

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 97/2025-T

Tema: IRS- Caducidade do direito de liquidação- Artigo 45º da Lei Geral Tributária-
Data de início da contagem do prazo legal.

SUMÁRIO:

As declarações de substituição de IRS efectuadas pelo sujeito passivo, relativamente aos anos de 2012 a 2018, encontram-se caducas, face às liquidações adicionais efectuadas pela AT em Maio de 2023 por se encontrarem para além do prazo estabelecido no nº 4 do artigo 45º da Lei Geral Tributária.

DECISÃO ARBITRAL

1.RELATÓRIO

1. A..., com o número de identificação fiscal nº..., residente na Rua..., nº..., ..., ..., ..., União das freguesias de ..., ... e ..., ...-... Porto, abrangido no âmbito território do Serviço de Finanças ... (C.R...), (*doravante designado por Requerente ou Sujeito Passivo*) apresentou em 2025-01-23, pedido de constituição de tribunal, e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2º, alínea a) e 10º, nº 1, alínea a) e nº 2 do Decreto Lei 10/2011, de 29 de Janeiro, (*doravante designado por RJAT*) e da Portaria nº112-A/2011 de 22 de Março, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por AT ou Requerida*), com vista à declaração de nulidade do acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa a que foi atribuído o nº ...2023... e, consequente anulação

das liquidações adicionais de IRS dos anos de 2012,2013,2014,2015, 2016 e 2018, melhor *infra* identificadas:

Ano	N.º Declaração	Data da Declaração	N.º Liquidação	Data da Liquidação
2012	2012-	19/05/2023	2023	19/05/2023
2013	2013-	19/05/2023	2023	19/05/2023
2014	2014-	19/05/2023	2023	19/05/2023
2015	2015-	19/05/2023	2023	27/05/2023
2016	2016-	19/05/2023	2023	27/05/2023
2018	2018-	19/05/2023	2023	28/02/2024

2. O pedido da constituição do tribunal foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 2025-01-24, e devidamente notificado à AT.

3. Nos termos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, e devidamente notificada às partes nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário, que comunicou àquele Conselho a aceitação do encargo previsto no artigo 4º no Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

4. As partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT, na redação que lhes foi conferida pela Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5. O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 2025-04-01, de acordo com o disposto na alínea c) do nº 1, do artigo 11º do RJAT, na redação que lhe foi conferida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/ 2012 de 31 de Dezembro.

6. Devidamente notificada para tanto, através de despacho arbitral de 2025-04-01 veio a AT, em 2025-05-06 apresentar a sua resposta, conjuntamente com o processo administrativo anexo.

7. Através de despacho arbitral, de 2025-05-08 veio, para além do mais, indicar-se como data limite para a prolação de decisão e sua notificação às partes, o termo do prazo fixado no artigo 21º, nº 1 do RJAT.

8. Pelo despacho de 2025-09-23, e pelas razões que do mesmo constam, foi prorrogado o prazo constante do nº 1º do artigo 21º do RJAT.

II. QUESTÃO DIRIMENDA

A questão central (e única na nossa perspetiva) a apreciar e decidir, reconduz-se em determinar o momento, a partir do qual se inicia/ conta o prazo de caducidade do direito de liquidação, face ao disposto do nº 4 do artigo 45º da Lei Geral Tributária, na circunstância concreta se estar perante um imposto periódico, e mais concretamente de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (“IRS”).

III. POSIÇÃO DAS PARTES

- posição do Requerente

O Requerente invoca no pedido de pronúncia arbitral a caducidade do direito de liquidação, aduzindo, em síntese, e com relevo para o que aqui importa, o seguinte (*que se menciona maioritariamente por transcrição*):

-O presente pedido de constituição de tribunal arbitral e respetiva pronúncia arbitral visa a obtenção da declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento do procedimento tributário de reclamação graciosa identificado pelo n.º ...2023..., tomada pela Senhora Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Porto ... (C.R...), e que teve como objeto mediato, aqui também visado, as liquidações adicionais de IRS, anos de 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 e 2018, incluindo os respetivos juros compensatórios, melhor identificadas *supra*, no valor total a pagar a mais de € 13.285,38.

-Assim, por não poder concordar com as liquidações efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), o Requerente começou por submeter o devido procedimento tributário de reclamação graciosa.

