

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL**Acórdão**

Processo	Data do documento	Relator
351/11.9BEALM	29 de abril de 2021	Ana Pinhol

DESCRITORES

IRS > Liquidação oficiosa.

SUMÁRIO

- I. A apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo legal mas dentro do prazo de caducidade não implica de per si a anulação da liquidação oficiosa, desde logo, porque não goza da presunção de verdade declarativa.
- II. Esta declaração ainda que não gozasse da presunção de veracidade não podia ser totalmente ignorada na sua substância.

TEXTO INTEGRAL**ACÓRDÃO****I.RELATÓRIO**

A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou procedente a impugnação judicial que **S.....** e **S.....** instauraram contra o acto de indeferimento do recurso hierárquico que deduziram na sequência de indeferimento de reclamação

graciosa que apresentara com vista à anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) n.º....., respeitante ao ano de 2007.

Nas alegações de interposição de recurso a recorrente formulou as seguintes conclusões:

«- Salvo o devido respeito, a Fazenda Pública não pode deixar de constatar que os fundamentos infra elencados, apontam no sentido da improcedência da posição defendida pelos ora impugnantes.

-Desde logo porque os ora Impugnante, não cumpriram com as suas obrigações declarativas.

-Todavia, vêm os supra identificados contribuintes, impugnar o despacho, proferido pela Exma. Senhora Directora de Serviços do IRS, na parte em que indeferiu o recurso hierárquico apresentado da decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra o acto de liquidação oficiosa de IRS n.º e o acto de liquidação de juros compensatórios n.º..... , relativos ao ano de 2007, bem como os referidos actos de liquidação oficiosa.

-Alegam os ora impugnantes, e em síntese útil, que o Ofício-Circulado n.º 20142, de 03/12/2009, é ilegal e, ainda, que a decisão do recurso hierárquico não procedeu a uma correcta interpretação do regime jurídico aplicável ao caso em apreço, pedindo, a final, a anulação do despacho proferido pela Ex.ma Senhora Directora de Serviços do IRS, com as demais consequências legais, designadamente a anulação do acto de liquidação oficiosa e respectivos juros compensatórios.

-Não obstante, quanto a nós, o "thema decidendum", na enunciação que lhe é conferida na douda petição inicial (PI), também possa ser reconduzido à questão de saber se os ora Impugnantes vinham cumprindo, pontualmente, com as suas obrigações declarativas.

-Pontualmente. Ou seja, ponto por ponto. Sendo certo que, no caso que ora nos ocupa, tal facto não resulta evidenciado nos autos, atenta a não entrega, em tempo, da declaração anual em causa.

-Porque o advérbio “pontualmente”, do n.º 1, do artigo 406.º, do Código Civil Português, aplicável ex-vi alínea d) artigo 2.º, da Lei Geral Tributária (LGT) é aí empregado mais no sentido amplo de que o cumprimento deve coincidir ponto por ponto, em toda a linha com a prestação a que o devedor se encontra adstrito, extraíndo-se da regra da pontualidade a conclusão de que a prestação debitória deve ser realizada integralmente e não por partes não podendo o credor ser obrigado a aceitar o cumprimento parcial, conforme artigo 763.º do mesmo diploma legal.

-Nesta perspectiva, salvo o devido respeito, tal como resulta dos autos, a verdade é que a prestação tributária, ora posta em crise, não foi cumprida, no sentido amplo, ou seja, em toda a linha, porque, na verdade, os recorrentes, ora Impugnantes, não apresentaram a declaração modelo 3 e respectivos anexos a que estavam obrigados, de acordo com o artigo 57.º do CIRS, referente ao exercício de 2007.

-Daí que hajam sido notificados, por carta registada, nos termos do n.º 3, do art.º 38.º, do CPPT, para o seu domicílio fiscal, para no prazo de 30 dias cumprirem a obrigação em falta, não o tendo feito.

-Consequentemente, como decorre dos autos, conforme o preceituado na alínea b), do n.º 1 e no n.º 3, do artigo 76.º, do código do IRS, ao Serviço de Finanças outra alternativa não se lhe depararia que a de proceder à elaboração da declaração oficiosa, relativamente ao ano de 2007, com os elementos que a então Direcção- Geral dos Impostos dispunha.

-Razão pela qual, as deduções foram efectuadas de acordo com o n.º 3, do artigo 76.º, do código do IRS. Ou seja apenas as deduções previstas na alínea a) do n.º1, do artigo 79.º, e no n.º 3, do artigo 97.º, ambos do código do IRS, na redacção em vigor à data dos factos. Ou seja, foram efectuadas aquelas que legalmente eram aceites, atenta a situação em análise.

-Tendo sido efectuada uma declaração oficiosa para cada um dos cônjuges, mas a reclamação graciosa foi deferida parcialmente de forma a considerar os recorrentes como casados, considerar o rendimento bruto do casal, as deduções específicas e as retenções na fonte.

-Por outro lado, o Ofício-Circulado n.º 20142 de 3-12-2009, vem esclarecer os procedimentos a adoptar pelos Serviços, em caso de apresentação de reclamação graciosa pelos sujeitos passivos, a quem foram efectuadas liquidações de IRS realizadas nos termos previstos no artigo 76º, n.º 3, do CIRS, em vigor à data dos factos.

-Como no caso, num eventual pedido de revisão da liquidação através do mecanismo da reclamação graciosa, somente poderão ser objecto de revisão os seguintes aspectos:

1. Estado civil, do sujeito passivo, invocando que é casado;

2. Rendimento bruto e correspondente dedução específica (com excepção dos rendimentos da categoria e, aos quais se aplica sempre o coeficiente mais elevado previsto no n.º 2, do artigo 31.º, conforme o disposto no artigo 76.º n.º 2);

3. Retenções na fonte e pagamentos por conta .

-Daí que a reclamação graciosa haja sido deferida parcialmente, de forma a considerar, na liquidação de IRS de 2007, dos ora Impugnantes, os elementos passíveis de serem considerados, estado civil dos recorrentes, rendimento bruto e correspondente dedução específica, retenções na fonte e pagamentos por conta.

-Por conseguinte, relativamente às deduções efectuadas, foram consideradas aquelas que legalmente são aceites no âmbito da situação em análise. Daí o indeferimento do Recurso Hierárquico.

-Resultando, assim, claro, que assim não sucederia se a obrigação tributária tivesse sido cumprida “pontualmente”, nos termos do n.º 1, do artigo 406.º, e conforme artigo 763.º, ambos do Código Civil Português, aplicável ex-vi alínea d) artigo 2.º, da Lei Geral Tributária, conforme artigo 763.º do mesmo diploma legal.

