

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 823/2021-T

Tema: IRS - Inimpugnabilidade contenciosa do acto de liquidação por preterição da obrigatoriedade de apresentação prévia do procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC, ex vi do n.º 6 do art.º 44.º do CIRS

SUMÁRIO:

I - Quando a venda de imóveis por particulares seja feita por valor inferior aos valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis é necessário que o alienante recorra, nos prazos previstos, ao procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC para evitar a subsequente correcção do valor de transacção (ns. 5 e 6 do Código do IRS).

II - Nos termos do n.º 7 do artigo 139.º do CIRC, o procedimento previsto nesse artigo é condição de impugnação da liquidação do imposto que resultar das correcções efectuadas por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 44.º do CIRS.

III - Não tendo havido recurso prévio a esse procedimento, e não procedendo a invocação de inconstitucionalidade da norma que o impõe, não pode o Tribunal arbitral apreciar o pedido de impugnação que lhe foi dirigido.

IV - Não envolvendo o indeferimento pela AT de um pedido de anulação de actos de liquidação sindicados por injustiça grave ou notória no apuramento da matéria tributável a apreciação da legalidade do acto de liquidação, o meio de impugnação adequado à sua sindicância é a acção administrativa.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO:

1. **A...** e **B...**, contribuintes fiscais n.ºs ... e ..., ambos residentes na Rua ..., ... -... LISBOA, (doravante Requerentes), apresentaram, em 13.12.2021, um pedido de pronúncia arbitral, invocando o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º, art.º 3.º e alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do art.º 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, de ora em diante apenas designado por RJAT) em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.
2. No pedido de pronúncia arbitral (doravante PPA), os Requerentes optaram por não designar árbitro.
3. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro presidente e os árbitros vogais que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 2.2.2022, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, por aplicação conjugada da alínea a) e b) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT e dos art.º 6º e 7º do Código Deontológico.
5. Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT, na redacção que lhe foi introduzida pelo art.º 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 22.2.2022 para apreciar e decidir o objecto do processo.
6. Em 30.3.2022, a Requerida apresentou Resposta defendendo-se por excepção e por impugnação, refutando os vícios imputados pela Requerente às liquidações de IRS e Juros Compensatórios de 2018 colocadas em crise.
7. Em 13.4.2022, foi proferido o seguinte despacho: *“Na sua resposta, a AT suscitou três excepções (incompetência material do Tribunal e erro na forma do processo, inimpugnabilidade da liquidação por falta de um pressuposto necessário e intempetividade do pedido de prova do preço). Considerando que não foram indicadas*

testemunhas e que a resposta do Requerente a tais excepções ganhará em ser feita por escrito, em vez de na reunião prevista no artigo 18.º do RJAT (al. b) do n.º 1), ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo (artigo 19.º do RJAT), e da celeridade, da simplificação e da informalidade processuais (artigo 29.º, n.º 2, do RJAT), fixa-se um prazo de 15 dias para que o Requerente, querendo, possa responder às excepções. Adicionalmente, deve o Requerente juntar os documentos n.ºs. 6, 9 e 10 que declarou acompanhar o pedido de pronúncia arbitral. Notifique-se. O árbitro presidente.”

8. A pretensão objecto do pedido de pronúncia arbitral consiste: **i)** Na declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento proferida no âmbito do Recurso Hierárquico n.º ...2021... que a Requerente apresentou (dirigido à decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2020...) e que tinha por objecto a liquidação (parte) de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, de 2018, com o n.º 2020 ... e a liquidação (parte) de juros compensatórios n.º 2020...; na consequente declaração de ilegalidade parcial daquele acto tributário de liquidação de IRS, respeitante ao ano de 2018, por violação do princípio da capacidade contributiva consagrado no n.º 1 do art.º 103.º da Constituição da República Portuguesa; por violação dos preceitos da Lei Geral Tributária e do Código do IRS que materializam esse princípio no que respeita à tributação das mais-valias; e ainda por injustiça grave e notória no apuramento da matéria colectável que serviu de base à liquidação do imposto sindicado; e finalmente na consequente declaração de ilegalidade parcial daquele acto tributário de liquidação de juros compensatórios, igualmente respeitante ao ano de 2018, por violação de lei; **ii)** Em consequência do eventual decretamento da ilegalidade dos actos de liquidação referidos, na restituição aos Requerentes do valor pago indevidamente a título de IRS e de juros compensatórios no âmbito do plano prestacional n.º 2020/..., na parte correspondente ao valor contestado na presente acção; **iii)** No pagamento à Requerente de indemnização pelo prejuízo resultante da prestação indevida de garantia oferecida para suspensão da cobrança coerciva dos montantes liquidados e aqui sindicados.
9. Fundamentando o seu pedido, a Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

I.A) BREVE SÍNTESE DAS ALEGAÇÕES DA REQUERENTE:

- A. Começam os Requerentes por dar conta de que nos anos de 1994, 1995, 2002 e 2008, foram adquiridas, por herança, as fracções autónomas C, D, E, F, G, H e I e uma quota parte de 1/3 da fracção autónoma A do prédio sito na ..., n.ºs ... e ..., em Coimbra.
- B. Prosseguem aduzindo no sentido de que “[N]o âmbito da avaliação geral dos prédios urbanos levada a cabo nos anos de 2012 e de 2013 e materializada com recurso exclusivo a elementos documentais, sem qualquer visita dos peritos avaliadores ao local, a Administração Tributária atribuiu às fracções autónomas os valores patrimoniais tributários constantes da seguinte tabela (...)”:

Fracção	VPT Reavaliado
C	51.104,55 €
D	51.104,55 €
E	51.104,55 €
F	51.104,55 €
G	51.104,55 €
H	51.104,55 €
I	51.104,55 €
A (1/3)	64.740,00 €

- C. Fazem notar que ao longo das últimas décadas o prédio onde se integram as referidas fracções autónomas se degradou de forma muito significativa e não sofreu quaisquer obras de remodelação ou de reabilitação e ainda que a zona urbana envolvente se desertificou acentuadamente, tornando-se progressivamente menos procurada para a instalação de escritórios e serviços.

- D. E partindo daquela constatação, concluíam os Requerentes como segue: *“(...) no início do ano de 2018, o valor de mercado das fracções autónomas era já muito inferior ao valor patrimonial tributário que a Administração Tributária lhes havia atribuído aquando da avaliação geral de 2012 e 2013 e tendia a diminuir ainda mais.”*
- E. Informando ainda que não tinham qualquer ligação permanente ao concelho de Coimbra, nem disponibilidade pessoal para reabilitarem e rentabilizarem as fracções autónomas acima referidas e ali melhor identificadas.
- F. Dizendo-se a dado passo do PPA que, por isso, o Requerente decidiu vender as referidas fracções autónomas.
- G. As fracções C, D e E foram vendidas por 8.000,00 €; as fracções F, G, H e I foram vendidas por 5.250,00 €; e a quota parte de 1/3 na fracção autónoma A foi vendida por 56.666,67 €, correspondente a 1/3 do preço total desta fracção, que ascendeu a 170.000,00 €; num total recebido de 101.666,67 €.
- H. Aduzindo o Requerente no sentido de que de acordo com os elementos por si declarados, a venda das referidas fracções autónomas terá gerado uma menos-valia fiscal de 44.568,76 €.
- I. Ao passo que, para a Autoridade Tributária e Aduaneira e em resultado das correcções que entendeu produzir, da alienação das referidas fracções terá resultado não uma menos-valia fiscal mas antes e ao invés uma mais-valia fiscal que se cifrava em 279.816,58 €.
- J. Empreendendo a AT as correspondentes liquidações de IRS e JC que se elevam a 73.829,01 €, dos quais 72.486,53 € respeitam a IRS e 1.342,48 € respeitam a juros compensatórios.
- K. Dizendo-se os Requerentes surpreendidos *“(...) com o montante a pagar, correspondente a cerca de 73% preço total que receberam pela alienação das fracções autónomas e a cerca de 94% do seu rendimento anual normal, composto por rendimentos de pensões.”*
- L. O valor de aquisição da quota parte de 1/3 da fracção A, indicado na Declaração Modelo 3 apresentada pelos Requerentes correspondia ao valor patrimonial tributário

daquela fracção no momento da venda e não ao valor patrimonial tributário (VPT) da mesma no momento da aquisição.

