

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1186/2024-T

Tema: IRS – Pedido de revisão oficiosa (artigo 78.º, n.º 1, da LGT) – Erro imputável aos serviços –

SUMÁRIO:

Para que exista “erro imputável aos serviços”, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, 2ª parte, da LGT, importa, desde logo, que o contribuinte não tenha contribuído, por qualquer forma, para a emissão do ato de liquidação, ou seja, não pode existir uma conduta, seja ela ativa ou omissiva, que tenha determinado a emissão do ato de liquidação, nos moldes em que o foi.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra, Susana Mercês de Carvalho, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“**CAAD**”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído a 09.01.2025, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A...**, NIF..., residente em..., ..., Suíça (“**a Requerente**”), veio, em 31.10.2024, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“**AT**” ou “**Requerida**”), com vista (1) à declaração de ilegalidade e anulação dos atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“**IRS**”) n.º 2019..., referente ao ano de 2018 e n.º 2020..., referente ao ano de 2019, bem como do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2023..., que teve como objeto os ditos atos e; (2) à restituição dos montantes indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios.

2. A Requerente juntou 8 (oito) documentos.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite a 04.11.2024 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
4. A Requerente não exerceu o direito à designação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a ora signatária como árbitra do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do cargo no prazo aplicável.
5. A 20.12.2024 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
6. Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído a 09.01.2025.
7. Por despacho proferido pelo Tribunal Arbitral a 09.01.2025 foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo (“PA”) e, querendo, requerer a produção de prova adicional.
8. No dia 06.02.2025, a Requerida apresentou a sua resposta e juntou aos autos cópia do PA.
9. Em 17.02.2025, o Tribunal Arbitral proferiu despacho, no qual: (i) dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT; (ii) notificou as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas, no prazo simultâneo de 15 (quinze) dias; notificou a Requerente para proceder ao depósito da taxa arbitral subsequente e à junção aos autos do respetivo comprovativo e; (iii) indicou o prazo limite para proferir a decisão final arbitral.
10. A Requerida apresentou, em 06.03.2025, as suas alegações finais escritas.

-
- 11.** A Requerente não apresentou alegações finais escritas.
- 12.** Em 09.04.2025, o Tribunal Arbitral notificou a AT, para, no prazo de 10 (dez) dias, vir aos autos juntar as notas de liquidação controvertidas, tendo esta cumprido o peticionado no aludido despacho.
- 13.** Em 23.04.2025, a Requerente juntou aos autos o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

I.1. ARGUMENTOS DAS PARTES

14. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos de liquidação de IRS aqui em crise, invoca a Requerente, de entre o mais, o seguinte:

- a)** O presente PPA é apresentado pela Requerente, na qualidade de herdeira universal do seu Pai, B..., titular do número de identificação fiscal..., que faleceu em 15.06.2019;
- b)** Só após ter contactado com um contabilista para assessorar no cumprimento das suas obrigações fiscais em Portugal é que a Requerente tomou conhecimento de que as Declarações de IRS (Modelo 3), entregues em nome do seu Pai, e respeitantes aos anos de 2018 e 2019, haviam sido incorretamente preenchidas, o que implicou o pagamento de valores de imposto superiores ao devido;
- c)** O Contribuinte (Pai da Requerente), era de nacionalidade chinesa e, foi, durante os anos de 2018 e 2019, residente em ... n.º..., ..., ..., ..., província de Zhejiang, na República Popular da China e, por isso, não residente fiscal em Portugal;
- d)** O Contribuinte (Pai da Requerente) era proprietário de quatro imóvel sites em Portugal, todos localizados na Rua ..., n.º ..., ...-... Lisboa, freguesia de ..., descritos na matriz predial urbana sob o artigo n.º ..., frações autónomas "I", "H", "F" e "G" e, em 16.12.2015, iniciou atividade em Portugal, ficando enquadrado no regime simplificado

de tributação de IRS, para o exercício das atividades com o CAE Principal 55201 – “alojamento mobilado para turistas”, e o CAE Secundário 55204 – “Outros locais de alojamento de curta duração”;

