

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 753/2024-T

Requerentes: A... e B...

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

Tema: IRS – Caducidade do direito à ação

Sumário:

1. Não pode valer-se da faculdade concedida pelo n.º 8 do art. 87.º do CPTA – apresentação de novo pedido de pronúncia arbitral, aproveitando-se da data em que foi apresentado o primeiro, para efeitos de tempestividade do direito de ação – aquele que viu a instância ser julgada extinta por não ter constituído Advogado, sendo a sua constituição obrigatória.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

I.1

1. Em 12 de junho de 2024 os contribuintes A..., divorciada, portadora do cartão de cidadão n.º ..., válido até 23.05.2029, contribuinte fiscal n.º, e B..., divorciado, portador do cartão de cidadão n.º ..., válido até 23.01.2031, contribuinte fiscal n.º, ambos residentes na Avenida ..., 1.º ..., 2890-097, Alcochete, requereram, nos termos e para os efeitos do disposto do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral com designação do árbitro singular pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do referido diploma.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 18 de junho de 2024.
3. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea b) e artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.
4. O Tribunal Arbitral foi constituído em 21.08.2024.
5. No dia 28.08.2024 o Tribunal proferiu um despacho a ordenar a notificação da Requerida para apresentar a sua resposta.
6. A AT apresentou a sua resposta em 30 de setembro de 2024.
7. Por despacho de 30.09.2024, os Requerentes foram notificados para responderem às exceções deduzidas pela AT.
8. Em 14.10.2024 os Requerentes responderam às exceções.
9. Por despacho de 17.10.2024 o Tribunal ordenou a junção de informação do processo n.º 1059/2023-T que correu no CAAD, tendo as partes sido notificadas (21.10.2024), para se pronunciarem acerca dessa informação junta, nada tendo aduzido.
10. Por despacho de 05.11.2024 foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como, a apresentação de alegações.
11. Pretendem os Requerentes que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa (sob o processo n.º ...) deduzida contra o ato de liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2023...., com respeito ao IRS do ano fiscal de 2021 – liquidação do imposto e liquidação dos juros compensatórios (€10.740,47)

12. Pretendem também os Requerentes a restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

I.2. Os Requerentes sustentam o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. No caso concreto o ato de liquidação adicional de IRS não apresenta qualquer fundamentação ou demonstração do acréscimo quantitativo do rendimento global e coletável refletido, ou dos juros compensatórios reclamados, e sem tal demonstração da liquidação dos rendimentos tributáveis da categoria G, desconhecendo-se como foi apurada a mais valia imobiliária, o ato tributário padece do vício formal de falta de fundamentação, gerador da sua anulabilidade.
2. Acresce ainda que, do ponto de vista material ou substantivo, o ato de liquidação enferma igualmente do vício de violação de lei porquanto a Requerida desconsiderou liminarmente todas as despesas incorridas e documentalmente apresentadas, com a objetiva valorização e melhoramento do imóvel alienado.
3. A lei é clara quando admite (não podia ser de forma diferente) que ao valor de aquisição se devem somar, no cálculo da mais valia, os encargos com a valorização do bem, dentro daquele período temporal consignado.
4. O apartamento em causa foi alvo de uma profunda e infraestrutural renovação – evidente obra de beneficiação, em que tudo foi colocado de novo – daí a sua valorização – aliás, o valor gasto comprovadamente nessas obras demonstra como foram as mesmas que propiciaram esse incremento de valor e aumento de preço de transação e não outro facto aleatório.
5. Sendo entendimento pacífico que tal previsão “não restringe os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco [actualmente doze] anos, às valorizações materiais ou físicas daqueles, antes abrangendo também os encargos efectivamente suportados que os valorizem

economicamente”.

