

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 913/2025-T**

**Tema: IRS – mais-valias imobiliárias – modificação objetiva da instância**

## SUMÁRIO

- I. O ato praticado no âmbito de procedimento de divergências de IRS, através do qual a Autoridade Tributária e Aduaneira comunica ao sujeito passivo a não aceitação de determinados valores declarados a título de despesas e encargos, não constitui ato autonomamente impugnável quando não produza, por si só, efeitos lesivos imediatos.
- II. Nos termos do princípio da impugnação unitária consagrado no artigo 54.º do CPPT, as ilegalidades eventualmente cometidas em atos preparatórios ou interlocutórios do procedimento tributário devem, salvo disposição legal expressa ou lesividade imediata, ser invocadas na impugnação do ato final de liquidação.
- III. A modificação objetiva da instância prevista no artigo 20.º do RJAT não permite converter um processo inicialmente dirigido contra ato procedimental não autonomamente impugnável em processo de impugnação da liquidação posteriormente emitida.

## DECISÃO ARBITRAL

A árbitra Prof.<sup>a</sup> Doutora Raquel Franco, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular neste processo, decide o seguinte:

### 1. Relatório

A..., com o NIF ..., residente na Rua..., ..., ..., ...-... Corroios (doravante “**Requerente**”), nos termos e para os efeitos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante, ‘RJAT’), na sua redação atual, apresentou pedido de pronúncia arbitral com referência ao ato tributário (Ofício n.º..., de 28.08.2025), e bem assim do acto de fixação da matéria colectável consubstanciado (Ofício n.º..., de 17.09.2025, tendo por referência a declaração de rendimentos modelo 3

---

de IRS de 2024, com a identificação n.º 2024-..., sobre IRS) na ilegalidade de actos de determinação da matéria colectável, e bem assim por preterição de outras formalidades legais.

O Requerente peticiona, a final, que o valor da matéria colectável consubstanciado no Ofício sindicado seja declarado ilegal, devendo em substituição ser aceites os valores tal como figuram no Anexo G da declaração de rendimentos modelo 3 de IRS de 2024 apresentada pelo Requerente, com a identificação n.º 2024-367-J1109-98, por se encontrarem documentalmente comprovados, a saber:

- a) Valor de Realização - € 147.612,68;
- b) Valor de Aquisição - € 60.000,00;
- c) Despesas e Encargos - € 22.028,86.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante 'Requerida' ou 'AT').

O pedido de constituição do tribunal arbitral apresentado no dia 20.10.2025 foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT em 22.10.2025.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitra do Tribunal Arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram notificadas dessa designação em 05.12.2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral singular ficou constituído em 24.12.2025, e a Requerida foi notificada para apresentar Resposta em 29.12.2025.

Em 02.02.2026, a Requerida apresentou a Resposta e juntou o processo administrativo.

Por despacho de 09.02.2026, o Tribunal Arbitral concedeu prazo ao Requerente para o exercício do contraditório sobre a matéria de exceção suscitada pela AT na sua Resposta, tendo o Requerente respondido através de requerimento apresentado a 24.02.2026.

---

Finalmente, através de despacho de 23.04.2026, o Tribunal dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como a produção de alegações escritas, tendo advertido o Requerente para a necessidade de proceder ao pagamento da taxa de arbitragem subsequente.

## **2. Posição das partes**

### **2.1. Posição do Requerente**

De forma sintética, é a seguinte a posição apresentada pelo Requerente:

Em 14.04.2020, o Requerente adquiriu um terreno para construção sito em ..., Rua..., ..., descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Almada sob o n.º ..., e inscrito na matriz urbana sob o n.º ..., da freguesia de ... e ..., concelho de Almada, pelo preço de € 60.000,00 (sessenta mil euros), tendo como intenção construir, no referido local, uma moradia a afetar à sua habitação própria e permanente.

Com esse propósito requereu um alvará de construção à Câmara Municipal de Almada, no âmbito do processo n.º .../21, deferido a 30.12.2022; no entanto, não chegou a concretizar a construção.