- e)** O Contribuinte (Pai da Requerente) afetou os aludidos imóveis às atividades referidas e celebrou um contrato de cessão de exploração com uma Sociedade que ficou encarregue da sua exploração e, também, da gestão das suas declarações de IRS (Modelo 3);
- f)** Só após a morte do Contribuinte, Pai da Requerente, é que esta tomou conhecimento de que as ditas Declarações de IRS (Modelo 3) haviam sido incorretamente preenchidas, em concreto, está em causa o facto de não ter sido assinalado em ambos os exercícios fiscais, a opção 10 do quadro 3B, do Anexo B, ou seja, não se indicou que aquele tinha estabelecimento estável em Portugal (os estabelecimentos de alojamento local);
- g)** Considerando que o Contribuinte (Pai da Requerente) era não residente fiscal em Portugal e, por isso, apenas era tributado pelos rendimentos obtidos em território português, onde dispunha de imóveis localizados em território nacional afetos à atividade de alojamento local, o mesmo deveria ter sido considerado, e tributado, como tendo estabelecimento estável neste país;
- h)** Uma vez que nas Declarações de IRS (Modelo 3) do Contribuinte (Pai da Requerente) não foi indicado que possuía estabelecimento estável em Portugal, a aplicação do coeficiente para os rendimentos provenientes do alojamento local não foi considerada, situação da qual resultou um imposto (IRS) a pagar em excesso de €9.382,74 (nove mil trezentos e oitenta e dois euros e setenta e quatro cêntimos), relativamente ao exercício de 2018, e o montante de €6.233,18 (seis mil duzentos e trinta e três euros e dezoito cêntimos), relativamente ao período fiscal de 2019;

- i)** Trata-se indiscutivelmente de uma situação de erro, dado que a tributação aplicada ao Contribuinte (Pai da Requerente) não corresponde à realidade dos factos;
- j)** Efetivamente, não foi possível à Requerente tomar conhecimento das Declarações de IRS (Modelo 3) entregues e do imposto apurado, sendo que, mesmo que não fosse o caso, o Contribuinte (Pai da Requerente) precisaria de apoio para verificar as declarações, uma vez que não era português, e, não obstante, a sua morte, a sociedade com quem celebrara o contrato de cessão de exploração continuou na posse do imóvel, mantendo a exploração em seu nome, pelo menos até 2021;
- k)** Foi difícil, à Requerente, e moroso tratar dos temas sucessórios nos vários países em que o seu Pai tinha ativos, bem como tomar conhecimento dos aspetos particulares associados a cada ativo, como é o caso destes imóveis, uma vez que este vivia na República Popular da China e a Requerente reside na Suíça;
- l)** Razão pela qual necessariamente tem de se considerar que o prazo para apresentação do pedido de revisão oficiosa, neste caso, apenas começou a contar-se quando a Requerente tomou conhecimento da existência dos bens, do contrato, dos impostos pagos, de todos os detalhes ligados a este assunto;
- m)** Foi já em 2019, que a Requerente tomou conhecimento de todas as realidades, na medida em que, anteriormente, o Pai geria os seus ativos sem lhe dar conhecimento detalhado dos mesmos, motivo pelo qual não pode deixar de se considerar que só a partir de 2019/2020 a Requerente teve a possibilidade de tomar alguma diligência no sentido de tentar recuperar o imposto pago a mais pelo Pai;
- n)** Essa tomada de conhecimento ocorreu em 2019/2020, pelo que é evidente que o prazo tem de se contar apenas a partir de uma data nesses anos, o que implica que, tendo a Requerente agido na qualidade de herdeira do seu Pai, e sempre depois de

2019/2020, a conclusão óbvia é a de que o pedido foi apresentado em tempo, ao contrário do que entende a Autoridade Tributária;

