

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 397/2024-T**

**Tema: IRS – Caducidade do direito à ação**

## **SUMÁRIO:**

O prazo de tempestividade para a propositura de PPA para impugnação de ato de liquidação (sem que tenha existido prévia impugnação administrativa) nos termos do aliena a) do n.º1 do artigo 10.º do RJAT e da alínea a) do n.º1 do artigo 102.º CPPT, é de 90 dias contar do termo do prazo para pagamento voluntário da liquidação.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I-RELATÓRIO**

1. No dia 20 de Março de 2024, A..., titular do Número de Identificação Fiscal..., residente Rua do ... n.º ..., ...-... ..., doravante “Requerente” apresentou pedido de constituição de tribunal e pronúncia arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”), respeitante à liquidação de IRS n.º 2020 ... relativa ao ano de 2017 no valor de €20.683,49 (vinte mil seiscientos e oitenta e três euros e quarenta e nove cêntimos), por entender que a referida liquidação é ilegal por vício de violação de lei, requerendo que esta seja anulada.

2. No dia 22 de Março de 2024 foi aceite o pedido de constituição de Tribunal Arbitral.

3.No dia 04 de Junho de 2024 foi constituído o Tribunal Arbitral.

4. Em 06 de junho de 2024, foi a Requerida notificada nos termos e para os efeitos do n.ºs 1 e 2 do art. 17.º do RJAT para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, solicitar a

produção de prova adicional, e para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo.

5. Em 03 de Julho de 2024 a Requerida juntou a sua resposta, defendendo-se por exceção e impugnação. Concluído a Requerida que o PPA deve improceder por falta de apoio legal, dando procedido à remessa do processo administrativo.

6. O Tribunal Arbitral por despacho de 08 de Julho de 2024, dispensou a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, facultado ao Requerente para, querendo, no prazo de 10 dias, exercer o direito ao contraditório, podendo responder à exceção invocada pela Requerida.

7. Em 16 de Setembro de 2024, o Requerente juntou aos autos comprovativo do deferimento de apoio judiciário na modalidade de dispensa de taxa de justiça e demais encargos com o processo.

8. Por despacho de 16 de Setembro de 2024, o Tribunal Arbitral concedeu às partes um prazo de 10 dias para querendo, apresentar alegações escritas.

9. Em 27 de Setembro de 2024, a Requerida juntou aos autos alegações.

## **II. Descrição Sumária dos Factos**

### **II.1 Posição do Requerente**

O Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) O Requerente foi declarado insolvente em 21.06.2016 no processo nº .../16...T8VFX que correu seus termos no Juízo de Comércio de Sintra - Juiz 6, em que foi determinado a apreensão dos bens deste, ao Administrador nomeado.
- b) No âmbito do processo de insolvência, para efeitos de liquidação foi apreendido e vendido por escritura celebrada entre o Administrador de Insolvência e a CGD em 22.11.2017, ½ prédio misto, composto de casa de rés-do-chão e 1º andar e logradouro, para habitação, com a área total de 8.000,00 m<sup>2</sup>, sendo a área coberta de 245 m<sup>2</sup> e a área descoberta de 7.755 m<sup>2</sup>, sito em ..., limites da ..., freguesia de ..., concelho de Mafra, descrito na Conservatória do Registo Predial de Mafra sob o nº ...,

- da freguesia de ..., a parte urbana inscrita na matriz sob o art.º..., e a parte rústica inscrita na matriz sob o art. ..., pelo preço de €146.250,00.
- c) Em consequência foi emitida liquidação oficiosa de IRS de que resultou um imposto a pagar de €22.683,49
  - d) Entende o Requerente que não tendo auferido o produto da venda do aludido terreno, ser injusto que seja ele a suportar o encargo com o pagamento do imposto. O qual na sua posição deverá ser suportado pela massa insolvente pois que, a massa sim, procedeu à venda e recebeu o respetivo preço. Alegando o Requerente que não tem o dever de pagar tal quantia nem sequer os meios nem a possibilidade de proceder ao pagamento dessa quantia.
  - e) Alega o Requerente que tendo o imóvel sido vendido pela massa insolvente e não pelo insolvente, o imposto de IRS sobre as mais-valias obtidas pela venda do imóvel apreendido a favor da massa insolvente não lhe pode ser assacado.
  - f) Defendendo o Requerente que não cabe ao insolvente declarar rendimentos prediais resultantes da venda desse imóvel.
  - g) Argumentando que a despesa resultante da tributação em IRS, na categoria de mais valias, devidas pela venda de um imóvel apreendido para a massa insolvente, da qual o insolvente não tem a administração, nem teve intervenção na venda, não auferindo qualquer benefício económico com a mesma, é uma dívida da massa insolvente, nos termos do disposto no art.º 51º, nº 1 al. c) do CIRE.
  - h) Considerando assim que o imposto sobre as mais-valias será, sempre, uma dívida da massa insolvente.
  - i) Apresentado o Requerente como pedido do seu PPA que o Tribunal Arbitral revogue a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos efetuada pela AT no IRS do Requerente, devendo a dívida de IRS, a título de mais valias, acrescidas dos respetivos juros, ser considerada dívida da massa insolvente.