Vendeu o bem em 18.01.2024, pelo valor de € 147.612,68, tendo preenchido o Anexo G da declaração de IRS, em que declarou também a existência de despesas e encargos a acrescer ao valor de aquisição do prédio alienado, no montante de € 22.028,86, correspondentes a registos, certidões, notário, IMT, Imposto do Selo e comissões de mediação (no caso das despesas) e processo de licenciamento da construção (no caso dos encargos com a valorização dos bens).

Em 29.08.2025, o Requerente foi notificado do teor do projecto de decisão de correcção aos elementos declarados na referida declaração, com a identificação 2024-...-..., consubstanciado no Ofício n.º..., de 2025-8-28. A correcção proposta pela AT diz respeito ao valor das despesas e encargos, que foi reduzido dos € 22.028,86 declarados para os € 6.676,18.

Em 12.09.2025, o Requerente exerceu (por via electrónica) o direito de audição prévia, apresentando elementos destinados a demonstrar que os encargos com a aquisição, alienação e valorização do imóvel alienado haviam sido efectivamente suportados por si. Em 19.09.2025, enviou a mesma documentação por correio postal.

No dia 19.09.2025, o Requerente foi notificado do teor da decisão final, consubstanciado no Ofício n.º..., de 17-09-2025, através do qual foi notificado para rectificar a sua declaração de rendimentos de IRS do ano de 2024, não tendo sido considerada a pronúncia em sede de audiência prévia. Posteriormente, a AT notificou o Requerente de que havia, afinal, rececionado a audiência prévia, mas que a mesma era extemporânea.

Entende que se verifica, *in casu*, a preterição de formalidades essenciais, por não ter sido considerada a pronúncia em sede de audiência prévia, sendo ainda a correcção realizada pela AT ilegal por ter

---

desconsiderado encargos com a valorização do imóvel que deveriam ter sido tidos em conta no apuramento do rendimento tributável em sede de IRS.

## **2.2. Posição da Requerida**

A posição da Requerida sobre este processo resume-se facilmente:

A AT considera que só podem acrescer ao valor da aquisição as despesas constantes dos documentos relativos ao registo e despesas notariais (€ 451,18), à liquidação do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas (€ 3.900,00), à liquidação do Imposto de Selo (€ 480,00), e aos serviços de mediação imobiliária (€ 1.845,00), tudo no valor global de € 6.676,18 (seis mil, seiscentos e setenta e seis euros e dezoito cêntimos).

Pelo ofício n.º..., de 28 de agosto de 2025, do Serviço de Finanças do Seixal – ..., o Requerente foi notificado para o exercício do direito de audição prévia a que se refere o artigo 60.º da Lei Geral Tributária (doravante LGT). Foi ainda notificado, neste mesmo ofício, sobre os termos do projeto de decisão de correção aos elementos declarados a 29 de maio de 2025, na Modelo 3 relativa a 2024 e da não validação da despesa de € 15,00 relativa a pedido de certidão permanente por se encontrar em nome de outrem, assim como a despesa de € 15.112,68, documentada pela fatura emitida pela Câmara Municipal de Almada, a 11 de janeiro de 2024, relativa a “Especialidades – Processo n.º .../21 – PC”, por a alienação em causa se referir a terreno para construção.

Através do ofício n.º..., de 17 de setembro de 2025, foi o Requerente notificado da decisão proferida no processo de divergência, no sentido de tornar definitiva a correção anteriormente proposta, relativamente ao valor das despesas e encargos do quadro 4, linha 4001, do anexo G, considerando-se apenas o valor de € 6.676,18.

A 19 de setembro de 2025, o Requerente remeteu pronúncia via postal registada, na qual pugnou pela manutenção do valor de despesas e encargos declarados a 25 de maio de 2025, juntou documentos comprovativos das mesmas e do envio dessa mesma pronúncia. 11.º

Pelo ofício n.º..., emitido a 03 de outubro de 2025, pelo Serviço de Finanças do Seixal – ..., foi o Requerente notificado que a pronúncia recebida pela AT a 22 de setembro de 2025 em suporte de papel (registo postal n.º RL...PT de 19 de setembro de 2025), não seria apreciada, dado ter sido apresentada extemporaneamente. Não obstante, na sequência da comunicação do Requerente, a AT afirma ter reanalisado o direito de audição, bem como os documentos anexos ao mesmo, mas concluindo que não foram carreados novos elementos suscetíveis de alteração ao projeto de decisão de correção, que manteve.