6. No caso dos autos, as despesas e encargos estão devidamente comprovadas com documentos emitidos sob a forma legal, nomeadamente, que correspondam a faturas/recibos de quitação que de uma forma inequívoca se mostrem relacionadas com as ditas obras de beneficiação/valorização do imóvel (a prova documental – registo fotográfico é assaz demonstrativo dessa realidade), e reúnam os requisitos legais estabelecidos para o efeito, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.
7. E é bom não esquecer que compete à Requerida, e não aos Requerentes (cf. artigo 342.º do CC e 74.º, n.º 1, da LGT) a alegação e prova de que tais obras não beneficiaram/valorizaram o referido imóvel, dado que é à Requerida que compete demonstrar a legalidade e bondade do ato liquidatário adicional- logo, é a Autoridade Tributária que deve demonstrar que as obras objetivamente realizadas não valorizaram (em nada) o apartamento.
8. Assim, é indubitável que são devidos juros indemnizatórios nos termos do n.º 1 e 4, do artigo 43.º, conjugados com o n.º 10, do artigo 35.º, ambos da LGT, e com o artigo 559.º, do Código Civil (CC), calculados sobre as datas dos pagamentos em prestações, até à data da devolução integral dessas quantias aos Requerentes.

4

I.3 Na sua Resposta a AT, invocou, o seguinte:

1. Os ora Requerentes interpuseram, em 2023.12.27, pedido de pronúncia arbitral, ao qual foi atribuído o n.º 1059/2023.
2. Esse pedido teve como resultado a absolvição da instância da requerida (Autoridade Tributária) por se encontrar verificada a exceção dilatória da falta de constituição de advogado pelos Requerentes.
3. Face à legislação aplicável, o presente pedido de pronúncia arbitral (validado e aceite em 2024.06.12), é manifestamente intempestivo.

4. Não poderá afirmar-se que foi por facto não imputável aos sujeitos passivos que a Requerida foi absolvida da instância, antes pelo contrário, foi devido à omissão de constituição de mandatário que houve absolvição da instância.
5. Atendendo a que na situação em apreço o presente pedido de constituição de tribunal arbitral só foi apresentado, por transmissão eletrónica de dados, em 2024.12.06, muito depois de esgotado o prazo previsto no Regime da Arbitragem Tributária para impugnação de atos tributários de liquidação e ulterior decisão de indeferimento da reclamação graciosa, pelo que o mesmo é manifestamente extemporâneo, verificando-se, assim, a exceção de caducidade do direito de ação, que se invoca.
6. Tendo em conta que a expressão "encargos com a valorização dos bens", encerra alguma margem de indeterminação, tem vindo a Autoridade Tributária a proceder ao seu preenchimento, entendendo como tal as despesas que, por natureza, trazem ao imóvel um valor intrínseco adicional.
7. Entende-se assim que o artigo 51º alínea a) do Código do IRS apenas contempla as benfeitorias úteis, ou seja, aquelas obras de melhoramento que não estão numa relação de autonomia em relação ao imóvel em causa, mas antes se incorporam no mesmo, aumentando o seu valor intrínseco e que têm apenas o intuito de valorizar o bem, caracterizando-se pela sua desnecessidade.
8. No caso presente, não podem, pois, os montantes constantes dos documentos controvertidos ser considerados a título de encargos com a valorização do bem.
9. Isto porque não está provada a valorização do imóvel.
10. Isso mesmo pode ser confirmado na escritura de venda outorgada em 2021 bem como na consulta à matriz predial, em que o imóvel se mantém sem alterações.
11. Vem também os ora Requerentes, nos pontos 12 a 15 e 19 a 27 da petição, insurgir-se contra a falta de fundamentação da liquidação (oficiosa).
12. Ora, antes de mais, estranha-se que essa alegação não tenha sido proferida nem na reclamação graciosa, nem no anterior pedido de pronúncia arbitral.