- o)** No caso, a Administração Tributária dispunha de todas as informações relativas aos rendimentos auferidos, em Portugal, pelo Contribuinte (Pai da Requerente), considerando que este apenas era proprietário de quatro imóveis sites no território nacional todos eles afetos à atividade de exploração de alojamento mobilado para turistas, bem como ao facto de este não ser residente em Portugal, pelo que bastava, assim, que a AT procedesse ao cruzamento de dados entre a informação cadastral do Contribuinte e as liquidações de IRS, para que este lapso no preenchimento das declarações não tivesse as consequências que veio a ter;
- p)** Assim, a revisão da matéria tributável deverá ser possível nos quatro anos posteriores após a liquidação do tributo, quando este tenha sido apurado com fundamento em erro imputável aos serviços, o que aqui se verifica, pois, a AT tinha na sua posse informação que lhe permitia liquidar as Declarações de IRS (Modelo 3) do Contribuinte (Pai da Requerente) de acordo com a situação efetiva;
- q)** Sendo que, neste caso, a informação constante do cadastro estava incorreta, devendo, em defesa do princípio da verdade material, prevalecer a situação efetiva, ou seja, que o Contribuinte tinha, de facto, um estabelecimento estável em Portugal – o estabelecimento de alojamento local;
- r)** Face a todo o exposto, a situação em apreço é ilegal, pois, resulta em excesso de imposto a pagar, tratando-se de um “erro imputável aos serviços”, na medida em que dispondo a AT de todas as informações deveria ter corrigido officiosamente as liquidações, cumprindo assim com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, e da descoberta da verdade material – como, aliás, teria corrigido se das declarações resultasse imposto a pagar a menos do que o considerado correto –, pelo que se encontram reunidos os pressupostos de que a lei faz depender

a possibilidade de revisão do ato tributário, pois só dessa revisão resultará uma situação justa para o Contribuinte (Pai da Requerente), devendo reverter-se a decisão do pedido de revisão, entendendo-se que o mesmo foi apresentado em tempo e deve ser decidido favoravelmente.

15. Por sua vez, a AT contra-argumenta com base nos seguintes fundamentos:

- a)** Dispõe o n.º 1, do artigo 78.º, da Lei Geral Tributária (“LGT”), que 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 imputável aos serviços;
- b)** No caso em apreço, sendo a data limite de pagamento da liquidação n.º 2019..., relativa ao ano de 2018, de 31.08.2019, e da liquidação n.º 2020..., referente ao ano de 2019, de 31.08.2020, e tendo sido apresentado o pedido de revisão em 09.06.2023, foi ultrapassado o prazo para deduzir reclamação graciosa, sendo, portanto intempestivo o pedido de revisão oficiosa com fundamento em qualquer ilegalidade;
- c)** Contudo, poderá o Sujeito Passivo beneficiar do disposto na 2ª parte do aludido artigo, ou seja, do 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”;
- d)** O que a Requerente denomina como “erros” são: (i) Os rendimentos provenientes da atividade de exploração de alojamento mobilado para turistas em imóvel situado em Portugal, são imputáveis a estabelecimento estável situado em território português; (ii) Tratando-se de rendimentos empresariais e profissionais obtidos por um não residente em território português através de estabelecimento estável nele situado, conforme resulta da alínea a), do n.º 6, do artigo 72.º, do Código do Imposto sobre o

Rendimento das Pessoas Singulares (“CIRS”), ao rendimento coletável determinado através da aplicação do coeficiente de 0,35, é tributado à taxa especial de 25%;

- e) Da consulta ao “Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes”, verifica-se que o Sujeito Passivo, Pai da ora Requerente, indicou na declaração de início de atividade, a que alude o artigo 112º, do CIRS, que iniciou a mesma em 16.12.2015, com os seguintes códigos de atividade: -CAE Principal: Código 55201 – Alojamento Mobilado para Turistas; -CAE Secundário: Código 55204 – Outros Locais de Alojamento de Curta Duração;
- f) Na mesma declaração, indicou não possuir estabelecimento estável, tendo indicado como representante fiscal C..., com o número de identificação fiscal...;
- g) Nas Declarações de IRS (Modelo 3), respeitantes aos anos em causa (2018 e 2019), indicou nos respetivos anexos B, que não possuía estabelecimento estável, bem como, não houve afetação de imóveis a atividade empresarial ou profissional;
- h) Conforme processo arbitral nº 640/2022-T de 2023-06-27, o “erro imputável aos serviços”, para efeitos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, concretiza qualquer ilegalidade relevante que seja imputável à conduta negligente da administração fiscal (ou seja, sempre que a errada aplicação da lei não decorra de elementos apresentados pelo contribuinte);
- i) Quando o erro que vicia a liquidação decorre de elementos do contribuinte, deve distinguir-se (i) se, na apresentação desses elementos (maxime, na apresentação de uma declaração prevista na lei, como seja a declaração modelo 22 de IRC), foram observadas orientações da administração tributária às quais o erro seja imputável, ou (ii) se, sobre o elemento que originou o erro, não existia qualquer orientação da administração tributária (instruções de preenchimento, circular ou ofício-circulado);
- j) Só no primeiro caso é legítimo sustentar a verificação de “erro imputável aos serviços”.