Em matéria de exceção, a AT veio invocar o seguinte:

---

**(i) FALTA DE CONSTITUIÇÃO DE MANDATÁRIO / FALTA DE ASSINATURA DO SUBSTABELECIMENTO**

O PPA foi aceite formalmente a 20 de outubro de 2025, pela secretaria do CAAD, tendo sido submetido pela Dra. ..., que não juntou aos autos qualquer prova válida de representação do Requerente, dado que o substabelecimento que acompanha o PPA não se encontra assinado.

A procuração junta a folhas 51 do PPA, confere os seguintes poderes ao Dr. ...: “confere os poderes forenses necessários para o representar no processo, 2024-...-..., ofício n.º ... de 28.02.2025 – IRS 2024 (divergências) e demais tramitação subsequente.” Na referida procuração não consta, portanto, qualquer referência a poderes de representação em sede de contencioso arbitral ou judicial.

Sendo aplicável ao processo arbitral, *ex vi* alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, o n.º 1 do artigo 6.º CPPT, nos termos do qual “É obrigatória a constituição de mandatário nos tribunais tributários, nos termos previstos na lei processual administrativa”, o PPA deveria ter sido subscrito por advogado devidamente mandatado para o efeito, ou através de procuração com os poderes adequados ao tipo de representação em causa, ou através de substabelecimento devidamente outorgado.

Não tendo sido junto aos autos qualquer desses elementos, verifica-se a exceção dilatória de falta de constituição de advogado, nos termos do artigo 89.º, n.º 2 e 4, alínea h) do CPTA, aplicável *ex vi* alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, obstando ao conhecimento do mérito da causa e dando lugar à absolvição da instância.

**(ii) ERRO NA FORMA DO PROCESSO**

Invoca ainda a Requerida que, se o que o Requerente pretende atacar são alegados vícios procedimentais e de fixação da matéria coletável, o meio próprio para discutir a respetiva legalidade deveria ter sido a ação administrativa ou outro adequado a esse efeito, mas não o pedido de pronúncia arbitral, que não poderia configurar o meio de reação adequado uma vez que tem necessariamente de ter por objeto atos tributários.

O erro na forma de processo constitui uma nulidade de conhecimento oficioso, cuja verificação tem como consequência a anulação do processado que não puder ser aproveitado [artigo 193.º do CPC *ex vi* o artigo 2.º al. e) do CPPT], importando a absolvição da instância nos casos em que não seja possível a convalidação para a forma de processo adequada [576.º n.º 1 e artigo 577.º, al. b) do CPC].

**(iii) INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL**

O Requerente não deduz impugnação de um ato de liquidação, autoliquidação, retenção ou pagamento por conta, nem de qualquer outro dos atos abrangidos pelo artigo 2.º do RJAT. Assim, por força do disposto no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, deve o processo ser liminarmente julgado improcedente quanto à sua admissibilidade, com a conseqüente absolvição da Requerida da instância, por incompetência material absoluta do tribunal arbitral, o que configura uma exceção dilatória, de conhecimento oficioso, que tem por conseqüência a absolvição da Requerida da instância, nos termos dos artigos 96.º, al. a) e 97.º, n.º 1 e 2, 278.º, n.º 1, 576.º, n.º 1 e 2, e 577.º, alínea a), e 578.º, todos do Código de Processo Civil, aplicáveis ao processo arbitral *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

#### **(iv) INIMPUGNABILIDADE DOS ATOS PROCEDIMENTAIS**

Os atos cuja ilegalidade o Requerente pretende ver reconhecida são meros atos procedimentais, destituídos de eficácia exterior ao procedimento de divergências, não sendo judicialmente impugnáveis no âmbito do processo arbitral.

