No caso em apreço o Requerente cumpriu, com verdade, os seus deveres declarativos, tendo indicado os rendimentos da categoria B obtidos em 2014, tendo por isso, pelo menos, iniciado a sua atividade em 2014 e não em 2015 como, por erro da AT, a AT assumiu. O erro ocorrido era detetável pela análise da declaração, não sendo necessário recorrer a elementos externos. Uma vez que o erro podia ser apurado pela simples análise da declaração do Requerente justifica-se o encurtamento do prazo de caducidade (Art. 45º, n.º2 da LGT), tal como foi decidido pelo STA, no Ac. de 24.05.2016 proferido no proc. n.º 0991/15: “II - O critério legal para a redução para três anos do prazo de caducidade não é o da desnecessidade de recurso a fiscalização externa, antes o de se tratar de “erro

evidenciado na declaração do sujeito passivo”, o que pressupõe que se trate de erro “que é detectável mediante simples análise dessa declaração”, de erro “que a Administração tributária possa detectar por um mero exame da coerência dos seus elementos, sem recurso a qualquer outra documentação externa, mesmo quando esta esteja em poder da administração tributária, e obtida por inspeção interna ou externa ou por meios de qualquer outra natureza”, pois que “Só quando o erro resultar exclusivamente do exame da declaração e seus anexos se justifica o previsto encurtamento do prazo de caducidade, porque o próprio contribuinte pôs de imediato à disposição da Administração Tributária os meios necessários a uma atempada detecção do erro”.

Tratando-se de um imposto periódico relativo a 2015 (IRS), o prazo de caducidade começa a correr no dia 01.01.2016 (artigo 45º, n.º4 da LGT) e uma vez que a notificação da liquidação foi efetuada em novembro de 2019 concluímos que o prazo do direito à liquidação já tinha decorrido (artigo 45º, n.º2 da LGT). Assim, resta concluir, que se reconhece a ilegalidade da liquidação impugnada, bem como da decisão da reclamação graciosa, por violação do disposto no artigo 45º, n.º2 da LGT, procedendo o pedido formulado pelo Requerente, ficando prejudicado o conhecimento do outro vício invocado pelo mesmo.

No que diz respeito aos juros Indemnizatórios, estabelece o artigo 43º, n.º 1, da LGT que "são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido". Os requisitos do direito a juros indemnizatórios previsto no artigo 43, n.º1, da LGT, são os seguintes: 1-Que haja um erro num ato de liquidação de um tributo; 2-Que o erro seja imputável aos serviços; 3-Que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial; 4-Que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado e Comentado, I Volume, Áreas Editora, 6ª. Edição, 2011, pág.530). A anulação da liquidação de IRS objeto do pedido de pronúncia arbitral ficou a dever-se a uma incorreta aplicação da Lei. A incorreta aplicação da Lei conduz à conseqüente anulação do ato

tributário que o tenha por base. A incorreta aplicação da Lei enquadra-se no erro sobre os pressupostos de direito, que funciona como requisito do direito a juros indemnizatórios consagrado no examinado artigo.43, n.º.1, da LGT. O erro é imputável aos serviços da AT, tendo originado um pagamento superior ao devido.

Nestes termos, deve considerar-se que se encontram reunidos os pressupostos de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios ao Requerente, em virtude da anulação da liquidação, dado estarem reunidos todos os pressupostos previstos no artigo 43, n.º1, da LGT. Procede, pois, o pedido de juros indemnizatórios, que deverão ser contados, à taxa apurada, de harmonia com o disposto no artigo 43.º, n.º 4, da LGT, desde a data do pagamento até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

## **8. DECISÃO**

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º n.º ...2020... que manteve na ordem jurídica a liquidação do IRS n.º 2019..., relativa ao ano de 2015, no montante de € 1 541 02,
- b) Condenar a Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago, ora anulado, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima indicados;
- c) Condenar nas custas do processo a Requerida.

## **9. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 1.577,50 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força da alínea a) do n.º1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **10. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 306,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de setembro de 2022

O Árbitro singular

Paulo Lourenço