TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
00554/14.7BEBRG	7 de dezembro de 2021	Ana Patrocínio

DESCRITORES

Caducidade do direito de acção, contagem do prazo em meses, notificação de um cônjuge, > Recurso hierárquico, irs

---

SUMÁRIO

I - O prazo fixado para a dedução da acção, porque aparece como extintivo do respectivo direito (subjectivo) potestativo de pedir judicialmente o reconhecimento de um certo direito, é um prazo de caducidade.

~

II - É, pois, um pressuposto processual negativo, em rigor, uma excepção peremptória que, nos termos dos artigos 576.º, n.º 3 e 579.º do CPC, consistindo na ocorrência de factos que impedem o efeito jurídico dos factos articulados pelo autor, assim sobrevindo o não conhecimento do mérito da causa, importa a absolvição oficiosa do pedido.

III - Nos termos do disposto no artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, a impugnação judicial será apresentada no prazo de três meses contados a partir da notificação do acto de indeferimento do recurso hierárquico que visou liquidação.

IV - Esse prazo de três meses fixado na alínea e) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, conta-se desde o dia da respectiva notificação, e expira, por força do estabelecido na alínea c) do artigo 279.º do Código Civil, no dia correspondente do terceiro mês seguinte.

V - A regra de cálculo do prazo fixado em semanas, meses ou anos, estabelecido na alínea c) do artigo 279.º do Código Civil, tem ínsita a que se estabelece na alínea b) do mesmo preceito, não havendo, por isso, que fazer preceder o seu funcionamento da prévia aplicação desta alínea b).

VI - Antes da alteração do Código do IRS operada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31/12 – em que vigorava o regime imperativo da tributação conjunta ou cumulada do agregado familiar para cônjuges não separados

judicialmente de pessoas e bens – o imposto incidia necessariamente sobre o conjunto dos rendimentos das pessoas que constituíssem o agregado familiar (regra de incidência objectiva), considerando-se como sujeitos passivos ambos os cônjuges (regra de incidência subjectiva), os quais não podiam ser considerados sujeitos passivos autónomos (artigo 13.º, n.º 6 do CIRS).

VII - No caso de a notificação de liquidação de IRS se ter efectivamente concretizado na morada fiscal e residência de um dos cônjuges, tem de considerar-se notificado, do mesmo acto, e nos mesmos termos, o outro cônjuge.

VIII – Por maioria de razão e porque o acto administrativo de indeferimento do recurso hierárquico (que visou liquidação de IRS) constitui o objecto imediato da impugnação judicial, sendo, contudo, o acto de liquidação – seu objecto mediato - que verdadeiramente se controverte na impugnação, a notificação desse acto de indeferimento do recurso hierárquico concretizado na morada fiscal e residência de um dos cônjuges tem de considerar-se eficaz ao ser remetida, ainda que em nome apenas de um dos cônjuges, para o domicílio/residência habitual de ambos.*
* Sumário elaborado pela relatora.

TEXTO INTEGRAL

Acordam, em conferência, os juízes que constituem a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:

I. Relatório

J., contribuinte fiscal n.º (...), e **G.,** contribuinte fiscal n.º (...), com domicílio na Rua (...), interpuseram recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, proferida em 19/08/2021, que julgou precludido o seu direito de impugnar a decisão de indeferimento que recaiu sobre o recurso hierárquico apresentado contra o despacho de indeferimento proferido no âmbito da reclamação graciosa deduzida contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e respectivos juros compensatórios, relativa ao ano de 2009, no montante global de €12.328,56, absolvendo a Fazenda Pública do pedido.

Os Recorrentes terminaram as suas alegações de recurso formulando as conclusões que se reproduzem de seguida:
“1.ª - A matéria alegada pelos recorrentes foi dada por assente, isto é, que receberam o dinheiro que declararam na escritura de compra e venda e que só fizeram a declaração de substituição por causa de poderem perder os benefícios fiscais.

2.ª - Os factos dados por provados, o ponto 1 onde, em síntese se dá como provado que o preço declarado na escritura de compra e venda – documento celebrado por escritura pública cujos factos que atesta só podem ser atacados pela falsidade, artigo 372.º do Cód. Civil, que se mostra violado na decisão em crise – e que o mesmo foi alterado por força da avaliação do IMI feita na sequência da compra e venda, o ponto 2 onde se dá como assente que após a compra e venda o prédio vendido foi avaliado por motivo de transmissão na vigência do IMI, e foi fixado o valor patrimonial tributário de € 371.900,00 do prédio vendido. O prédio foi vendido por um preço inferior ao que resultou do valor da avaliação que lhe foi feita na sequência da transmissão ocorrida na vigência do IMI.

Só após a avaliação do prédio e o seu resultado e a seleção da declaração de rendimentos relativa ao ano de 2009 é que aos impugnantes foi avisado que se "decorrido o prazo mencionado sem a regularização da situação detetada o procedimento prosseguiria para correção dos valores declarados "o que determinaria a perda dos benefícios decorrentes do reinvestimento, ao mesmo tempo que iria determinar que por força do resultado da avaliação – e não do valor da venda – a correção dos valores declarados, ponto 4 e 5 dos factos provados.

3.ª - Por isso em 15 de setembro os impugnantes procederam à entrega da declaração de substituição. Mas isto, teve como origem a possibilidade de correção oficiosa dos valores ao mesmo tempo que determinaria a perda do benefício do reinvestimento.

4.ª - A relação causa efeito tem de ser percebida e não pode passar despercebida ao julgador.

5.ª - A sentença não identificou os factos objeto do litígio, ao mesmo tempo que a matéria dada como assente não corresponde só a matéria de facto, vd. por todos, o Ac do STJ em que foi Relator Fonseca Ramos, processo n.º 1.316/14.4TBVNG-AP1.S2, 6.ª Secção, de 26-02-2019, onde se decidiu que "A formulação da sentença recorrida...reportada ao dever de fundamentação constante do artigo 704.º do Cód. Proc. Civil, foram considerados como factos não provados: todos os demais alegados que contrariam ou excedam os acima expostos" ... "é complexa, obscura, não permitindo a imediata e exigível compreensão e apreensão dos factos que a sentença considerou não provados, pois implica uma indagação analítica e especiosa sobre quais são os factos não provados com referência à formulação "todos os demais alegados que contrariem os acima expostos".

6.ª - Ninguém no seu perfeito juízo declararia que recebeu algo que o faria pagar muito mais imposto do que o que teria de pagar até porque já tinha declarado somente o devido.

7.ª - A decisão proferida julgou procedente, erradamente, a exceção de caducidade deduzida pela Fazenda Nacional. Se não vejamos.

Nos termos do disposto no artigo 102.º do CPPT, violado na decisão recorrida, o prazo de impugnação judicial é de três meses.

8.ª - O prazo para impugnar, conta-se nos termos do disposto no artigo 279.º do Código Civil, norma aplicável por força do disposto no artigo 20.º n.º 1 do CPPT, artigos violados na decisão recorrida, de forma contínua, sem suspensões,

9.ª - Conforme a melhor jurisprudência, citada na decisão recorrida pela Mma. Juiz, mas da qual extrai um resultado errado, a verdade é que o prazo de caducidade contado nos termos do disposto no artigo 279.º b) do Cód. Civil, violado na decisão recorrida, na contagem de qualquer prazo não se conta o dia em que

ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr.

10.ª - A contagem do prazo inicia-se no dia seguinte a poder ser exercido. Tendo sido omitida uma notificação a um dos impugnantes e a notificação foi levada ao conhecimento dos recorrentes no dia 03-03-2015. A contagem do prazo para impugnar inicia-se no dia seguinte à receção da missiva, ou seja, no dia 04-03-2015, sendo que, por consequência, o termo do prazo para impugnar termina às 24 horas do dia 4 de Junho de 2015.

E é este, precisamente o raciocínio da Mma. Juiz, na decisão recorrida, só que conta o início do prazo na véspera do prazo se iniciar, no dia 3-03-2015 em vez do dia em que se inicia que é 4-03-2015, ou seja no dia seguinte e, por isso, na decisão recorrida o prazo finda um dia antes de expirar.

