

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 172/2014 -T

Tema: IRS – Competência dos Tribunais Arbitrais; Vícios de forma

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A..., contribuinte n.º ..., com domicílio fiscal na Rua ..., do concelho de Felgueiras, doravante designado por Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2º nº 1 a) e 10º nº 1 a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por RJAT), peticionando a declaração de ilegalidade da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares relativa ao exercício de 2012, no montante de no montante de € 1.716,92, com data limite de pagamento em 19 de Fevereiro de 2014.
2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 26-02-2014.
3. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o ora signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 11-04-2014 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 30-04-2014.
6. A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente.
7. Atenta a circunstância de, no caso, não se verificar qualquer das finalidades que legalmente lhe estão cometidas, as partes prescindiram da realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, que foi, assim, dispensada.
8. As partes apresentaram alegações de direito, mantendo as respetivas posições.
9. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.
10. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
11. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.
12. Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FATO

A.1. Fatos dados como provados

- 1- O Requerente, oportunamente, apresentou a sua declaração de rendimentos Mod.3-IRS para o ano de 2012.
- 2-A referida declaração incluía o anexo F, no qual declarou ter obtido no ano em questão rendimentos da categoria F, no montante de €74.287,50, e suportado a título de despesas e encargos conservação ou reparação dos imóveis que produziram os rendimentos prediais a quantia de €9.593,66.
- 3-O Requerente foi notificado, automaticamente pelo sistema, no âmbito da análise da declaração Mod.3 de IRS – 2012, com código de análise IRS – D64 (despesas da categoria F), para comprovar os montantes das despesas de prédios arrendados.
- 4-Da análise aos elementos apresentados pelo Requerente, os serviços da AT consideraram que os mesmos suscitavam dúvidas, quanto ao local de aplicação dos encargos suportados.
- 5-Pelo que, por meio do ofício n.º ... de 2013-11-13, foi o Requerente notificado para no prazo de 30 dias proceder à competente correcção dos valores declarados, através da entrega de uma declaração de substituição.
- 6-A referida notificação vem assinada pelo Adjunto do Chefe do Serviço de Finanças de Felgueiras, ao abrigo de competência delegada daquele.
- 7-Foi ainda, advertido para o facto de que a não apresentação da declaração de substituição era punível nos termos do artigo 119.º do Regime Geral das Infrações

Tributárias (RGIT).

8-E que, implicava a alteração dos elementos declarados com vista à liquidação do imposto, nos termos do n.º 4 do artigo 65.º do CIRS, e levantamento do competente Auto de Notícia.

9-O supra mencionado ofício, fez-se acompanhar de despacho do Chefe da Divisão de liquidação dos impostos sobre o rendimento e a despesa da Direção de Finanças do Porto, de 2013-10-31, com o teor “*Concordo. Remeter o n/ parecer ao SF.*”.

10- No referido despacho foram apontados os motivos que impunham as respectivas correcções, mediante a apresentação de uma declaração de substituição.

11- Em nenhum ponto da notificação se diz que o que lhe foi remetido é um projecto de decisão.

12- Na notificação referida não foi fixado um prazo para o recorrente exercer direito de audição.

13- O Requerente não apresentou qualquer declaração de substituição.

14- Sem que tenha havido qualquer outro acto dos serviços, em 2014-01-04 foi criada a nota de liquidação no valor de €1.716,92, que o Requerente pagou em 2014-01-21.

A.2. Fatos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem fatos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de fato 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 e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os fatos 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 plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os fatos acima elencados, de resto consensualmente reconhecidos e aceites pelas partes.

B. DO DIREITO

Imputa o Requerente ao ato tributário impugnado, em suma, os seguintes vícios:

- Incompetência (artigos 15.º e 18.º do requerimento inicial);
- Preterição de audiência prévia (artigos 16.º e 19.º a 21.º do requerimento inicial);
- Falta das menções a que alude o artigo 36.º/2 do CPPT (artigo 17.º do requerimento inicial);
- Erro nos pressupostos de facto (artigos 29.º a 42.º do requerimento inicial).

Vejamos cada uma delas, tendo presente que, nos termos do artigo 124.º do CPPT, estando em causa unicamente vícios que conduzem à anulação do ato objeto dos presentes autos, se deverão conhecer aqueles pela ordem indicada pelo Requerente.

*

Começa o Requerente por alegar que *“nunca foi notificado de qualquer despacho de alteração da sua declaração de rendimentos, seja ele do Director de Finanças do Porto ou de funcionário em que este tenha delegado tal competência”*.