- M. Os Requerentes dizem não contestar a legalidade da correcção relativa ao valor de aquisição da quota parte de 1/3 da fracção A, alienada em Setembro de 2018, já que, aceitam, o referido valor de aquisição foi erroneamente inscrito na declaração modelo 3 de IRS submetida em Junho de 2019.
- N. Não tardando a asserção de que “(...) *consideram que a correcção relativa aos valores de realização de todas as fracções autónomas é inválida, por violação: (i) do princípio da capacidade contributiva consagrado no n.º 1 do art.º 103.º da Constituição da República Portuguesa; e (ii) dos preceitos da Lei Geral Tributária e do Código do IRS que materializam esse princípio no que respeita à tributação das mais-valias.*”
- O. Sustentam ainda os Requerentes que “(...) *mesmo que não se entenda que a correcção relativa aos valores de aquisição [certamente em lapsus scribendi se referem aqui valores de aquisição, já que, como visto, o objecto do presente dissídio se reporta, tão só, aos valores de realização relevantes para determinação das mais-valias dos imóveis aqui em causa] das fracções autónomas e a liquidação que a traduz são ilegais — o que não se admite — é manifesto que as mesmas consubstanciam uma injustiça grave e notória no apuramento da matéria tributável, razão pela qual têm, em qualquer caso, ser removidas da ordem jurídica, nos termos previstos no artigo 78.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária (...).*”
- P. Trazendo à colação um recente Acórdão do Tribunal Constitucional (que não identificam por não publicado) e estribados nele, aduzem os Requerentes como segue: “(...) *se o regime de tributação das mais-valias for interpretado no sentido que lhe é atribuído pela Administração Tributária (de acordo com a qual depois de ultrapassado o prazo para requerer a prova do preço efectivo, se forma uma presunção inilidível), então esse regime é manifestamente inconstitucional e tem de ser desaplicado.*” E dizem mais: “(...) *as liquidações de juros compensatórios aqui em causa também são ilegais, porque não estão demonstrados (nem se verificam) o pressuposto objectivo e o pressuposto subjectivo da sua emissão (...).*”

- Q. Desenvolvendo a temática da ilegalidade dos actos objecto do presente PPA por violação do princípio da capacidade contributiva, trazem os Requerentes à colação o n.º 1 do art.º 103.º e o n.º 1 do art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa e partindo daí dizem que *“(...) a doutrina e a jurisprudência encontram a consagração do princípio da capacidade contributiva — que é um desenvolvimento fiscal do princípio da igualdade — como princípio estruturante da tributação do rendimento, e em particular do rendimento das pessoas singulares.”*
- R. E trazendo à discussão alguns ensinamentos de J. L. Saldanha Sanches que aqui se devem considerar repristinados e ainda o n.º 1 do art.º 4º, o n.º 2 do art.º 5º e o n.º 1 do art.º 6º, todos, da Lei Geral Tributária, aduzem os Requerentes como segue: *“(...) a consagração constitucional deste princípio não é vazia de conteúdo nem meramente programática - escolhendo a capacidade contributiva como eixo estruturante da tributação do rendimento, o legislador constitucional definiu com grande precisão os critérios para a determinação da base tributável (do rendimento sujeito a imposto) e, por essa via, os critérios para a repartição do esforço fiscal entre os contribuintes.”*
- S. Concluindo nos termos seguintes: *“[N]este contexto - e salvo exceções pontuais devidamente justificadas e proporcionais - não há espaço para a tributação de rendimentos presumidos ou para a utilização do sistema de tributação do rendimento como mecanismo sancionatório dos comportamentos dos contribuintes.”* E mais: *“[E]scolhida a capacidade contributiva como medida da igualdade entre contribuintes, estes só podem ser tributados sobre os rendimentos que efectivamente auferiram e não sobre putativos rendimentos que a Administração tributária lhes queira imputar.”*
- T. Volvendo para o concreto regime de tributação do rendimento das pessoas singulares, defendem os Requerentes que *“(...) o legislador foi especialmente cauteloso, fazendo incidir o imposto apenas sobre os rendimentos “obtidos” ou “auferidos” pelos sujeitos passivos (cf., por exemplo, o artigo 1.º, n.º 2, do Código do IRS) e, nalguns casos, apenas no momento em que esses rendimentos são efectivamente “recebidos” (cf., por exemplo, artigo 2.º, n.º 1, do mesmo Código do IRS).”* E não se detendo dizem mesmo que tal limitação da incidência da tributação ao rendimento

efectivamente auferido é particularmente clara no caso das mais-valias, trazendo à discussão, no sentido de o ancorarem, os n.ºs 1 e 4 do art.º 10.º, o n.º 1 do art.º 44º e ainda os art.ºs 45.º a 51º todos do CIRS e inferindo daí o afastamento, em princípio, da tributação de ganhos presumidos ou de ganhos potenciais e a prevalência do valor da contraprestação estabelecida no negócio gerador da mais-valia como valor de realização.

- U. E como corolário do *iter* interpretativo vindo de explicitar, retiram os Requerentes a seguinte asserção: “[T]odo o sistema de tributação das mais-valias foi desenhado, portanto, para que o imposto incida apenas e só sobre os ganhos reais obtidos pelos sujeitos passivos e não sobre quaisquer ganhos ficcionados ou putativos - o IRS tributa as mais-valias realmente obtidas e não as mais-valias que podiam ter sido obtidas pelos sujeitos passivos.”
- V. Prosseguem referindo o n.º 2 do art.º 44º do CIRS - discorrendo sobre a sua *ratio* - e aludindo à circunstância de, no apuramento dos ganhos imobiliários, o valor patrimonial tributário (VPT) dos imóveis dever ser tido em conta como valor de realização se for superior ao valor da contraprestação, ou seja, há um montante mínimo para o valor de realização coincidente com o VPT, não deixando de dizer que “(...) esta ficção - que consubstancia uma evidente entorse ao referido princípio da capacidade contributiva - só pode existir na estrita medida do necessário para combater a evasão fiscal.”
- W. E partindo da razão que levou ao emergir da referida ficção, trazem à colação os Requerente o disposto nos n.ºs 5 e 6 do art.º 44.º do CIRS, intuindo dali que “(...) a qualificação do valor patrimonial tributário como valor de realização “não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto” nos termos previstos, para a mesma situação, no artigo 139.º Código do IRC.”
- X. E não se detendo defendem os Requerentes que “(...) se os sujeitos passivos demonstrarem, por qualquer meio, que o valor efectivamente recebido foi inferior ao valor patrimonial tributário do imóvel e assegurarem que a Administração tributária pode confirmar directamente esse facto através da autorização de acesso à sua informação bancária, (...) o valor de realização ficcionado deve ser abandonado,

aplicando-se o preço efectivamente recebido como valor de realização no cálculo do ganho tributável (cf. artigo 139.º do Código do IRC e artigo 44.º, n.ºs 5 e 6, do Código do IRS).”

- Y. Aplicando o regime exposto evolvendo para o caso submetido a julgamento e dizendo ainda estar provado que os valores efectivamente recebidos pelo Requerente correspondem aos valores acordados contratualmente e inscritos na declaração modelo 3 de IRS, constata-se que tais valores eram substancialmente inferiores aos VPT's constantes das matrizes prediais, intuindo daqui que *“(...) a correcção realizada pela Administração tributária - que apurou o ganho sujeito a imposto com recurso à ficção de valor de realização prevista no artigo 44.º, n.º 2, do Código do IRS - é ilegal e deve ser anulada.”*
- Z. E atendendo à primazia do princípio da capacidade contributiva constitucionalmente consagrado, defendem os Requerentes que o prazo estabelecido no acima referido artigo 139.º, n.º 1, do Código do IRC, não pode ser tratado como um prazo de caducidade, findo o qual os sujeitos passivos perdem o direito a demonstrar qual foi o valor efectivamente recebido e a serem tributados pelo seu ganho real. Sustentando os Requerentes que *“(...) a consagração daquele prazo visa tão só assegurar - por razões eminentemente práticas - que os contribuintes apresentam os seus requerimentos em momento suficientemente anterior ao da submissão da declaração de rendimentos, para que a Administração tributária tenha a oportunidade reavaliar a situação antes de qualquer liquidação.”*
- AA. Voltam a trazer à discussão a decisão do Tribunal Constitucional acima referida e que voltam a dizer não publicada, concluindo, também fundados nela, pela ilegalidade da liquidação de IRS aqui sindicada, pelo que, conjuntamente com a decisão de indeferimento que a manteve na ordem jurídica, deve ser anulada com todas as consequências legais.
- BB. Aduzem ainda com a anulação dos actos de liquidação por injustiça grave e notória no apuramento da matéria tributável fundada no n.º 4 do art.º 78.º da LGT e fundamentalmente na circunstância dos Requerentes ficarem *“(...) sujeitos a pagar um montante muitíssimo elevado de imposto e de juros, correspondente a 73% do preço*

que receberam pela alienação das fracções autónomas e a cerca da 94% do seu rendimento anual regular, composto por rendimentos de pensões.”