-Deste modo, no dia 25 de setembro de 2023, foi apresentado através do E-Balcão do aqui-Requerente, uma reclamação graciosa visando contestar as liquidações adicionais de IRS, e seus respetivos juros compensatórios, referentes aos anos de 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018, e na qual se invocou a caducidade das mesmas, conforme decorre do documento que se junta e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

-A referida reclamação graciosa foi autuada sob o n.º ...2023..., tendo corrido termos legais junto do Serviço de Finanças de Porto ... (C.R....):

- (...) atendendo que a reclamação graciosa foi apresentada de forma bastante sintética e assinalável informalidade, recomendou o aqui-Mandatário, ao ter conhecimento da mesma, que se procedesse à apresentação de um requerimento

de aperfeiçoamento, o que foi efetuado, como poderá ser aferido no processo administrativo a ser junto pela Requerida no cumprimento dos seus deveres legais, *maxime* o preceituado no artigo 17.^º, n.º 2, do RJAT.

-As liquidações de IRS reclamadas foram as seguintes:

Ano	N.º Declaração	Data da Declaração	N.º Liquidação
2012	2012-	19/05/2023	2023
2013	2013-	19/05/2023	2023,
2014	2014-	19/05/2023	2023,
2015	2015-	19/05/2023	2023,
2016	2016-	19/05/2023	2023,
2018	2018-	19/05/2023	2023

-Estas liquidações geraram o valor adicional referido na coluna mais à direita e que é o objeto mediato da presente ação arbitral:

Ano	N.º Declaração	N.º Liquidação	IRS a Pagar	Valor Inicial	Valor Adicional
2012	2012-	2023	2 950,34 €	1 400,58 €	1 549,76 €
2013	2013-	2023	4 730,68 €	1 608,21 €	3 122,47 €
2014	2014-	2023	3 479,90 €	1 073,26 €	2 406,64 €
2015	2015-	2023	2 543,52 €	1 031,12 €	1 512,40 €
2016	2016-	2023	2 526,72 €	502,87 €	2 023,85 €
2018	2018-	2023	2 670,26 €	- €	2 670,26 €
Total					13 285,38 €

-Importa ainda referir que estas liquidações adicionais advieram da apresentação pelo Requerente de declarações de substituição de IRS, dos anos de 2012 a 2018.

-Efetivamente, até 7 de junho de 2023, o Requerente foi não residente-fiscal em Portugal, já que residia nos Estados Unidos da América, conforme decorre dos documentos que se juntam e cujos conteúdos se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

-Sucede que, só aquando do seu regresso definitivo a Portugal, juntamente com a sua Mulher, depois de mais de 30 anos a residirem fora do território português, é que o Requerente teve conhecimento da informação inscrita no cadastro fiscal de ambos, já que figuravam nele, erroneamente, como residentes fiscais no território português.

-Deste modo, foi-lhes aconselhado a apresentarem declarações de substituição (modelo 3/IRS) já que, durante aqueles anos todos, foram apresentadas, por quem fazia a sua gestão fiscal, declarações de rendimentos em nome do Requerente e da sua Mulher como residentes fiscais em Portugal, quando tal não era de todo a realidade.

-Foram apresentadas declarações de substituição dos anos de 2012 a 2018, e nos anos seguintes a estes, mas que aqui não relevam, com o inerente enquadramento cadastral como não-residentes fiscais, mas sem qualquer outra alteração, mormente ao nível dos rendimentos inscritos.

-Estas declarações de substituição geraram as liquidações adicionais de IRS aqui impugnadas e todas elas ocorridas no ano de 2023.

-O Serviço de Finanças de Porto ..., e ao contrário do que era expetável, veio defender a legalidade das liquidações, por não preenchimento do vício da caducidade, tendo por base a fundamentação tecida no seu projeto de decisão, conforme decorre do documento que se junta e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

-Nesse projeto de decisão sustenta-se que:

“Decorrente das correções promovidas voluntariamente pelos sujeitos passivos na substituição das declarações de rendimentos para os anos de 2012 a 2018, inclusive, provocou uma liquidação de imposto, para os anos em questão.

Tendo estas declarações de substituição de IRS sido rececionadas em 19 de maio de 2023, logicamente que as liquidações só foram processadas posteriormente, no mês de maio de 2023.”.

-Nessa altura, o projeto de decisão invoca o quadro legal aplicável:

“De acordo com o art.º 45.º da LGT – Caducidade do direito à liquidação – determina o tempo que a administração fiscal tem para liquidar os impostos, ou seja, limitando-a temporalmente em face dos factos tributários ocorridos caso contrário estaria sempre a tempo.