No segundo, o erro é imputável ao sujeito passivo;

- k)** Significa, portanto, que caso se verifique “erro imputável aos serviços” este não pode resultar de conduta negligente do contribuinte, mas antes da Administração Tributária, sendo que, nos termos do n.º 1, do artigo 74º, da LGT, cabe à Requerente provar que o erro nas Declarações de IRS (Modelo 3), relativas aos anos de 2018 e 2019, era imputável à Administração Tributária, o que de todo não logrou fazer;
- l)** Efetivamente, como também se pode ler no processo arbitral anteriormente referido, *“...de acordo com as regras de repartição do ónus da prova constantes do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos de direitos cabe a quem os invocar. Deste modo, revogado que foi o n.º 2 do artigo 78.º da LGT, que estabelecia a presunção de que se considerava “imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação”, e dispondo a lei nova para o futuro (cf. artigo 12.º, do Código Civil), o pedido de revisão oficiosa com fundamento em “erro imputável aos serviços”, incluído no n.º 1, do artigo 78.º, da LGT, passou a exigir, também no caso de autoliquidação, ao contribuinte a prova da imputabilidade aos serviços do erro que invoca.”*;
- m)** Assim sendo, as liquidações em causa foram efetuadas com base nos elementos declarados pelo sujeito passivo, Pai da Requerente, nas Declarações de IRS (Modelo 3) submetidas, nos termos do n.º 1, do artigo 76º, do CIRS, encontrando-se as mesmas em conformidade com os elementos que o mesmo indicou na declaração de início de atividade, a que alude o artigo 112º, do CIRS, ou seja, os alegados “erros” apontados pela Requerente não são imputáveis à AT, mas sim ao sujeito passivo, Pai da Requerente, pelo que a mesma, não comprovou, como lhe competia, que os “erros” invocados foram efetivamente imputáveis aos serviços;
- n)** Nestes termos, o prazo de quatro anos previsto na 2ª parte, do n.º 1, do artigo 78º, da LGT não é de aplicação ao caso em apreço, uma vez que não se verifica uma situação

de “erro imputável ao serviço”;

- o) Pelo exposto, deve manter-se a decisão de indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa nº ...2023... .

II. SANEAMENTO

16. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.
17. As partes gozam de personalidade, capacidade judiciária, legitimidade processual e encontram-se regularmente representadas (cf. 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).
18. O processo não enferma de nulidades.
19. A exceção – da intempestividade da prática do ato processual/da caducidade do direito de ação –, suscitada pela Requerida, pese embora esta não a tenha identificado como tal, será apreciada após determinada a matéria de facto.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. FACTOS PROVADOS

20. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:
- A. O Contribuinte (aqui representado pela sua filha, na qualidade de herdeira universal, ora Requerente), era de nacionalidade chinesa e, foi, durante os anos de 2018 e 2019, residente em ..., n.º ..., ..., ..., ..., província de Zhejiang, na República Popular da China e, por isso, não residente fiscal em Portugal.