- CC. Discorrem finalmente sobre a ilegalidade da liquidação de juros compensatórios e sobre as consequências que devem emergir em resultado da anulação dos actos de liquidação e, nomeadamente, sobre o reembolso dos montantes indevidamente pagos e sobre a indemnização pela incorrência de custos com a garantia prestada tendo em vista a suspensão da lide executiva onde estão a ser cobradas as liquidações sindicadas no âmbito de um plano prestacional que está a correr.
- DD. Terminam peticionando a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação dos actos tributários acima identificados, com todas as consequências legais, designadamente o reembolso aos Requerentes dos valores indevidamente pagos no âmbito do plano prestacional n.º 2020/... e o pagamento de uma indemnização pelo prejuízo resultante da prestação indevida da garantia oferecida para suspensão da cobrança coerciva dos montantes liquidados e aqui sindicados.
- EE. Na sequência do despacho arbitral de 13.4.2022, os Requerentes responderam às excepções suscitadas pela Requerida, juntando, para o efeito, articulado superveniente que deu entrada no Sistema de Gestão Processual do CAAD em 4.5.2022.

I.B) BREVE SÍNTESE DAS ALEGAÇÕES DA REQUERIDA:

- A. A Requerida começa por se defender por excepção invocando a incompetência material do tribunal arbitral para apreciação do procedimento de prova do preço efectivo previsto no artigo 139.º do CIRC e ainda o erro na forma de processo.
- B. Para o efeito aduz a Requerida como segue: “[D]a análise do pedido de pronúncia arbitral (ppa) verificamos que apesar dos ora Requerentes identificarem as liquidações adicionais de IRS como pedido a verdade é que não assacam qualquer vício a este ato;” Dizendo mais: “(...) que tentam reagir como se estivesse em causa um procedimento de prova do preço efetivo (...) e ainda que “(...) atacando desta

forma os atos tributários de liquidação, operadas pelo facto de o Requerente ter alegadamente alienado os imóveis em causa por um valor inferior ao do seu VPT.”

- C. E partindo a Requerida do disposto no n.º 1 do art.º 2.º do RJAT e dizendo que ali se fixam as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral, com a enunciação taxativa da competência da jurisdição arbitral, trazendo ainda à discussão, a tal propósito, os ensinamentos de Sérgio Vasques e de Jorge Lopes da Sousa, defende que “[A] análise e conclusão do procedimento de prova do preço efetivo é um ato administrativo em matéria tributária que não comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação.”
- D. E depois de discorrer abundantemente sobre o procedimento propriamente dito, identificando as várias normas ínsitas no art.º 139.º do CIRC que o regulam, conclui no sentido de que “(...) caso hipoteticamente tivesse sido desencadeado pelos Requerentes o procedimento de prova do preço efetivo previsto no artigo 139º CIRC, por força da remissão do artigo 44.º, n.º 5 e 6 do CIRS, a sindicância judicial do ato administrativo - estando em causa uma rejeição por extemporaneidade teria de ser feita através de Ação administrativa, nos termos do n.º 2 do art.º 97.º do CPPT e não impugnação judicial.” Neste sentido, invocam o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 27.10.2016, prolatado no processo n.º 00735/12.5BEPRT e ainda a decisão arbitral proferida no processo n.º 653/2018-T.
- E. E partindo dali e em jeito de conclusão, dizem que “(...) o Tribunal arbitral é incompetente, em razão da matéria, para determinar que o preço real da transação dos imóveis é aquele que os Requerentes pretendem decorrer da escritura de compra e venda que reflete um valor inferior ao VPT.”
- F. A Requerida invoca de seguida uma segunda exceção, concretamente a da inimpugnabilidade do acto por obrigatoriedade de apresentação prévia do procedimento previsto no art.º 139º CIRC.
- G. Partindo a Requerida da circunstância dos Requerentes haverem transmitido, no ano de 2018, direitos reais sobre bens imóveis por valores inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos dos imóveis e ainda do facto daqueles não haverem accionado o mecanismo previsto no art.º 139.º do Código do IRC, por força da

remissão prevista no n.º 5 do art.º 44.º do CIRS, intui aquela que “(...) não foi efetuada prova através do mecanismo previsto na lei para o efeito, de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.”

- H. E explicitando, com desenvolvimento, os normativos que regulam o aludido procedimento, traz a Requerida à discussão o n.º 7 do art.º 139.º do CIRC, dizendo que o imposto que resultar das correções efectuadas depende de prévia apresentação do pedido previsto no n.º 3 do art.º 139.º, aduzindo, em aditamento, no sentido de que “[N]a mesma esteira, de acordo com o disposto no referido n.º 7 do Art.º 139.º do CIRC, o legislador determinou um efeito cominatório – à luz do que acontece para as comissões de revisão (Art.º 91.º e 92.º e Art.º 86 todos da LGT) – previamente à dedução da impugnação judicial (...) e identificando-o, diz a Requerida que “(...) tal procedimento de prova do preço efetivo constitui, portanto, condição de impugnabilidade da liquidação que resultar das correções efetuadas pela AT.”
- I. E daqui retira a Requerida que “(...) a presente impugnação da liquidação é inadmissível porquanto carece de um pressuposto essencial, isto é o requerimento de início do procedimento de prova do preço efetivo do imóvel, ao qual seria aplicável o disposto nos artigos 91º e 92 da LGT.” E ainda que “[N]ão tendo os Requerente apresentado requerimento com vista a despoletar o procedimento consignado no art.º 139.º do CIRC aplicável ex vi artigo 44.º, n.º 5 e 6 do CIRS, fica irremediavelmente afastada a possibilidade de, em sede arbitral, ser apreciada a questão do preço efetivo.” No sentido de ancorar a posição defendida traz a Requerida à colação as decisões proferidas no âmbito dos processos arbitrais n.ºs 415/2018-T, 653/2018-T e 650/2020-T que abundantemente transcreve e ainda o acórdão do STA de 03.09.16, prolatado no Processo 0820/15, cujo sumário igualmente transcreve.
- J. A Requerida invoca finalmente uma terceira exceção, concretamente a da intempestividade do pedido de prova do preço efetivo, referindo que o procedimento correspondente, em conformidade com o disposto no n.º 3 do art.º 139º do CIRC, deveria ter sido despoletado no decorrer do mês de Janeiro do ano seguinte àquele em

que ocorreram as respectivas transmissões de imóveis e não tendo os Requerentes lançado mão desse mecanismo no prazo ali previsto para o efeito, qualquer reação posterior ao prazo acima referido (e fixado no n.º 3 do art.º 139.º do CIRC) é intempestiva, “(...) logo não podem os ora Requerentes atacar o acto de liquidação como se estivesse em causa um procedimento de prova do preço efetivo – que não desencadearam no prazo que a lei lhes confere – tendo caducado o direito de reação.”

- K. A Requerida aduz ainda com uma questão prévia consubstanciada na não contestação por parte dos Requerentes da totalidade da liquidação, na medida em que não contestam aqueles a legalidade da correcção relativa ao valor de aquisição da quota parte de 1/3 da fracção A, alienada em Setembro de 2018.
- L. Assim sendo e bem ao invés do que está no petitório apresentado pelos Requerentes defende a Requerida que “(...) apenas se afigura legítimo o pedido de anulação parcial (...)” dos actos de liquidação sindicados, sob pena de excesso de pronúncia.
- M. No que tange à defesa por impugnação, começa a Requerida por aduzir que a matéria em discussão se reporta aos requisitos referentes à comprovação do valor de realização dos imóveis em causa.
- N. E concretizando, diz a Requerida que “(...) não obstante os Requerentes não terem acionado o mecanismo previsto no artigo 139.º do CIRC, aplicável por via do artigo 44.º, n.º 5 e 6 do CIRS, discordam com os valores de realização inscritos na declaração oficiosa, relativamente às fracções autónomas C, D, E, I, G, H e F e quota parte da fracção A do prédio urbano inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo n.º ... da união de freguesias de ...-..., ..., ... e ..., concelho de Coimbra.”
- O. Circunscrita que está a questão submetida a julgamento ao valor de realização, traz a Requerida à discussão a alínea f) do n.º 1 do artigo 44º do Código do IRS.
- P. Dispõe aquela norma no sentido de que, para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização o valor da respetiva contraprestação.
- Q. Ainda assim e não obstante, o n.º 2 daquele artigo “(...) refere expressamente 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

sis (agora IMT) ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida.”