O seu n.º 1 do art.º 45.º da LGT, delimita que, 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.

E o seu n.º 4, determina que se estando perante impostos periódicos, que é o caso, o prazo de caducidade conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário.”.

Com base nisto, o projeto de decisão tece o seguinte:

“Assim, estando-se perante esta regra geral, estaríamos perante os seguintes prazos de caducidade:

Ano Imposto	Caducidade	Nº Liquidação / Dr Substituição	Data da liquidação
2012	31/12/2016	2023	19/05/2023
2013	31/12/2017	2023	19/05/2023
2014	31/12/2018	2023	19/05/2023
2015	31/12/2019	2023	27/05/2023
2016	31/12/2020	2023	27/05/2023
2017	31/12/2021	2023	-----
2018	31/12/2022	2023	28/02/2024

- (...) Ou seja, o projeto de decisão reconhece que, perante a “regra geral”, todas as liquidações reclamadas estariam caducas, tal como havia invocado o Requerente.

-Para esta matéria do IRS, e com o devido rigor, não existe uma “regra geral” de caducidade, tal como não existe uma “regra especial”.

-Existe apenas uma regra aplicável à caducidade e é aquela que é referida *supra* pelo próprio projeto de decisão.

O projeto de decisão fundamenta-se no facto da AT ter procedido “à liquidação do imposto dos diversos anos em face das declarações de substituição apresentadas voluntariamente pelo sujeito passivo, não tendo sido promovidos quaisquer atos de liquidação por iniciativa da AT.”

“Encontrando-se decorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação, significa que cessa o poder dever da administração tributária, de promover liquidações oficiosamente dos tributos a partir desse momento.

A questão aqui a saber, é de que se estando perante declarações, de substituição, entregues voluntariamente pelos sujeitos passivos do imposto, estarão limitadas a essa caducidade, estando impedidos de dar cumprimento a uma obrigação legal, o do pagamento do imposto de acordo com a sua capacidade contributiva.”.

-E, nessa altura, o projeto de decisão apresenta aquilo que é o seu fundamento para recusar reconhecer a caducidade das liquidações reclamadas: “*É pacífico que a regra legal da caducidade é um dever para a AT de se abster na prática de atos de liquidação uma vez decorrido o prazo previsto na lei que o rege, ao contrário, não se aplicando, salvo melhor opinião, quando o impulso procedural advenha de um ato espontâneo do sujeito passivo.*”.

-Questionando a AT: “*Será que o legislador poderá impedir que os contribuintes, querendo, possam cumprir um dever fundamental, de pagar um imposto correspondente com a sua situação tributária*

-Por outras palavras, para o Serviço de Finanças de Porto ..., a caducidade configura um instituto jurídico meramente dispositivo, e não imperativo, podendo, por tal motivo, os contribuintes abdicar da garantia fundamental da segurança jurídica subjacente ao mesmo, quando o “impulso procedural” advinha dos próprios.

-Nesta inusitada aceção, a liquidação de um imposto assentaria num direito disponível e subjetivo dos contribuintes.

- Ou seja, com base nesta interpretação seria possível, mediante o tal “impulso procedural”, renunciar-se à caducidade.

-Pelo que, no limite, e se assim o desejar, um contribuinte poderá pagar impostos referentes a factos ocorridos há décadas, como, por exemplo, o IRS de 1990, ou mesmo um imposto já revogado, bastando, para tal, entregar uma declaração de rendimentos.

-Talvez, se fosse ao contrário, ou seja, se da declaração de substituição resultasse menos coleta, o raciocínio da AT já fosse diferente.

-Ou seja, nesse caso, nenhuma liquidação provavelmente seria promovida, mesmo que o aludido princípio da capacidade contributiva assim o exigisse.

-Para credibilizar a tese apresentada, o projeto de decisão alude a uma decisão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), processo n.º 0279/17.9BEVIS, de 8 de janeiro de 2020, quando aquela enuncia que: “*Uma vez decorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação, cessa o poder dever de a Administração Tributária promover a liquidação dos tributos, o que equivale a dizer que a mesma não deve iniciar ou prosseguir oficiosamente, a partir desse momento, quaisquer diligências do procedimento tributário que visem a prática do ato tributário e que, se o fizer, os atos praticados a partir daquele prazo são ilegais.*”.

-Todavia, refere esta mesma decisão: “*esta regra de “dever de abstenção da prática de atos de liquidação” por parte da Administração Tributária uma vez*

decorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação não se aplica (não se pode aplicar) quando o impulso procedural advenha do sujeito passivo.”.