-Daí que, salvo o devido respeito, a Administração Fiscal haja procedido, relativamente às liquidações, ora postas em crise, de conformidade com o respectivo suporte legal, à data aplicável. E por conseguinte, em nossa modéstia opinião, nada havendo a censurar nas mesmas, antes se devem manter na ordem jurídica dos aqui Impugnantes, para todos os efeitos legais.

-Tudo porque, face ao disposto no artigo 57º, do Código do IRS, os ora Impugnantes estão obrigados à apresentação, anual, da declaração de IRS Modelo 3, tout court. No caso está em causa a falta da entrega da declaração referente ao ano de 2007, de nada servindo vir a Entidade empregadora dizer que o contribuinte em questão não procedeu à entrega da referida declaração de IRS, Modelo 3, por este ou por aquele motivo.

-Nada disso. Estamos perante o cumprimento de uma obrigação fiscal do contribuinte, não de terceiros. Isto é, perante uma obrigação, no caso fiscal, propter personam. Sem prejuízo da apresentação de eventual declaração de substituição, desde logo, entre outros motivos, por existirem declarações de IRS mais complexas que outras, o que pode levar ao cometimento de erros ou distrações susceptíveis de gerar graves consequências mais tarde, como a aplicação de coimas com um valor bastante elevado.

-E foi por ter consciência que erros e dificuldades podem acontecer, designadamente ao cidadão comum, que o legislador criou a figura da declaração de substituição do IRS, conforme n.º 3, do artigo 59.º do CPPT.

-Todavia, na douda Sentença, ora sob recurso, o Tribunal "a quo", julgou a impugnação procedente, não obstante reconhecer que a declaração oficiosa respeitou a disciplina legal no momento em que foi emitida, mas, ainda assim, impunha-se que a Administração Tributária o fizesse em conformidade com o que então preceituava o artigo 76.º do CIRS, por, em seu entender, o disposto no supracitado artigo 76.º, n.º 1, alínea b) e n.º 3 do CIRS, não excluir a correcção de acordo com os elementos apresentados pelo contribuinte em sede de reclamação da liquidação oficiosa, disposição legal que no caso dos autos, a Administração Fiscal nas suas decisões de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico optou por ignorar. E ainda porque as

circulares administrativas emanadas pela Administração Tributária são vinculativas apenas para os respectivos serviços pois, face à lei, os procedimentos definidos, designadamente o “direito circulado” da Administração Fiscal não pode derogar o princípio da legalidade tributária, não vinculando os contribuintes e os Tribunais.

-Decisão com a qual, salvo o devido respeito, que é muito, a Fazenda Pública não pode concordar, desde logo, atenta a situação de incumprimento da obrigação fiscal subjacente à declaração oficiosa e subsequente reclamação graciosa (RG) e recurso hierárquico (RH) da liquidação oficiosa.

-Situação de incumprimento de uma obrigação propter personam, ora posta em crise, a qual, como decorre da aludida RG e do aludido RH, não foi cumprida, no sentido amplo, ou seja, em toda a linha, porque os ora impugnantes, não apresentaram a declaração modelo 3 e respectivos anexos a que estavam obrigados, de acordo com o artigo 57.º do CIRS, referente ao exercício de 2007, não obstante terem sido notificados para o efeito.

-Acresce que esta matéria foi alvo de apreciação por parte da Administração Fiscal (AF), nomeadamente pela Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Divisão de Administração II, em sede de Recurso Hierárquico (RH), e pelo Serviço de Finanças de Palmela, em sede de Reclamação Graciosa.

-Daí que, salvo o devido respeito, não possa deixar de se nos afigurar que a liquidação oficiosa, ora impugnada, efectuada conforme o preceituado na alínea b), do n.º 1 e no n.º 3, do artigo 76.º, na redacção à data em vigor, de nenhum vício padece, por se entender correcto o entendimento da Administração Fiscal, vertido no Recurso Hierárquico, devendo, em consequência, as liquidações

impugnadas, manter-se na ordem jurídica, , por nestas nada haver de censurável.

-Além disso, foram adoptados os procedimentos constantes do Ofício-Circulado n.º 20142, de 03/12/2009, vinculativo para os Serviços, sem que isso represente designadamente, ao invés do defendido na douta Sentença, qualquer derrogação do princípio da legalidade tributária.

-Antes pelo contrário, porque o n.º 4, do citado artigo 76.º, do CIRS, à data dos factos, mais não refere, e passamos a citar, que "Em todos os casos previstos no n.º 1, a liquidação pode ser corrigida, se for caso disso, dentro dos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da lei geral tributária." Destacado e sublinhado, nossos.

-Daí que não se entenda, o vaticínio, ínsito no ponto III.2, da douta Sentença, e passamos a citar, "Desde já se adianta que não assiste qualquer razão à Administração Fiscal, uma vez que a liquidação oficiosa de IRS é passível de ser reformada, por força do art.º.76, n.º.4, do CIRS desde que dentro dos prazos e nos termos previstos nos art.ºs. 45 e 46.º, ambos da LGT."

-Quando a expressão, se for caso disso, atribui, de per si, ainda assim, alguma margem de discricionariedade ao aplicador do direito, no caso à Administração Tributária.

-Sobretudo como no caso, em que os Serviços se vêm, ou se viram, na obrigação de deitar mão à elaboração da declaração oficiosa, no caso relativamente ao ano de 2007, com os elementos que a então Direcção-Geral dos Impostos dispunha.

-E se a tudo isto aliarmos, tal como resulta dos autos, o facto da prestação tributária, ora posta em crise, não ter sido cumprida, no sentido amplo, ou seja, em toda a linha, como se infere do n.º 1, do artigo 406.º e do artigo 763.º, ambos do Código Civil Português, aqui aplicável ex-vi alínea d), artigo 2.º, da Lei Geral Tributária.

-Com o devido respeito, mas não se alcança como pode o aludido Ofício-Circulado derogar o princípio da legalidade tributária.

-A assim não ser entendido, estar-se-ia perante uma violação, desde logo, do artigo 76.º n.º 3 do CIRS, na redacção dada á data dos factos, bem como do n.º 1, do artigo 406.º e do artigo 763.º, ambos do Código Civil Português, aqui aplicável ex-vi alínea d), artigo 2.º, da Lei Geral Tributária, atento o facto da obrigação declarativa não ter sido pontualmente cumprida.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicável, requer-se, a Vossas Excelências, se dignem julgar PROCEDENTE o presente Recurso, por provado, e, em consequência, ser a douta decisão do Tribunal “a quo”, consubstanciada na Sentença ora sob recurso, revogada e substituída por douto Acórdão que julgue improcedente a impugnação, tudo com as devidas consequências legais.»