Estabelece o art.º 54º do CPPT que «1- Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.». Esta norma consagra o princípio da impugnação unitária, segundo o qual só é possível, em princípio, impugnar o ato final do procedimento, e não já os atos interlocutórios ou procedimentais, porquanto só o ato final atinge ou lesa, imediatamente, a esfera jurídica do contribuinte, fixando a posição da administração tributária perante este e definido os seus direitos e obrigações.

Os atos interlocutórios do procedimento tributário, sendo meramente instrumentais ou preparatórios da decisão final, ainda que ilegais, não são, em princípio, imediatamente lesivos dos interesses do contribuinte, pois a sua situação tributária não fica com eles definida ou resolvida.

No caso concreto, não se tratando de um ato previsto na lei como um ato destacável, nem se tratando, pela mesma razão, do ato final que põe termo à relação da administração com o interessado (termo que só ocorrerá com o ato da liquidação), a sua impugnabilidade contenciosa direta e autónoma dependeria da sua qualificação como ato imediatamente lesivo. Os atos impugnados não são imediatamente lesivos, por não serem suscetíveis de provocar, por si, efeitos jurídicos negativos imediatos na esfera jurídica do contribuinte.

A fixação de rendimentos referente a um determinado ano constitui o ato que desencadeia o procedimento tributário tendente à determinação da coleta e à liquidação do imposto, pelo que as suas vicissitudes não

afetam, em princípio, de forma imediata, a esfera jurídica do contribuinte, a qual só será atingida com o ato final de liquidação do imposto.

Assim, o Requerente teria de esperar pelo ato final de liquidação para o impugnar (o qual ainda não tinha sido emitido aquando da apresentação do PPA). A inimpugnabilidade do ato é uma exceção dilatória insuprível e de conhecimento oficioso (cf. artigo 89.º, n.º 4 alínea i) do CPTA, *ex vi* artigo 2.º alínea c) do CPPT), devendo a Requerida ser absolvida do pedido nos termos previstos no artigo 576.º do CPC, aplicável *ex vi* alínea e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT.

Tendo sido notificado para exercer o contraditório, veio o Requerente, em suma, alegar o seguinte:

- (i) Que a procuração forense e o substabelecimento não foram juntos aos autos por lapso, requerendo a sua junção. Junta, então, procuração forense outorgada pelo Requerente a favor do Dr. ..., Advogado, a quem foram conferidos os poderes “forenses necessários para o representar no processo, 2024...-..., Ofício n.º ... de 28.02.2025 – IRS 2024 (divergências) e demais tramitação subsequente”; datada de 12 de setembro de 2025, assim como substabelecimento outorgado a favor da Dra. ... dos poderes que haviam sido conferidos por aquela procuração, datado de 14.10.2025.
  
- (ii) Que, no dia 31.10.2025, o Reclamante foi notificado do teor da Demonstração de acerto de contas n.º 2025 ..., de 31-10-2025, a qual faz menção ao valor devido, a título de imposto de IRS do ano de 2024, de € 8.407,21. Que a referida nota de liquidação constitui desenvolvimento ou consequência do acto tributário cuja legalidade se encontra a ser sindicada nos presentes autos, assentando nos mesmos pressupostos de facto e de direito, e que, nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, é admitida a modificação objectiva da instância quando, na pendência do processo, seja praticado acto tributário que substitua, modifique ou dependa do acto impugnado. A liquidação ora notificada apresenta conexão directa com o acto inicialmente impugnado, pelo que a sua apreciação no âmbito do presente processo assegura a tutela jurisdicional efectiva e a economia processual. Requer a modificação objectiva da instância,

pretendendo agora impugnar, a título adicional, todos os actos de liquidação referentes a IRS do ano de 2024, a saber, a Demonstração de acerto de contas n.º 2025 ..., de 31-10-2025, a Nota de Liquidação n.º 2025 ... e Nota de Liquidação n.º 2025 ... .

#### **4. Saneamento**

Atendendo ao teor das exceções invocadas pela AT, importa começar justamente por aí, analisando se, em face das mesmas, pode concluir-se que estão reunidos os pressupostos processuais necessários para o processo avançar para a apreciação do mérito.