11.ª - A impugnação foi expedida no dia 4-06-2015, pelo que foi enviada em prazo para o Tribunal, não operando a exceção da caducidade, devendo por isso ser alterada a decisão proferida no que à exceção de caducidade tange, devendo a mesma ser julgada improcedente.

12.ª - Sem prescindir, a verdade é que A reclamação graciosa que foi interposta pelos AA., foi feita pelos dois AA., vd. doc. 7 junto aos autos com o requerimento de 29-06-2015, ref.ª 004623242, tendo este processo começado como impugnação e foi convolado em acção administrativa especial, sendo reclamantes graciosamente ambos os AA..

13.ª - Não obstante, a decisão da reclamação foi feita pelos dois reclamantes, pelo que, a decisão dessa reclamação, tinha de ser notificada a ambos os AA. reclamantes e essa decisão foi notificada somente ao reclamante marido que dela interpôs recurso hierárquico.

14.ª - A decisão desse recurso hierárquico, foi notificada por carta somente para o A. varão sendo que quem recebeu a carta foi a sua mulher.

15.ª - A recorrente apesar de dever e ter de ser notificada, nunca foi notificada da decisão do processo da reclamação e do recurso hierárquico. Não foi dirigida à A. mulher qualquer missiva nesse sentido, pelo que, por falta de notificação a si dirigida o processo, quando foi interposto, foi-o em prazo, o que deve ser declarado para os devidos efeitos legais. E a notificação que foi dirigida não traz sequer o seu nome não se podendo falar, pois de uma notificação conjunta a uma notificação que é só dirigida a uma das duas pessoas que apresentaram conjuntamente, declaração de IRS.

16.ª - A recorrente tinha de receber a decisão do processo de reclamação e de recurso hierárquico, pois a decisão do recurso hierárquico, afetá-la-ia a ela também.

17.ª - A carta recebida só foi aberta pelo A. varão uns dias depois da data constante do aviso de receção, o que aconteceu porque a A. mulher não abre a correspondência do marido, nem o contrário sucede com a correspondência da mulher. Mas falta a notificação da A. mulher.

E essa tinha de ser feita por a atingir também, nem que a decisão fosse comunicada a ambos.

18.ª - Sendo a declaração conjunta a decisão tinha de ser comunicada a ambos, tal como a impugnação tem de ser feita em litisconsórcio necessário.

Pelo exposto e pelo muito que V.as Ex.as doutamente suprirão, deve ser dado provimento ao recurso, julgando-se o mesmo procedente por provado como é de inteira JUSTIÇA!”

****

Não houve contra-alegações.

****

O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de dever ser concedido provimento ao recurso, por não se verificar a excepção de caducidade do direito de acção.

****

Com dispensa dos vistos legais, tendo-se obtido a concordância dos Meritíssimos Juízes-adjuntos, nos termos do artigo 657.º, n.º 4 do CPC; submete-se o processo à Conferência para julgamento.

****

II - DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO – QUESTÕES A APRECIAR

Cumpre apreciar e decidir as questões colocadas pelos Recorrentes, estando o objecto do recurso delimitado pelas conclusões das respectivas alegações, sendo que importa decidir se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao julgar verificada a excepção de caducidade do direito de acção.

III. Fundamentação

1. **Matéria de facto**

Da sentença prolatada em primeira instância, consta decisão da matéria de facto com o seguinte teor:
"Dos elementos constantes dos autos e da prova produzida, **resulta provada a seguinte factualidade**, com relevância para a apreciação da presente ação:
1) Por escritura pública de 17 de abril de 2009, os ora Impugnantes, na qualidade de primeiros outorgantes, celebraram um contrato de compra e venda, em que pelo "preço de DUZENTOS E QUARENTA E CINCO MIL EUROS" venderam a E., casado com M., no regime de comunhão de adquiridos, na qualidade de segundos outorgantes, o prédio "URBANO, sito em Ponte Galante, na Rua (…), descrito na Primeira Conservatória do Registo Predial da (...)sob o número mil setecentos e vinte e nove/(...), registado a seu favor pela apresentação trinta e dois de cinco de Fevereiro de mil novecentos e noventa e oito, inscrito na respetiva matriz urbana sob o artigo 6139, com o valor patrimonial de tributável de € 182.016,45", sobre o qual incidem "duas HIPOTECAS registadas a favor do Banco Internacional do Funchal, S.A. pelas apresentações cinquenta e três de dezassete de Maio de dois mil e apresentação vinte e quatro de doze de Outubro de dois mil e um, cujos cancelamentos se encontram assegurados" (cf. fotocópia não certificada de contrato de compra e venda junto como documento n.º 2 à petição inicial a fls. 11 a 14 do processo físico; Print do Sistema de Consulta de Atos por Outorgante da ATA junto a fls. 21 do processo administrativo tributário – doravante PAT – em apenso);
2) Em 24 de junho de 2009, em resultado de avaliação efetuada por motivo de "1.ª transmissão na vigência do IMI", foi fixado ao prédio urbano com o artigo matricial 6139, melhor identificado no ponto 1) do Probatório, o valor patrimonial tributário de € 371.900,00, dela se notificando o ora Impugnante (cf.

Print da Lista de Histórico de Prédio Urbano da ATA e projeto de decisão de reclamação graciosa juntos a fls. 24, 27 a 31, todas do PAT em apenso; facto não controvertido quanto à receção da notificação – artigo 7.º da petição inicial);

3) Por escritura de 16 de outubro de 2009, os ora Impugnantes, na qualidade de segundos outorgantes, celebraram um contrato de compra e venda, em que pelo preço de € 155.000,00, adquiriram a fração "E" do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo 4379, tendo pelo mesmo escrito celebrado um mútuo com hipoteca, através do qual lhes foi concedido o montante de € 65.000,00 (cf. Prints do Sistema de Consulta de Atos por Outorgante da ATA junto a fls. 22 e 23 do PAT em apenso);

4) Em 28 de maio de 2010, os Impugnantes procederam à entrega da declaração Modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2009, declarando, além do mais, nos quadros 4 e 5 do anexo G – "Mais valias e outros Incrementos Patrimoniais", a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e o reinvestimento do valor de realização, nos seguintes termos (cf. cópia da declaração Modelo 3 de IRS junta a fls. 29 a 38 do processo físico e ainda a fls. 12 e 13 do PAT em apenso):

[Cfr. quadros 4, 5 e 5B na sentença recorrida, que aqui se consideram reproduzidos]

5) Por ofício de 27 de agosto de 2010, intitulado "declaração de IRS/2009 – divergências", o Chefe Adjunto do Serviço de Finanças de Figueira da Foz-1, considerando que "a declaração de rendimentos relativa ao ano de 2009, com a identificação J0521/04, foi selecionada para análise por terem sido detetadas divergências nos valores declarados anexo G – Mais-valias", solicitou ao ora Impugnante a apresentação de "todos os documentos comprovativos da sua situação pessoal e familiar, bem como dos elementos quantitativos que estiveram na base do preenchimento da mesma", alertando ainda que "decorrido o prazo mencionado, sem a regularização da situação detetada, o procedimento prosseguirá para correção dos valores declarados" (cf. ofício n.º 4316 junto como documento n.º 4 à petição inicial a fls. 16 do processo físico);

6) Em 15 de setembro de 2010, os Impugnantes procederam à entrega da declaração Modelo 3 de IRS de substituição, referente ao ano de 2009, declarando, além do mais, nos quadros 4 e 5 do anexo G – "Mais valias e outros Incrementos Patrimoniais", a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e o reinvestimento do valor de realização, nos seguintes termos (cf. cópia da declaração Modelo 3 de IRS junta a fls. 41 a 49 do processo físico e ainda a fls. 14 a 17 do PAT em apenso):

[Cfr. quadros 4, 5 e 5B na sentença recorrida, que aqui se consideram reproduzidos]