Os Recorridos ofereceram contra-alegações formulando as seguintes conclusões:

«**A)** Em 25.01.2012, os ora Recorridos apresentaram impugnação judicial contra o despacho proferido pela Exma. Senhora Diretora de Serviços do IRS, que indeferiu o recurso hierárquico apresentado da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa deduzida contra o ato de liquidação oficiosa do IRS n.º e o ato de liquidação de juros compensatórios n.º..... , relativos ao

exercício de 2007;

B) O Tribunal a quo julgou a Impugnação Judicial totalmente procedente, tendo em consequência, determinado a anulação da liquidação oficiosa de IRS n.º do ano de 2007 e respetivos juros compensatórios, bem como determino a restituição do valor pago pelos Recorridos, acrescido dos devidos juros indemnizatórios;

C) Em termos sintéticos, o Tribunal a quo fundou a sua decisão no fato de, por força dos princípios da justiça, legalidade e capacidade tributária, de acordo com o artigo 76.º, n.º.4, do CIRS, desde que dentro dos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da LGT, a liquidação oficiosa de IRS dever ser reformada, com base nos elementos com relevância tributária para o ato de liquidação apresentados pelos contribuintes;

D) O artigo 76.º, n.º 1, alínea b) e n.º 3 do CIRS, não exclui a correção de acordo com os elementos apresentados pelo contribuinte em sede de reclamação da liquidação oficiosa, apresentada no prazo da reclamação administrativa, nos termos do artigo 76, n.º 4 do CIRS, disposição legal que no caso dos autos;

E) As circulares administrativas emanadas pela Administração Tributária são vinculativas apenas para os respetivos serviços pois, face à lei, os procedimentos definidos, designadamente o "direito circulado" da Administração Fiscal não pode derrogar o princípio da legalidade tributária, não vinculando os contribuintes e os Tribunais;

F) No âmbito do recurso interposto pela Fazenda Pública, foi invocado que a sentença proferida pelo Tribunal a quo padecia de erro de julgamento, em

primeiro lugar, por considerar que não tendo os Recorridos, cumprido a obrigação de apresentação da sua declaração de rendimentos, ao abrigo do artigo 57.º do CIRS, a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu corretamente, nos termos n.º 1 e do n.º 3, do artigo 76.º CIRS, à emissão da liquidação oficiosa de IRS, referente àquele período, com a consideração das deduções previstas na alínea a), do n.º 1 do artigo 79.º e no n.º 3 do artigo 97.º daquele diploma;

G) Por outro lado, referiu igualmente a Fazenda Pública que, atendendo à Reclamação Graciosa que foi apresentada pelos Recorridos, a própria Autoridade Tributária e Aduaneira deferiu parcialmente a mesma, na extensão que lhe era legalmente admissível, de acordo com os termos do Ofício Circulado n.º 20142, de 03.12.2009;

H) Concluindo que a expressão prevista no n.º 4, do artigo 76.º do CIRS, "(...) se for caso disso, atribui, de per si, alguma margem de discricionariedade ao aplicador do direito, no caso à Administração Tributária. Sobretudo como no caso, se tivermos em conta que os Serviços se veem, ou se viram, na obrigação de deitar mão à elaboração da declaração oficiosa, relativamente ao ano de 2007, com os elementos que a então Direcção-Geral dos Impostos dispunha";

I) Tendo, em consequência, terminado as suas alegações de Recurso peticionando a revogação da sentença proferida pelo Tribunal a quo e a sua substituição por Acórdão proferido pelo Tribunal ad quem, que julgue improcedente a impugnação apresentada pelos Recorridos;

J) Entendem os ora Recorridos que não assiste qualquer fundamento nas motivações apresentadas pela Fazenda Pública, em sede de recurso, pelo que lhe deverá ser negado provimento;

K) Efetivamente, o que os Recorridos verdadeiramente pretenderam ver decidido com a apresentação da Impugnação Judicial, prendia-se com a questão de saber se a Autoridade Tributária podia ou não, em sede de Reclamação Graciosa e, posteriormente, em sede de Recurso Hierárquico, recusar-se a corrigir a liquidação oficiosa, relativamente ao montante do rendimento bruto e respetivas deduções específicas, das deduções à coleta e das retenções na fonte;

L) Em primeiro lugar, consideram que os Recorridos que da letra do disposto no n.º 4 do artigo 76.º do CIRS, decorre que a revisão do ato de liquidação oficiosa apenas tem como limite o critério temporal - o prazo de caducidade - sendo este o único entendimento possível que decorre do teor do referido preceito e não, ao contrário do que é sufragado pela Fazenda Pública em sede de recurso, que o mesmo deverá ser interpretado de acordo com o Ofício-Circulado n.º 20142, de 03.12.2009;

M) Esta posição foi amplamente sufragada pelo Tribunal a quo, ao decidir "(...) que não assiste qualquer razão à Administração Fiscal, uma vez que a liquidação oficiosa de IRS é passível de ser reformada, por força do art.º.76, n.º.4, do CIRS desde que dentro dos prazos e nos termos previstos nos art.ºs. 45 e 46.º, ambos da LGT.";

N) Seguidamente, ao contrário do que é alegado pela Fazenda Pública em sede de recurso, na decisão de indeferimento parcial da Reclamação Graciosa apresentada pelos Recorridos, e que integrou o objeto da Impugnação Judicial julgada procedente pelo Tribunal a quo, a Autoridade Tributária e Aduaneira apenas corrigiu a qualificação do Estado Civil dos Recorridos (cfr. ponto 19 da matéria de fato dada como provada na sentença objeto do presente recurso);

O) Ao cingir-se ao Ofício-circulado ora controvertido, a Autoridade Tributária e Aduaneira limitou a possibilidade de revisão do ato de liquidação oficiosa de IRS, em violação do disposto no artigo 76.º, n.º 4 do Código do IRS, bem como do princípio da legalidade a que se encontra adstrita, nos termos do disposto no artigo 266.º, n.º 4 da CRP, artigo 55.º da Lei Geral Tributária e artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo;

P) No que concerne à extensão da liquidação oficiosa efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, esclarecem desde já os Recorridos que, conforme consta dos pontos 8 a 16 da matéria de fato dada como provada na sentença recorrida, foi demonstrado, em sede de reclamação graciosa, que: i) não haviam sido devidamente consideradas as deduções à coleta referentes a despesas de saúde e prémios de seguros de acidentes pessoais, vida e saúde; ii) houve um erro de quantificação quanto ao montante considerado retido na fonte;

Q) Assim, tendo ficado demonstrado que os Recorridos levaram ao conhecimento da Autoridade Tributária e Aduaneira tais elementos, conforme considerou corretamente o Tribunal a quo, o artigo 76.º, n.º 1, alínea b) e n.º 3 do CIRS, não exclui a correção de acordo com os elementos apresentados pelo contribuinte em sede de reclamação da liquidação oficiosa, apresentada no prazo da reclamação administrativa, nos termos do artigo 76, n.º 4 do CIRS, disposição legal que no caso dos autos, a Administração Fiscal nas suas decisões de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico optou por ignorar;

R) Acresce que, consideram os Recorridos que a manutenção do ato de liquidação oficiosa que foi objeto de impugnação, ofenderia os mais elementares princípios do Direito Tributário, como sendo o princípio da

legalidade, da igualdade, da justiça e da capacidade contributiva, pelo que andou bem o Tribunal a quo ao determinar a sua anulação;

S) Nesta senda, segundo o princípio da capacidade contributiva todos devem contribuir na medida da sua capacidade, pelo que cada contribuinte apenas deverá ser tributado pelo seu rendimento real - tendo em conta a previsão constitucional prevista no artigo 104.º, n.º 1 da CRP;

T) Nestes termos, consideram os ora Recorridos que, o presente recurso apresentado pela Fazenda Pública, deverá ser julgado totalmente improcedente, devendo ser integralmente mantida a sentença proferida pelo Tribunal a quo.