- B.** O Contribuinte era proprietário de quatro imóveis em Portugal, todos localizados na Rua ..., n.º ..., ...-... Lisboa, freguesia de ..., descritos na matriz predial urbana sob o artigo n.º ..., frações autónomas “I”, “H”, “F” e “G” (Cfr. Documento n.º 3 junto ao PPA).
- C.** O Contribuinte celebrou, em 23.09.2014, e pelo prazo de 12 (doze) meses (com início em 27.09.2014 e automaticamente renovável por iguais períodos), um contrato de cessão de exploração com uma Sociedade (“D..., Lda., NIPC...”) que ficou encarregue da exploração dos ditos imóveis e da gestão das Declarações de IRS (Modelo 3) do Contribuinte (Cfr. Documento n.º 4 junto ao PPA).
- D.** Na sua declaração de início de atividade, o Sujeito Passivo declarou ter iniciado a mesma, em 16.12.2015, com o CAE Principal 55201 – “alojamento mobilado para turistas”, e o CAE Secundário 55204 – “Outros locais de alojamento de curta duração”, enquadrando-se no regime simplificado de tributação.
- E.** Na declaração referida em D., o Sujeito Passivo declarou não possuir estabelecimento estável e, indicou como representante fiscal E..., com o número de identificação fiscal....
- F.** O Contribuinte faleceu em 15.06.2019 (Cfr. Documento n.º 2 junto ao PPA).
- G.** Em 29.06.2019, foi entregue, em nome do Contribuinte, a Declaração de IRS (Modelo 3), com a identificação..., relativa ao exercício de 2018, acompanhada do anexo B, onde foi declarado que aquele não era residente em Portugal, nem possuía estabelecimento estável, tendo sido, ainda, indicado que não houve afetação de imóveis a atividade empresarial ou profissional (Cfr. Documento n.º 7 junto ao PPA).
- H.** A Declaração referida em G. deu origem à liquidação controvertida n.º 2019..., com o prazo para pagamento do imposto apurado – €14.434,17 – de 31.08.2019 (Cfr. PA).
- I.** Em 30.06.2020, foi entregue, em nome do Contribuinte, a Declaração de IRS (Modelo 3), com a identificação..., relativa ao exercício de 2019, acompanhada do anexo B, onde foi,

novamente, declarado que aquele não era residente em Portugal, nem possuía estabelecimento estável, tendo sido, outra vez, indicado que não houve afetação de imóveis a atividade empresarial ou profissional (Cfr. Documento n.º 8 junto ao PPA).

J. A Declaração referida em I. deu origem à liquidação aqui sindicada n.º 2020..., com o prazo para pagamento do imposto apurado – €9.589,50 – de 31.08.2020 (Cfr. PA).

K. As prestações tributárias decorrentes das liquidações mencionadas em H. e J. foram pagas.

L. A Requerente, desconhecendo os aspetos relevantes associados aos ativos do seu Pai, designadamente, no que respeitava aos aludidos imóveis, solicitou à Sociedade “F..., Lda.” a realização de uma auditoria (a qual decorreu entre o mês de outubro de 2022, com 4 visitas às instalações da Sociedade referida em C., para verificação e validação de documentos (faturas) e, o mês de março de 2023, com a conclusão do relatório, datado de 17.03.2023), que determinou que o Contribuinte havia sido prejudicado em vários aspetos, inclusivamente quanto aos impostos pagos entre o ano de 2017 e de 2021 (Cfr. Documento n.º 6, junto ao PPA).

M. A Requerente apresentou, em 09.06.2023, pedido de revisão oficiosa relativamente às liquidações indicadas em H. e J., o qual veio a ser indeferido pela Administração Tributária (Cfr. PA e Documento n.º 1 junto ao PPA).

N. A Requerente enviou, em 03.05.2024, uma carta pré-contenciosa à Sociedade indicada em C., pelo incumprimento dos seus deveres para com o Contribuinte (Cfr. Documento n.º 5, junto ao PPA).

O. A Requerente apresentou o PPA que deu origem ao presente processo arbitral, em 31.10.2024 (Cfr. Sistema informático do CAAD).

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

21. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não se considera provado que:

A. O Sujeito Passivo, Pai da Requerente, tenha afetado os imóveis de que era proprietário em Portugal à sua atividade empresarial ou profissional.

III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

22. Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar, se for o caso, a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

23. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

24. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

25. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

26. O Tribunal arbitral considera provados, com relevo para a decisão da causa, os factos acima elencados e dados como assentes, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados e, a

adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

27. Relativamente ao facto elencado no ponto A. dos factos não provados, a Requerente não juntou qualquer elemento de prova que indicasse que os imóveis de que o seu Pai era proprietário em Portugal foram afetos à sua atividade empresarial ou profissional.