7) Na sequência da entrega da declaração de rendimentos, melhor identificada no ponto precedente, foi emitida, em nome dos ora Impugnantes, a liquidação de IRS n.º **2010 5004974808**, com referência ao ano de 2009, no montante de € 93,00 (cf. Prints dos Sistemas de Consulta de Nota de Cobrança – Demonstração de Compensação e de Consulta de IRS da ATA juntos a fls. 11 e 25 do PAT em apenso);

8) Em 6 de agosto de 2013, foi emitida, em nome dos ora Impugnantes, a reliquidação de IRS n.º **2013 5005313867**, com referência ao ano de 2009, no montante sem juros de € **10.911,98**, devidamente compensada através da nota de compensação n.º 2013 2653920, emitida em 13 de agosto de 2013, no montante a pagar, voluntariamente até 23 de setembro de 2013, de **€ 12.328,56** (cf. Prints dos Sistemas de Consulta de Nota de Cobrança – Demonstração de Compensação e de Consulta de IRS da ATA juntos a fls. 11 e 25 do PAT em apenso);

9) Em 6 de setembro de 2013, os ora Impugnantes deduziram reclamação graciosa contra a liquidação de IRS, e correspondente liquidação de juros compensatórios, melhor identificadas no ponto precedente deste Probatório, peticionando "para analisarem toda esta situação e reporem a verdade", alegando, em síntese, que "vendo a «minha» habitação por 245.000,00 Eur. Já o imóvel não está em meu nome, recebo das finanças a tal avaliação de 371.900,00, Eur, julguei eu que não tinha nada a ver com isso" (cf. petição de reclamação junta a fls. 67 e 68 do processo físico e ainda a fls. 3 e 4 do PAT em apenso; vinheta de registo dos CTT aposta em cópia de envelope junta a fls. 10 do PAT em apenso);

10) Em anexo ao requerimento de reclamação graciosa melhor identificado no ponto precedente, consta, além do mais, uma relação de movimentos da conta bancária n.º 043-21558877/10, titulada pelo ora Impugnante, da qual resulta que, em 20 de abril de 2009, foi depositado, naquela conta, um cheque no montante de € 245.000,00, tendo a mesma ficado com um saldo de € 244.962,40, montante este que foi transferido, em 21 de abril de 2009, ficando a mesma com um saldo de € 0,00 e ainda que, em 28 de abril de 2009, foi transferido para a mesma conta bancária, o montante de € 83.676,84, ficando a mesma com um saldo igual a este valor (cf. print de relação de movimentos de conta bancária junto como documento n.º 3 à petição inicial a fls. 15 do processo físico e ainda junto à petição de reclamação graciosa a fls. 5 do PAT em apenso);

11) Em anexo ao requerimento de reclamação graciosa melhor identificado no ponto 9) deste probatório, consta, ainda, um requerimento apresentado, em 11 de maio de 2009, pelo banco Banif – Banco internacional do Funchal, S.A., no processo de execução comum n.º 3252/08.4TBFIG, que correu termos no 3.º Juízo do Tribunal Judicial da Figueira da Foz, instaurado contra os ora Impugnantes, em que aquela entidade bancária, na qualidade de exequente, informou os autos "de que foi liquidada a quantia em dívida, pelo que requer a extinção da instância (…)" (cf. requerimento junto à petição de reclamação graciosa a fls. 6 a 9 do PAT em apenso);

12) Em 1 de outubro de 2013, a Chefe de Finanças de Figueira da Foz-1 proferiu projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa melhor identificada no ponto 9) deste Probatório, e autuada sobre o n.º 0744201304000935, concordando com os fundamentos vertidos na informação, da mesma data, daquele Serviço, da qual se destaca o seguinte (cf. projeto de decisão junto fls. 59 a 61 do processo físico e ainda a fls. 27 a 31 do PAT em apenso):

"(…) OS FACTOS

1 - Dos elementos coligidos para os autos constata-se que o reclamante declarou em 28-05-2010 no anexo G da mod. 3 de IRS/2009, lote J0521-04, a alienação do prédio urbano com o art.º 6139, da freguesia de (...), pelo valor de €245 000,00, tendo declarado ter reinvestido no mesmo ano o valor de €82 256,60, e o valor em dívida à data da alienação de € 162 743,40.

2 - Em 24-06-2009 foi efetuada a avaliação do prédio em virtude de se tratar da 1 a transmissão na vigência do IMI, tendo sido notificado do respetivo valor de avaliação de € 371 900,00 o alienante com o NIF (…), G., (titular do prédio na matriz e que nesta mod. 3 figura como sujeito passivo B) pelo registo postal n° RY123886966PT, que foi recebido em 17-07-2009, para os devidos efeitos de mais-valias em sede de IRS.

3 - Para efeitos de IMT foi também notificado o comprador.

4 - Em 15-09-2010 veio o reclamante substituir a mod. 3 do ano de 2009, no qual indicou no anexo G o valor de realização de €371 900,00, o valor que pretende reinvestir de €209 156,60 e o valor reinvestido no ano da alienação de €90 000,00, (no imóvel com o artigo 4379-E da freguesia de S. Julião), mantendo o valor em dívida à data da alienação de € 162 743,40.

ANÁLISE DO PEDIDO

Da avaliação

5 - Consultada a mod. 11 verifica-se que:

a) Em 17-04-2009 o reclamante efetuou escritura de venda do prédio com o artigo 6139 da freguesia de (...) pelo preço de €245 000,00.

b) Em 16-10-2009 o reclamante efetuou escritura de compra do prédio com o artigo 4379-E da freguesia de (...) pelo preço de €155 000,00, e na mesma data fez um mutuo com hipoteca pela quantia de €65 000,00.

6 - por se tratar da 1 a transmissão do artigo 6139 na vigência do IMI, procedeu-se à respetiva avaliação, conforme dispõe o art.º 15° n° 1 do Dec.-Lei 287/2003 de 12 de novembro, que procede à Reforma da Tributação do Património, com a redação ao tempo dos factos, e por esse facto não foi incluído na avaliação geral que decorreu até fins de 2012.

7 - Desta avaliação foi o reclamante notificado em 17-07-2009 pela notificação acima indicada em 2., para, querendo, requerer segunda avaliação no prazo de 30 dias, caso não concordasse com o resultado da mesma, de acordo com o disposto no art.º 76 n.º 8 do CIMI.

8 - Não o tendo feito, nem o sujeito passivo comprador, o mesmo valor patrimonial tributário passou a definitivo para produção de efeitos na matriz em 03-09-2009.

Da tributação em sede de IRS

Do valor de realização

9 - Dispõe a al f) do n° 1 do art.º 44° do CIRS que para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, se considera como valor de realização o valor da contraprestação, e nos casos em que se trata de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de IMT.

10 — Ora, no caso em apreço, temos como valor de contraprestação o preço de €245 000,00, e para efeitos de liquidação de IMT serviu de base o VPT resultante da avaliação de €371 900,00, por força do disposto no art.º 31° n° 2 do CIMT.

11- Assim, deve ser considerado como valor de realização o valor de €371 900,00, que de resto, o reclamante já indicou no anexo G da sua mod. 3 entregue em 15-09-2010, com o lote J0598-50.

Do reinvestimento

12 - São excluídos de tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo, se, no prazo de 36 meses contados da data de realização, o valor da realização (no caso em apreço de €371 900,00), deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel (no caso, de €162 743,40), for reinvestido na aquisição de outro imóvel, exclusivamente com o mesmo destino.

13 - Porém, a consideração do reinvestimento, em sede de IRS, não se basta pelo cumprimento do prazo

previsto no normativo antes citado, é ainda necessário que o reinvestimento tenha sido efetuado com capital próprio, ou seja, sem recurso ao crédito bancário ou, no caso de reinvestimento parcial o valor de realização respeitará apenas à parte proporcional dos ganhos correspondentes ao valor reinvestido.

14 - É esta a doutrina da Administração Tributária transmitida, designadamente pelo § 3.º da informação vinculativa n.º 5310/2008 1, com despacho concordante do substituto legal do Sr. Diretor-geral dos Impostos, de 2009-04-27, sufragado, de resto, pelo Acórdão do STA, Proc.° n.º 1788/02, de 2003.03-12, que fez jurisprudência firme e aceite.