## II.2 Posição da Requerida

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) Nos termos das disposições conjugadas da alínea a) do nº 1 do art. 10º do RJAT e da alínea a) do nº 1 do art. 102º do CPPT, o PPA deve ser apresentado no prazo de 90 dias a contar do prazo de pagamento voluntário das liquidações de impostos e de juros compensatórios.
- b) A liquidação de IRS e de juros compensatórios contestada nos presentes autos tinha como termo do prazo para pagamento voluntário o dia 22/06/2020. Como tal, na data da apresentação do PPA há muito estava esgotado o prazo previsto na alínea a) do nº 1 do art. 10º do RJAT.
- c) Entendendo a Requerida que está verificada a exceção de caducidade do direito de ação, que constitui uma exceção dilatória nos termos previstos na alínea K) do nº 4 do art. 89º do CPTA, aplicável *ex vi* art. 2º, alínea c) do CPPT e alínea c) do nº 1 do art. 29º do RJAT e que determina a absolvição da Requerida da instância.

Alega a Requerida ainda o seguinte:

- d) Á data dos factos (2017), o art. 268º do CIRE, sob a epígrafe “Benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas”, dispunha o seguinte:  
*“1. As mais valias realizadas por efeito da dação em cumprimento de bens do devedor e da cessão de bens aos credores estão isentas de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas, não concorrendo para a determinação da matéria coletável do devedor.*  
*2. Não entram igualmente para a formação da matéria coletável do devedor as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação.*  
*3. O valor dos créditos que for objeto de redução, ao abrigo de plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação, é considerado como custo ou perda do respetivo exercício, para efeitos de apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.”.*

- e) Como tal, até ao ano de 2018, a venda de imóvel do insolvente no âmbito do processo de insolvência, apenas estava isenta de tributação quanto às mais valias, nos casos de dação em cumprimento de bens do devedor e cessão de bens aos credores.
- f) Quanto ao demais, atendendo-se que não obstante a apreensão dos bens, tal apreensão não pode considerar-se uma translação da propriedade do insolvente para a massa insolvente. Assim, toda a venda de património com lucro, estaria sujeita a imposto sobre as mais valias pelas quais o insolvente respondia.
- g) Trazendo à colação para defesa da sua posição neste sentido, o Acórdão do STA, de 10/05/2017, Proc.º 0669/15 , o Acórdão do STA, de 24/04/2019, 0260/15.2BEFUN e a Informação Vinculativa elaborada no processo n.º 5957/2010, sancionada por despacho de 01/10/2010.
- h) Pugnando pela improcedência do PPA por total falta de apoio legal.

### III. Saneamento

O Pedido de Pronúncia Arbitral é tempestivo. O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regulamente constituído, nos termos dos artigos 2.º n.º 1 alínea a), 5º n.º 1 e 2 do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigos. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e têm legitimidade.

A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.

Pelo que não há qualquer obstáculo à apreciação da causa, pelo que cumpre proferir decisão.

### IV-Matéria de Facto

---

#### IV.A- Factos Dados com Provados

- a. O Requerente foi declarado insolvente em 21.06.2016 no processo nº .../16...T8VFX que correu seus termos no Juízo de Comércio de Sintra - Juiz 6.
- b. À ordem do processo de insolvência foi apreendido ½ prédio misto, composto de casa de rés-do-chão e 1º andar e logradouro, para habitação, com a área total de 8.000,00 m2, sendo a área coberta de 245 m2 e a área descoberta de 7.755 m2, sito em ..., ..., freguesia de..., concelho de Mafra, descrito na Conservatória do Registo Predial de Mafra sob o nº..., da freguesia de ..., a parte urbana inscrita na matriz sob o art. ..., e a parte rústica inscrita na matriz sob o art. ...
- c. Por escritura de 22.11.2017 o prédio supra mencionado foi vendido pelo Administrador de Insolvência à CGD pelo preço de €146.250,00
- d. O adquirente do imóvel entregou à massa a quantia de €29.250,00, que corresponde a 20% da proposta, tendo ficado dispensado da entrega do remanescente do preço, por se tratar do credor hipotecário, nos termos do disposto no artº 815º do C.P.C. e artº 165º do CIRE.
- e. Em 24/05/2018 o Requeute apresentou a declaração de rendimentos referente ao ano de 2017 (...-2017-...-...), com os anexos A e H (fls 3 a 8 do PA).
- f. Em 20/05/2018 o Requerente foi notificado da deteção de uma divergência: “Não declarou a venda dos imóveis com os artigos urbano ... e rústico ... ..., da freguesia da ... ocorrida em 22/11/2017.Tem de substituir a declaração sob pena da mesma ser corrigida oficiosamente e levantado auto de notícia. (cfr. fls 9 e 10 do PA).
- g. O Requerente notificado para o exercício de audição prévia não exerceu o direito. (cfr. fls 9 e 10 do PA).
- h. Foi emitida pela AT declaração de IRS oficiosa em 30.04.2020 (cfr. fls 14 e 29 do PA).
- i. Foi emitida pela AT liquidação oficiosa de IRS nº 2020..., no valor de 20683,49€, que foi notificada ao Requerente através do documento nº 2020..., com Registo CTT, em 18/05/2020 e com data-limite de pagamento a 22/06/2020.(cfr. fls 32, 33 e 34 do PA).