28. Aliás, nas Declarações de IRS (Modelo 3), respeitantes ao ano de 2018 e de 2019, foi indicado **expressamente**, no anexo B, **que não houve afetação de imóveis a atividade empresarial ou profissional**, pelo que só resta ao Tribunal Arbitral dar como não assente o facto elencado no aludido ponto A.

29. Por fim, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

IV. 1 DA INTEMPESTIVIDADE DA PRÁTICA DO ATO PROCESSUAL

30. Para apreciar a verificação da exceção da intempestividade da prática do ato processual/da caducidade do direito de ação (impugnação judicial), não pode o Tribunal deixar de se pronunciar sobre a questão da tempestividade do pedido de revisão apresentado pela Requerente em 09.06.2023 contra as liquidações aqui contestadas (n.º 2019..., relativa ao ano de 2018, cuja data limite de pagamento era de 31.08.20219 e n.º 2020..., relativa ao ano de 2019, cuja data limite de pagamento era de 31.08.2020).

31. Importa, assim, analisar se o pedido de revisão dos atos tributários em causa nos presentes autos foi deduzido fora do prazo legal, como alega a Requerida (nos termos acima expostos), sendo intempestivo, o que acarretaria a caducidade do direito de intentar o presente PPA.

32. Sobre esta questão, pronunciou-se, desde logo, a Requerente, em sede de petição inicial, onde alegou que *“foi difícil e moroso tratar dos temas sucessórios nos vários países em que o Pai tinha ativos, bem como tomar conhecimento dos aspetos particulares associados a cada ativo, como é o caso destes imóveis”* e, por essa razão, *“tem de se considerar que o prazo para apresentação do pedido de revisão oficiosa, (...), apenas começou a contar-se quando a Requerente tomou conhecimento da existência dos bens, do contrato, dos impostos pagos, de todos os detalhes ligados a este assunto.”*

33. Referiu, ainda, a Requerente que *“se essa tomada de conhecimento ocorreu em 2019/2020, é evidente que o prazo tem de se contar apenas a partir de uma data em cada um desses anos, já que antes a Requerente não sabia que a situação se verificava”*, pelo que *“o pedido foi apresentado em tempo ao contrário do que entende a Autoridade Tributária.”*

34. Mais invocou que a situação dos autos *“se trata de “erro imputável aos serviços” na medida em que, dispondo a AT de todas as informações devia ter corrigido officiosamente as liquidações, cumprindo assim os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da descoberta da verdade material – como, aliás, teria corrigido se das declarações resultasse imposto a pagar a menos do que o considerado correto.”*

Vejamos,

35. Dispõe o n.º 1, do artigo 78.º, da LGT, que *“A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.”*

36. O procedimento de revisão do ato tributário, tal como referido no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo n.º 1349/10.0BELRS, de 23.03.2017, *“consubstancia uma das quatro possibilidades de reação que ao sujeito passivo de imposto é assegurada pela lei, sendo as outras a reclamação graciosa, a impugnação judicial*

e o pedido de constituição de Tribunal arbitral (...).”

37. Acrescentando que “(...) para além do pedido de revisão a deduzir no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, nos termos do art.º 78, n.º 1, da L.G.T., o contribuinte tem ainda a faculdade de pedir a denominada revisão oficiosa do acto, dentro dos prazos em que a Administração Tributária a pode efectuar, previstos no art.º 78, da L.G.T. Porém, nestes casos, o pedido de revisão não pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, como sucede no caso da reclamação efectuada no prazo da reclamação administrativa, mas apenas o erro imputável aos serviços (Cfr. parte final do n.º 1, do art.º 78), a injustiça grave ou notória (Cfr. n.º 4, do art.º 78) ou a duplicação de colecta (Cfr. n.º 6, do art.º 78. da L.G.T.¹)”