TERMOS EM QUE deverá ser julgado improcedente, por infundado, o recurso apresentado pelo Digno Representante da Fazenda Pública, devendo manter-se a decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada nos autos, tudo com as demais consequências legais.»

**

Recebidos os autos neste Tribunal Central Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público que se pronunciou no sentido de se julgar verificada a exceção de incompetência absoluta deste Tribunal, em razão da hierarquia.

**

Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre a questão da incompetência em razão da hierarquia deste Tribunal Central Administrativo suscitada no Parecer do Ministério Público, nenhuma delas usou de tal

faculdade.

**

Colhidos os «Vistos» dos Ex.mos Juízes Desembargadores Adjuntos, cumpre, agora, decidir, submetendo-se para o efeito os autos à Conferência.

**

II. DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO

O objecto dos recursos é delimitado pelas conclusões das respectivas alegações (cfr. artigo 635.º, n.º 4 e artigo 639.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil) , sem prejuízo das questões de que o tribunal ad quem possa ou deva conhecer oficiosamente, apenas estando este tribunal adstrito à apreciação das questões suscitadas que sejam relevantes para conhecimento do objecto do recurso.

Com este pano de fundo, importa a título prévio decidir da competência deste Tribunal Central Administrativo para conhecer do presente recurso e improcedendo tal questão prévia, haverá então que conhecer do mérito do recurso, averiguando da existência de erro de julgamento da sentença quanto á interpretação e aplicação do artigo 76.º n.º 3 do CIRS.

**

III. FUNDAMENTAÇÃO

A.DOS FACTOS

Na sentença recorrida fixou-se a matéria de facto e indicou-se a respectiva fundamentação nos seguintes termos:

«**1.** Durante o ano de 2007, a Impugnante S....., casada com S....., na

qualidade de trabalhadora da A..... Lda. com sede em Portugal, exerceu a sua atividade profissional na Alemanha, em regime de destacamento na empresa do mesmo grupo V....., AG [cf. declaração da A..... e da V..... a fls. 49, fls. 50 e fls. 52 todas dos autos e Assento de nascimento a fls. 87 do Processo Administrativo Tributário (de ora em diante designado abreviadamente de PAT)].

2. Em 3/8/2008, a Impugnante enviou à Administração Fiscal a comunicação constante de fls. 32 dos autos, dirigida ao Chefe do Serviço de Finanças de Palmela cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido, da qual consta o seguinte (cf. aviso de receção a fls. 33 dos autos):

(...)

Face ao disposto no artigo 57º do Código do IRS, S....., contribuinte nº....., encontra-se obrigado à apresentação da declaração de IRS Modelo 3, referente ao ano de 2007.

A entidade empregadora do contribuinte, A....., LDA., pessoa colectiva nº....., com sede na Quinta....., 295Í-510 Quinta do Anjo, e a entidade designada pelo Grupo V..... para apoiar no cumprimento das obrigações fiscais dos colaboradores destacados internacionalmente E....., S.À., pessoa colectiva nº....., com sede na Av....., n.º 90 - 3o,Lisboa, vêm por este meio informar V. Exa. que o contribuinte em questão ainda não procedeu à entrega da referida declaração de IRS Modelo 3, dado que auferiu rendimentos no estrangeiro, durante o ano de 2007, e aguarda emissão pelas respectivas Autoridades Fiscais do documento comprovativo dos rendimentos auferidos no estrangeiro e do imposto aí suportado, por forma a regularizar a entrega da sua declaração de IRS Modelo 3 em estrito cumprimento com o disposto no Ofício Circulado nº 20 101/2005, de 13 de Maio, da DGI - Direcção de Serviços do IRS. Por conseguinte, vem ainda solicitar-se a V. Exa. que não se proceda à fixação do conjunto dos rendimentos sujeitos a tributação nos termos do nº 2 do artigo 65º do Código do IRS, na medida em que o contribuinte procederá à entrega da

declaração de IRS Modelo 3, referente a 2007, logo que obtenha o supra referido, documento.

(...)"

3. Em 27/1/2009, a Direção Geral dos Impostos enviou ao Impugnante a comunicação escrita constante de fls. 34 dos autos, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido, na qual notifica o Impugnante para proceder à entrega da declaração de rendimentos, modelo 3, relativa ao ano de 2007.

4. Em 23/3/2009, a Direção de Serviços das Relações Internacional, enviou à Impugnante o ofício n.º 5441, com o assunto “Dupla Tributação Internacional”, constante a fls. 35 e fls. 36 dos autos, no qual solicita informação sobre a não entrega da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2007.

5. Em 10/12/2009, o Impugnante rececionou a liquidação oficiosa de IRS n.º, emitida em 25/11/2009, relativa ao exercício de 2007, com o valor a pagar de EUR 2.892,78, com data limite de pagamento de 11/1/2010 (cf. liquidação e demonstração da liquidação de juros compensatórios a fls. 37 e 38 dos autos).

6. Em 12/1/2010, os Impugnantes procederam ao pagamento da liquidação oficiosa de IRS, descrita no ponto que antecede (cf. comprovativos a fls. 39 dos autos).

7. Em 1/2/2010, os Impugnantes procederam à submissão eletrónica da declaração modelo 3 de IRS relativo ao exercício de 2007 (cf. comprovativo a fls. 40).

8. Em 11/5/2010, os Impugnantes apresentaram a petição de reclamação graciosa da liquidação oficiosa de IRS n.º..... , emitida em 25/11/2009, relativa ao exercício de 2007, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido, constante de fls. 3 a fls. 20 do PAT, na qual em síntese, alegam o erro sobre os pressupostos de facto em que assenta a liquidação reclamada, designadamente quanto à situação pessoal de casados e de terem a seu cargo dois dependentes, ao montante dos rendimentos efetivamente auferidos, ao erro do

montante de imposto efetivamente retido na fonte pela A....., As deduções à coleta não consideradas bem como o crédito de imposto pago na Alemanha, a violação do direito de audiência prévia para a emissão da liquidação oficiosa reclamada e a falta de fundamentação.