-Perante isto, o Serviço de Finanças de Porto conclui:

“A Autoridade Tributária, no princípio da verdade declarativa prevista no art.º 75.º da LGT, procedeu à liquidação do imposto de acordo com os elementos constantes nelas, tendo resultado um imposto inferior àquele que deveria ter sido arrecadado pela Fazenda Pública.

As declarações de IRS de substituição visaram corrigir factos determinantes para o apuramento do imposto que não se encontravam em conformidade de que resultou uma diferença de imposto a pagar.

Podemos concluir que se estando perante um ato promovido voluntariamente pelos próprios sujeitos passivos no intuito de reporem a verdade declarativa (a montante) que terão as suas consequências a jusante com intuito de reunirem as condições à obtenção do Estatuto de Não Residente, não deverá ser impedimento para a AT dar seguimento à sua vontade no apuramento do imposto devido.”.

-Não podendo aceitar este enquadramento, porquanto assenta num manifesto erro de direito, o Requerente decidiu apresentar o seu direito de audição, com vista a que fosse revertido o projeto de decisão no sentido antes do deferimento do peticionado.

-Ora, apesar do exercício do direito de audição efetuado pelo Requerente, a verdade é que aquele Serviço de Finanças decidiu manter o sentido de decisão projetado, emanando a decisão final de indeferimento, pelo que, apenas restou ao Requerente continuar a pugnar, a título mediato, pela anulação das liquidações impugnadas e, a título imediato, pela declaração de ilegalidade daquela decisão de indeferimento.

-Em primeiro lugar, estabelece o artigo 92.º, n.º 1, do Código do IRS que: “*A liquidação do IRS, ainda que adicional, bem como a reforma da liquidação efetua-se no prazo e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da lei geral tributária.*”.

-Por sua vez estabelece o artigo 45.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), que: “*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.*”.

-E o mesmo artigo 45.º da LGT, no seu n.º 4, preceitua: “*O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário (...).*”.

-Desta forma, estando aqui em causa o IRS dos anos de 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 e 2018, e na ausência de qualquer efeito suspensivo ocorrido, então o prazo

de caducidade para a notificação válida da respetiva liquidação terminaria nos prazos a seguir indicados:

Ano	N.º Liquidação	Caducidade	Data da Liquidação
2012	2023	31/12/2016	19/05/2023
2013	2023	31/12/2017	19/05/2023
2014	2023	31/12/2018	19/05/2023
2015	2023	31/12/2019	27/05/2023
2016	2023	31/12/2020	27/05/2023
2018	2023	31/12/2022	27/05/2023

-Não é invocada qualquer base legal para o sustentado na decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

-Efetivamente, aquela decisão não invoca qualquer normativo para sustentar a interpretação que adotou.

-Limitou-se a defender uma interpretação, tendo por base um único arresto judicial.

-Sucede que o Serviço de Finanças de Porto ..., como qualquer órgão da Administração Pública, deve atuar em obediência à lei e ao direito, tal como refere o artigo 3.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo (CPA) e, em última instância, o artigo 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP).

-Ademais, a própria decisão reconhece que a legislação não permite a interpretação que adota, mas tenta justificar a inobservância do princípio da legalidade tributária com base numa pretensa sobreposição do dever fundamental de pagar impostos.

- O Serviço de Finanças de Porto ... justifica a sua inobservância da lei positiva com o dever fundamental de pagar impostos.

-Sucede que o dever fundamental de pagar impostos não é um bem jurídico absoluto, porquanto a legalidade tributária, e o valor subjacente da segurança jurídica, imperam por opção expressa tomada pelo Legislador.

-Neste sentido, a posição sustentada pelo Serviço de Finanças de Porto ... contende com o nosso Estado de Direito, ao colocar em causa a segurança jurídica e a confiança no sistema tributário.

-Deste modo, a interpretação adotada pelo Serviço de Finanças de ... coloca em risco a segurança jurídica subjacente à caducidade, dado que o prazo para a liquidação passa a ser represtinalível através de um mero impulso do próprio contribuinte.

-O que o Requerente fez com a subjacente reclamação graciosa, suscitando a existência do vício da caducidade, como fundamento invalidante das liquidações de IRS reclamadas.