38. Ou seja, **o pedido de revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte deve ser apresentado dentro do prazo da reclamação administrativa, nos termos previstos na primeira parte, do n.º 1, do artigo 78.º, da LGT; contudo, ao abrigo da segunda parte do citado preceito, o pedido de revisão do ato tributário pode ser apresentado no prazo de quatro anos, ainda que por impulso do sujeito passivo, desde que com fundamento em “erro imputável aos serviços”.**

39. De facto, é jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo que aos contribuintes assiste a faculdade de pedir a revisão oficiosa dos atos tributários de liquidação dentro do prazo que a AT a poderia efetuar (i.e, quatro anos após a liquidação), desde que, repita-se, com fundamento em erro “imputável aos serviços” (Cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 11.05.2005, processo n.º 319/05; de 22.03.2011, processo n.º 01009/10; de 06.02.2013, proferido no processo n.º 839/11; de 04.05.2016, processo n.º 0407/15; de 08.09.2021, processo n.º 0870/15.8BEBRG; de 07.04.2022, processo n.º 02031/16.0BEBRG; de 08.06.2022, processo n.º 0174/19.7BEPDL).

40. Assim, **o prazo de 4 (quatro) anos** referido na aludida disposição **só é aplicável se o**

¹ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido o processo n.º 1349/10.0BELRS, de 23.03.2017.

Sujeito Passivo alegar e provar que, efetivamente, ocorreu um “erro imputável aos serviços”,

41. bastando que o Contribuinte não o logre fazer para que já não lhe seja aplicável o dito prazo.

42. Volvendo ao caso dos autos, há, desde logo, a salientar que, por notoriamente extemporâneo, não está em causa um pedido de revisão oficiosa “*com fundamento em qualquer ilegalidade*” – Cfr. artigo 78.º, n.º 1, 1ª parte, da LGT –, uma vez que tal pedido teria de ser submetido à apreciação do órgão competente da AT “*no prazo de reclamação administrativa*”², o que, claramente, não sucedeu.

43. Neste sentido, e tendo o contribuinte efetuado o pagamento do tributo, resta-nos, então, aferir se, nos autos, se trata de uma situação de “erro imputável aos serviços”, pois, caso contrário, o Sujeito Passivo não poderá beneficiar do prazo de 4 (quatro) anos – após as liquidações controvertidas – para apresentar o seu pedido de revisão oficiosa.

44. Ora, o conceito de “erro imputável aos serviços” previsto na 2ª parte, do n.º 1, do artigo 78.º, da LGT, compreende apenas os erros nos pressupostos de facto e de direito.

45. Ou seja, “*(...) não compreende 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 independentemente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro*”³.

46. Nas palavras do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 09.11.2022, Processo n.º 087/22.5BEAVR: “*Pontifica a respeito a jurisprudência firme deste tribunal segundo a qual, desde que o erro não seja imputável a conduta negligente do sujeito passivo, será*

² O prazo para reclamar é de 120 (cento e vinte dias), contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte, nos termos do n.º 1, do artigo 70.º e da alínea a), do n.º 1, do artigo 102.º, ambos do CPPT.

³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 06.02.2013, processo n.º 839/11.

imputável à Administração Tributária.” (negrito nosso)

47. No mesmo sentido, *vide* o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 05.11.2020, Processo n.º 328/05.3BEALM:

“(…), é feito doutrinal e jurisprudencialmente pacífico o entendimento segundo o qual, existindo um erro de direito numa liquidação efetuada pelos serviços da Administração Tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços. (…), existe uma obrigação genérica de a Administração Tributária atuar em plena conformidade com a lei, legalmente preceituada, desde logo, no artigo 266.º, n.º 2, da CRP e bem assim no artigo 55.º da LGT, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma atuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração.

Feita a densificação do conceito de erro imputável aos serviços, dimana, assim, inequívoco que para a questão se subsumir no artigo 78.º, n.º 1, da LGT importa, desde logo, que o contribuinte não tenha contribuído, por qualquer forma, para a emissão do ato de liquidação, ou seja, não pode existir uma conduta, seja ela ativa ou omissiva, que tenha determinado a emissão do ato de liquidação, nos moldes em que o foi.” (negrito e sublinhado nosso)

48. No caso em apreço, os erros das liquidações controvertidas, apontados pela Requerente, decorrem do facto de não ter sido indicado no anexo B, das Declarações (de IRS Modelo 3, referentes ao ano de 2018 e de 2019), do Sujeito Passivo, que o mesmo possuía estabelecimento estável e que os imóveis de que era proprietário em Portugal foram afetos a atividade empresarial ou profissional.

