

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 568/2020-T

Tema: IRS - Inimpugnabilidade autónoma da segunda liquidação resultante da revogação parcial, em reclamação graciosa, da primitiva liquidação.

SUMÁRIO:

A segunda liquidação que resulta da revogação parcial, em reclamação graciosa, da primitiva liquidação, tem a natureza jurídica de liquidação correctiva e constitui um acto meramente confirmativo, não impugnável em sede arbitral.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro, Dr. Martins Alfaro (Relator), designado pelo Conselho Deontológico do CAAD para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 14-01-2021, profere a seguinte Decisão Arbitral:

A - RELATÓRIO

A.1 - Requerente da constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro: A..., com o NIF ... e domicílio na, n.º..., ...- ...-..., Ílhavo.

A.2 - Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira.

A.3 - Objecto da pronúncia arbitral: Liquidação de IRS n.º 2015..., no valor de € 16.426,09, provinda da revogação parcial, em reclamação graciosa, da primitiva liquidação adicional, tendo esta resultado de alteração à matéria colectável de IRS do Requerente, por ganhos sujeitos

a IRS - Mais-valias imobiliárias e obtidos em partilha, em 2010, de património conjugal subsequente ao divórcio.

A.4 - Pedido: Apreciação da legalidade do acto tributário objecto da requerida pronúncia arbitral, devendo, em consequência, ser ordenada a anulação da liquidação.

A.5 - Fundamentação do pedido:

A liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral resultou de alteração à matéria colectável por ganhos presuntivamente obtidos em partilha, em 2010, de património conjugal subsequente ao divórcio, relativamente ao imóvel na matriz predial urbana da freguesia de ...- Aveiro sob o artigo ...;

O Requerente considerou, como valor de realização, o valor patrimonial tributário inscrito na matriz à data em que a partilha ocorreu;

Por se tratar da primeira transmissão, após a entrada em vigor do Código do IMI, o referido imóvel foi avaliado nos termos do artigo 38.º, daquele Código;

Em consequência, foi apurada uma mais-valia, tributável em IRS - Categoria G, que foi encontrada pela diferença entre o valor patrimonial tributário determinado por referência à data da partilha (valor de realização) e o valor matricial determinado em 1993, devidamente actualizado (valor de aquisição);

O Requerente não se conforma com a liquidação, uma vez que entende que o valor de aquisição tomado em consideração pela Requerida AT, *«conduz a resultados manifestamente iníquos, desproporcionados e ilegais, atentando contra o princípio da tributação dos rendimentos reais»*, já que é susceptível de *«conduzir ao apuramento de mais-valias puramente virtuais»*.

Conclui no sentido de que a liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral deverá ser anulada.

A.6 - Resposta da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira:

A pretensão do Requerente tem como causa de pedir matéria que só pode ser apreciada em sede de impugnação de normas - não sendo, portanto, este Tribunal competente para o fazer;

A não aplicação da norma - primeira parte do nº 3 do art. 46. do Código do IRS - está vedada à AT assim como o está a qualquer Tribunal;

A AT limitou-se a aplicar as consequências jurídicas que, do ponto de vista fiscal, se impunham face à ocorrência dos pressupostos de facto subjacentes às normas legais acima referidas.

Conclui no sentido da improcedência do pedido arbitral.

A.7 - Instrução:

Por despacho de 03-05-2021, o Tribunal, verificando que a Requerida excepcionara a competência do Tribunal no artigo 27.º da sua resposta, determinou a notificação do Requerente para se pronunciar, querendo, sobre a referida excepção.

Na sua pronúncia, o Requerente concluiu pela improcedência da excepção.

Por despacho de 13-05-2021, o Tribunal entendeu ser de dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como teve por desnecessária a produção de alegações finais.

Por despacho de 13-07-2021, determinou-se que as Partes fossem ouvidas sobre a possibilidade de este Tribunal vir a conhecer oficiosamente de excepção dilatória, resumidamente, porque a liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral é diferente das liquidações que foram objecto do procedimento de reclamação graciosa.

Na sua pronúncia, o Requerente concluiu pela inexistência da excepção.

Na sua pronúncia, a Requerida juntou diversos documentos e concluiu que «*se confirma que a liquidação impugnada é efectivamente o objecto da reclamação e do recurso*».

Requerente e Requerida juntaram aos autos diversos documentos pertinentes.

B - SANEAMENTO:

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

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 RJAMT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAMT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAMT, o tribunal arbitral foi constituído em 14-01-2021.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, atenta a conformação do objecto do processo e à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAMT).