Começando pela questão da representação, entende este Tribunal que a mesma ficou sanada com a junção aos autos, com a resposta às exceções, da procuração forense e do substabelecimento. Com efeito, se o mandatário se encontrava munido de procuração assinada com data anterior à da intervenção judicial não se verifica a falta de mandato, mas sim a falta de comprovação da existência do mandato, bastando, para o efeito, juntar a procuração, e, no caso, o substabelecimento, aos autos – o que, de facto, aconteceu.

Quanto ao objeto do processo, ao ato impugnado e à competência do tribunal, uma vez que são questões interrelacionadas no caso presente, por todas elas se relacionarem ou decorrerem, em alguma medida, do ato que foi impugnado com a apresentação do pedido de pronúncia arbitral, proceder-se-á a uma análise conjunta das mesmas.

Assiste razão à AT na generalidade do que refere a propósito desses vícios. Com efeito, no presente caso, e considerando o teor do PPA, verifica-se que o Requerente apresentou um pedido de pronúncia arbitral *“para apreciação da legalidade do ato de fixação da matéria coletável consubstanciada no Ofício..., de 17.09.2025, tendo por referência a declaração de rendimentos modelo 3 de IRS de 2024, com a identificação 2024-...-...”*.

O Requerente peticiona, a final, que “o valor da matéria colectável consubstanciada no Ofício sindicado seja declarado ilegal, devendo em substituição ser aceites os valores tal como figuram no Anexo G da declaração de rendimentos modelo 3 de IRS de 2024 apresentada pelo Requerente, com a identificação n.º 2024-...-..., por se encontrarem documentalmente comprovados, a saber:

- a) Valor de Realização - € 147.612,68;
- b) Valor de Aquisição - € 60.000,00;

c) Despesas e Encargos - € 22.028,86.”

Trata-se de um ato de concretização do processo de divergências iniciado a 05.06.2025. Em concreto, pelo ofício n.º ..., de 28 de agosto de 2025, do Serviço de Finanças do Seixal – ..., o Requerente foi notificado para o exercício do direito de audição prévia a que se refere o artigo 60.º da LGT, e ainda sobre os termos do projeto de decisão de correção aos elementos declarados a 29 de maio de 2025, na Modelo 3 relativa a 2024. No essencial, a AT comunicou, através desse ato, o seu entendimento de que a despesa de € 15,00 relativa ao pedido de certidão permanente não seria admitida para efeitos de cálculo do imposto devido sobre as mais-valias imobiliárias geradas nesse exercício, por se encontrar em nome de outrem, assim como, relativamente à despesa de € 15.112,68, documentada pela fatura emitida pela Câmara Municipal de Almada, a 11 de janeiro de 2024, relativa a “Especialidades – Processo n.º .../21 – PC”, que a mesma não seria também aceite no cálculo das mais-valias por a alienação em causa se referir a terreno para construção.

O objetivo procedimental do referido ato é comunicar ao sujeito passivo o entendimento da AT no âmbito do processo de divergências em causa, bem como a possibilidade processual de apresentar argumentos em sua defesa, no exercício do direito de audição prévia. Aliás, este direito é exercido naquela fase procedimental precisamente porque ainda não foi produzido o ato lesivo que põe termo ao procedimento – sendo, portanto, aí que se localiza a oportunidade procedimental do sujeito passivo para apresentar argumentos em sua defesa e contra as propostas apresentadas pela AT.

Posteriormente, através do ofício n.º ..., de 17 de setembro de 2025, foi ainda o Requerente notificado da decisão final proferida no processo de divergência, no sentido de tornar definitiva a correção anteriormente proposta, relativamente ao valor das despesas e encargos do quadro 4, linha 4001, do anexo G, considerando-se apenas o valor de € 6.676,18. Neste caso, o que se comunica é que, apesar do exposto em sede de audiência prévia, a AT entendeu manter as correções que tinham sido propostas e que o sujeito passivo pode proceder às alterações consequentes na declaração de rendimentos de substituição, se as aceitar, ou aguardar a liquidação corretiva emitida pela AT, depois de oficiosamente alterados os elementos declarativos, se não pretender fazer a alteração de forma voluntária. Deste último ofício consta, por isso mesmo, o seguinte texto:

Ofício N.º: 2230

Data: 2025-9-17

Entrada Geral:

Proc. GPS:

N.º Identificação Fiscal (NIF):

Ref.º:

Técnico:

A...