9. Durante o ano de 2007, o Impugnante auferiu rendimentos de trabalho dependente, prestado em Portugal no valor de EUR 54.511,10, com retenção na fonte no valor de EUR 11.172,00, e auferiu rendimentos prediais no valor de EUR 3.900,00 com despesas relacionadas (cf. fls. 35 a fls. 40 do PAT).

10. A reclamante auferiu rendimentos de trabalho dependente, pagos pela A....., Lda. no valor de EUR 85.351,98, tendo-lhe sido efetuada a retenção de imposto no valor de EUR 25.367,00 (cf. declaração anual emitida pela entidade patronal a fls. 52 do PAT).

11. Durante o ano de 2007, a Impugnante auferiu ainda o montante de EUR 6.075,02 pago pela V..... AG (cf. declaração de rendimentos emitida pela V..... AG a fls. 54 e seguintes do PAT).

12. No ano de 2007, a Impugnante pagou na Alemanha a título de imposto sobre o Rendimento o valor de EUR 28.008,99 (cf. declaração a fls. 55 a fls. 60 do PAT).

13. Durante o ano de 2007, os Impugnantes incorreram em despesas de saúde no montante de EUR 639,97 (cf. documentos de fls. 62 e seguintes do PAT).

14. Durante o ano de 2007, os Impugnantes incorreram em despesas de educação no montante de EUR 1.122,37 (cf. documentos de fls. 62 e seguintes do PAT).

15. Durante o ano de 2007, os Impugnantes incorreram em despesas com seguros de acidentes pessoais e de vida, no valor de EUR 274,32 (cf. documentos de fls. 62 e seguintes do PAT).

16. Durante o ano de 2007, os Impugnantes pagaram o valor de EUR 11.222,80 relativos a amortizações de crédito à habitação e planos poupança reforma no valor de EUR 2.500,00 e EUR 1.860,00 (cf. documentos de fls. 62 e seguintes do

PAT).

17. Em 20/5/2010, o chefe de Divisão do Serviço de Finanças de Palmela, em regime de substituição, emitiu o projeto de decisão constante da informação de fls. 91 a fls. 92 do PAT, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido, do qual consta o seguinte:

Vem S....., contribuinte n°....., requer:

1. A anulação do acto tributário de liquidação do IRS do ano de 2007;
2. O reembolso da importância de € 2.892,78, correspondente ao valor do imposto suportado e pago em excesso pelo reclamante;
3. O pagamento do reembolso devido no montante de € 21.471,84; e
4. O pagamento de juros indemnizatórios.

FUNDAMENTAÇÃO

OS FACTOS

- O contribuinte não entregou a declaração de IRS do ano de 2007;
- Em 2010-05-11, apresentou nos termos do artº 68º do CPPT, reclamação graciosa.

O DIREITO

- a) O processo é o meio próprio, n° 1 do artigo 68º do CPPT, a reclamação é tempestiva, de acordo com o n° 1 do artigo 70º do CPPT, e o reclamante tem legitimidade para o acto - n° 1 do artigo 9º do CPPT.
- b) Nos termos do n° 2 do artigo 75º do CPPT, o órgão competente para a decisão, é o órgão periférico local.
- c) Nos termos do disposto na alínea b) do n° 1 e n° 3 do artº 76º do CIRS, a liquidação oficiosa terá por base os elementos de que a DGCI disponha, sem se atender ao mínimo de existência, artigo 70º e serão apenas efectuadas as deduções previstas na alínea a) do n° 1 do artigo 79º e no n° 3 do artigo 97º, retenção na fonte.
- d) De acordo com o ofício circulado n° 20142 de 2009-12-03, num eventual pedido de revisão da liquidação através do mecanismo da reclamação graciosa,

somente poderão ser objecto de revisão os seguintes aspectos:

- Estado civil do sujeito passivo
- Rendimento bruto e correspondente dedução específica (com excepção dos rendimentos da categoria B)
- Retenções na Fonte **CONCLUSÃO**

Assim, face à informação supra julgo de DEFERIR PARCIALMENTE o pedido de reclamação graciosa apresentada pelo contribuinte S.....

Autorizar apenas, a alteração do estado civil do sujeito passivo, para casado (comprovado que está, com certidão de nascimento a fls. 87 dos autos)

Deverá o contribuinte ser notificado para exercer o direito de audição prévia nos termos do n° 1 do artigo 60° da LGT.

(...)"

18. Em 9/7/2010, o impugnante apresentou no Serviço de Finanças de Setúbal o requerimento de audição prévia constante de fls. 96 e fls. 97 do PAT.

19. Em 23/8/2010, o chefe de Divisão do Serviço de Finanças de Palmela, em regime de substituição, emitiu o despacho de indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada pelo Impugnante, constante de fls. 104 e fls. 105 do PAT, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido, no qual deferiu unicamente a alteração relativa ao Estado Civil dos Impugnantes.

20. Em 11/6/2010, o impugnante rececionou o aviso de receção que acompanhou o envio postal do ofício n.º 5600 emitido pelo Serviço de Finanças do concelho de Palmela, com a comunicação do despacho de indeferimento parcial da reclamação relativa à liquidação de IRS de 2007 (cf. ofício e AR a fls. 116 e fls. 117 do PAT).

21. Em 4/7/2010, o Impugnante apresentou no Serviço de Finanças de Palmela, a petição de “Recurso Hierárquico” contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, nos termos constantes de fls. 2 a fls. 41 do PAT, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido.

22. Em 30/11/2010, a Diretora de Serviços do IRS, no âmbito de subdelegação

de competências emitiu a decisão de indeferimento do recurso hierárquico apresentado nos termos constantes de fls. 42 a fls. 52 do PAT, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido, da qual consta em síntese, o seguinte:

“ (...)

11. O presente recurso é legal (art. 80º de LGT), tempestivo (nº 2 do art. 66º do CPPT) e os recorrentes têm legitimidade para o efeito (art.s 65º e 9º do CPPT).

12. Os contribuintes devem apresentar, anualmente, uma declaração modelo 3, acompanhada dos anexos respectivos, relativa aos rendimentos do ano anterior e a outros elementos informativos relevantes para a sua concreta situação tributária.

13. Após a apresentação da declaração dentro dos prazos legalmente estabelecidos, a liquidação é efectuada tendo por base os elementos declarados pelos sujeitos passivos.

14. Relativamente às situações de falta de entrega da declaração modelo 3, vem a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, alterar os procedimentos, sendo estes aplicáveis às omissões declarativas respeitantes às obrigações de apresentação da declaração constituídas a partir de 2007.