13. Esse comportamento indicia que os ora Requerentes aceitaram e compreenderam perfeitamente a fundamentação do ato tributário.
14. Por sua vez, os elementos a inscrever no anexo G da declaração oficiosa foram indicados à Requerente pela Autoridade Tributária, tendo origem num procedimento de gestão e análise de divergências criado para análise da declaração entregue pela requerente em 2022.06.30.
15. Quer isto dizer que foi com base nesse procedimento administrativo que se chegou aos valores a inscrever no anexo G da declaração oficiosa e que originou a liquidação controvertida.

I.4 Os Requerentes responderam da seguinte forma às exceções:

1. Não assiste razão à Fazenda Pública sobre a alegada caducidade do direito de ação, pois tal como antecipado pela Requerente, este segundo pedido de pronúncia arbitral é intentado dentro dos limites e circunstancialismos fixados no artigo 279.º do CPC.
2. E tal norma destina-se a dar cobertura a estas mesmas situações de absolvição prévia da instância, mormente com respeito a exceção dilatória – como foi o caso.
3. Mais, a Fazenda Pública nem sequer alega ou concretiza de que forma não tem aplicação in casu o consignado no artigo 279.º do CC, ou de que modo foi ultrapassado tal prazo de propositura da segunda ação (o que não se verificou).
4. E dúvidas não existem quanto à aplicação no âmbito do contencioso administrativo (CPTA) e também no seio do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) – cf. artigo 29.º, alínea e), do estatuído no ordenamento processual civilístico – direito adjetivo comum a todos os ramos do Direito.
5. Destarte, tendo sido dado cumprimento ao disciplinado no artigo 279.º do CC, com respeito do prazo ali cominado, não restam dúvidas que o primeiro pedido

de pronúncia arbitral (mormente quanto à questão da caducidade do direito de impugnação) por ser tempestivo, aproveita ao caso destes autos.

II. SANEAMENTO

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março e encontram-se legalmente representadas.

O processo é o próprio.

Impõe-se apreciar a caducidade, ou não, do direito à ação, o que se fará infra.

III. – MATÉRIA DE FACTO

III.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. Em 2022.06.30, os Requerentes entregaram a declaração Mod. 3 de IRS respeitante ao ano fiscal de 2021.
2. Esta declaração foi liquidada em 02.07.2022, originando a liquidação n.º 2022...., da qual resultou um montante a pagar de €5.396,70.
3. Em 17.02.2023, a AT fez a liquidação de IRS n.º 2023...., da qual resultou um montante a pagar de €10.740,47.
4. Os Requerentes apresentaram uma reclamação graciosa em 2023.03.22 contra a liquidação identificada no número anterior.
5. A reclamação graciosa (processo n.º ...) foi indeferida por despacho do Senhor Chefe de Divisão de Direção de Finanças de ..., por delegação, datado de

2023.09.04 e notificada por via CTT em 20.09.2023.

6. Os ora Requerentes interpuseram, em 2023.12.27, um pedido de pronúncia arbitral, ao qual foi atribuído o n.º 1059/2023-T.
7. Da decisão proferida no processo n.º 1059/2023-T consta o seguinte:

Pelo Despacho Arbitral de 5 de março de 2024, foram os Requerentes notificados da obrigatoriedade de constituição de mandatário judicial, nos termos das disposições legais ali mencionadas e para, no prazo de quinze dias, remeterem aos autos cópia da procuração emitida ao mandatário que tivessem constituído, sem o que o processo não poderia prosseguir e sem prejuízo da responsabilidade pelo pagamento da taxa de arbitragem remanescente.

Os Requerentes, apesar de devidamente notificados do despacho antes referido, não constituíram advogado, nada requerendo quanto ao patrocínio judiciário.

8. O Tribunal Arbitral (CAAD), no processo n.º 1059/2023-T, proferiu a seguinte decisão em 22.04.2024:

Com base nos fundamentos enunciados supra, decide-se julgar verificada a exceção dilatória da falta de constituição de advogado pelos Requerentes, absolvendo-se a Requerida da instância.