-As liquidações reclamadas foram efetuadas em total inobservância do artigo 59.^º n.3, alínea b), III, do CPPT, referente ao início do procedimento de liquidação, quando este estabelece que:

“3 - Em caso de erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes, estas podem ser substituídas:

(...)

b) Sem prejuízo da responsabilidade contra - ordenacional que ao caso couber, quando desta declaração resultar imposto superior ou reembolso inferior ao anteriormente apurado, nos seguintes prazos:

(...)

III) Até 60 dias antes do termo do prazo de caducidade, para a correção de erros imputáveis aos sujeitos passivos de que resulte imposto superior ao anteriormente liquidado.”.

-Demonstra-se, assim, que as liquidações promovidas pela AT foram-no em total inobservância do prazo-limite estipulado no artigo 59.^º, n.3, alínea b), III, do CPPT, o que, também por este aspecto, as sanciona com o vício da invalidade.

-Além disso, por este mesmo motivo, estas liquidações estão também feridas de constitucionalidade por contenderem com o artigo 103.º, n.º 3, da CRP, quando preceitua: “*Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.*”.

-Neste quadro constitucional, o dever fundamental de pagar impostos apresenta-se cercado de direitos igualmente fundamentais, a saber: o direito de não pagar impostos a não ser aqueles que hajam sido criados nos termos da Constituição, não tenham natureza retroativa e cuja liquidação e cobrança se façam nos termos da lei, como consta do já reproduzido n.º 3 do artigo 103.º da CRP.

-A decisão judicial citada na decisão da reclamação graciosa é, no mínimo, e ressalvando devido respeito, infeliz, além de que, como amiúde a AT invoca, só produz efeitos no caso concreto a que se refere.

-De facto, sustentar um caráter “imprescritível” do dever de pagar impostos e que o Legislador “não pode impedi-lo” é atentatório dos princípios da legalidade tributária e da segurança jurídica, olvidando que o próprio dever fundamental de pagar impostos não pode ser interpretado à revelia da própria CRP e dos limites materiais e formais da tributação.

-Importa, também, sublinhar, que esta decisão judicial não foi consensual, existindo um voto de vencido de um dos Juízes-Conselheiros, prática relativamente inusual, no qual se refere: “*A liquidação de imposto de selo com fundamento no enquadramento na verba 1.1 da Tabela Geral - "aquisição (...) por doação do direito de propriedade (...) e sua resolução"- encontra-se sujeita ao prazo de caducidade de oito anos, nos termos previstos no art. 39.º do C.I.S.(...).* *Como se vê, o prazo de caducidade de oito anos, encontra-se previsto começar a contar-se desde o facto tributário e não desde quando o direito pode ser exercido.* Considerando resultar, no caso, gravemente condicionado o direito à liquidação no quadro do dever fundamental de pagar impostos, impunha-se recusar a aplicação da referida norma, declarando-a inconstitucional por violação dos princípios de justiça na tributação (art. 103.º da C.R.P.), da proporcionalidade e da igualdade, conforme defende Joaquim Freitas da Rocha em *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7.ª ed., Almedina, 2019, pág. 522, e não aplicar a mesma como referida a direito imprescritível, ou melhor, não caducável.”.

-Por outras palavras, este voto de vencido relembra, e bem, que o facto tributário marca o termo inicial da contagem do prazo de caducidade e “*não desde que quando o direito pode ser exercido*”.

-Ora, como refere o artigo 36.º, n.º 1, da LGT: “*A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário.*”.

-Sendo que o artigo 92.º, n.º 1, do Código do IRS, limita-se a remeter para a LGT, sem qualquer especificidade acerca da liquidação derivar de uma declaração

apresentada pelo contribuinte ou promovida oficiosamente, conforme se afere: “*A liquidação do IRS, ainda que adicional, bem como a reforma da liquidação efetua-se no prazo e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da lei geral tributária.*”.

-Por sua vez, o artigo 45.º, n.º 4, da LGT, refere: “*O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário (...).*”.

-Deste modo, é inquestionável ser o facto tributário o marco inicial da contagem do prazo de caducidade.

-E isto quer se trate de liquidações “impulsionadas” pela AT, quer se trate de liquidações “impulsionadas” pelos contribuintes.

-Por este motivo, não se pode confundir, sob pena de ser cometido um vício de violação de lei, o momento que legalmente está fixado como sendo aquele que é o da verificação do facto tributário, com o momento em que a AT tem conhecimento desse mesmo facto tributário.