- R. A Requerida traz ainda à discussão o n.º 5 daquele mesmo art.º 44º do CIRS que refere que “[O] disposto no n.º 2 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto.”
- S. Retirando daqui a Requerida que “(...) a regra do n.º 2 é afastada se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao valor patrimonial tributário, não estando assim, desde a reforma operada pela Lei 82-E/2014, o contribuinte impossibilitado de demonstrar o preço efetivo, tendo o legislador remetido para o mecanismo já existente em sede de IRC.”
- T. Não deixando de focar que tal prova, em conformidade com o estatuído no n.º 6 do referido art.º 44º do CIRS, “(...) deve ser efetuada de acordo com o procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações.”
- U. E face à ausência de prova do preço efetivo por recurso ao aludido procedimento e a desencadear no prazo previsto para o efeito, o valor de realização a inscrever no Quadro 4 do anexo G não poderá deixar de ser o correspondente ao valor patrimonial tributário dos imóveis aqui em causa e tendo sido esses os valores de realização inscritos na declaração oficiosa, nada haverá a apontar à actuação da Autoridade Tributária, defende a Requerida.
- V. Intuindo a Requerida daqui que a AT se limitou a aplicar a lei em vigor aos factos concretos, não assistindo razão aos Requerentes, sendo de manter inalterados os actos de liquidação em causa, com a consequente improcedência do pedido arbitral, acrescentando que “(...) a tentativa de demonstrar que o preço escriturado correspondeu ao valor real das transações é extemporânea, não sendo ademais a contestação da liquidação oficiosa promovida pela AT o meio adequado, atento não ter sido acionado pelos Requerentes o mecanismo previsto na lei para o efeito, ou seja, não podendo agora em sede arbitral os Requerentes querer que o tribunal se substitua a AT na análise dum procedimento que por si já é extemporâneo.”
- W. Defendendo a Requerida, em aditamento, a inexistência das demais pretensas ilegalidades e violações de princípios constitucionais alegadas pelos Requerentes na

sua petição e que supostamente estariam a enfermar os actos de liquidação submetidos s julgamento.

- X. Fundamentando-o, diz a Requerida que *“(...) importa não descurar que os Requerentes mantêm a argumentação da violação dos princípios constitucionais utilizada antes da reforma operada pela Lei n.º 82-E/2014.”*
- Y. Dizendo ancorar tal posição interpretativa em diversas decisões jurisprudenciais que vão no sentido de que a inconstitucionalidade do n.º 2 do art.º 44º do CIRS só se pode reportar à sua redacção anterior à vigência da Lei n.º 82-E/2014, referindo, por todas, a prolatada no Acórdão do STA de 08.11.2017, (Processo n.º 01108/14), que diz: *“(...) não tendo o legislador antes da entrada em vigor da Lei n.º 82-E/2014 de 31.12.2014, que introduziu os n.ºs 5 a 7 ao artigo 44 do CIRS previsto forma de permitir ao contribuinte provar que o valor da realização fosse inferior ao VPT, a norma de incidência constante do n.º 2 do artigo 44 do CIRS aplicada sem tal possibilidade deve ter-se por inconstitucional por violação dos artigos 13.º e 18.º da CRP e 5.º n.º 2 e 73.º da LGT.”*
- Z. Concluindo a Requerida no sentido de que *“(...) na redacção da lei aplicável, não tendo os Requerentes acionado o procedimento previsto no artigo 139º do CIRC não podem mais questionar o preço efetivamente praticado nas transmissões de imóveis, restando-lhe conformar-se com a aplicação do n.º 2 do art.º 44º do CIRS.”* e defendendo ainda que carece *“(...) de sustentação legal a interpretação dos Requerentes de que a demonstração do preço efetivo fica na disponibilidade do contribuinte que, em qualquer momento, a pode efetuar, desde logo, por tal interpretação não ter apoio na letra da lei, constituindo uma interpretação ab-rogante das normas legais já identificadas.”*
- AA. Mais defende a Requerida que *“(...) o argumento atinente ao desconhecimento desta obrigação não pode relevar atento o preceituado no artigo 6.º do CC, nos termos do qual, “A ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas”.*
- BB. Aduzindo ainda no sentido de que *“(...) o estabelecimento de tal meio de prova, num procedimento destinado a ilidir uma presunção legal está exatamente*

inserido na busca da verdade material, da justiça fiscal e do princípio da capacidade contributiva.” e ainda que “(...) podendo o sujeito passivo aceder livremente ao procedimento em causa, não faz qualquer sentido a invocação da violação da tributação pelo rendimento real (...)”, trazendo-se à colação o Acórdão do TCA Sul de 21.05.13, Proc. n.º 06309/13, que a propósito de uma eventual inconstitucionalidade relativamente ao procedimento de prova estabelecido pelo então n.º 6 do art.º 129º do CIRC, dizia: “Mais aduz o recorrente que o preceito em causa viola o direito à tributação pelo rendimento real constitucionalmente consagrado. O princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real, encontra consagração no art.º 104, n.º 2, da C.R.P. O mecanismo em apreço, pelo contrário, consubstancia um instrumento de que o contribuinte pode lançar mão no sentido de assegurar a tributação pelo lucro real, assim correspondendo ao princípio previsto na Lei Fundamental e, manifestamente, não violando tal preceito constitucional (cfr. Ac.T.C.A.Sul-2ª. Secção, 19/2/2013, proc.6091/12). Rematando, a norma do art.º 129, n.º.6, do C.I.R.C., não ofende o princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real consagrado no art.º 104º, n.º 2, da C.R.P.”.

CC. Retirando do vindo de referir que “(...) a prevalência do princípio da tributação pelo rendimento real implica um aumento da cooperação exigida ao contribuinte que se traduz numa acrescida exigência dos seus deveres declarativos e de ónus de prova.” e concluindo como segue: “(...) não faz sentido invocar a necessidade de se assegurar uma tributação pelo rendimento real ou o respeito pela igualdade contributiva quando, ao mesmo tempo, o contribuinte se pretende eximir ao dever de colaboração para com a AT que visa determinar uma situação real reveladora da sua real capacidade contributiva, mediante o não acionamento do procedimento de prova previsto no art.º 139º do CIRC.”, donde, invocando ainda o Acórdão do TCA Sul, de 01.10.14 (Proc. 6090/12), sustenta a Requerida, “(...) é manifestamente infundada a violação dos princípios constitucionais invocados pelos Requerentes.”

DD. Prossegue a Requerida o seu argumentário aduzindo no sentido de que a prova carreada para os autos, não respeitando sequer o disposto no artigo 139.º do CIRC, não

pode ser admitida, na medida em que caberá à AT analisar e validar, em primeira linha, tal prova, bem como, apresentar o seu perito no procedimento que se encontra previsto no artigo 139.º do CIRC por remissão do artigo 91.º e 92.º da LGT.

EE. Concluindo no sentido de que “(...) *não pode permitir-se que o sujeito passivo escolha subtrair-se ao procedimento previsto na lei, criando uma possibilidade ad-hoc não prevista na lei, sob pena de violação pelo Tribunal do princípio constitucional da separação de poderes (...)*”; dizendo além do mais que “(...) *o deferimento da pretensão formulada pelos Requerentes relativamente à prova do preço efetivamente praticado na transmissão de imóvel, envolve produção de prova e juízos de valor técnicos inseridos numa grande margem de liberdade de apreciação da AT.*” E aludindo ainda a elementos de prova previstos no referido procedimento de prova do preço efectivo que não foram oferecidos pelos Requerentes.

FF. Quanto à pretendida convolação da reclamação graciosa em pedido de revisão com fundamento em injustiça grave ou notória e em conformidade com o disposto no n.º 4 do art.º 78.º da LGT, no essencial, a Requerida repristina na sua Resposta o argumentário já esgrimido pela AT em sede de apreciação da reclamação graciosa e recurso hierárquico apresentados por aqueles e que serão aqui trazidos nos pontos Q. e R. do probatório (para onde se remete), trazendo de novo o que segue: “[S]endo que, além do mais, a procedência do ppa quanto a este fundamento apenas determina a referida convolação da reclamação graciosa em revisão oficiosa, para que a AT aprecie o pedido no âmbito deste procedimento e não a anulação parcial dos atos tributários de liquidação, sob pena de pronúncia indevida por parte do Tribunal arbitral.”

GG. Pugna ainda a Requerida pela legalidade da liquidação de juros compensatórios, já que, defende, está por demais demonstrado que, *in casu*, o retardamento da liquidação se deveu à incorreta inscrição dos valores de realização na declaração entregue pelo Requerente em 27.6.2019.

HH. A Requerida discorre ainda sobre o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, sustentando que o mesmo carece de sustentação legal e ancorando

tal posição traz à discussão a jurisprudência que dimana da decisão arbitral prolatada no Processo n.º 199/2018-T.

- II. Termina peticionado sejam julgadas procedentes as excepções dilatórias invocadas, absolvendo-se em conformidade a Requerida parcialmente da instância e ainda seja julgado improcedente o pedido de pronúncia arbitral e absolvida a Requerida do pedido, tudo com as devidas consequências.