9. Os Requerentes foram notificados da decisão arbitral por via eletrónica através do sistema de gestão processual do CAAD no dia 30.04.2024.
10. Em 12.06.2024 os Requerente apresentaram um pedido de pronuncia arbitral contra o indeferimento da reclamação graciosa (processo n.º ...) e mediatemente contra a liquidação (2023....).

III.2. Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação da competência material do Tribunal foram considerados provados.

III.3. Motivação da matéria de facto

Os factos provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

Os factos que constam dos números 1 a 10 são dados como assentes pela análise do processo administrativo, dos documentos 1 a 7 juntos pelos Requerentes com o pedido de pronúncia arbitral (doravante apenas ppa.), da certidão do processo n.º 1059/2023-T do CAAD e pela posição assumida pelas partes.

IV. Do Direito

Caducidade do direito à ação

Impõe-se começar por analisar a alegada caducidade do direito à ação.

Entende que a Requerida que, tendo os Requerentes apresentado um ppa. em 27.12.2023, o qual conduziu à absolvição da instância (sentença datada de 22.04.2024), por falta de constituição de Advogado, o presente ppa. foi apresentado em 12.06.2024 de forma intempestiva.

Quid juris?

O art. 24º, n.º3 do RJAT prevê que “ *quando a decisão arbitral ponha termo ao processo sem conhecer do mérito da pretensão por facto não imputável ao sujeito passivo, os prazos para a reclamação, impugnação, revisão, promoção da revisão oficiosa, revisão da matéria tributável ou para suscitar nova pronúncia arbitral dos actos objecto da pretensão arbitral deduzida contam-se a partir da notificação da decisão arbitral*”

No caso em apreço, no processo n.º 1059/2023-T do CAAD não se conheceu do mérito da pretensão, absolvendo-se a Requerida da instância, porque os Requerentes, embora notificados previamente, não constituíram mandatário, sendo a sua

constituição obrigatória (art. 89º, al. h) do CPTA). Assim, afigura-se-nos que o não conhecimento do mérito da pretensão se deveu a um facto imputável aos Requerentes. O disposto no art. 24º, n.º3 do RJAT aplica-se apenas aos casos em que a absolvição da instância não se deveu a um facto imputável ao sujeito passivo, o que não é o caso em julgamento.

O RJAT não contém qualquer norma relativa à renovação da instância em virtude uma sentença anterior de absolvição da instância, por facto imputável aos Requerentes, com aproveitamento do prazo de apresentação da primeira ação.

Porquanto, teremos de perscrutar a norma que deve ser aplicada subsidiariamente.

O art. 29º, n.º1 do RJAT indica a legislação que se aplica subsidiariamente, em função da natureza dos casos omissos. A alínea c), n.º1 do art. 29º do RJAT indica que as normas de organização e processo nos tribunais administrativos e tributários aplicam-se subsidiariamente. Porquanto, o CPTA deve ser aplicado subsidiariamente. O art.29º, n.º1 do RJAT não estabelece qualquer preferência na aplicação subsidiária das normas. Contudo, estando em causa um ramo do direito público, a contagem de prazos para interposição da ação e sua possibilidade de renovação, afigura-se-nos que a natureza do caso omissos tem mais afinidades com o previsto no CPTA¹.

Deste modo, afigura-se-nos ser de aplicação ao caso *sub judice* o previsto no art. 87º, n.º8 do CPTA², o qual estatui o seguinte:

8 - A absolvição da instância sem prévia emissão de despacho pré-saneador, em casos em que podia haver lugar ao suprimento de exceções dilatórias ou de

¹ Sobre a aplicação do CPTA em detrimento do CPC veja-se Carla Castelo Trindade: “*Há que referir, casuisticamente, se a norma do CPC, será efectivamente aplicável, testando desde logo se não há no CPPT, na LGT, no CPA ou no CPTA resposta para a lacuna que se pretende integrar.*” In RJAT Anotado, Almedina, 2016, pág. 557