RUA

CORROIOS

Registado com Aviso de Receção

RH  PT

**Assunto:** CORREÇÃO DECLARATIVA – IRS 2024 – ARTIGO 28º-A, DO REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) E ARTIGO 77º DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA (LGT)

Caro/a Contribuinte,

Fica notificado, nos termos do artigo 77º da Lei Geral Tributária, da decisão proferida na sequência da análise a que se procedeu à divergência sinalizada em sede da declaração de IRS do ano 2024 vigente.

Mais fica notificado, nos termos do artigo 28º- A, do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), para, no prazo de 30 (trinta) dias, querendo, submeter uma declaração de substituição, relativa ao IRS de 2024, que contemple os termos da correção do Anexo G, conforme se demonstra infra:

**A declarar – Anexo G**

**Quadro 4**

Linha	Titular	Realização Ano/Mês	Realização Valor	Aquisição Ano/Mês	Aquisição Valor	Despesas e Encargos
4001	A	2024/1/18	147.612,68	2020/4/17	60.000,00	<b>6.676,18</b> a)

- a) Conforme documentos considerados, restantes valores não foram aceites (documentos em nome de outrem e documento emitido por C. M. Almada, por se tratar da venda de lote de terreno para construção).

A declaração deverá ser submetida via Internet, no Portal das Finanças, em [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt), acedendo com as v/ credenciais através da opção:

“Cidadãos>>Serviços>>IRS>>Entregar declaração”

Observando-se a regularização declarativa (através da entrega da declaração de substituição relativa ao IRS de 2024, nos termos *supra* descritos) que corrija a declaração -2024-, submetida em 2025.5.29, no decorrer do indicado prazo de 30 dias, beneficiará do direito à redução da coima aplicável, segundo a previsão estabelecida no nº 5, artigo 30º, em articulação com a do artigo 119º, ambos do RGIT.

E ainda:

Findo o prazo indicado sem que se observem corrigidos os termos da declaração em apreço, a AT procederá à alteração dos elementos declarados com base nos elementos conhecidos, segundo a redação do n.º 1 e n.º 4, ambos do artigo 65.º, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), apurando o imposto em falta e levantando o competente Auto de notícia, no sentido da aplicação da penalização legalmente prevista.

Junto se remete fotocópia que reproduz o teor da supracitada decisão de correção declarativa e da informação que para ela concorreu, datada de 2025.9.17.

Com os melhores cumprimentos.

A Chefe de Finanças (R.S.)



Ou seja: a AT adverte o contribuinte de que deverá submeter declaração modelo 3 de IRS substitutiva da anterior, de forma voluntária e declarando o que a AT entende serem os elementos legalmente admissíveis no caso, nomeadamente em termos de despesas e encargos que podem acrescer ao valor de aquisição do imóvel em causa para efeitos de apuramento do rendimento tributável, advertindo-o de que, caso não apresente a referida declaração, será a AT a calcular o imposto devido consoante os elementos de que dispõe, com as consequências de ser a AT a apurar o imposto em falta e levantando o competente auto de notícia.

Quer a declaração tivesse sido entregue, quer não, o procedimento culminaria sempre, como culminou, na emissão de uma liquidação, o ato final do procedimento, esse sim impugnável, nomeadamente em sede arbitral, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do RJAT.