II. THEMA DECIDENDUM:

10. A questão de fundo a apreciar no presente processo é a de saber se a decisão de indeferimento que recaiu sobre o Recuso Hierárquico (n.º ...2021...) que a Requerente apresentou, nos termos e em conformidade com o disposto no art.º 66.º do CPPT, dirigido à decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2020..., está eivada de ilegalidade e ainda a de saber se o acto de liquidação de IRS que foi objecto daqueles meios de discussão da legalidade das liquidações aqui sindicadas, respeitante ao ano de 2018, está enfermo de ilegalidade por violação do princípio da capacidade contributiva consagrado no n.º 1 do art.º 103.º da Constituição da República Portuguesa; por violação dos preceitos da Lei Geral Tributária e do Código do IRS que materializam esse princípio no que respeita à tributação das mais-valias; e ainda por injustiça grave e notória no apuramento da matéria colectável que serviu de base à liquidação do imposto sindicado; e finalmente haveria ainda que apreciar no presente processo a questão da eventual ilegalidade daquele acto tributário de liquidação de juros compensatórios, igualmente respeitante ao ano de 2018, por violação de lei.
11. Além de que entende o Tribunal haver questões de natureza exceptiva que, por poderem obstar ao conhecimento do pedido e ao julgamento de mérito do objecto do processo, é necessário apreciar e decidir no presente processo arbitral, são elas: a) a da “Incompetência material do tribunal arbitral para apreciação do procedimento de prova do preço efectivo previsto no artigo 139.º do CIRC e do erro na forma de processo”; b) a da “Inimpugnabilidade do acto – obrigatoriedade de apresentação prévia do procedimento

- previsto no artigo 139.º do CIRC – prova do preço efetivo”; e c) a da «Intempestividade do pedido de prova do preço efectivo».
12. Não procedendo as excepções, empreender-se-á julgamento de mérito sobre o objecto do pedido de pronúncia arbitral.

III. SANEAMENTO:

13. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 5.º e 6.º, todos do RJAT.
14. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
15. A ação é tempestiva, porque apresentada no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”). O prazo para apresentação do PPA deve contar-se do conhecimento do despacho de indeferimento que recaiu sobre o Recurso Hierárquico apresentado. O Ofício a coberto do qual foi dada a conhecer aos Requerentes a referida decisão está datado de 8.9.2021 (Cfr. Doc. n.º 1 junto ao PPA). Nos termos do n.º 1 do art.º 39.º do CPPT os Requerentes presumem-se notificados da decisão de indeferimento acima referida no terceiro dia posterior ao do registo ou no primeiro dia útil seguinte e esse, quando esse dia não seja útil. *In casu*, os Requerentes presumem-se notificados no dia 13.9.2021, data a partir da qual se conta o prazo de 90 dias para a interposição do pedido de pronúncia arbitral nos termos do n.º 1 do art.º 10º do RJAT, pelo que, o mesmo se revelou efectivamente tempestivo, na medida em que se iniciou a sua contagem em 14.9.2021 e o seu *dies ad quem* em 13.12.2021, ou seja, *quod erat demonstrandum*, tendo sido apresentado em 13.12.2021, 19:04 horas, considera-se tempestivamente interposto. (Cfr. adiante pontos T., U. e V. do probatório).
16. A apreciação das excepções invocadas pela Requerida, na Resposta que ofereceu, serão efetuadas na sequência da fixação da matéria de facto.

IV.A) FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS:

17. Antes de entrarmos na apreciação das questões acima elencadas, cumpre fixar a matéria factual que é relevante para a respectiva decisão:

- A. Nos anos de 1994, 1995, 1998 e 2001, foram adquiridas, por herança, as fracções autónomas C, D, E, F, G, H e I e uma quota parte de 1/3 da fracção autónoma A do prédio sito na ..., n.ºs ... e ..., em Coimbra, inscrito na matriz predial urbana da união das freguesias de ...-..., ..., ... e...- concelho de Coimbra, sob o artigo ... (Cfr. art.º 1º do PPA e Quadro 4 do Anexo G da Declaração Modelo 3 do IRS - Doc n.º 15 junto ao PPA).
- B. As fracções autónomas referidas no ponto A. do probatório destinam-se a ser usadas como “escritórios ou serviços”. (Cfr. art.º 2º do PPA)
- C. No âmbito da avaliação geral dos prédios urbanos levada a cabo nos anos de 2012 e de 2013 a Autoridade Tributária e Aduaneira atribuiu àquelas fracções autónomas os valores patrimoniais tributários (entretanto actualizados) constantes da seguinte tabela (Acordo das partes. Cfr. Parte 1, fls. 129 a 136 do Processo Administrativo junto aos autos pela Requerida nos termos do n.º 2 do art.º 17.º do RJAT; art.º 4º do PPA e Doc. 14 junto ao PPA):

Fracção	VPT Reavaliado
C	51.104,55 €
D	51.104,55 €
E	51.104,55 €
F	51.104,55 €
G	51.104,55 €
H	51.104,55 €

I	51.104,55 €
A (1/3)	64.740,00 €

- D. Ao longo das últimas décadas o prédio onde se integram as fracções autónomas referidas no ponto A. do probatório degradou-se de forma muito significativa e não sofreu quaisquer obras de remodelação ou de reabilitação. A zona urbana envolvente desertificou-se acentuadamente, tornando-se progressivamente menos procurada para a instalação de escritórios e serviços. (Cfr. Doc. n.º 4 e Doc. n.º 5 juntos ao PPA).
- E. Em 20 de Setembro de 2018, o Requerente alienou as fracções autónomas C, D, E, F, G, H e I do prédio urbano inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ... da união de freguesias de ... (Acordo das partes. Cfr. art.º 10.º e 11.º do PPA; Doc. n.º 7 Junto ao PPA; e art.º 5.º da Resposta).
- F. Em 20 de Setembro de 2018, o Requerente alienou a quota parte (1/3) de que era proprietário na fracção autónoma A do prédio urbano inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ... da união de freguesias de ... (Acordo das partes. Cfr. art.º 11.º do PPA; Doc. n.º 8 Junto ao PPA; e art.º 6.º da Resposta).
- G. As fracções C, D e E foram escrituradas por 8.000,00 €; as fracções F, G, H e I foram escrituradas por 5.250,00 €; e a quota parte de 1/3 na fracção autónoma A foi escriturada por 56.666,67 €, correspondente a 1/3 do preço total desta fracção, que ascendeu a 170.000,00 €;. (Cfr. art.º 11.º do PPA; Doc. 7 e Doc. n.º 8 juntos ao PPA).
- H. Em 27.6.2019, os Requerentes apresentaram a declaração modelo 3 de IRS, respeitante ao ano de 2018 que recebeu o número de identificação ... (Acordo das Partes. Cfr. Art.º 14.º do PPA e art.º 7.º da Resposta. Doc. n.º 11 junto ao PPA e Parte 1 do PA, fls. 55 a 63).
- I. No Anexo G da declaração de modelo 3 de IRS referida no ponto anterior do probatório, concretamente no seu Quadro 4, os Requerentes declararam a alienação onerosa de direitos reais sobre os bens imóveis acima identificados, indicando como valor de realização o preço acordado e efectivamente recebido pela venda das fracções autónomas identificadas nos pontos E. e F. do probatório, constante das respectivas

escrituras de compra e venda. (Acordo das Partes. Cfr. Art.º 15.º do PPA e art.º 7.º da Resposta. Doc. n.º 11 junto ao PPA e Parte 1 do PA, fls. 60 e 61).

- J. De acordo com os elementos declarados pelos Requerentes, a venda das referidas fracções autónomas terá gerado uma menos-valia fiscal de 44.568,76 €, melhor percebida em função da leitura do quadro infra que está no artigo 16.º do PPA:

Fracção	Valor de Realização (Preço de Venda)	Valor de Aquisição (VPT à data da aquisição)	Ano de Aquisição	Valor de Aquisição Atualizado (correção monetária)	Despesas e Encargos	Menos-Valia Fiscal (Valor de Realização menos Valor de Aquisição Atualizado e Despesas/Encargos)
C	8 000,00 €	5 985,58 €	1994	9 756,50 €	1 995,75 €	3 752,25 €
D	8 000,00 €	5 985,58 €	1994	9 756,50 €	1 995,75 €	3 752,25 €
E	8 000,00 €	5 985,58 €	1995	9 756,50 €	1 995,75 €	3 752,25 €
F	5 250,00 €	5 985,58 €	1995	9 397,36 €	1 995,75 €	6 143,11 €
G	5 250,00 €	5 985,58 €	1995	9 397,36 €	1 995,75 €	6 143,11 €
H	5 250,00 €	5 985,58 €	1995	9 397,36 €	1 995,75 €	6 143,11 €
I	5 250,00 €	5 985,58 €	1995	9 397,36 €	1 995,75 €	6 143,11 €
A (1/3)	56 666,67 €	64 740,00 €	2018	64 740,00 €	666,25 €	8 739,58 €
Total	101 666,67 €	106 639,06 €		131 598,93 €	14 636,50 €	44 568,76 €