² Sobre a aplicação do art. 87º, n.º8 do CPTA às questões tributárias Cfr. Ac. do STA de 07/11/2018, proc. n.º 0821/17.5 BELRS 0423/18, Ac. do STA de 05/07/2007, proc. n.º 0358/07 e Ac. do TCA Norte de 16.07.2009, proc. n.º 02717/08.2 BEPRT. Neste sentido Cf. Jorge Lope de Sousa, Cometário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Apud Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 3º ed., 2017, pág. 216 e 217 e decisão do CAAD de 26.06.2017, proc. n.º 93/2017.

irregularidades, não impede o autor de, no prazo de 15 dias, contado da notificação da decisão, apresentar nova petição, com observância das prescrições em falta, a qual se considera apresentada na data em que o tinha sido a primeira, para efeitos da tempestividade da sua apresentação.

Ora, no caso em apreço, por um lado, os Requerentes foram previamente notificados no processo n.º 1059/2023-T para suprir a exceção dilatória e não o fizeram. Este facto por si só seria impeditivo da renovação da instância. *“Ou seja, só quando a absolvição da instância resulte do incumprimento do convite do tribunal para o suprimento ou correção de deficiências é que não é possível a apresentação de nova petição, com aproveitamento dos efeitos que decorram da petição primeiramente apresentada”³*

Por outro lado, a decisão do processo n.º 1059/2023-T foi comunicada aos Requerentes em 30.04.2024, presumindo-se efetuada em 03.05.2024. A notificação por transmissão eletrónica de dados presume-se feita no terceiro dia posterior ao da elaboração, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja (art.º 248.º do CPC aplicável ex vi artigo 29.º, alínea e) do RJAT). Tendo os Requerentes apresentado o novo ppa. em 12.06.2024 é manifesto que este não foi apresentado no prazo de 15 dias após a notificação da decisão. A inobservância de tal prazo obsta, igualmente, à renovação da instância.

Assim o presente ppa. não beneficia do regime previsto no art. 87.º, n.º8 do CPTA. Pelo que, a ação tem-se por intentada na data (12.06.2024) do atual ppa. (Cf. Ac. do STA de 07/11/2018, proc. n.º 0821/17.5 BELRS 0423/18 e TCA Sul de 04.02.2021, proc. n.º 1692/17.7 BELSB). O prazo para apresentar um ppa. arbitral é de 90 dias (art. 10.º, n.º1, al a) do RJ AT e 102.º, n.º1, al. f) do CPPT) após a notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a qual se deve considerar efetuada no décimo quinto dia posterior a 20.09.2023 (art. 39.º, n.º10 do CPPT), ou seja, a 05.10.2023. Deste modo, em 12.06.2024 o prazo para apresentação do ppa. já tinha

³ In CPTA Anotado, Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha, 5.º Edição, Almedina, pág. 709

decorrido, procedendo, assim, a exceção de caducidade do direito de ação, a qual constitui uma exceção dilatória nos termos previstos no artigo 89.º n.º 2 e n.º 4 alínea k) do CPTA, aplicável ex vi artigo 29.º n.º 1 alínea c) do RJAT.

Consequentemente, absolve-se a Requerida da instância, ficando prejudicada a apreciação das restantes questões levantadas quer pelos Requerentes, quer pela Requerida, ao abrigo do disposto no artigo 89.º n.º 2 do CPTA.

V) DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

a) Julgar verificada a exceção dilatória de intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral, determinadora da caducidade do direito de ação, decidindo-se, em consequência, não conhecer do pedido de pronúncia arbitral e absolver a Requerida da instância.

b) Condenar os Requerentes nas custas do processo face ao decaimento.

Fixa-se o valor do processo em €5.343,77 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força da alínea a) 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.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €612,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelos Requerentes, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 04 de dezembro de 2024

O Árbitro

(André Festas da Silva)