15. O nº 3 do art.º 76.º do CIRS (aditado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29.12), estabelece que:

- Quando não seja apresentada declaração, o titular dos rendimentos é notificado por carta registada para cumprir a obrigação em falta no prazo de 30 dias, de acordo com o n.º 3 do art. 76.º do CIRS.

- Findo esse prazo a liquidação é efectuada, não se atendendo ao disposto no artigo 70.º do CIRS, e sendo apenas efectuadas as deduções previstas na alínea a) do n.º 1 do art.º 79.º (1. À colecta devida por sujeitos passivos residentes em território português e até ao seu montante são deduzidos: a) 60% do valor mensal do salário mínimo nacional mais elevado por cada sujeito passivo não casado ou separado judicialmente de pessoas e bens;) e no n.º 3 do artigo 97.º (3 - As importâncias efectivamente retidas ou pagas nos termos dos artigos

98° a 102° são deduzidas ao valor do imposto respeitante ao ano em que ocorreu a retenção ou pagamento.) ambos do CIRS.

16. Os recorrentes não apresentaram a declaração modelo 3 e respectivos anexos a que estava obrigado, de acordo com o art.º 57.º do CIRS, referente ao exercício de 2007.

17. Foi o recorrente notificado por carta registada, nos termos do n.º 3 do art.º 38.º do CPPT, para o seu domicílio fiscal, para no prazo de 30 dias cumprir a obrigação em falta, não o tendo efectuado.

18. Conforme o preceituado na alínea b) do n.º1 e no n.º 3 do artigo 76.º do código do IRS, o serviço de finanças procedeu à elaboração da declaração oficiosa do ano de 2007 com os elementos que a Direcção - Geral dos Impostos dispunha.

19. Relativamente aos rendimentos foram considerados os rendimentos constantes nas declarações modelo 10 das entidades pagadoras, logo, elementos de que a Direcção - Geral dos Impostos dispunha, conforme define a alínea b) do n.º1 e no n.º 3 do artigo 76.º do CIRS.

20. Relativamente às deduções foram efectuadas de acordo com o n.º 3 do artigo 76.º do código do IRS, ou seja apenas as deduções previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 79.º, e no n.º 3 do art.º 97.º, ambos do código do IRS. Pelo que relativamente às deduções efectuadas foram as que legalmente são aceites para a situação em análise.

21. Foi efectuada uma declaração oficiosa para cada um dos cônjuges, mas a reclamação graciosa foi deferida parcialmente de forma a considerar os recorrentes como casados, considerar o rendimento bruto do casal, as deduções específicas e as retenções na fonte.

22. O ofício circulado n.º 20142 de 03-12-2009. vem esclarecer os procedimentos a adoptar pelos Serviços em caso de apresentação de reclamação graciosa pelos sujeitos passivos a quem foram efectuadas liquidações de IRS, realizadas nos termos previstos no artigo 76º n.º 3 do código

do IRS.

23. Pelo que nestas situações os serviços ficam obrigados a proceder de acordo com as instruções emanadas no Ofício acima referido.

24. Ou seja, na situação acima descrita e num eventual pedido de revisão da liquidação através do mecanismo da reclamação graciosa, somente poderão ser objecto de revisão os seguintes aspectos:

- Estado civil do sujeito passivo (invocando que é casado);
- Rendimento bruto e correspondente dedução específica (com excepção dos rendimentos da categoria B, aos quais se aplica sempre o coeficiente mais elevado previsto no n.º 2 do artigo 31º, conforme disposto no artigo 76º n.º 2);
- Retenções na fonte e pagamentos por conta.

25. A reclamação graciosa foi deferida parcialmente de forma a considerar na liquidação de IRS de 2007 dos recorrentes os elementos passíveis de serem considerados, estado civil dos recorrentes, rendimento bruto e correspondente dedução específica, retenções na fonte e pagamentos por conta. Pelo que relativamente às deduções efectuadas serão consideradas, as que legalmente são aceites para a situação em análise.

26. Assim, por tudo o acima exposto, afigura-se ser de indeferir o presente recurso hierárquico, mantendo-se a decisão recorrida.

27. Tendo em conta que apenas foram apreciados factos fornecidos pelo recorrente, limitando-se a decisão à interpretação das normas legais aplicáveis ao caso, e ainda, que se encontra em causa a prática de um acto com base em factos já submetidos a audiência do recorrente, é dispensada a notificação nos termos e para os efeitos do disposto no art. 60º da LGT, de acordo com as instruções divulgadas pela Circular n.º 13/99, de 8 de Julho.

(...)"

23. Em 28/1/2011, o Impugnante rececionou o aviso de receção que acompanhou o envio postal do ofício n.º 868, emitido pela Direção de Finanças de Setúbal com a comunicação da decisão de indeferimento do recurso

hierárquico apresentado (cf. ofício e AR a fls. finais do PAT).

*

A decisão da matéria de facto efectuou-se com base no exame dos documentos e informações oficiais constantes dos autos e especificados nos vários pontos da matéria de facto provada.»

**

B. DO DIREITO

Da incompetência deste Tribunal Central Administrativo Sul para conhecer do presente recurso

Tendo sido suscitada pelo, Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal a questão da incompetência em razão da hierarquia deste tribunal para apreciar o recurso, por não haver controvérsia factual a dirimir, importa conhecer de tal questão dado que a mesma merece imediata e prioritária apreciação face ao disposto nos artigos 16.º, n.º 2, do CPPT e 13.º do CPTA (aplicável por força do disposto no artigo 2º, alínea c), do CPPT).

Nos termos do artigo 280.º, nº1 do CPPT, «[d]as decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso, (...) para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso, (...), para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo».

Resulta da al. b) do artigo 26º e da al. a) do artigo 38.º do ETAF e do nº 1 do

artigo 280.º do CPPT), a competência do Supremo Tribunal Administrativo para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários restringe-se, exclusivamente, a matéria de direito (e de mérito), constituindo, assim, uma exceção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual compete (cfr. al. a) do artigo 38º) conhecer «dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26º».

E em consonância, o nº 1 do artigo 280.º do CPPT prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito (e de mérito), caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

De uma forma sintética, podemos, então dizer, que será competente para conhecer do recurso de decisão proferida por Tribunal de 1ª. Instância o Supremo Tribunal Administrativo, sempre que o recurso tiver por fundamento exclusivamente matéria de direito e competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo (Secção de Contencioso Tributário de um dos Tribunais Centrais) se o fundamento não for exclusivamente de direito.

No caso “sub judice”, conforme se retira das conclusões das alegações recursórias verifica-se que o recurso não tem por fundamento único a divergência na interpretação e aplicação da lei, antes contemplando, igualmente, divergência sobre as ilações de facto a extrair da matéria de facto que foi dada como provada.