- K. Imediatamente após a submissão da declaração modelo 3 referida no ponto H. do probatório, os Requerentes foram notificados de que a mesma tinha sido “seleccionada para análise”, por ter(em) sido detectada(s) a(s) seguinte(s) situação(ões): “Alienação de imóveis não declarada ou necessidade de comprovação dos valores das despesas, valor de alienação, data de aquisição dos imóveis alienados ou afectação a actividade profissional.” (Acordo das partes. Cfr. Art.º 17.º do PPA. Doc. n.º 12 junto ao PPA e art.º 9.º da Resposta).
- L. A declaração de IRS modelo 3, referida no ponto H. do probatório, deu origem à liquidação n.º 2019..., de 28.6.2019, com valor a reembolsar de 4.560,02 e que se encontra na situação de cancelada já que foi objecto de procedimento de gestão e análise de divergências. (Cfr. art.º 8 e art.º 9.º da Resposta).
- M. Tendo em conta os elementos e os esclarecimentos recolhidos no procedimento de divergência, a Autoridade Tributária e Aduaneira produziu a correspondente declaração oficiosa tendo sido alterados os valores de realização inscritos nos campos 4003 a 4010 do Quadro 4 do Anexo G para o Valor Patrimonial Tributário dos respectivos imóveis na data da alienação e melhor identificados no ponto C. do probatório, desconsiderando-se os valores correspondentes ao preço acordado e efectivamente recebido na outorga das escrituras públicas de compra e venda dos imóveis. Foi ainda alterado o valor de aquisição do imóvel identificado no ponto F. do

probatório e desdobrado entre os campos 4010 e 4011 por ter sido adquirido em momentos distintos. (Acordo das partes. Cfr. Art.º 19.º do PPA. Doc. n.º 14 junto ao PPA e art.º 10.º e 11.º da Resposta).

- N. Para a Requerida e em resultado das correcções que entendeu produzir, da alienação das referidas fracções terá resultado uma mais-valia fiscal que se cifrava em 279.816,58 €, melhor percebida em função da leitura do quadro infra que está no artigo 20.º do PPA:

Fracção	Valor de Realização (VPT à data da venda)	Valor de Aquisição (VPT à data da aquisição)	Ano de Aquisição	Valor de Aquisição Atualizado [correção monetária]	Despesas e Encargos	Mais-Valia Fiscal (Valor de Realização menos Valor de Aquisição Atualizado e Despesas/Encargos)
C	51 104,55 €	5 985,58 €	1994	9 756,50 €	1 995,75 €	39 352,30 €
D	51 104,55 €	5 985,58 €	1994	9 756,50 €	1 995,75 €	39 352,30 €
E	51 104,55 €	5 985,58 €	1995	9 756,50 €	1 995,75 €	39 352,30 €
F	51 104,55 €	5 985,58 €	1995	9 397,36 €	1 995,75 €	39 711,44 €
G	51 104,55 €	5 985,58 €	1995	9 397,36 €	1 995,75 €	39 711,44 €
H	51 104,55 €	5 985,58 €	1995	9 397,36 €	1 995,75 €	39 711,44 €
I	51 104,55 €	5 985,58 €	1995	9 397,36 €	1 995,75 €	39 711,44 €
A (1/3)	64 740,00 €	28 990,53 €	2002 2008	61 159,84 €	666,25 €	2 913,91 €
Total	422 471,85 €	70 889,59 €		128 018,77 €	14 636,50 €	279 816,58 €

- O. A declaração oficiosa referida no ponto N. do probatório veio a dar origem à liquidação n.º 2020..., com imposto a pagar que se cifra em 72.486,53 € a que se somam 1.342,48 de Juros compensatórios, num total liquidado de 73.829,01 €. (Acordo das partes. Cfr. Art.º 21.º e 22.º do PPA. Doc. n.º 2 e Doc. n.º 3 juntos ao PPA e art.º 12.º da Resposta e parte 1 do PA, fls. 36 e 37).
- P. Em 12.6.2020, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa, posteriormente autuada com o n.º ...2020... e dirigida aos actos de liquidação de IRS e Juros Compensatórios reportados ao ano de 2018, nos termos e em conformidade com o disposto no art.º 140.º do CIRS e nos art.ºs 68.º e seguintes do CPPT, com fundamento em não terem recebido o montante correspondente ao VPT dos imóveis em causa, mas apenas o preço constante das escrituras de compra e venda e referido no ponto G. do probatório. (Acordo das partes. Cfr. Art.º 13.º e 29.º do PPA. Docs. n.ºs 9, 10 e 21 junto ao PPA e art.º 13.º da Resposta e parte 1 do PA, fls. 1 a 29).
- Q. No dia 28.12.2020, os Requerentes foram notificados da decisão de indeferimento que recaiu sobre a reclamação apresentada, consubstanciada no despacho da Exmª Chefe de Divisão de Justiça Administrativa da Direcção de Finanças de Lisboa, por subdelegação, datado de 15.12.2020, em breve síntese fundamentado como segue: “(...) 7- Conforme se referiu no Projeto de Decisão, nos termos da al. f) do n.º 1 do

artigo 44.º do CIRS considera-se como VALOR DE REALIZAÇÃO o valor da contraprestação, acrescentando o n.º 2 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 imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida”, ou seja, para efeitos de determinação do valor de realização, deverá considerar-se o maior dos seguintes valores: o da respetiva contraprestação ou o valor que tiver sido considerado para efeitos de liquidação do IMT, previsto no n.º 1 do artigo 12.º do CIMT (valor do contrato ou VPT, consoante o maior). 8 - No entanto, estabelecem os n.ºs 5 e 6 do artigo 44.º do CIRS, que poderá ser considerado como valor de realização o valor efetivamente praticado e inferior ao que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de IMT, DESDE QUE SEJA FEITA PROVA, EM PROCEDIMENTO INSTAURADO MEDIANTE REQUERIMENTO A APRESENTAR EM JANEIRO DO ANO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE OCORRERA TRANSMISSÃO, nos termos do artigo 139.º do CIRC, TENDO EFEITO SUSPENSIVO DA LIQUIDAÇÃO, regendo-se pelo disposto nos artigos 91.º e 92.º e 86.º, n.º 4 da LGT, e PODENDO A ADMINISTRAÇÃO FISCAL ACEDER À INFORMAÇÃO BANCÁRIA do período em que ocorreu a transmissão e ao período anterior, devendo o pedido vir instruído com os correspondentes documentos de autorização. 9 - Não tendo o Reclamante acionado o mecanismo previsto no artigo 139.º CIRC ex vi n.º 5 e 6 do artigo 44.º do CIRS, e não fazendo prova do valor de realização efetivo, nos termos exigidos na lei e supra mencionados, na medida em que mesmo que se admitisse a posteriori este mecanismo, conforme o Reclamante pretende, não bastariam os documentos juntos na petição para justificar os valores de alienação abaixo do VPT de imóveis no centro da cidade de Coimbra (Avenida...), conclui-se que o valor a ser tido em consideração para efeitos de valor de realização deverá ser o VPT, nos termos do n.º 2 do artigo 44.º CIRS. 10- A administração fiscal encontra-se limitada e sujeita ao princípio da legalidade, consagrado no artigo 266.º da CRP e artigo 55.º da LGT, pelo que não pode deixar de aplicar as normas legais em vigor ao caso concreto. 11- Além disso, também, não pode deixar de aplicar uma

norma com fundamento em inconstitucionalidade, EXCEPTO quando o Tribunal Constitucional já declarou a norma inconstitucional com força obrigatória geral, nos termos do artigo 281.º da CRP, ou se esteja perante o desrespeito de normas constitucionais diretamente aplicáveis, nos termos do n.º 1 do artigo 18.º da CRP, maxime direitos, liberdades e garantias. 12 – Quanto à convolação, reitera-se o mencionado no projeto de decisão, no âmbito do qual se concluiu que, no caso em apreço, a reclamação graciosa é o meio adequado à garantia do exercício de direitos do contribuinte e a convolação em pedido de revisão oficiosa, nos termos dos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, extravasa o âmbito do mecanismo de convolação e, por isso, não é permitido, nos termos do artigo 57.º, n.º 1, in fine, da LGT.” (Acordo das partes. Cfr. Art.º 32.º do PPA. Doc. n.º 22 junto ao PPA e art.º 14.º da Resposta e parte 1 do PA, fls. 162 a 169).