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Foram suscitadas duas excepções - uma pela Requerida e outra oficiosamente - das quais se conhecerá adiante, precedendo o eventual conhecimento de mérito.

C - FUNDAMENTAÇÃO:

C.1 - Matéria de facto - Factos provados:

Com relevância para a decisão da presente causa, têm-se por assentes os seguintes factos:

O Requerente foi notificado das *liquidações adicionais de IRS, relativas a rendimentos auferidos no ano de 2010, liquidações que montam a € 4.741,27 e € 16.883,09 respectivamente liquidação n.º 2014 ... e liquidação n.º 2014 ...* - processo administrativo - Processo Administrativo, fls. 2 do ficheiro .pdf.

O prazo para pagamento voluntário das referidas liquidações terminou em 13-04-2015 e 30-04-2015.

O Requerente apresentou reclamação graciosa em 03-02-2015 - processo administrativo tributário - fls. 2, carimbo de entrada.

Constituíram objecto do procedimento de reclamação graciosa as «*liquidações adicionais de IRS [...] relativas a rendimentos [...] auferidos no ano de 2010, liquidações que montam a € 4.741,27 e € 16.883,09 (liquidação n.º 2014 ... e compensação n.º 2014...; liquidação n.º 2014 ... e compensação 2014 ...)*» - processo administrativo - Processo Administrativo, fls. 2 do ficheiro .pdf.

Em 08-09-2015, foi proferida decisão final no procedimento de reclamação graciosa, a qual deferindo parcialmente o pedido, revogou parcialmente o acto reclamado - Processo Administrativo, fls. 119 do ficheiro .pdf.

O Requerente foi notificado da decisão final no procedimento de reclamação graciosa em 17-09-2015 - Processo Administrativo, fls. 121 ss do ficheiro .pdf.

Na sequência do deferimento parcial da reclamação graciosa, a AT emitiu, em 08-09-2015, uma declaração oficiosa modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2010, a qual originou uma liquidação correctiva de IRS, no valor de € 16.426,09, com o n.º 2015..., emitida em 25-09-2015 e relativa ao ano de 2010.

Liquidação esta que constitui objecto do pedido de pronúncia arbitral - intróito do requerimento inicial, ponto 10 do requerimento inicial e documento n.º 2, junto pelo Requerente ao requerimento inicial.

O Requerente foi validamente notificado da liquidação adicional de IRS correctiva, objecto de pronúncia arbitral.

Em 07-10-2015, o Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão final do procedimento de reclamação graciosa.

Em 07-08-2020, foi proferida decisão final do procedimento de recurso hierárquico, a qual indeferiu na totalidade o pedido.

O Requerente foi notificado da decisão final do procedimento de recurso hierárquico em 19-08-2020.

O pedido de pronúncia arbitral deu entrada no CAAD em 22-10-2020.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 14-01-2020.

C.2 - Matéria de facto - Factos não provados:

Inexistem factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

C.3 - Motivação quanto à matéria de facto:

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados em função da sua relevância jurídica, face às soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAMT.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pelo Requerente e pela Requerida, e no processo administrativo.

A convicção do Tribunal fundou-se igualmente nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não se entende posta em causa, e no acervo probatório carreado para os autos, o qual foi objecto de uma análise crítica e de adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e de razoabilidade.

C.4 - Matéria de direito:

C.4.1 - Questões a decidir:

1.ª) Verifica-se a excepção alvitrada pelo Tribunal, em despacho proferido em 13-07-2021?

2.^a) Verifica-se a excepção invocada pela Requerida, consistente em que a pretensão do Requerente tem *como causa de pedir matéria que só pode ser apreciada em sede de impugnação de normas - não sendo, portanto, este Tribunal competente para o fazer?*

3.^a) Tendo a AT considerado, na liquidação controvertida e para o apuramento da mais-valia tributável em causa nestes autos, como valor de aquisição o valor matricial do bem imóvel à data da inscrição na matriz (1993), determinado nos termos do Código da Contribuição Predial, e o valor de realização, determinado nos termos do Código do IMI, foram com este comportamento violadas as seguintes normas: artigo 266.º, n.º 2, da Constituição; princípio constitucional da tributação dos rendimentos reais; princípio constitucional da justiça; princípio constitucional da confiança; artigo 5.º, da LGT; artigo 7.º do CPA e artigo 46.º, do Código do IRS?

Cumprе apreciar e decidir, o que se fará de seguida.

C.4.2 - Primeira questão a decidir: Verifica-se a excepção alvitrada pelo Tribunal, em despacho proferido em 13-07-2021?