j. A liquidação oficiosa não foi objeto de reclamação graciosa ou de revisão oficiosa.

#### **IV.B- Factos que não se consideram provados**

Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

#### **IV.C– Fundamentação da matéria de facto que se considera provada**

1.Os factos elencados supra foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA e ao processo administrativo (PA).

2.Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).

3.Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 5, do CPC, aplicável ex vi art. 29º, 1, e) do RJAT).

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

5.Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

#### **V. - Do Direito**

Tendo em atenção as pretensões e posições do Requerente e da Requerida constantes das suas peças processuais, são as seguintes as questões que o Tribunal Arbitral deve apreciar (sem prejuízo de a solução dada a certa questão poder prejudicar o conhecimento de outra ou outras questões – cfr. artigo 608.º, n.º 2 do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT):

- a) Se a exceção da caducidade do direito à ação se verifica;
- b) Verificação se a liquidação enferma de erro por vício de violação de lei, por a venda do imóvel e as consequentes mais-valias, serem um rendimento da massa insolvente, e não do Requerente.

#### **V.1- Da exceção da caducidade do direito à ação**

---

Vem a Requerida invocar a exceção da caducidade do direito à ação.

No que diz respeito à tempestividade do PPA, termos do artigo 10º do RJAT (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária), este deve ser apresentado :

*a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.os 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;*

*b) No prazo de 30 dias, contado a partir da notificação dos atos previstos nas alíneas b) e c) do artigo 2.º, nos restantes casos.*

Por sua vez o artigo 102º do CPPT com interesse para a tempestividade por força da alínea a) do nº1 do artigo 10º RJAT refere que a impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes:

*a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;*

*b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;*

*c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;*

*d) Formação da presunção de indeferimento tácito;*

*e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;*

*f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.*

*2 - (Revogado.)*

*3 - Se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo.*

*4 - O disposto neste artigo não prejudica outros prazos especiais fixados neste Código ou noutras leis tributárias.*

No caso em apreço, tendo em consideração que o Requerente não deduziu impugnação administrativa ao ato de liquidação (reclamação graciosa, recursos hierárquico, pedido de revisão de ato tributável), na conjugação da aliena a) do nº1 do artigo 10º do RJAT e da alínea a) do nº1 do artigo 102º CPPT, o PPA teria de ser apresentado para efeitos de tempestividade, no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário da liquidação.

Conforme certidão de dívida, a liquidação tinha como prazo limite de pagamento a data de 22/06/2020.

Ora, tendo o presente PPA sido apresentado em 20/03/2024, há muito que estava esgotado o prazo previsto na aliena a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT, precludindo assim, o direito do Requerente.

Pelo que está verificada a exceção de caducidade do direito de ação, que constitui uma exceção dilatória nos termos previstos na alínea K) do nº 4 do art. 89º do CPTA, aplicável ex vi art. 2º, alínea c) do CPPT e alínea c) do nº 1 do art. 29º do RJAT, determinando a absolvição da Requerida da instância.

Procedendo a exceção dilatória da caducidade do direito à ação fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhe são imputados pelo Requerente.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pelo Requerente

## **VII- Da Decisão**

Termos em que se decide:

- a) julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Condenar o Requerente nas custas do processo, sem prejuízo do benefício de apoio judiciário.

#### **VIII. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em €20.683,49 (vinte mil seiscientos e oitenta e três euros e quarenta e nove cêntimos), 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 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

#### **VIII. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€ 1.224,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelo Requerente, sem prejuízo do benefício de apoio judiciário, uma vez que o PPA foi julgado improcedente nos termos dos artigos, 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 07 de Outubro de 2024

O Árbitro

António Cipriano da Silva