- R. Não se conformando com a decisão de indeferimento referida no ponto anterior do probatório, os Requerentes apresentaram recurso hierárquico (posteriormente autuado com o n.º ...2021...) no qual foi igualmente proferida decisão de indeferimento das pretensões daqueles, prolatada pela Exm^a Senhora Directora de Serviços da DSIRS, por subdelegação de competências, por despacho de 6.9.2021, em síntese fundamentado como segue: “(...)11 - *Relembre-se que a reclamação graciosa (e o subsequente recurso hierárquico) foi interposta porque o sujeito passivo não concorda com o valor de realização do imóvel. 12 - Ora, quanto ao valor de realização, estabelece a alínea f) do n.º 1 do artigo 44º do Código do IRS que para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização o valor da respetiva contraprestação. 13 - No entanto, o n.º 2 do mesmo artigo refere expressamente 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 (agora IMT) ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida. 14 - Por sua vez, o n.º 5 refere que o disposto no n.º 2 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto. 15 - Ou seja, é possível contornar a regra do n.º 2 se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao valor patrimonial tributário. 16 - E qual a forma de*

fazer essa prova? Segundo o disposto no n.º 6 do mesmo artigo 44º do Código do IRS, a prova deve ser efetuada de acordo com o procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações. 17 -Quer isto dizer que há um procedimento próprio para realizar a prova de que o valor de realização foi inferior ao valor patrimonial tributário, com tramitação e prazo para o efeito, que nada tem a haver com os requisitos da reclamação graciosa ou da revisão da liquidação. 18 -Não tendo feito prova através desse procedimento próprio (e no prazo previsto para o efeito), o valor de realização a inscrever no quadro 4 do anexo G não poderá deixar de ser, no caso presente, o correspondente ao valor patrimonial tributário dos imóveis. 19 - Sendo esses os valores de realização inscritos na declaração oficiosa (frações autónomas C, D, E, I, G, H e F e quota parte da fração A do prédio urbano inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo n.º ... da união de freguesias de..., ..., ... e ..., concelho de Coimbra), nada haverá a apontar à atuação da Autoridade Tributária. 20 -Inexistirão, pois, as pretensas ilegalidades e violações de princípios alegadas pelo recorrente na sua petição. 21 - Também relativamente à pretendida convolação da reclamação graciosa em pedido de revisão (com fundamento em injustiça grave ou notória) não se descortinam os vícios apontados pelo aqui recorrente. 22 - Desde logo porque o procedimento de reclamação graciosa tem um âmbito muito mais abrangente que o pedido de revisão por injustiça grave ou notória. 23 - Isto é, a reclamação graciosa pode ter por fundamento qualquer legalidade. 24 — Este conceito abrange a errónea qualificação ou quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários (onde o pedido pode ser incluído), a incompetência, a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida ou a preterição de outras formalidades legais (artigos 70.º e 99.º do CPPT). 25 - O contribuinte ao solicitar a denominada revisão oficiosa do ato não pode apresentar como fundamento qualquer ilegalidade, como sucede no caso da reclamação, mas apenas a injustiça grave e notória (no caso presente). 26 - E isso seria reduzir o pedido. Remete-se, pois, para o que já foi informado ao contribuinte a este respeito em sede de reclamação graciosa. 27 - Assinale-se que houve pronuncia sobre o pedido de convolação. Isto é, por força do preceituado no artigo 55.º, n.º 1, da LGT,

na sequencia de um pedido (neste caso, de convolação) formulado por um interessado, a Autoridade Tributária terá de se pronunciar sobre o mesmo. E essa pronúncia aconteceu. 28 - Ora, face ao já exposto supra, entendemos que não haverá lugar à apreciação do pedido como revisão da liquidação com fundamento em injustiça grave ou notória (ratificando a decisão tomada em sede de reclamação graciosa). 29 - Acresce que o pedido de revisão da liquidação com fundamento em injustiça grave ou notória é um meio excecional, como expressamente previsto no n.º 3 do artigo 78.º da LGT. 30 - No caso presente, não se justificava essa excecionalidade, tendo em conta que o pedido foi apreciado em sede de reclamação graciosa, isto é, havia outro procedimento (que face ao cumprimento dos requisitos, se adequava à questão - a reclamação graciosa), não fazendo sentido utilizar um meio excecional (pedido de revisão). 31 - A única diferença seguramente existente entre estes dois meios de impugnação graciosa de atos tributários de liquidação (reclamação graciosa e pedido de revisão com fundamento em injustiça grave ou notória), reside na entidade que aprecia o pedido que, no caso de reclamação graciosa é o diretor do órgão periférico regional (artigo 75.º do CPPT), enquanto na revisão do ato tributário por injustiça grave e notória é competente para a decisão o dirigente máximo do serviço. 32 - No entanto, mesmo esta diferença encontra-se esbatida, tendo em conta que o dirigente máximo do serviço tem a faculdade de delegar e subdelegar essa competência (faculdade essa que foi exercida). 33 - E, face ao valor envolvido (mais de 70.000,00 €), essa competência encontra-se subdelegada na Diretora de Serviços do IRS. 34 - Que, por sua vez, é a entidade competente para apreciar o presente recurso hierárquico. 35 - Assim, ainda que fosse entendido que o pedido poderia ser convolado (o que não se concede), seria necessário que estivessem cumpridos os requisitos previstos no n.º 4 do artigo 78º da LGT. 36 - Conforme referido expressamente no n.º 4 do artigo 78º da LGT, a autorização, excecional, da revisão da matéria tributável está condicionada à ausência de comportamento negligente do contribuinte. 37 - No caso presente, a ausência de comportamento negligente do recorrente não se encontra demonstrada. 38 - Isto porque a declaração só foi elaborada oficiosamente porque o requerente não comprovou, com a

instauração de procedimento próprio, o valor de realização dos imóveis (melhor identificados nos autos), para efeitos de afastamento do disposto no n.º 2 do artigo 44.º do Código do IRS. 39 - Existiu, pois, um comportamento negligente do contribuinte e foi esse comportamento que terá originado o erro na liquidação. 40 - É certo que vem alegar que “não se dedica a realizar operações no ramo imobiliário e não tem qualquer experiência relevante nessa matéria, não lhe sendo exigível que conheça aprofundadamente o regime”. 41 - Contudo, conforme previsto no artigo 6º do Código Civil, a ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas. 42 - Pelo exposto, não estarão reunidos os requisitos para que o dirigente máximo do serviço autorize a revisão da matéria tributável apurada, com fundamento em injustiça grave, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 78º da Lei Geral Tributária. 43 - Relativamente aos juros compensatórios, estabelece o n.º 1 do artigo 35º da Lei Geral Tributária (LGT) que “São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.”. 44 - Está por demais demonstrado que, no caso presente, o retardamento da liquidação se deveu à incorreta inscrição dos valores de realização na declaração entregue pelo aqui recorrente em 2019JUN27. 45 - Como tal, estarão, assim, preenchidas as formalidades para a contagem e cobrança de juros compensatórios. 46 - Pelo exposto, e mantendo-se válidos os fundamentos em que se baseava o indeferimento da reclamação graciosa, propomos que seja negado provimento ao recurso hierárquico. 47 - Quanto ao pedido de reembolso das quantias pagas e indemnização por prestação da garantia, e face ao não provimento do recurso hierárquico, não estarão reunidos os pressupostos para o deferimento do mesmo. 48 - De acordo com as instruções administrativas divulgadas pela Circular n.º 13/99, de 8 de julho, será de dispensar a notificação ao recorrente, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 60º da LGT, quer porque se encontra em causa a pratica de um ato com base em factos já submetidos a audiência do impetrante, quer porque se encontra em causa a apreciação dos factos que foram trazidos aos autos

pelo contribuinte, limitando-se a decisão a fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso. (...).”

- S. Os Requerentes não apresentaram requerimento com vista a despoletar o procedimento consignado no art.º 139.º do CIRC (aplicável *ex vi* do disposto nos n.ºs. 5 e 6 do art.º 44.º do CIRS), que deveria ter dealbado até ao final do mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as respectivas transmissões de imóveis em conformidade com o disposto no n.º 3 do art.º 139º do CIRC (Acordo das partes).
- T. A notificação a coberto da qual veio a decisão de indeferimento que recaiu sobre o recurso hierárquico apresentado pelos Requerentes - Ofício n.º ... - está datada de 8.9.2021. Tal como está a fls. 80 do Processo Administrativo Tributário e no Doc. n.º 1 junto ao PPA, a notificação foi empreendida através de carta regista (sob o registo n.º RF...PT). A notificação de indeferimento do Recurso Hierárquico presume-se efectuada no 3º dia posterior ao registo ou no 1º dia útil seguinte a este, quando esse dia não seja útil (n.º 1 do art.º 39.º do CPPT), registo aquele datado de 9.9.2021, o que terá ocorrido em 13.9.2021. (Cfr. Doc. n.º 1 junto ao PPA e parte 3 do PA, fls. 72 a 83).
- U. O *dies a quo* para apresentação do PPA era, nos termos do n.º 1 do art.º 10º do RJAT, o dia 14.9.2021 e o *dies ad quem*, o dia 13.12.2021.
- V. Em 13.12.2021, 19:04 horas, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD).