15 - Para esse efeito, o reclamante indicou no anexo G no quadro 5, campo 509, da mod.3 do ano de 2009, o valor de €90 000,00, respeitante a reinvestimento efetuado no ano da alienação no art.º 4379-E de S. Julião (valor de aquisição de €155 000,00 deduzido do valor do mutuo com hipoteca de €65 000,00) e na mod. 3 do ano de 2010 indicou o valor de €142,32 de reinvestimento efetuado no primeiro ano seguinte à alienação.

16 - Deste modo, verifica-se que houve reinvestimento de €90 142,32 efetivamente realizado no prazo previsto na alínea a) do n° 5 do art.º 10° do CIRS, ou seja, dentro dos 36 meses posteriores à realização.

17 - Pese embora o facto do efetivo reinvestimento na quantia de €90 142,32, tendo o reclamante manifestado a intenção de reinvestir a quantia de €209 156,00, (diferença entre o valor de realização e o valor em dívida do empréstimo à data da alienação) verifica-se tratar-se de um reinvestimento parcial.

Da reliquidação

18 - A mod. 3 com o lote J0598-50 não produziu liquidação de imediato porquanto, constando no anexo G, no quadro 5, campo 506, a indicação de que pretende reinvestir o valor de €209 156,60, de conformidade com a al c) do n° 5 do art.º 10° do CIRS, a mesma ficou a aguardar o decorrer dos 36 meses que a lei faculta ao contribuinte para efetivar esse mesmo reinvestimento, de acordo com o disposto no n° 5 al a) do mesmo art.º 10°, e só findo esse prazo foi feita a reliquidação de IRS do ano de 2009, aqui reclamada.

19 - Assim, temos a concluir que a liquidação está de conformidade com os pressupostos legais.

Breve consideração à margem Vem o reclamante expressamente referir “dei a password a um funcionário para ele fazer as alterações como fosse eu, não imaginando o que ele me estava a prejudicar...".

De facto, é norma deste serviço de finanças prestar toda a colaboração e correto esclarecimento ao público em geral, e em particular aos contribuintes que apresentam declarações com algum grau de complexidade, designadamente, declarações de IRS com anexo G, como é o caso vertente.

Mas dentro do princípio da colaboração que norteia a atuação da AT (Art.º 59° da LGT e 7 o do CPA) está ínsito o princípio da boa-fé (Art.º 55° da LGT) que impede qualquer funcionário de praticar atos lesivos dos interesses e garantias dos contribuintes.

Por isso, averiguadas que foram as alegações produzidas pelo reclamante, verificou-se que a declaração mod. 3 em referência foi corretamente preenchida, com todos os elementos válidos e valores devidamente discriminados em conformidade com a legislação aplicável ao caso e harmonia com a factualidade tributária apurada.

Desta forma reputamos de caluniosas as declarações do reclamante neste segmento da reclamação, porquanto se o funcionário preencheu a declaração fê-lo no cumprimento do dever de colaboração e procedeu em conformidade, porque a declaração está corretamente preenchida nos exatos termos

preceituados no Código do IRS.

Conclusão

Pelo que ficou exposto, e a terminar, havemos de concluir e de propor pela improcedência da reclamação, a liquidação reclamada é legal devendo manter-se. (…)".

13) Por ofício de 1 de outubro de 2013, do Chefe de Finanças de Figueira da Foz-1, foi o Impugnante notificado para exercer o seu direito de audição prévia, sobre o projeto de decisão melhor descrito no ponto precedente, tendo o mesmo sido rececionado em 4 de outubro de 2013 (cf. ofício n.º 5355 junto a fls. 58 do processo físico e ainda a fls. 32 do PAT em apenso; cópia de aviso de receção junto a fls. 33 do PAT em apenso);

14) Por despacho de 24 de outubro de 2013, da Chefe de Finanças de Figueira da Foz-1, exarado em informação daquele Serviço com a qual concordou, foi tornado definitivo o projeto de decisão melhor identificado no ponto 12) deste Probatório e indeferida a reclamação apresentada, destacando-se ainda do teor de tal informação o seguinte (cf. despacho e informação juntos a fls. 66 do processo físico e ainda a fls. 34 do PAT em apenso):

"(…) Cumpre informar de que, apesar de notificado nos termos e para os efeitos do n° 5 do art.º 60° da LGT, a fim de exercer o direito de audição consignado na alínea b) do n° 1 daquele mesmo artigo, o reclamante não se pronunciou sobre o projeto de decisão, no prazo para o efeito concedido (15 dias), pelo que, não tendo sido coligidos novos elementos ou argumentos ao processo, a nosso ver, se afigura ser de tornar definitivo o referido despacho, com os fundamentos constantes do mesmo. (…)"

15) No mesmo dia, foi emitido ofício dirigido ao ora Impugnante tendente à notificação do despacho de indeferimento aludido no ponto anterior (cf. ofício n.º 5974 junto a fls. 65 do processo físico e a fls. 35 do PAT em apenso);

16) Por requerimento rececionado em 22 de novembro de 2013, no Serviço de Finanças de Figueira da Foz-1, apresentou o ora Impugnante marido recurso hierárquico da decisão de indeferimento, melhor identificada no ponto 14) deste Probatório, que recaiu sobre a reclamação graciosa por si apresentada, peticionando a sua anulação por a mesma padecer vício de violação de lei, "ao considerar o resultado da avaliação e, consequentemente, a manutenção da liquidação adicional de IRS", em clara violação do princípio constitucional da tributação do rendimento real (cf. requerimento de recurso hierárquico juntos a fls. 52 a 57 e 69 a 74 do processo físico e ainda a fls. 37 a 39 do PAT em apenso);

17) Em 24 de novembro de 2013, foi emitido ofício tendente à citação do ora Impugnante no processo de execução fiscal n.º 0744201301046888, instaurado, pelo Serviço de Finanças de Figueira da Foz-1, para cobrança coerciva da reliquidação de IRS atinente ao ano de 2009, melhor identificada no ponto 8) deste Probatório (cf. ofício de citação junto à petição inicial como documento n.º 6 a fls. 18 do processo físico);

18) Por despacho de 19 de dezembro de 2014, da Diretora de Serviços do IRS, exarado na informação n.º 4146/14 de 15 de dezembro de 2014, foi indeferido o recurso hierárquico apresentado pelo Impugnante, e melhor identificado no ponto 16) deste Probatório, destacando-se do teor dos fundamentos invocados em tal informação o seguinte (cf. despacho e informação juntos a fls. 62 a 64 do processo físico e ainda a fls. 78 a 82 do PAT em apenso):

"(…) IV - ENQUADRAMENTO JURÍDICO

- Requisitos Procedimentais -

- O requerente tem legitimidade, como claramente decorre do disposto no artigo 65° da LGT e artigo 9 o do CPPT, enquanto sujeito passivo da relação jurídico - tributária; ~

- O recurso foi tempestivamente interposto, tendo em conta a data de interposição do recurso hierárquico, em 22-11-2013, e a data de notificação do despacho de indeferimento do pedido de reclamação graciosa n° Q744201 304000935, de 27-10-2013, - e o prazo estipulado no n° 2 do artigo 66° do CPPT (30 dias, a contar da notificação do ato, contados nos termos do artigo 279° do CC, por via do disposto no art.º 20° n° 1 do CPPT);

- Face à natureza meramente facultativa do recurso interposto, e por se desconhecer se da controvertidas liquidação já foi deduzida impugnação judicial com o mesmo objeto (em caso de indeferimento de reclamação graciosa, a lei estabelece um prazo de impugnação de 15 dias após a notificação do ato) sendo frequente a verificação de situações de utilização cumulativa desses dois meios processuais de defesa, não se deixará de mencionar que, a verificar-se essa acima mencionada cumulação de pedidos, a consequência será a prevista no n° 2 do artigo 76° do CPPT - irrecorribilidade contenciosa da decisão que vier a ser proferida no processo de recurso hierárquico - bem como a prevista no n° 5 do artigo 111° do CPPT, que se traduz na princípio da apreciação judicial, com apensação obrigatória do recurso hierárquico ao processo de impugnação judicial.