(..) JOAQUIM FREITAS DA ROCHA in “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, página 455, Coimbra Editora, 2011: “*Como se vê, não foi acolhido o princípio actio nata, começando a contar-se o respetivo prazo, em regra, a partir do facto tributário e não a partir do momento em que o direito pode ser exercido.*”.

-(...) Ora, a posição sustentada pelo Serviço de Finanças de Porto ... colide frontalmente com estes entendimentos, quando, e sem qualquer base legal para tal, releva o “impulso procedural” do sujeito passivo, como se o direito à liquidação tributária fosse, em certas circunstâncias, disponível, e o regime garantístico da caducidade derrogável pelo próprio sujeito passivo.

-Não existe qualquer espaço no nosso ordenamento jurídico-tributário, sob pena de violação objetiva dos princípios da legalidade fiscal e da segurança jurídica, a uma tributação gerada apenas por pedido do contribuinte.

-O poder-dever da AT de liquidar impostos não pode ser exercido a todo o tempo, estando limitado pelo respetivo prazo de caducidade.

-E o regime legal da caducidade não consubstancia um regime disponível, que possa ser afastado por impulso do contribuinte, sob pena da segurança jurídica e certeza de as situações tributárias ficarem definitivamente em risco.

-Assim, tal como proficientemente exposto, o entendimento adotado pelo Serviço de Finanças de Porto ... padece, ressalvado o devido respeito, de um vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito em que assenta.

-Além disso, trata-se de uma interpretação inconstitucional por violação do princípio da legalidade tributária, conforme decorre, em última instância, do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa.

-Sendo que, em última instância, a própria Constituição da República Portuguesa, no seu artigo 266.º, n.2, enuncia: “*Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.*”

CONCLUI o Requerente o seu pedido de pronúncia arbitral no sentido de “(...)
requer-se que seja julgada provada e procedente a presente ação arbitral e, consequentemente, declarada a ilegalidade da decisão de indeferimento do procedimento tributário de reclamação graciosa nº ...2023..., bem como determinada a anulação das subjacentes liquidações de IRS, anos de 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 e 2028, melhor identificadas supra, no valor de € 12.285,38, em virtude dos diversos erros sobre os pressupostos de direito de que padecem ao infringirem o prazo de caducidade estabelecido no artigo 92º do Código do IRS ex vi o artigo 45º da LGT, e, em conformidade, que seja determinada a restituição ao Requerente do valor já pago a este título, bem como com todas as demais consequências legais”.

-posição da Requerida

Defende a AT entendimento diametralmente oposto à do Requerente que em breve nota se sintetiza – no que aqui releva – que do mesmo modo, se menciona maioritariamente por transcrição):

-Em 2023.09.25, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa autuada sob o nº ...2023..., que teve por objeto as liquidações de IRS dos anos de 2012 a 2108 efetuadas em 2023.

- Foram efetuadas liquidações de IRS daqueles anos em 2023, invocando o Requerente a ilegalidade destes atos tributários, por caducidade do direito à liquidação, tanto do imposto como dos juros compensatórios.

- Por despacho de 2024.08.20 foi convolado em definitivo o projeto de indeferimento no qual se refere, entre outra fundamentação de facto e de direito: “*A AT procedeu à liquidação do imposto dos diversos anos em face das declarações de substituição apresentadas voluntariamente pelo sujeito passivo, não tendo sido promovidos quaisquer atos de liquidação por iniciativa da AT.*

(...)

É pacífico que a regra legal da caducidade é um dever para a AT de se abster na prática de atos de liquidação uma vez decorrido o prazo previsto na lei que o rege ao contrário, não se aplicando, salvo melhor opinião, quando o impulso procedural advenha de um ato espontâneo do sujeito passivo”.

- Invoca ainda a AT a doutrina que dimana do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08/01/2020, prolatado no âmbito do processo nº 0279/17.BEVIS.

- Analisadas as liquidações dos anos em causa, verifica-se que as declarações de substituição foram todas efetuadas em 2023 na sequência de declarações de substituição entregues pelo Requerente em 2023.05.29 nas quais pretendia alterar o enquadramento de residente para não residente naqueles anos.

(...)

-Os Requerentes promoveram voluntariamente as correções das declarações da IRS dos anos anteriores, de forma a poderem alterar retroativamente o estatuto de residente para não residente naqueles anos, de forma a cumprir o requisito legalmente exigido para solicitar a inscrição como residente não habitual.

Culmina a AT a sua resposta, pugnando pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não provado, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário de liquidação impugnado, absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido.