E, sendo assim, os fundamentos do presente recurso não versam exclusivamente matéria de direito, pelo que a competência para o seu

conhecimento pertence a este Tribunal, por força do artigo 38º, al.a), do ETAF, e não ao Supremo Tribunal Administrativo (2ª Secção).

Deste modo, improcede a excepção de incompetência em razão da hierarquia suscitada pelo Ministério Público, havendo, pois, que conhecer do objecto do recurso.

DO MÉRITO DO RECURSO

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada louvando-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão de 05.12.2018, proferido no processo n.º 220/11.2BEVIS) e deste Tribunal Central Administrativo (Acórdãos de 20.2.2020 e 25.6.2010, proferidos respectivamente nos processos n.ºs 751/11.4BELRS e 506/14.4BEBJA) julgou procedente a impugnação judicial que originou os presentes autos porque entendeu que o normativo contido no artigo 76.º, n.º 1, alínea b) e n.º 3 do CIRS, não exclui a correcção de acordo com os elementos apresentados pelo contribuinte em sede de reclamação da liquidação oficiosa, apresentada no prazo da reclamação administrativa, nos termos do artigo 76.º, n.º 4 do CIRS, disposição legal que no caso dos autos, a Administração Fiscal nas suas decisões de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico optou por ignorar.

Para a Fazenda Pública, quer porque a declaração oficiosa foi emitida em conformidade com os preceitos que regem a sua emissão, quer porque os ora recorridos não apresentaram a declaração modelo 3 e respectivos anexos a que estavam obrigados, de acordo com o artigo 57.º do CIRS, referente ao exercício de 2007, não podia o Tribunal «a quo» anular a decisão do recurso hierárquico e a liquidação impugnada.

Vejamos se lhe assiste razão.

Sob a epígrafe «Procedimentos e formas de liquidação» o artigo 76.º do CIRS na (redacção dada pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro), estabelece o seguinte:

«A liquidação do IRS processa-se nos termos seguintes:

a) Tendo sido apresentada a declaração até 30 dias após o termo do prazo legal, a liquidação tem por objeto o rendimento coletável determinado com base nos elementos declarados, sem prejuízo do disposto no n.º 4 do artigo 65.º;

b) Não tendo sido apresentada declaração, a liquidação tem por base os elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira disponha;

c) Sendo superior ao que resulta dos elementos a que se refere a alínea anterior, considera-se a totalidade do rendimento líquido da categoria B obtido pelo titular do rendimento no ano mais próximo que se encontre determinado, quando não tenha sido declarada a respetiva cessação de atividade.

2 - Na situação referida na alínea b) do número anterior, o rendimento líquido da categoria B determina-se em conformidade com as regras do regime simplificado de tributação, com aplicação do coeficiente mais elevado previsto no n.º 1 do artigo 31.º

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

1 do artigo 79.º e no n.º 3 do artigo 97.º

4 - Em todos os casos previstos no n.º 1, a liquidação pode ser corrigida, se for caso disso, dentro dos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da lei geral tributária.»

No caso concreto, resulta assente que os recorridos não apresentaram no prazo devido a respectiva Declaração de IRS Modelo 3 relativa ao ano de 2007, e quando convidados a fazê-lo, por parte da Administração Tributária, nos termos do n.º 3 do artigo 76.º do CIRS, continuaram sem apresentarem qualquer declaração.

E, foi neste quadro factual e abrigo do artigo 76.º, n.ºs 1, alínea b), e n.º33 do CIRS que a Administração Tributária em 25/11/2009, emitiu a liquidação oficiosa de IRS n.º....., relativa ao ano de 2007, com o valor a pagar de EUR 2.892,78, com data limite de pagamento de 11/1/2010, com base nos elementos de que dispunha não atendendo ao disposto no artigo 70.º do CIRS, tendo apenas efectuado as deduções previstas no n.º 3 do artigo 97.º do CIRS, respeitantes, designadamente, às retenções na fonte, conforme fez [cfr. ponto 5 do probatório].

Sucedem que após a liquidação oficiosa de IRS n.º....., em 1/2/2010, os Impugnantes procederam à submissão eletrónica da declaração modelo 3 de IRS relativo ao ano exercício de 2007 [cfr. ponto 7 do probatório].

Ora, como se lê, no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05.12.2018, proferido no processo n.º 0220/11.2BEVIS as declarações apresentadas fora de prazo « (...) não gozam da presunção de veracidade (artº 75º nº 1 da LGT), mas no reverso não pode ignorar-se o disposto no artº 76º nº 4 do CIRS, vigente à

data dos factos, que alguma razão de ser, na harmonia do sistema legislativo, há-de ter e que a nosso ver possibilita/impõe à Administração Tributária a correcção da liquidação oficiosa por si elaborada quando seja suprida pelo sujeito passivo a sua falta declarativa dentro dos prazos ali previstos. Para o alcance de uma solução justa e legal deve também destacar-se já, que é certo que o conceito de rendimento tributário no C.I.R.S. adopta a concepção de rendimento - acréscimo, segundo a qual a base de incidência deste tributo abrange todo o aumento do poder aquisitivo do contribuinte, incluindo nela, de um modo geral, as receitas irregulares e ganhos fortuitos. (...)

Acresce referir que, a liquidação oficiosa efectuada pela AT é por natureza uma declaração provisória ainda que estejamos em sede de IRS uma vez que a AT pode na sequência de inspecção tributária vir a alterar a mesma.

(...) não se aceitando que o nº 2 do artigo 76º do CIRS encerre uma sanção obstativa do alcance do princípio da tributação do rendimento real. Vemos antes na expressão legal do referido preceito uma forma/método(s) de edificar uma liquidação a que será de dar o devido seguimento com as consequências legais, no caso de o contribuinte não a impugnar ou **nunca** (negrito nosso) vir a apresentar dentro dos aludidos prazos dos artigos 45º e 46º da LGT qualquer declaração de IRS, situação que não se verificou no caso dos autos.» (disponível em texto integral em www.dgsi.pt).

Também na doutrina, Rui Duarte de Moraes defende que a liquidação oficiosa emitida nas situações de omissão do cumprimento das obrigações declarativas pelo sujeito passivo é meramente provisória: «(...) na falta de entrega da declaração periódica de rendimentos (grosso modo, a declaração em que se procede ao apuramento do resultado fiscal do exercício anterior), a administração fiscal procederá, officiosamente, à liquidação, a qual terá por

base a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada (e da qual não poderá resultar imposto em dívida de valor inferior ao "imposto mínimo" a que estão sujeitos os contribuintes abrangidos pelo regime simplificado) ou na falta de tais dados, os elementos de que disponha.