Invoca o Requerente o disposto no RJAT acerca da modificação objectiva da instância, embora, certamente por lapso, se refira ao artigo 17.º e não ao 20.º. Conclui que *“é admitida a modificação objectiva da instância quando, na pendência do processo, seja praticado acto tributário que substitua, modifique ou dependa do acto impugnado. A liquidação ora notificada apresenta conexão directa com o acto inicialmente impugnado, pelo que a sua apreciação no âmbito do presente processo assegura a tutela jurisdicional efectiva e a economia processual.”*

Contudo, o que prevê o artigo 20.º do RJAT, é o seguinte:

*“1 - A substituição na pendência do processo dos actos objecto de pedido de decisão arbitral com fundamento em factos novos implica a modificação objectiva da instância.*

*2 - No caso a que se refere o número anterior, o dirigente máximo do serviço da administração tributária notifica o tribunal arbitral da emissão do novo acto para que o processo possa prosseguir nesses termos,*

---

*observando-se, quando aplicável, o disposto no artigo 64.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.”*

O regime previsto no RJAT, aplicável *in casu* por se tratar do regime jurídico que regula, em especial, a tramitação da arbitragem tributária que tem lugar em tribunais constituídos junto do CAAD, é bastante mais restritivo do que refere o Requerente. Com efeito, o único caso de modificação objetiva da instância nele previsto é aquele em que, com fundamento em factos novos, ocorre a *substituição* do(s) ato(s) impugnado(s).

O ponto de partida do regime é, pois, aquele que é fornecido pelo princípio da estabilidade da instância: depois da notificação da AT para responder, o objeto processual – o pedido e a causa de pedir – fica, tendencialmente, estabilizado. Essa estabilização é especialmente importante no processo de arbitragem tributária, desde logo, em virtude da especial celeridade que o caracteriza. Assim, a modificação do objeto do processo é admitida apenas a título extraordinário, em circunstâncias que, de acordo com o previsto na lei, possam constituir um desvio ao princípio processual da estabilidade da instância, segundo o qual, *“citado o réu, a instância deve manter-se a mesma quanto às pessoas, ao pedido e à causa de pedir, salvas as possibilidades de modificação consignadas na lei”*, previsto no artigo 260.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

No caso do RJAT, prevê-se apenas o caso enunciado, em que ocorre a substituição na pendência do processo dos actos objecto de pedido de decisão arbitral com fundamento em factos novos. Várias razões concorrem para esta previsão singela, entre as quais destacaríamos, por um lado, a já aludida celeridade do processo de arbitragem, que não se compadece com o alargamento dos casos de modificação da instância, e o facto de, também no âmbito do processo de arbitragem tributária e de acordo com o artigo 2.º do RJAT, as pretensões que podem ser apreciadas se referirem necessariamente a actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta ou a actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, a actos de determinação da matéria colectável e a actos de fixação de valores patrimoniais. Este leque de atos impugnáveis, que está alinhado com os atos “lesivos” que tipicamente podem ser gerados no procedimento tributário, diminui significativamente a possibilidade de modificações objetivas da instância.

No caso concreto, o ato de liquidação que o Requerente pretende, *a posteriori*, que integre a instância, não decorre de factos novos e não substitui o ato impugnado. Importante também, o Requerente deveria saber que era esse o ato a impugnar nesta sede e não um ato de fixação da matéria tributável que ainda precisava de uma declaração do próprio Requerente ou de um posterior ato de liquidação oficioso da AT para ser

---

concretizado num determinado montante de imposto a pagar, do qual teria que ser notificado para efeitos de pagamento ou impugnação – como, de resto, foi, já depois de iniciado o presente processo.

Por outro lado, mesmo que considerassemos as normas processuais subsidiariamente aplicáveis – com muitas reservas quanto à adequação da sua aplicação *in casu*, em virtude da especial configuração do processo de arbitragem tributária – também não decorreria do CPPT, do CPTA ou do CPC a possibilidade de modificação da instância nos termos pretendidos pelo Requerente, substituindo-se o ato através do qual o mesmo foi notificado das conclusões da AT acerca de um processo de averiguação, pelo próprio ato de liquidação, ainda que este seja conseqüente do primeiro. Com efeito, no contencioso tributário, é o ato final de liquidação que, por regra, atinge imediatamente a esfera jurídica do contribuinte sendo, por isso mesmo, esse ato e apenas ele, por regra, o ato contenciosamente impugnável. Assim, as ilegalidades dos atos preparatórios devem ser invocadas na impugnação do ato final. Ou seja, se o Requerente entendia que o próprio ato de conclusão da ação averiguativa materializava ilegalidades – por preterição de formalidades essenciais ou outras – deveria tê-las exposto na impugnação do ato final de liquidação. O que não pode suceder é a modificação objetiva da instância servir para transformar um processo inicialmente prematuro, dirigido contra um ato preparatório inimpugnável autonomamente e fora do âmbito da competência dos tribunais arbitrais tributários formados junto do CAAD, num processo válido contra a liquidação entretanto emitida.