IV. SANEAMENTO

- a.** O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, face ao disposto no artigo 2º, nº 1, alínea a) artigo 5º nº 3, alínea a) e no artigo 6º,nº 2, alínea a) e nº 3, todos do RJAT.
- b.** O pedido de pronúncia é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo de noventa dias, previsto no artigo 10º, nº1, alínea a) do RJAT.
- c.** As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias. e estão regularmente representadas, em consonância com o disposto nos artigos 4º e 10º, ambos do RJAT e nos artigos 1º e 3º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- d.** O processo não enferma de nulidades.
- e.** Não foram suscitadas quaisquer excepções ou questões prévias de que deva conhecer-se e que obstem à apreciação do mérito.
- f.** Inexiste, deste modo qualquer obstáculo à apreciação da causa.

V. FUNDAMENTAÇÃO

23.

A. MATÉRIA DE FACTO

a.1. factos dados como provados

- a.** Com data de 25/09/2023, o Requerente remeteu ao Serviço de Finanças do Porto – ... reclamação graciosa, por si subscrita, contra as liquidações adicionais relativas aos anos de 2012, 2013,2014,2015,2016 e 2018.
- b.** A referida reclamação graciosa veio a ser autuada sob o nº..., correndo termos no indicado serviço periférico da AT.
- c.** Datado de 16/10/2023, o Requerente procedeu à junção de um “requerimento de aperfeiçoamento” subscrito pelo seu Ilustre mandatário judicial.
- d.** As liquidações adicionais de IRS já supra identificadas (ver quadro-posição do Requerente) foram emitidas em 2023/05/19 e 2023/05/27, estão na origem e correlacionadas com as declarações de substituição.
- e.** Do projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, aqui dado como reproduzido e integrado, é referido o seguinte: “*Decorrente das correções promovidas voluntariamente pelos sujeitos passivos na substituição das declarações de rendimento para os anos de 2012 a 2018, inclusive, provocou uma liquidação de impostos para os anos em questão*”-
- f.** O Requerente através do ofício nº 2024... de 21/10/2024 foi notificado do despacho de indeferimento da reclamação graciosa de 11/10/2024, promovido pelo Chefe de Serviço de Finanças do Porto ...- ao abrigo de Delegação de competências
- g.** As liquidações adicionais de IRS já supra identificadas (ver quadro- posição do Requerente) foram emitidas em 2023-05-19 e 2023-05-27, estão na origem das liquidações aqui em litígio, totalizando o valor global de 13.285,38 €.
- e.** Tais liquidações tiveram por origem na apresentação de declarações de substituição de IRS respeitantes aos anos de 2012 a 2018.

h. Em 2025-01-23, o Requerente apresentou junto do CAAD pedido de constituição de tribunal arbitral e respectiva pronúncia arbitral, que deu origem ao presente processo.

a.2. factos dados como não provados

Com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que tenham sido considerados como não provados.

a.3. fundamentação da matéria dada como provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de selecionar os factos que importam para a decisão, de discriminar a matéria provada e não provada (artº 123º, nº 2 do CPPT, e nº 3 do artº 607º do Código de Processo Civil (“CPC vi, alíneas a) e e) do artº 29º do RJAT).

Deste modo os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções da questão (ões) de direito (cfr, artigo 596º do Código de Processo Civil (“CPC”) ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT.

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame de avaliação que faz dos meios de prova aportados ao processo, de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr, artigo 607, nº 3 do CPC, na redação que lhe foi conferida pela Lei nº 43/2013, de 26 de junho).

Somente quanto a força probatória de certos meios de prova se encontra pré estabelecida por lei (v.g), força probatória dos documentos autênticos (cfr, artigo 371º, nº 3 do Código Civil), é que não domina a princípio da livre apreciação.

Deste modo, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a prova documental carreada para os autos, e o processo administrativo anexo, consideram-se provados, com relevo para a decisão os factos *supra* alegados.

Não se deram como provados, nem como não provados as alegações produzidas pelas partes, e apresentadas como factos consistentes em afirmações conclusivas insusceptíveis de prova, e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto consolidada.

VI. DO DIREITO

Identificada *supra* a questão a dirimir, e evidenciada a posição das partes que aqui se dispensa de expressamente reiterar sob pena de redundância, fica a nota, por clara evidência, que as posições defendidas pelo Requerente e pela AT, são diametralmente opostas.