- A questão a decidir no presente processo é apenas a de saber se o valor de realização para efeitos de mais v alias e m sede de IRS deve ser o valor patrimonial tributário resultante da avaliação em sede de IMI, quando superior ao valor declarado como preço de transmissão do prédio urbano, que o recorrente veio a declarar em declaração modelo 3 de substituição.

A este respeito cumpre explicitar o seguinte.

a) Estabelece o n° 1 do artigo 10.º do CIRS, que os ganhos são considerados mais valias quando não sejam considerados rendimentos empresariais e profissionais e resultem «de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis» (al. a) 1ª parte).

No que se refere à valoração das mais-valias, a sua determinação encontra-se estabelecida no n° 4 do artigo 10° do CIRS, sendo o ganho sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso (al. a) do n° 4 do mesmo artigo 10°), regra que se desenvolve no capítulo da determinação da matéria coletável.

b) No que se refere ao valor de realização se por um lado a sua determinação se faz por reporte " ao valor da respetiva contraprestação " (cf. alínea f) do n° 1 do artigo 44° do CIRS), estipula-se no n° 2 do mesmo artigo 44° do CIRS que " ...tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de sisa (atualmente IMT) ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse o facto de o valor dos imóveis vendidos constar de escritura pública não impede a AF de, para efeitos fiscais, considerar que foram praticados outros valores, como cristalinamente decorre do n° 2 do artigo 44° do CIRS.

É que a força probatória plena do documento autêntico circunscreve-se ao âmbito dos factos que se referem como praticados pela autoridade ou oficial público respetivo ou dos que neles são atestados com base nas perceções da entidade documentadora (cf. n.º 1 do artigo 371° do CC) deles não constando o

preço convencionado.

c) Os recorrentes assacam ao regime legal em análise o vício de violação do princípio constitucional de tributação de acordo com o rendimento real revelado pela capacidade contributiva dos recorrentes.

Contudo, não se renunciará à invocação que a liquidação ora impugnada foi efetuada não com base em elementos diretamente recolhidos pela AT e nela utilizados, mas sim por força do ora recorrido ter entregue a respetiva declaração modelo n.°3, de substituição, pelo que essa liquidação não poderia deixar de contemplar esses elementos declarados, designadamente, o valor indicado como sendo o de realização dessa transmissão onerosa.

d) Sobre a matéria foi expendida a orientação -a cuja obediência se encontra vinculada a DSIRS - constante do Parecer do CEF, de 21-05-2008, elaborado pela Sra. Diretora do CEF, M., de que se respiga a sua síntese conclusiva:

«- Tendo como pano de fundo a natureza específica do regime de tributação das mais valias no quadro da categoria G, salvo melhor opinião, não me parece que o n.º 2 do artigo 44.º do CIRS possa ser interpretado no sentido de que se limita a estabelecer uma presunção sobre o valor de realização dos imóveis, admitindo-se em conformidade com o artigo 73° da LGT, a produção de prova em contrário.

- Em termos de jure constituendo, em caso de ser proposta uma alteração legislativa ao artigo 44° no sentido de admitir que o contribuinte possa afastar o valor patrimonial tributário, para não se introduzir uma desarmonia com as regras de quantificação das mais valias imobiliárias, deveria igualmente atender-se aos seus reflexos no n° 1 do artigo 46° e, além disso, clarificar o procedimento aplicável para ilidir a presunção».

E embora se discorde desta orientação, não poderá a mesma deixar de ser acatada, pelo que, com a fundamentação ora proposta, se propõe o indeferimento do presente recurso hierárquico, devendo ser dispensada a audição do recorrente por o mesmo já ter sido anteriormente ouvido em sede de reclamação graciosa e por não virem invocados factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado, conforme se prevê no n° 3 do artigo 60° da LGT (cf. também Ponto II, 3. alínea c) da Circular 13/99, de 8 de Julho). (…)".

19) Em 5 de fevereiro de 2015, o Chefe da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Coimbra emitiu ofício dirigido ao ora Impugnante, tendente à notificação do despacho aludido no ponto anterior, de cujo teor se destaca (cf. ofício n.º 1034 junto a fls. 83 do PAT em apenso):

"(…) Fica por este meio notificado(a) que, por despacho de 2014-12-19, foi INDEFERIDO o recurso hierárquico em epigrafe com os fundamentos constantes das fotocopias autenticadas anexas e que fazem parte da presente notificação, que se considera feita no dia em que for assinado o aviso de receção.

Nos termos das alíneas d) e p) do n.º 1 do art.º 97.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e a) e j) do art.º 101.º da Lei Geral Tributária, a decisão proferida sobre o recurso hierárquico é passível de:

1. Impugnação judicial, quando comporte a apreciação da legalidade dos atos de liquidação, ao abrigo do disposto na subalínea i) da alínea a) do n.º 1 do artigo 49.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, (…), a interpor no prazo de três meses a contar da presente notificação, de harmonia com o

disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT; (…)

2. Ação Administrativa Especial, quando estiver em causa ato que não comporte a apreciação da legalidade da liquidação, no prazo de três meses a contar da mesma data, de harmonia com o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 58.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos (…). (…)".

20) O ofício melhor identificado no ponto precedente foi devolvido ao remetente com a indicação "objeto não reclamado", tendo sido emitido novo ofício, em 27 de fevereiro de 2015, remetido, por correio registado com aviso de receção, em 2 de março de 2015, o qual, por sua vez, foi rececionado, pela Impugnante, em 3 de março de 2015 (cf. cópias de talão de aceitação dos CTT e de aviso de receção e carimbo dos CTT com motivo de devolução aposto em cópia de envelope juntos a fls. 83 a 87 do PAT em apenso; ofício n.º 1748, cópia de talão de aceitação dos CTT e de aviso de receção juntos a fls. 88 a 90 do PAT em apenso);

21) Em 4 de junho de 2015, foi remetida, por correio registado, a este Tribunal, a petição inicial que deu origem aos presentes autos (cf. vinheta de registo dos CTT aposta em rosto da petição inicial a fls. 3 do processo físico e petição inicial junta a fls. 3 a 9 do mesmo suporte).

*

3.2. Factos Não Provados

Não existem factos alegados a dar como **não provados** e a considerar com interesse para a decisão.

*

3.3. Motivação da Matéria de Facto

A decisão da matéria de facto efetuou-se com base no exame dos presentes autos e na análise do processo administrativo em apenso, bem como nos documentos apresentados pelos Impugnantes, os quais não foram impugnados, mediante o recorte dos factos pertinentes para o julgamento da presente causa em função da sua relevância jurídica e atentando às várias soluções plausíveis de direito.

Na referida construção da matéria de facto não se descurou que, nos presentes autos, houve lugar à prestação de declarações de Parte pelo Impugnante marido e à produção de prova testemunhal. Contudo, prendendo-se a questão em discussão nos presentes autos com a determinação do valor de realização a considerar no apuramento da mais-valia realizada na transmissão, no ano de 2009, de um imóvel propriedade dos Impugnantes, considerando que, àquela data, resultava do disposto no n.º 2 do artigo 44.º do Código do IRS a prevalência do valor patrimonial do prédio transmitido sobre o valor declarado na escritura pública de compra e venda, mas entendendo-se que este normativo legal consagrava uma presunção ilidível, assistia aos Impugnantes a possibilidade de demonstrar que o valor pelo qual transmitiram o imóvel em análise era efetivamente inferior ao respetivo valor patrimonial tributário, o que, desde já se adianta, e no nosso entender, não lograram ter feito nos presentes autos.

Desde logo, quanto aos depoimentos prestados pelas 2.ª e 3.ª testemunhas arroladas pelos Impugnantes P. e J., ambos funcionários públicos, a exercer funções no Serviço de Finanças de Figueira da Foz-1, os mesmos não foram relevados por este Tribunal por nada terem acrescentado à decisão dos factos a dar como provados ou não provados, uma vez que, nos depoimentos prestados, as testemunhas foram

perentórias em afirmar não se recordarem da situação factual em análise.