Decorre da factualidade assente que o Requerente foi notificado das liquidações adicionais de IRS, relativas a rendimentos auferidos no ano de 2010, liquidações que montam a € 4.741,27 e a € 16.883,09, respectivamente liquidação n.º 2014... e liquidação n.º 2014..., tendo apresentado reclamação graciosa contra as referidas liquidações.

E que, na sequência do deferimento parcial da reclamação graciosa, a AT emitiu, em 25-09-2015, uma 2.^a liquidação de IRS, no valor de € 16.426,09, com o n.º 2015..., liquidação esta que constitui o objecto do pedido de pronúncia arbitral e que foi expurgada da parte da liquidação primitiva, de acordo com o decidido em reclamação graciosa.

Por despacho de 13-07-2021, foram as Partes notificadas para se pronunciarem sobre o conhecimento officioso de eventual excepção dilatória, sumariamente pelas seguintes razões:

A liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral é diversa da liquidação (liquidações) que foram objecto da reclamação graciosa apresentada em 03-02-2015.

A liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral foi praticada em 25-09-2015 e notificada ao Requerente nesse mesmo ano.

A liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral não foi objecto de reclamação graciosa ou de pedido de revisão oficiosa.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 22-10-2020.

Pelo que poderá ocorrer a intempestividade na apresentação do pedido de pronúncia arbitral, a qual constitui excepção dilatória, de conhecimento officioso, e determinadora da absolvição da instância, da Requerida.

O Requerente concluiu pela inexistência da excepção.

A Requerida concluiu que *«se confirma que a liquidação impugnada é efectivamente o objecto da reclamação e do recurso»*.

Apreciando:

Não existem dúvidas de que as liquidações que foram objecto da reclamação graciosa e a que veio, posteriormente, a constituir objecto do pedido de pronúncia arbitral, são liquidações diferentes.

Como resulta do probatório, nenhuma das liquidações que foram objecto do procedimento de reclamação graciosa coincide com a liquidação que constitui agora o objecto do pedido de pronúncia arbitral.

Por Acórdão do Tribunal Central Administrativo - Sul, proferido no processo n.º 01772/07, 10-07-2015, entendeu-se que *«a liquidação correctiva limita-se a revogar parte de anterior liquidação, não possuindo natureza de acto substitutivo porque não cria um novo quadro jurídico regulador de uma situação concreta, tratando-se antes de um acto que se limita a expurgar uma parte do acto primitivo e que, por isso, não inovando na ordem jurídica na parte não revogada, tem natureza meramente confirmativa que não admite impugnação autónoma»*.

Como pode ler-se neste Acórdão, é necessário indagar se *«a 2ª liquidação [emitida na sequência do deferimento parcial de uma reclamação graciosa] levada ao ponto 6 do probatório, constitui uma liquidação correctiva ou se trata antes de um novo acto de liquidação»*.

Para o TCA-Sul, *«estamos, assim perante uma nova liquidação, que se limita a revogar parte de anterior liquidação, não possuindo natureza de acto substitutivo porque não cria um novo quadro jurídico regulador de uma situação concreta, tratando-se antes de um acto que se limita a expurgar uma parte do acto primitivo e que, por isso, não inovando na ordem jurídica na parte não revogada, tem natureza meramente confirmativa **que não admite impugnação autónoma**»* (realçado deste Tribunal) - <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/E4060F4CA394650580257E900042D00A> .

Também no acórdão do STA, de 18-02-2010, proferido no processo n.º 01195/09, se entendeu que *«a liquidação correctiva opera a sanção por reforma da liquidação inicial, retroagindo os seus efeitos à data do acto reformado»*
http://www.gde.mj.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3d441e1afb5fdf25802576d4003fd01a?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 .

Citando este último aresto:

«[...] a revogação parcial de uma liquidação e a substituição do montante da mesma pelo novo montante não se traduz na revogação da liquidação e sua substituição por outra: a liquidação continua a ser a mesma, se bem que corrigida ou expurgada da parte revogada.

Ou seja, o que se extrai do discurso jurídico da sentença recorrida não é que a liquidação efectuada em 2001, em resultado da anulação parcial da primeira liquidação inicial efectuada em 1999 por virtude do deferimento parcial de reclamação graciosa, não produza quaisquer efeitos jurídico-tributários inovadores mas apenas que esta segunda liquidação não tem autonomia em relação à liquidação inicial, sendo antes uma liquidação correctiva que se traduz na anulação parcial da primeira, expurgando esta dos vícios que a afectavam.