Todavia as divergências não se colocam quanto ao facto de o credor tributário – no caso em apreço a Autoridade Tributária e Aduaneira - dispor por regra, de um prazo de quatro anos para proceder à liquidação dos tributos, face ao disposto no nº 1 do artigo 45º da Lei Geral Tributária (“LGT” que expressamente dispõe: “*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*”.

Valendo por dizer que a LGT exige como forma de obstar à caducidade do direito de liquidação, não apenas que a liquidação seja comunicada/notificada nos termos legais, dentro do prazo de três ou quatro anos, bem como que essa notificação seja validamente efectuada.

Nos presentes autos não está convocada qualquer questão sobre este segmento da validade da notificação, mas sim, e como já sinalizado *supra* (identificação da questão decidenda) a questão central da contagem do prazo de início da caducidade.

“A liquidação do IRS, ainda que adicional, bem como a reforma da liquidação efetua-se no prazo e nos termos previstos nos artigos 45º e 46º da lei geral tributária,”- artigo 92º, nº 1 do CIRS.

No entender deste tribunal não assiste razão à Requerida, improcedendo os argumentos por si expendidos.

Desde logo, e como evidenciado pelo Requerente, acaba por se concluir, salvo melhor opinião, que na ótica da AT foi o impulso ou iniciativa do Requerente em apresentar declarações de substituição de IRS, respeitantes aos anos de 2012 a 2018, que obstou à declaração de caducidade das liquidações em apreço.

Inequívocamente se alcança tal conclusão, pela “*adesão*” que faz, desde logo em sede indeferimento da reclamação graciosa, e replicada na Resposta, ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08/01/2020, prolatado no âmbito do processo nº 0279/17.9BEVIS;

“I-Uma vez decorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação, cessa o poder dever de a Administração Tributária promover a liquidação dos tributos, o que equivale a dizer que a mesma não deve iniciar ou prosseguir oficiosamente,

a partir desse momento, quaisquer diligências do procedimento tributário que visem a prática do acto tributário.

II- Esta regra legal, que consagra um “dever de abstenção da prática de actos de liquidação” por parte da Administração Tributária de actos de liquidação” por parte da Administração Tributária uma vez decorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação, não se aplica quando o impulso procedural advenha de um acto espontâneo do sujeito passivo- como sucede neste caso-, uma vez que o dever fundamental de pagar o imposto correspondente ao facto tributário é imprescritível e o legislador não pode impedi-lo de o cumprir, razão pela qual também não pode impedir a Administração Tributária de promover a liquidação do tributo quando esta, depois de decorrido o prazo de caducidade, tenha sido impulsionada pelo sujeito passivo a praticar o acto tributário”

Não sendo esta a sede e tempo e oportunidade próprios para este tribunal se pronunciar sobre tal arresto, (desde logo da sua repercussão em sede de certeza e segurança jurídica), sempre se dirá que, no caso vertente se está perante liquidações adicionais de IRS efetuadas em 2023-05-09 e 2023-05-27, com referência aos anos de 2012 a 2018, consequente caducadas, determinando consequentemente a sua nulidade.

Ademais, o disposto nos números 1º e 4º do artigo 45º da LGT e o artigo 92º do CIS não contemplam quaisquer condições ou requisitos adicionais que façam excluir a caducidade decorridos quatro (ou três anos para o IVA), contados nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário.

Assim sendo e sem necessidade de outras quaisquer considerações, haverá que determinar a nulidade das liquidações adicionais de IRS efectuadas em Maio de 2023, e do procedimento tributário da reclamação graciosa que as manteve.

VII. DECISÃO

Termos em que com os fundamentos de facto e de direito supra expostos, decide o Tribunal Arbitral Singular em;

- a. Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, com as legais consequências,
- b. Condenar a AT ao reembolso das quantias pagas no valor de 13.285,38 €,
- c. Condenar a AT no pagamento das custas processuais

VIII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296º, nºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, e 97º-A, alínea a) do Código de Procedimento e Processo Tributário e 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **13.285,38 €** (*treze mil duzentos e oitenta e cinco euros e trinta e oito céntimos*) indicado pelo Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

IX. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 1, 22º artigo 22º, nº 4 do RJAT, e artigos 3º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem e Tabela

I a este anexa, da fixa-se o montante de custas em 918,00 € (*novecentos e dezoito euros*).

NOTIFIQUE-SE

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º, alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelo árbitro,

[A redação da presente decisão, rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas].

o árbitro

(*j.coutinho pires*)

Vinte de Novembro de dois mil e vinte e cinco