Depois, conforme nos afigurou da audição da prova gravada, as declarações prestadas pelo Impugnante marido corroboraram parte da prova documental carreada para os autos, tendo o mesmo declarado ter recebido somente parte do valor declarado na escritura de venda do imóvel, uma vez que o cheque que lhe foi entregue pelos compradores foi dado a uma entidade bancária que, posteriormente, lhe transferiu o montante de € 83.000,00. No entanto, a prova efetuada, no nosso entender, não demonstra, inequivocamente, que foi o valor constante na escritura pública o valor efetivamente recebido como contrapartida pela alienação onerosa do imóvel.

Acresce que a 1.ª Testemunha arrolada pelos Impugnantes, I., irmã do Impugnante marido, se limitou a afirmar ter sido a mesma a entregar a declaração de IRS, referente ao ano de 2009, dos Impugnantes e que se limitou a preencher a mesma, no que ora releva, o seu anexo G, com base na informação constante do contrato de compra e venda do imóvel, nada mais asseverando com relevo para a presente análise."

*

2. O Direito

O objecto do presente recurso reconduz-se à decisão proferida pelo tribunal recorrido que julgou procedente a excepção de caducidade do direito de acção alegada pela Fazenda Pública, determinando a sua absolvição do pedido, o que impediu esse tribunal de conhecer as demais questões invocadas pelos Impugnantes, aqui Recorrentes.

Nas primeiras conclusões das alegações do recurso – cfr. 1.ª a 5.ª – os Recorrentes impugnam a decisão da matéria de facto, mas somente na parte que contenderia com o mérito da causa, deixando estabilizada a parte da factualidade que releva para a decisão da referida excepção – cfr. pontos 20 e 21 do probatório.

Ora, a matéria vertida a partir da conclusão 7.ª coloca-se de forma prévia nos presentes autos, considerando que a eventual confirmação do julgamento realizado em primeira instância, quanto à verificação de caducidade do direito de acção, implica abstermo-nos do conhecimento do objecto da impugnação judicial.

Com efeito, a caducidade do direito de acção consubstancia um pressuposto processual negativo, em rigor, uma excepção peremptória que, nos termos dos artigos 576.º, n.º 3 e 579.º do CPC, consistindo na ocorrência de factos que impedem o efeito jurídico dos factos articulados pelo autor, obstam a que o juiz entre na apreciação do mérito da causa, importando a absolvição oficiosa do pedido.

Mesmo que se considere que se trata de uma excepção dilatória, por assim ser qualificada especialmente no Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) [cfr. artigo 89.º, nºs 1, 2 e 4 alínea k)], tal gera que o tribunal não conheça do mérito da causa e se absolva o réu da instância, o que, em termos práticos, implica que a apreciação da questão de fundo fique prejudicada pela verificação daquela excepção.

Portanto, o tribunal "a quo" constatou somente a (in)verificação do pressuposto da tempestividade da impugnação judicial, necessário para que pudesse dedicar-se à apreciação do mérito da causa. Tendo concluído que os Recorrentes não demonstraram, como lhes competia, que a petição inicial havia sido tempestividade apresentada, o tribunal não avançou na análise das questões suscitadas na petição inicial.

Nesta conformidade, em sede de recurso, teremos que realizar o mesmo caminho, começando pelas alegações de recurso dirigidas ao julgamento da caducidade do direito de acção. Unicamente se este tribunal "a quem" acordar revogar a sentença recorrida haverá que equacionar eventual decisão em substituição quanto ao mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 665.º do CPC.

Os Recorrentes não questionam a jurisprudência em que se fundou a sentença recorrida, mas alertam que o tribunal recorrido retirou erradas ilações da mesma, subsumindo erradamente os factos concretos à forma aí indicada de contagem do prazo para deduzir impugnação judicial – cfr. conclusões 7.ª a 11.ª das alegações de recurso.

Efectivamente, os Recorrentes afirmam que a Meritíssima Juíza extrai um resultado errado, entendendo ter sido violado o disposto no artigo 279.º, alínea b) do Código Civil, dado que na contagem de qualquer prazo não se conta o dia em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr. A contagem do prazo inicia-se no dia seguinte a poder ser exercido, pelo que alegam ter sido a notificação levada ao conhecimento dos Recorrentes no dia 03/03/2015, iniciando-se, portanto, a contagem do prazo para impugnar no dia seguinte à recepção da missiva, ou seja, no dia 04/03/2015, sendo que, por consequência, o termo do prazo para impugnar terminaria às 24 horas do dia 4 de Junho de 2015, data em que apresentaram a petição de impugnação.

Vejamos, então, para melhor compreensão, o julgamento realizado pelo tribunal recorrido:

"(…) Em resultado da redação conferida ao CPPT pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2013, o prazo de impugnação judicial passou de 90 dias para três meses, prazo este que começa a correr a partir de um dos factos elencados no n.º 1 do artigo 102.º do CPPT. Contudo, se o fundamento for a nulidade, a impugnação poderá ser deduzida a todo o tempo (cf. n.º 3 do mesmo artigo).

Tal prazo para impugnar judicialmente os atos de liquidação conta-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil, conforme prescreve o n.º 1 do artigo 20.º do CPPT, ou seja, de forma contínua, sem suspensões, designadamente, nos períodos de férias judiciais, apenas acontecendo que se o prazo terminar durante esse período, o seu termo se transfere para o primeiro dia útil após as férias (cf. alínea e) do aludido artigo 279.º do Código Civil).

Na contagem deste prazo de impugnação fixado, desde a aludida alteração legal, em meses também não se inclui o dia em que ocorreu o evento, apontado na alínea b) do artigo 279.º do Código Civil, pois, como explica o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 25 de outubro de 2017, "embora o prazo fixado em meses corresponda sensivelmente a 90 dias, a diferença entre os prazos reside na sua forma de contagem. De acordo com o disposto no n°1 do artigo 20° do CPPT, à contagem dos prazos de impugnação contenciosa aplica-se o disposto no artigo 279° do Código Civil, o qual por sua vez estipula que o prazo fixado em meses, a contar de certa data, termina às 24 horas do dia que corresponda, dentro do último mês, a essa data. Já no prazo fixado em dias os mesmos são contados de forma contínua. Ora, estando em causa um prazo fixado em meses, a regra de cálculo do prazo fixado em semanas, meses ou anos, estabelecido na alínea c) do art.º 279 do C. Civil, tem ínsita a que se estabelece na alínea b) do mesmo preceito, não havendo, por isso, que fazer preceder o seu funcionamento da prévia aplicação desta alínea b). De facto, como se sublinhou no Acórdão do Pleno da SCA de 05.05.2006, proferido no recurso 46/04,

reiterando jurisprudência constante deste Supremo Tribunal Administrativo, citada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, «tratando-se de um prazo de dias ou de horas, entendeu o legislador (cf. a referida alínea b) do artigo 279.º citado), para esse efeito, não dever contar-se o dia ou a hora em que ocorre o evento que marca o início do prazo, beneficiando assim (necessariamente) o interessado com a fração restante da unidade de tempo em que se verificou o mencionado evento. De forma diferente se passam as coisas no caso previsto na alínea c) do mesmo artigo, dos prazos fixados em semanas, meses ou anos em que a fixação do termo do prazo no fim do dia que corresponda, dentro da última semana, mês ou ano, a essa data, assegura já por si ao interessado, com o aludido benefício, a disponibilidade do prazo por inteiro, pois a consideração de dois dias – o primeiro e o último – com a mesma ordem na semana ou mês oferece, sem mais, a segurança que se pretende alcançar quanto aos outros prazos através da aplicação da norma da alínea b). Cumular a aplicação, no mesmo caso, destas duas regras que tem campos de aplicação distintos e que se orientam pela ideia básica atrás referida, significaria aumentar em um dia os prazos fixados em semanas, meses ou anos, resultado para o qual não se encontra qualquer justificação material e quebraria ostensivamente a coerência do sistema gizado pelo legislador.»" (cf. Acórdão proferido com referência ao processo n.º 01140/16, disponível em www.dgsi.pt).