49. Como é bom de ver, **foram os elementos que o Sujeito Passivo** (ou, melhor, que a Sociedade que ficou encarregue da gestão das suas declarações de IRS) **fez constar das mencionadas Declarações de IRS (Modelo 3), que determinaram a AT à prática dos atos controvertidos nos termos em que estes foram praticados.**

50. Com efeito, não poderia a AT proceder de forma diversa daquela que atuou, em face

dos elementos declarados, porquanto, **as liquidações foram emitidas de acordo com os elementos fornecidos pelo próprio Contribuinte.**

51. Aliás, a própria Requerente reconhece os erros no preenchimento das aludidas Declarações de IRS (Modelo 3).

52. E, o facto de a Requerente só ter tido conhecimento da situação fiscal do Pai, ora contribuinte, em 2019/2020, em virtude da dificuldade e morosidade no tratamento dos temas sucessórios, não é algo que possa ser imputável a AT.

53. Tal como também não pode ser assacado a AT a relação existente, à data, entre o Sujeito Passivo e a dita Sociedade, pois, o facto de esta ter sido incumbida de fazer a gestão das declarações de IRS daquele, é algo que transcende a relação entre o Sujeito Passivo e a Administração Fiscal.

54. Dito isto, é manifesto que as informações erróneas constantes das referidas Declarações devem-se exclusivamente a negligência do Sujeito Passivo (mais propriamente, da Sociedade responsável pela entrega das mesmas em nome do contribuinte).

55. Efetivamente, foi a conduta levada a cabo pelo(a) Contribuinte/Sociedade (em manifesta violação dos deveres de diligência e cuidado), que, repita-se, determinou a emissão dos atos de liquidação de IRS, nos moldes em que o foram.

56. Cumpre também sublinhar que, de acordo com o disposto no artigo 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos cabe a quem os invocar, o que significa que, no caso *sub judice*, **cumpria a Requerente provar que os erros nas ditas Declarações eram imputáveis à AT, o que, evidentemente, não logrou fazer, limitando-se a referir que esta dispunha de todas as informações necessárias para corrigir officiosamente as liquidações de IRS, quando, na verdade, as informações erróneas constantes das Declarações foram por si fornecidas e gozam de presunção de veracidade, nos termos do artigo 75.º, da LGT.**

57. Assim, sendo o erro em causa nos autos imputável a uma conduta claramente negligente

do Sujeito Passivo, **não existe erro imputável aos serviços que constitua fundamento válido para a interposição do pedido de revisão dos atos tributários apresentado pela Requerente.**

58. Face a todo o exposto, conclui o Tribunal Arbitral que não sendo aplicável o prazo de quatro anos ao caso em apreço, uma vez que não existe “erro imputável aos serviços”, e tendo o pedido de revisão sido apresentado para além do prazo de 120 (cento e vinte) dias, ao abrigo da 1ª parte, do n.º 1, do artigo 78.º, da LGT, verifica-se que tal pedido é intempestivo, o que acarreta também a intempestividade do PPA.

59. Em consequência, o Tribunal Arbitral julga procedente a exceção dilatória da intempestividade da prática do ato processual e absolve-se a Requerida da instância, nos termos da alínea k), do n.º 4, do artigo 89.º, do CPTA, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, sem conhecer do mérito da causa, ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões.

V. DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente a exceção da intempestividade da prática do ato processual, por intempestividade do pedido de revisão oficiosa;
- b) Absolver a Requerida da instância.

VI. VALOR DA CAUSA

Fixa-se ao processo o valor de **€20.067,24 (vinte mil e sessenta e sete euros e vinte e quatro cêntimos)**, nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros)**, nos termos da tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 12 de maio de 2025

Susana Mercês de Carvalho
(A Árbitra)