Temos dúvidas quanto ao sentido desta liquidação oficiosa. Pensamos que o seu sentido mais não é do que prevenir uma eventual caducidade do direito à (a qualquer) liquidação.

O montante assim fixado será, necessariamente, provisório (como de resto é também a autoliquidação, uma vez que fica sempre sujeita a uma eventual correcção posterior pela administração tributária). Na realidade, não faria qualquer sentido que a liquidação oficiosa feita em tais termos pudesse ser havida como adequado substituto da declaração a que o sujeito passivo não procedeu. Para além de tal poder redundar numa vantagem incompreensível do contribuinte faltoso (ao ser tributado com base no resultado de um exercício anterior poderia pagar menos do que aquilo a que estaria obrigado, por ter acontecido uma evolução positiva dos resultados do seu negócio), significaria abdicar de qualquer pretensão de basear a tributação em causa no lucro (no resultado) real ou, mesmo, normal, desse sujeito passivo.

A falta de cumprimento pelo sujeito passivo parece impor à administração, para além de proceder officiosamente a uma tal liquidação "provisória", o dever funcional de, dentro do prazo de caducidade de tal direito, efectuar uma acção inspectiva visando determinar qual o lucro obtido por esse sujeito passivo no exercício em causa e, também, a sua situação actual» (Apontamentos de IRC, Almedina, 2007, págs. 208/209).

Aderindo, por inteiro, à doutrina que emana do citado Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, entendeu o Tribunal «a quo» que não pode considerar-se a Declaração de Rendimentos Modelo 3 apresentada fora de prazo, por si só, suficiente para demonstrar os factos susceptíveis de conduzir à anulação da liquidação, até porque aquela declaração de rendimentos tardiamente apresentada não beneficia já de tal presunção estabelecida no artigo 75.º da LGT.

Daí que, como bem refere a sentença recorrida, em consonância com os princípios da justiça, legalidade e capacidade tributária, a Administração Tributária tem a obrigação legal de proceder à correcção da liquidação oficiosa de IRS com base nos elementos com relevância tributária para o acto de liquidação apresentados pelos recorridos, designadamente no que concerne às retenções na fonte efectuadas em Portugal e na Alemanha e todas as deduções previstas no CIRS.

Em reforço da sua pretensão, alega a recorrente que a liquidação sindicada foi efectuada ao abrigo da doutrina veiculada pelo Ofício-Circulado n.º 20142, de 03.12.2009.

Sobre esta matéria, e socorrendo-nos agora das pertinentes considerações tecidas no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16.09.2020, proferido no processo n.º 2483/10.1BELRS, dir-se-á que: «Nos termos do nº1 do artigo 68º-A da LGT, a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes das circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, as quais visam a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias.

De acordo com o parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República (in Diário da República - II Série, de 24 de Outubro de 1998), «As

circulares são actos do poder de direcção típico das relações de hierarquia administrativa, concretizando instruções gerais, vinculativas para os órgãos, funcionários e agentes a quem se dirige, acerca do sentido em que devem – mediante interpretação ou integração – entender-se normas ou princípios jurídicos que, no âmbito do exercício das suas funções, lhes caiba aplicar» (Cfr. igualmente neste sentido o acórdão do STA, de 31 de Maio de 2006, recurso n.º 26.622).

Trata-se, contudo, de “direito circulatório” que vincula apenas os serviços da administração tributária, embora seja certo que como referia Saldanha Sanches (in Manual de Direito Fiscal, 3.ª edição, 2007, pág. 127), “as virtualidades das orientações administrativas são incontestáveis: ditam certos comportamentos à Administração, permitindo, assim, ao sujeito passivo prever o comportamento desta em situações incertas, e clarificam os deveres de cooperação deste quando (como cada vez mais vezes sucede) têm como destinatários os particulares a quem exigem certas condutas necessárias para a aplicação da lei fiscal”. E também é pacífico o entendimento segundo o qual as circulares não são fontes de direito.

Segundo Soares Martinez elas “não têm por destinatários os particulares, os cidadãos, os contribuintes”, nem vinculam “os Tribunais, que tratam de aplicar as leis fiscais sem qualquer dependência dos critérios adoptados pela Administração” (Direito Fiscal, Almedina, 1993, pag. 111). Também Alberto Xavier defende que as circulares desenvolvem “a sua eficácia exclusivamente na ordem interna da Administração de onde provêm. Não vinculam nem os contribuintes nem os tribunais”, e que “delas não nascem direitos ou deveres extra ou contra legem” (Manual de Direito Fiscal, 1, Lisboa, 1981, pags. 139-140).

Ora, o facto de os serviços da administração tributária estarem vinculados ao

entendimento vertido no ofício circulado n.º 20142, de 03-12-2009, e de o ato tributário ter sido realizado de acordo com as determinações ali exaradas, não obsta à declaração da sua ilegalidade por parte do tribunal se aquele entendimento não estiver em conformidade com a interpretação que este faça da lei na situação em concreto. Na verdade, o que releva é saber se o entendimento vertido no ofício circulado respeita ou não a lei ou se faz uma correta interpretação da mesma, pois caso contrário vai inquinar a validade do ato tributário realizado à sua sombra e constituir fundamento para a sua anulação por parte do tribunal. (...)».(disponível em texto integral em www.dgsi.pt)

Há, pois, que concluir, na senda do acórdão que vimos seguindo de perto, que a validade do acto tributário não está assegurada pelo facto de os serviços da administração tributária terem adoptado, na sua prática, as orientações genéricas de circulares, se o entendimento vertido nestas não respeita a lei ou não corresponde a uma adequada interpretação da mesma, motivo pelo qual a invalidade daí decorrente inquina aquele ato e constitui fundamento para a sua anulação por parte do tribunal.

Nada há, pois, a censurar à sentença recorrida que bem julgou, estando o recurso da Fazenda Pública votado ao insucesso.

IV. CONCLUSÕES

I.A apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo legal mas dentro do prazo de caducidade não implica de per si a anulação da liquidação oficiosa, desde logo, porque não goza da presunção de verdade declarativa.

II. Esta declaração ainda que não gozasse da presunção de veracidade não

podia ser totalmente ignorada na sua substância.

V. DECISÃO

Face ao exposto, acordam os juízes que integram a 1ª Subsecção deste Tribunal Central Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas a cargo da Recorrente.

Lisboa, 29 de Abril de 2021

[A Relatora consigna e atesta, que nos termos do disposto no artigo 15.º-A do DL n.º 10-A/2020, de 13.03, aditado pelo artigo 3.º do DL n.º 20/2020, de 01.05, têm voto de conformidade com o presente Acórdão os restantes Desembargadores integrantes da formação de julgamento, os Desembargadores Isabel Fernandes e Jorge Cortês]

(Ana Pinhol)

Fonte: <http://www.dgsi.pt>