Ora, no caso em apreço, tendo em conta a causa de pedir invocada, os Impugnantes imputam às decisões e aos atos tributários aqui em crise o vício de violação de lei, por errónea qualificação e quantificação da matéria tributável, o qual é suscetível apenas de gerar a anulação do ato tributário impugnado.

Deste modo, inexistindo qualquer fundamento de nulidade, os ora Impugnantes teriam de ter apresentado a petição inicial que deu origem aos presentes autos no prazo de três meses, contados da "notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código" (cf. artigo 102.º n.º 1 alínea e) do CPPT), ou seja, e contando os três meses a partir de 3 de março de 2015 **(cf. ponto 20 do Probatório)**, data em que os ora Impugnantes foram notificados (face à assinatura do aviso de receção pela Impugnante mulher) da decisão que recaiu sobre o recurso hierárquico apresentado, o termo do prazo para impugnar ocorreu às 24 horas do dia 3 de junho de 2015.

Do exposto resulta que, tendo a presente ação sido interposta em 4 de junho de 2015 **(cf. ponto 21 do Probatório)**, a mesma é intempestiva.

Face ao exposto, **procede a exceção de caducidade do direito de ação** alegada pela Fazenda Pública, determinante da **absolvição do pedido**, como adiante melhor se decidirá, ficando este Tribunal impedido de conhecer das demais questões invocadas pelos Impugnantes. (…)"

De facto, o artigo 102.º do CPPT sofreu uma alteração, como evidencia a sentença recorrida, tendo o prazo passado de dias para meses. A decisão em análise, por recurso a jurisprudência citada, explica cabalmente que, estando em causa a contagem de três meses, será a regra ínsita no artigo 279.º, alínea c) do Código Civil que se aplica e não cumulativamente o disposto no artigo 279.º, alínea b) do mesmo Código.

De resto, esta forma de contagem do prazo em meses, constante do Acórdão do STA, de 25/10/2017, proferido no âmbito do processo n.º 01140/16, tem sido acolhida por este tribunal, como resulta do recente Acórdão do TCA Norte, de 11/11/2021, proferido no âmbito do processo n.º 1668/18.7BEBRG.

Esta jurisprudência explica a razão para o afastamento da regra de não ser contado o próprio dia em que se verificou o evento (aqui a notificação):

Cumular a aplicação, no mesmo caso, das duas regras que têm campos de aplicação distintos [alínea b) – prazo em dias; alínea c) – prazo em semanas, meses ou anos], significaria aumentar em um dia os prazos fixados em semanas, meses ou anos, resultado para o qual não se encontra qualquer justificação material e quebraria ostensivamente a coerência do sistema gizado pelo legislador.

No caso previsto na alínea c) do mesmo artigo, dos prazos fixados em semanas, meses ou anos em que a fixação do termo do prazo no fim do dia que corresponda, dentro da última semana, mês ou ano, a essa data, assegura já por si ao interessado a disponibilidade do prazo por inteiro, pois a consideração de dois dias – o primeiro e o último – com a mesma ordem na semana ou mês oferece, sem mais, a segurança que se pretende alcançar quanto aos outros prazos através da aplicação da norma da alínea b).

Deste modo, em face do probatório – pontos 20 e 21 que não se mostram impugnados, os ora Recorrentes deveriam ter apresentado a petição inicial que deu origem aos presentes autos no prazo de três meses, contados da "notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código" (cfr. artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT), ou seja, a partir de 03/03/2015, data em que os Recorrentes foram notificados da decisão que recaiu sobre o recurso hierárquico apresentado - cfr. assinatura do aviso de recepção pela Recorrente. Considerando a contagem do prazo em meses, nos termos do artigo 279.º, alínea c) do Código Civil, o termo do prazo para impugnar ocorreu às 24 horas do dia 03/06/2015; sendo forçoso concluir que a presente impugnação é intempestiva por ter sido deduzida em 04/06/2015 - cfr. ponto 21 da decisão da matéria de facto.

Apesar da conclusão a que chegámos, importa, ainda, apreciar o argumento derradeiro dos Recorrentes, vertido nas conclusões 12.ª a 18.ª das alegações, tendente ao aproveitamento dos presentes autos por via da omissão de notificação da Recorrente mulher.

Acentuam, então, que a reclamação graciosa foi deduzida por ambos, pelo que deveria ter sido notificada aos dois reclamantes, aqui Recorrentes. E a decisão desse procedimento gracioso foi notificada somente ao reclamante marido, que dela interpôs recurso hierárquico. A decisão desse recurso hierárquico foi notificada por carta somente para ao Recorrente marido, sendo que quem recebeu a carta foi a Recorrente mulher.

Assim, a Recorrente nunca foi notificada da decisão do processo da reclamação, nem da do recurso hierárquico, dado nunca lhe ter sido dirigida qualquer missiva nesse sentido. Não podendo, pois, falar-se de uma notificação conjunta, quando foi só dirigida a uma das duas pessoas que apresentaram conjuntamente declaração de IRS.

Concluem, então, os Recorrentes que, sendo a declaração conjunta, a decisão tinha de ser comunicada a ambos, tal como a impugnação tem de ser feita em litisconsórcio necessário. Logo, pelo menos a Recorrente mulher estaria em tempo para impugnar os actos em crise.

Escalpelizemos o decidido na sentença recorrida a este propósito:

"(…) Importa ainda explicar que o facto de não ter sido emitido um ofício dirigido expressamente à Impugnante mulher tendente à sua notificação da decisão proferida em sede de recurso hierárquico, não torna inválida a notificação dessa mesma decisão efetuada somente em nome do Impugnante marido **(cf. pontos 19 e 20 do Probatório)**, pois não era de exigir à Administração Tributária que emitisse duas

notificações com igual conteúdo, dirigido a cada um dos cônjuges.

Relembra-se que, nos termos do artigo 13.º do Código do IRS, nos seus n.ºs 1 a 3 (na redação em vigor à data do facto tributário), estão sujeitas a IRS "as pessoas singulares que residam em território português", que "existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem (...)" e que o agregado familiar é constituído, por exemplo, pelos "cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens e os seus dependentes". Prevê ainda o artigo 59.º do mesmo diploma legal (na redação em vigor à data do facto tributário) que "no caso do n.º 2 do artigo 13.º deve ser apresentada uma única declaração pelos dois cônjuges (...)", já que, tratando-se de "sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, as taxas aplicáveis são as correspondentes ao rendimento coletável dividido por 2", taxas essas que são aplicadas "ao quociente do rendimento coletável, multiplicando-se por 2 o resultado obtido para se apurar a coleta de IRS" (cf. artigo 69.º do Código do IRS).

Deste modo, na existência de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, existe uma só liquidação para o conjunto dos rendimentos, liquidação essa cuja notificação ao ser efetuada para o domicílio / residência habitual do agregado familiar, e caso não seja colocada em crise a existência de agregado familiar ou a residência conjunta indicada aquando a entrega da declaração de IRS, não deixa de ser considerada validamente efetuada ainda que o seja somente em nome de um dos cônjuges, em virtude da responsabilidade pelo IRS ser solidária entre ambos (vd., neste sentido, e entre outros, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, datado de 30 de abril de 2015, proferido com referência ao processo n.º 00039/03-Porto, disponível em www.dgsi.pt).

Por maioria de razão, também a notificação de uma decisão que põe termo a um procedimento gracioso cuja pretensão última é atacar um ato de liquidação de IRS único em face da existência de sujeitos passivos casados tem de ser tida como válida ao ser remetida, ainda que em nome apenas de um dos cônjuges, para o domicílio / residência habitual de ambos. (...)"

Os Recorrentes não se insurgem contra esta jurisprudência citada. O que se compreende, pois, antes da alteração do Código do IRS operada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31/12 – em que vigorava o regime imperativo da tributação conjunta ou cumulada do agregado familiar para cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens – o imposto incidia necessariamente sobre o conjunto dos rendimentos das pessoas que constituíssem o agregado familiar (regra de incidência objectiva), considerando-se como sujeitos passivos ambos os cônjuges (regra de incidência subjectiva), os quais não podiam ser considerados sujeitos passivos autónomos (artigo 13.º, n.º 6 do CIRS). Relembramos pretenderem os Recorrentes discutir tributação relativa ao ano de 2009.