A este propósito refere a AT que *“o órgão competente nos termos do art.º 65.º n.º 5 do CIRS pode ser não só o director de finanças, mas também os funcionários nos quais este delegue esta competência, sempre que o elevado número de actos de alteração o justifique.”*, pelo que *“Decorrendo esta delegação da lei, a decisão do Chefe de Divisão da Direcção de Finanças do Porto, enquanto forma de exercício de uma competência delegada é válida e capaz de produzir efeitos jurídicos na esfera jurídico tributária do Recorrente.”*.

Ressalvado o respeito devido, entende-se não assistir razão à AT.

Efetivamente, ao contrário do que aquela autoridade propugna, a delegação da competência para a prática do ato de alteração dos elementos declarados, nos termos do artigo 65.º do CIRS, não decorre da lei. Esta, limita-se apenas a consagrar a possibilidade de delegação da competência (*“podendo ser delegada”*), ficando, naturalmente, na disposição do órgão em causa (director de finanças) o exercício ou não da faculdade de delegação, desde que verificados os respetivos pressupostos (número elevado de atos a praticar).

Ora, no caso não se conhece qualquer ato de delegação, sendo certo que o ato praticado ao abrigo da mesma, a existir, deveria fazer menção daquele, nos termos dos artigos 36.º/2 do CPPT e 38.º do CPA, o que não ocorre.

Verifica-se assim a violação do disposto no artigo 65.º/5 do CIRS, com o conseqüente vício de incompetência para a prática do acto impugnado, gerador da sua anulabilidade.

*

Alega igualmente o Requerente, a preterição do seu direito de audiência prévia, consagrado no artigo 60.º/1/a) da LGT.

Reconhecendo a omissão da audiência do Requerente, alega a AT, em resposta, que a mesma estaria dispensada, nos termos do n.º 2 do referido artigo 60.º da LGT, uma vez que a liquidação teria sido efetuada com base na declaração apresentada pelo contribuinte.

Diga-se, desde logo, que a AT reconhece que não foi apenas com base na declaração do contribuinte que procedeu às alterações que deram origem à liquidação impugnada, mas que foi com base naquelas e na “*falta de comprovação de que as despesas efectuadas estavam directamente relacionadas com a fonte produtora do rendimento – o imóvel, nos termos do artigo 41.º do CIRS*” (cfr. artigo 38.º da resposta).

Ora, como refere o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, no seu CPPT anotado e comentado¹, em anotação ao artigo 45.º do CPPT, a “fórmula “com base na declaração do contribuinte” deve ser interpretada, de harmonia com aquela garantia constitucional, com o alcance de apenas dispensar a audição quando a liquidação for efectuada em sintonia com a posição que decorre da declaração do contribuinte, nos aspectos factual e jurídico.”. E acrescenta o mesmo Autor: “Por isso, nos casos em que a liquidação seja elaborada com base nos elementos factuais constantes da declaração do contribuinte, mas com diferente enquadramento jurídico, não poderá dispensar-se a audição do contribuinte antes de ser efectuada a liquidação.”.

Também o STA tem entendido que “Sempre que exista a possibilidade de os interessados, através de audiência prévia, influírem na determinação do sentido da decisão final, a sua omissão é geradora de anulabilidade.”².

Neste quadro, dever-se-á entender que assistia à Administração Tributária o ónus de, previamente à liquidação, ouvir o Requerente, uma vez que este poderia, não só validamente contestar o juízo de “*falta de comprovação de que as despesas efectuadas estavam directamente relacionadas com a fonte produtora do rendimento – o imóvel, nos termos do artigo 41.º do CIRS*”, como ainda participar na instrução do procedimento tributário, oferecendo prova – inclusive testemunhal – no sentido da referida comprovação.

Não obstará ao que vem de se dizer, o disposto no artigo 100.º/1 do CPA, ainda que no entendimento de que o mesmo se aplica apenas havendo instrução, já que tal sempre se deveria entender numa perspetiva de legalidade. Ou seja, apenas nos casos em que – por força da lei – não houvesse lugar a instrução é que se poderia dispensar a audiência prévia, sob pena de, assim não sendo, se estar a penalizar duas vezes o interessado, nos casos em que a Administração omitisse a instrução devida e, com base nisso, a audiência prévia.

¹ Áreas Editora, 2006, Vol. 1, p. 395.

² Ac. de 12-07-2005, proferido no processo 01586/03, disponível em www.dgsi.pt.

Em todo o caso, entendendo-se, como é o caso, que a norma do artigo 60.º/1 da LGT é especial em relação à norma geral do CPA³, conclui-se que a referida dispensa da audiência prévia no caso de falta de instrução – a existir no procedimento administrativo – não será transponível para os casos abrangidos por aquela norma da LGT.

Cita, ainda, a AT, implicitamente sugerindo a sua aplicabilidade ao caso, um insuficientemente identificado “Acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 25/1/2000”⁴.