Por fim, o Requerente alude, ainda, à ideia de dependência da liquidação em relação ao ato inicialmente impugnado, referindo que aquela assenta nos mesmos pressupostos deste. Contudo, verdade seja dita, quase todas as liquidações precedidas de processos de divergências ou de ações inspetivas “dependem” de atos preparatórios que formalizam fases desse mesmo procedimento. Se isso bastasse, qualquer impugnação prematura de projeto de relatório ou de outro ato intermédio do procedimento tributário poderia ser convertida, mais tarde, em impugnação da liquidação, o que esvaziaria duas regras importantes: (i) por um lado, a regra da impugnação unitária, segundo a qual se impugna, em regra, o ato final do procedimento; (ii) por outro lado, a regra específica do artigo 20.º do RJAT, que exige *substituição do ato* objeto do pedido arbitral para se admitir a modificação objetiva da instância, o que, neste caso concreto, não sucedeu de todo.

Concluindo, a modificação objetiva da instância é um mecanismo processual cuja existência se justifica pela necessidade de evitar inutilidades processuais quando a Administração, na pendência do processo, substitui ou altera o ato já impugnado. Trata-se de um instrumento de flexibilidade processual, que visa a economia de atos e fases processuais e a poupança de recursos das Partes e do Tribunal. Contudo, não é um

mecanismo ilimitado e, nomeadamente, não existe para permitir ao contribuinte antecipar a litigância contra um ato preparatório e, quando finalmente surge o ato impugnável, redesenhar o objeto da instância.

Tudo visto e ponderado, entende este Tribunal que a pretensão de modificação objetiva da instância não deve ser admitida. O artigo 20.º do RJAT prevê a modificação objetiva apenas quando, na pendência do processo, os atos objeto do pedido arbitral sejam substituídos com fundamento em factos novos. Não é isso que ocorre quando, após a impugnação de uma decisão de manutenção das conclusões de um processo de divergências, vem a ser emitida a liquidação consequente. A liquidação não substitui o ato inicialmente impugnado; constitui antes o ato tributário final que, segundo o princípio da impugnação unitária, deveria ter sido aguardado e autonomamente impugnado. A conexão factual ou procedimental entre aquele ato preparatório e a liquidação não basta para converter um processo inicialmente dirigido contra o primeiro num processo de impugnação da liquidação. A admitir-se tal solução, a modificação objetiva passaria a funcionar como mecanismo geral de sanção da prematuridade do pedido, resultado que não encontra apoio no RJAT, nem na restante legislação processual aplicável ao processo tributário.

Assim sendo, e nos termos conjugados do artigo 54.º do CPPT, do artigo 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea i), do CPTA, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e c), do RJAT, bem como dos artigos 278.º, n.º 1, alínea e), 576.º, n.ºs 1 e 2 e 608.º, n.º 2, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, entende este Tribunal julgar procedente a exceção dilatória de inimpugnabilidade autónoma do ato objeto do pedido arbitral e, consequentemente, absolver a Requerida da instância, ficando prejudicado o conhecimento das demais exceções, bem como do mérito da causa.

## **8. Decisão**

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente a exceção dilatória de inimpugnabilidade autónoma do ato objeto do pedido arbitral;
- b) Em consequência, absolver a Requerida da instância;
- c) Julgar prejudicado o conhecimento das demais exceções invocadas, bem como do mérito da causa;
- d) Condenar o Requerente no pagamento das custas do processo.

## **9. Valor do processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€ 22.028,86** indicado pelo Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

### **10. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, 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, a cargo do Requerente.

Notifique-se

Lisboa, 18.06.2026

A Árbitra

(Raquel Franco)