Na verdade, a liquidação correctiva opera a sanção por reforma da liquidação inicial, retroagindo os seus efeitos à data do acto reformado (artigo 137.º, n.º 4 do CPA). Como referem Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e Pacheco Amorim, no seu Código de Procedimento Administrativo comentado, a pág. 663, “em vez de se revogar o acto que está ferido de ilegalidade, ele é depurado das suas imperfeições iniciais e mantido (total ou parcialmente) na ordem jurídica, técnica que deve ser considerada como manifestação do princípio do aproveitamento do acto administrativo”.

De resto, à revisão e reforma dos actos tributários ou quaisquer outros actos administrativos em matéria tributária se referem as alíneas c) e d) do n.º 1 do artigo 44.º do CPPT e os artigos 78.º e 79.º da LGT, regendo nesta matéria e na falta de regras especiais os artigos 137.º a 148.º do CPA, embora os actos tributários possam também ser objecto de reapreciação administrativa, no âmbito da denominada reclamação graciosa e recurso hierárquico».

Em face disto, considera o Tribunal que a liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral, ao expurgar a liquidação anterior (que fora objecto da reclamação graciosa), constituiu manifestamente uma liquidação correctiva e não uma nova liquidação.

A liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral não possui, assim, a natureza de acto substitutivo da liquidação anterior, porque não criou um novo quadro jurídico regulador de uma situação concreta, tratando-se antes de um acto que se limitou a expurgar uma parte do acto primitivo e que, por isso, não inovando na ordem jurídica na parte não revogada, tem natureza

meramente confirmativa e não admite impugnação autónoma - Acórdão do Tribunal Central Administrativo - Sul, processo n.º 01772/07, 10-07-2015, já citado.

A verdade é que, em sede arbitral, o Requerente identificou como acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral, «a liquidação adicional de IRS de 2010 que no montante de € 16.426,09 lhe foi efectuada» - intróito da p.i. - sem providenciar outros dados identificativos do acto.

Decorrendo evidente do ponto 10 da p.i., bem como do documento n.º 2, junto pelo Requerente ao requerimento inicial, que constituiu objecto do pedido de arbitragem tributária a liquidação de IRS n.º 2015..., no valor de € 16.426,09, praticada em 25-09-2015 e relativa ao ano de 2010,

Liquidação esta - como se viu já - meramente confirmativa das liquidações primitivas e que haviam constituído o objecto do procedimento de reclamação graciosa.

Dá-se, assim, por verificada a excepção de inimpugnabilidade da liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral, a qual constitui excepção dilatária, de conhecimento oficioso, e determinadora da absolvição da instância, da Requerida.

A este propósito importará ainda dizer que, mesmo que se considerasse que a liquidação de IRS n.º 2015..., no valor de € 16.426,09, praticada em 25-09-2015 possuía a natureza, não de liquidação correctiva, mas sim de acto substitutivo da liquidação anterior, verificar-se-ia então a intempestividade do pedido de pronúncia arbitral, já que, enquanto nova liquidação, o pedido arbitral teria tido que ser apresentado em data manifestamente anterior àquela em que foi apresentado,

Sendo que, como nova liquidação, não lhe aproveitaria, evidentemente, o procedimento administrativo de reclamação graciosa que teve como objecto liquidação diferente.

Dir-se-á, por fim, que embora a consequência jurídica apontada no despacho proferido em 13-07-2021 e sobre o qual as Partes se pronunciaram haja sido a intempestividade, mantêm-se na presente decisão todos os pressupostos de facto constantes daquele.

Nestes termos, procedendo a excepção dilatória atrás indicada, fica prejudicado o conhecimento das demais questões de Direito.

D - DECISÃO:

De harmonia com o exposto decide este Tribunal Arbitral:

- a) Dar por verificada a excepção de inimpugnabilidade da liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral, a qual constitui excepção dilatória, de conhecimento officioso;
- b) Em consequência, absolver a Requerida da instância.

E - VALOR DA CAUSA:

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 16.426,09, correspondente à liquidação adicional de IRS, objecto do pedido de pronúncia arbitral.

O valor pela Requerente não foi impugnado e não vê o Tribunal fundamento para o alterar, pelo que se fixa à presente causa o valor de € 16.426,09.

F - CUSTAS:

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAMT, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, indo o Requerente condenado nas custas do processo.

Notifique.

Lisboa, 08 de Setembro de 2021.

O Árbitro,

Assinado digitalmente com chave móvel digital

(Martins Alfaro)