Desde logo, refira-se que o aresto em causa, pronuncia-se sobre o artigo 100.º do CPA, e não sobre o artigo 60.º/1 da LGT, sendo que, como se expôs atrás, se considera que este constitui norma especial, com contornos diferenciados, em relação àquele.

Acresce que não se subscreve a conclusão abstracta resumida no sumário da decisão em causa (não se questionando, evidentemente, a sua adequação no caso concreto que decidiu, desde logo porquanto não se conhecem os respetivos contornos, dado que a decisão apenas está disponível por sumário), entendendo-se antes, em conformidade com jurisprudência mais atual, que “Destinando-se a audiência dos interessados a permitir a sua participação nas decisões que lhes digam respeito, contribuindo para um cabal esclarecimento dos factos e uma mais adequada e justa decisão, a omissão dessa audiência constitui preterição de uma formalidade legal conducente à anulabilidade da decisão, a menos que seja manifesto que esta só podia, em abstracto, ter o conteúdo que teve em concreto e que, por isso se impunha, o seu aproveitamento pela aplicação do princípio geral do aproveitamento do acto administrativo.”⁵

Deste modo, não se afigurando (nem sendo tal, sequer, sustentado pela AT) que “seja **manifesto** que” a decisão em crise “só podia, **em abstracto**, ter o conteúdo que teve em concreto”, não se poderá ratificar a mesma, desde logo porquanto, como se disse já, o Requerente poderia intervir na instrução do procedimento, oferecendo a prova que se lha afigurasse necessária à sustentação da sua posição.

Assim, entendendo-se que a liquidação em crise nos autos deveria, imperativamente ser precedida da audiência prévia do Requerente, é a mesma ilegal, sendo, também por isso, anulável.

³ Neste sentido, Cfr. o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, *op. cit.*, p. 389, anotação ao artigo 45.º.

⁴ Trata-se do Ac. proferido no processo 1023/98, disponível na parte dos Acs. do TCA-Sul do site da DGSI.

⁵ Ac. do STA de 22-01-2014, proferido no processo 0441/13, disponível em www.dgsi.pt.

*

Imputa também o Requerente ao ato contra o qual se insurge, a ilegalidade decorrente da falta das menções a que alude o artigo 36.º/2 do CPPT, que dispõe que:

“As notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.”

Como refere o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa⁶, em anotação ao artigo em causa, “A falta de qualquer dos requisitos referidos no n.º 2, quando é notificada uma decisão procedimental, pode afectar a validade da notificação”.

Ou seja, a violação da norma em questão não se repercute na validade do ato notificado, mas, unicamente, na do próprio ato de notificação.

Ora, o Requerente não formula nos autos qualquer pretensão que pressuponha a inexistência ou invalidade da notificação do ato tributário que contesta, o que aconteceria se, por exemplo, suscitasse a caducidade do direito à liquidação ou a tempestividade de uma impugnação que, tendo por referência a data da notificação, não o fosse.

Daí que se afigure que, *in casu*, a não observância do normativo em causa seja insusceptível de se refletir na validade do acto objeto dos presentes autos.

*

Os vícios que se vem de conhecer prejudicam o conhecimento da restante matéria colocada (cfr. artigo 608.º/2 do CPC).

Efectivamente, entendendo-se, como é o caso, que a preterição de formalidades verificada repercute-se, directamente, na materialidade do ato tributário contestado, não se poderá apreciar a validade substancial deste, sem que, previamente, sejam assegurados os trâmites legalmente impostos a esse nível.

Deste modo, conclui-se não ser de conhecer a última questão colocada pelo Requerente, relativa à verificação, em concreto, de erro nos pressupostos de fato do acto tributário que nos ocupa.

⁶ *Op. cit.*, p. 325.

*

Por fim, pede ainda o Requerente que o imposto que pagou lhe seja devolvido, acrescido de juros indemnizatórios.

Conforme se decidiu no Ac. do STA proferido no processo 0766/08, em 04-02-2009:

“Não são devidos juros indemnizatórios, por não se apurar a existência de erro imputável à Administração sobre os pressupostos de facto e de direito do acto de liquidação, que foi anulado com exclusivo fundamento em vício de forma por preterição de formalidade essencial, traduzida na omissão da concessão do direito de audição antes da liquidação.”

Aplicando a doutrina do aresto indicado ao caso *sub iudice*, entende-se não ser de deferir o pedido em questão.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, anular o ato tributário objeto dos presentes autos por preterição das formalidades legais acima apontadas;
- b) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante de €306,00, tendo-se em conta o já pago.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €1.716,92, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

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

Notifique-se.

Lisboa
09 de Julho de 2014

O Árbitro

(José Pedro Carvalho)