Essa jurisprudência reporta-se a casos em que estava em causa a notificação de liquidação de IRS a um dos cônjuges e onde se considerou tal notificação eficaz relativamente a ambos os cônjuges. Para melhor corroborar, indicamos, também, os Acórdãos do TCA Sul, de 13/02/2014 e de 31/03/2016, proferidos no âmbito dos processos n.º 07179/13 e n.º 07966/13, respectivamente, constando deste último, além do mais, o seguinte sumário:

"12. As dívidas de I.R.S. são da responsabilidade de ambos os cônjuges desde que o agregado familiar seja integrado por consortes não separados de pessoas e bens, sendo que os pressupostos do facto tributário se verificam em relação a ambos e cumprindo-se a responsabilidade solidária dos cônjuges

independentemente da titularidade de cada parcela do rendimento englobado para efeitos de tributação. Temos, assim, que o agregado familiar é a unidade económica relativamente à qual se afere a tributação, neste caso conjunta e não separada (cfr.artº.104, nº.1, da Constituição da República; artº.21, nº.1, da L.G.Tributária; artº.13, nº.2, do C.I.R.S.).

13. Existindo agregado familiar, o cumprimento dos deveres fiscais deste e relativos à tributação do seu rendimento cabe às pessoas que exerçam a sua direcção, em regra os cônjuges, assim existindo uma titularidade plural das obrigações fiscais e uma responsabilidade solidária de ambos os cônjuges pela dívida de imposto. Levando em consideração os conceitos de agregado familiar e de domicílio fiscal para efeitos de I.R.S. expostos supra, deve concluir-se que, no caso da notificação de liquidação se ter efectivamente concretizado na morada fiscal e residência de um dos cônjuges, tem de considerar-se notificado, do mesmo acto, e nos mesmos termos, o outro cônjuge, por maioria de razão tal se devendo verificar quando existe um domicílio fiscal comum a ambos os cônjuges."

Observando com rigor as alegações dos Recorrentes, como mencionámos, esta ideia de eficácia relativamente a ambos os cônjuges não parece ser questionada pelos Recorrentes, estando em causa a notificação de um acto de liquidação de IRS, referente ao ano de 2009. Todavia, os Recorrentes continuam a afirmar neste recurso que a Recorrente mulher não foi notificada da decisão de indeferimento do recurso hierárquico e da reclamação graciosa.

Como ficou aflorado na sentença recorrida, constituindo, embora, o acto administrativo de indeferimento do recurso hierárquico o objecto imediato da impugnação judicial, é, contudo, o acto de liquidação – seu objecto mediato - que verdadeiramente se controverte na impugnação.

Ora, se o que subjaz a uma impugnação judicial é sempre um acto de liquidação, ainda que através de decisões graciosas que, também elas, visaram o acto de liquidação de IRS em apreço, devemos continuar a considerar eficaz uma única notificação ao cônjuge marido das decisões desfavoráveis em sede graciosa, para efeitos de tempestividade da impugnação judicial, sob pena de desigualdade de tratamento de situações que se mostram semelhantes e que têm em vista o mesmo fim – discutir o acto de liquidação.

Com efeito, não faria sentido afirmar a ideia de eficácia da notificação relativamente a ambos os cônjuges quando impugnassem directamente o acto de liquidação de IRS e afastar essa eficácia quando se pretendesse impugnar um acto de indeferimento de um recurso hierárquico que apreciou a mesma liquidação de IRS.

Confirmamos, portanto, o argumento de maioria de razão espelhado na sentença recorrida: também a notificação de uma decisão que põe termo a um procedimento gracioso cuja pretensão última é atacar um acto de liquidação de IRS único em face da existência de sujeitos passivos casados tem de ser tida como válida ao ser remetida, ainda que em nome apenas de um dos cônjuges, para o domicílio / residência habitual de ambos.

Nestes termos, não vislumbramos qualquer erro de julgamento na sentença recorrida que decidiu verificar-se in casu a excepção de caducidade do direito de acção, improcedendo, igualmente, as conclusões 12.ª a 18.ª das alegações do recurso.

O prazo fixado para a dedução da acção, porque aparece como extintivo do respectivo direito (subjectivo) potestativo de pedir judicialmente o reconhecimento de um certo direito, é um prazo de caducidade.

Reiterando, ocorrendo facto que impede o efeito jurídico dos factos articulados pelos impugnantes, verifica-se circunstância que obsta a que o tribunal aprecie o mérito da causa, ficando, por isso, prejudicado o conhecimento das questões colocadas nas conclusões 1.ª a 5.ª das alegações do recurso, na medida em que o julgado importa, como decidiu a sentença recorrida, a absolvição do pedido.
Nesta conformidade, urge negar provimento ao recurso, mantendo a sentença recorrida na ordem jurídica.

Conclusões/Sumário

I - O prazo fixado para a dedução da acção, porque aparece como extintivo do respectivo direito (subjectivo) potestativo de pedir judicialmente o reconhecimento de um certo direito, é um prazo de caducidade.
II - É, pois, um pressuposto processual negativo, em rigor, uma excepção peremptória que, nos termos dos artigos 576.º, n.º 3 e 579.º do CPC, consistindo na ocorrência de factos que impedem o efeito jurídico dos factos articulados pelo autor, assim sobrevindo o não conhecimento do mérito da causa, importa a absolvição oficiosa do pedido.
III - Nos termos do disposto no artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, a impugnação judicial será apresentada no prazo de três meses contados a partir da notificação do acto de indeferimento do recurso hierárquico que visou liquidação.
IV - Esse prazo de três meses fixado na alínea e) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, conta-se desde o dia da respectiva notificação, e expira, por força do estabelecido na alínea c) do artigo 279.º do Código Civil, no dia correspondente do terceiro mês seguinte.
V - A regra de cálculo do prazo fixado em semanas, meses ou anos, estabelecido na alínea c) do artigo 279.º do Código Civil, tem ínsita a que se estabelece na alínea b) do mesmo preceito, não havendo, por isso, que fazer preceder o seu funcionamento da prévia aplicação desta alínea b).
VI - Antes da alteração do Código do IRS operada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31/12 – em que vigorava o regime imperativo da tributação conjunta ou cumulada do agregado familiar para cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens – o imposto incidia necessariamente sobre o conjunto dos rendimentos das pessoas que constituíssem o agregado familiar (regra de incidência objectiva), considerando-se como sujeitos passivos ambos os cônjuges (regra de incidência subjectiva), os quais não podiam ser considerados sujeitos passivos autónomos (artigo 13.º, n.º 6 do CIRS).
VII - No caso de a notificação de liquidação de IRS se ter efectivamente concretizado na morada fiscal e residência de um dos cônjuges, tem de considerar-se notificado, do mesmo acto, e nos mesmos termos, o outro cônjuge.
VIII – Por maioria de razão e porque o acto administrativo de indeferimento do recurso hierárquico (que visou liquidação de IRS) constitui o objecto imediato da impugnação judicial, sendo, contudo, o acto de liquidação – seu objecto mediato - que verdadeiramente se controverte na impugnação, a notificação desse acto de indeferimento do recurso hierárquico concretizado na morada fiscal e residência de um dos cônjuges tem de considerar-se eficaz ao ser remetida, ainda que em nome apenas de um dos cônjuges,

para o domicílio/residência habitual de ambos.

IV. Decisão

Em face do exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte, em negar provimento ao recurso.

Custas a cargo dos Recorrentes, nos termos da tabela I-B – cfr. artigos 6.º, n.º 2, 7.º, n.º 2 e 12.º, n.º 2 do Regulamento das Custas Processuais.

Porto, 07 de Dezembro de 2021

Ana Patrocínio
Paula Moura Teixeira
Conceição Soares

Fonte: http://www.dgsi.pt