IV.B) FACTOS NÃO PROVADOS:

- 18. Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

IV.C) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO:

19. Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
20. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. art.º 596.º do CPC).
21. A convicção sobre os factos assim dados como provados (acima explicitados) fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados; na prova documental junta aos autos e no Processo Administrativo Tributário junto aos autos pela entidade demandada, nos termos e em conformidade com o disposto no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro; e ainda nas alegações aduzidas pelas partes, Requerente e Requerida, que não foram impugnadas pela parte contrária.

V. DO DIREITO:

22. A Requerida, como visto, na Resposta que ofereceu, invocou três excepções dilatórias, a saber: a) “Da incompetência material do tribunal arbitral para apreciação do procedimento de prova do preço efectivo previsto no artigo 139.º do CIRC e do erro na forma de processo”; b) “Da inimpugnabilidade do ato – obrigatoriedade de apresentação prévia do procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC – prova do preço efectivo”; e c) «Da intempestividade do pedido de prova do preço efectivo».
23. Notificada para exercer, querendo, o princípio do contraditório, no que respeita a estas excepções, vieram os Requerentes responder às mesmas, juntando, para o efeito, articulado superveniente que deu entrada no Sistema de Gestão Processual do CAAD em 4.5.2022 e onde, no essencial, pugnam pela improcedência das excepções invocadas pela Requerida, dizendo ainda que se elas viessem a ser julgadas procedentes não poderiam pôr em causa a apreciação da legalidade da liquidação de juros compensatórios com

- fundamento na falta do seu pressuposto subjectivo, ou seja, a culpa dos Requerentes no atraso na liquidação do imposto e ainda na falta de fundamentação, na medida em que a AT não demonstrou a existência dessa culpa aquando da emissão da liquidação de juros compensatórios; tal como não poderiam pôr em causa a apreciação da legalidade das liquidações sindicadas com fundamento no facto de o apuramento da matéria tributável ter assentado em injustiça grave ou notória por subsunção no n.º 4 do art.º 78.º da LGT ou até com fundamento na violação do regime de tributação das mais-valias interpretado de acordo com a Constituição da República Portuguesa.
24. Assim sendo, e tendo em consideração que as referidas excepções dilatórias poderão obstar ao conhecimento do mérito da causa e/ou importar a absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto no n.º 4 do art.º 89.º do CPTA e ainda do disposto no art.º 576.º do Código do Processo Civil aplicáveis *ex vi* do disposto no art.º 29.º do RJAT, serão, as mesmas, de imediato apreciadas. Vejamos,

V. 1) DA (IN)COMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL (ALÍNEA A) DO N.º 4 DO ART.º 89.º DO CPTA):

25. A Requerida, defendendo-se por excepção, arguiu a incompetência material do tribunal arbitral, sustentando que a falta de utilização do procedimento de prova do preço efectivo previsto no artigo 139.º do CIRC implicaria também a falta de competência deste Tribunal para conhecer da pretensão dos Requerentes.
26. O âmbito de competência material dos tribunais constitui matéria de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, cumprindo, por isso e antes de tudo o mais, proceder à sua apreciação (cfr. artigos 16.º do CPPT, 13.º do CPTA e 96.º e 98.º do CPC, subsidiariamente aplicáveis por remissão, respetivamente, das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

27. *Como ensinava o Prof. Manuel Domingues de Andrade em «Noções Elementares de Processo Civil» p.p. 88 e ss., a competência dos tribunais “[é] a medida de jurisdição dos diversos tribunais; o modo como entre eles se fracciona e reparte o poder jurisdicional”, sendo que a “Competência abstracta dum tribunal é a medida da sua jurisdição; a fracção do poder jurisdicional que lhe é atribuída; a determinação das causas que lhe tocam” e a “Competência concreta dum tribunal, trata-se (...) da sua competência para certa causa. É o seu poder de julgar (exercer actividade processual) nesse pleito; a inclusão deste na fracção de jurisdição que lhe corresponde.”*
28. A competência material do tribunal afere-se pelos termos em que a acção é proposta e pela forma como o autor estrutura o pedido e os respectivos fundamentos. Por isso, para se aferir da competência material do tribunal **importa apenas atender** aos factos articulados pelo autor na petição inicial e à pretensão jurídica por ele apresentada, ou seja, à causa de pedir invocada e aos pedidos formulados. (Neste sentido veja-se Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 15.1.2015, Pº 117/14.4TTLMG.C1 que veio a ser confirmado pelo Acórdão do STJ de 16/06/2015).
29. A competência material dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD é desde logo definida pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, que dispõe: “1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais; c) (...)” - Revogada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.
30. A competência material dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD é ainda limitada pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, veio a ser definida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, que estabelece o seguinte: “Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com

exceção das seguintes: a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão; c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.”

31. Isto dito, importa então começar por atentar no pedido formulado pela Requerente que, visto o petitório, se materializa como segue: *“Termos em que, Requerem a constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos actos tributários acima identificados, com todas as consequências legais, designadamente o reembolso aos Requerentes dos valores indevidamente pagos no âmbito do plano prestacional n.º 2020/10130 e o pagamento de uma indemnização pelo prejuízo resultante da prestação indevida da garantia oferecida para suspensão da cobrança coerciva dos montantes liquidados nos actos aqui contestados;”*
32. Intuindo-se daqui que decorre com meridiana clareza da literalidade do pedido que o que os Requerentes efetivamente pretendem é a declaração de ilegalidade e a anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2020 ..., relativa ao ano de 2018 e da correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2020 ..., por via da declaração de ilegalidade e anulação da decisão que indeferiu o Recurso Hierárquico n.º ...2021... oportuna e previamente apresentado.
33. No caso dos presentes autos e em face do petitório acima transcrito, dúvida não restam de que a pretensão deduzida é, a título principal, a anulação (parcial e não total como parecem sugerir os Requerentes) de actos de liquidação de IRS e JC e acessoriamente a decisão de condenação na restituição dos montantes pagos e ainda a decisão de

- condenação da Requerida no pagamento de uma indemnização pelo prejuízo resultante da prestação indevida da garantia oferecida para suspensão da cobrança coerciva dos montantes liquidados nos actos *sub judicio*.
34. Como visto, a pretensão de anulação de um ato de liquidação de um tributo **tem perfeito cabimento** na norma competencial prevista na alínea a), do n.º 1, do art.º 2.º do RJAT.
35. Ademais, a Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, através da qual a Requerida se vinculou à arbitragem em matéria tributária, não contém qualquer exclusão que pudesse abarcar a situação dos presentes autos (Cfr. n.º 2 do art.º 2.º da referida Portaria).
36. Acrescendo dizer, quanto à competência do CAAD para apreciação da (i)legalidade de actos de segundo e terceiro grau, que considera o tribunal que é actualmente entendimento pacífico tanto na Jurisprudência como na Doutrina que os actos de indeferimento de pretensões dos sujeitos passivos – ou seja, actos de segundo ou terceiro grau - poderão ser arbitráveis junto do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), na condição de, eles próprios, terem apreciado a legalidade de um acto de liquidação de imposto - *i.e.*, de um acto de primeiro grau.
37. Naquele sentido, adequado se mostra trazer à colação jurisprudência arbitral (concretamente a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 272/2014-T do CAAD que pode ser lida *in* https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=180&id=614) e doutrina (Jorge Lopes de Sousa que, no seu “*Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*” e Carla Castelo Trindade, *in* “*Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*”), que sustenta que a jurisdição arbitral é competente para arbitrar pretensões relativas à declaração da legalidade de actos de liquidação de tributos - actos de primeiro grau - quando, num acto de segundo ou terceiro grau, a AT se tenha pronunciado relativamente à legalidade de tal acto.
38. Assim sendo, o Tribunal considera-se competente para a apreciação da pretensão da Requerente, em virtude de esta respeitar também à apreciação da legalidade da decisão de indeferimento proferida no âmbito do Recurso Hierárquico n.º ...2021... despoletado pelos Requerentes e com referência aos actos tributários (de IRS e JC), respeitantes ao

- ano de 2018, tendo a AT, nessa mesma decisão de indeferimento e tal como visto (ponto R. do probatório), apreciado a legalidade daqueles actos de liquidação.
39. Há, assim, que concluir pela competência do presente Tribunal em razão da matéria por força do citado art.º 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT e ainda por força da vinculação à arbitragem tributária institucionalizada do CAAD por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, tal como resulta da Portaria n.º 112-A/2011 de 12 de Março.
40. Deste modo, improcede a exceção da incompetência material suscitada pela Requerida.
41. Já quanto à pretendida anulação dos actos de liquidação controvertidos com fundamento em injustiça grave ou notória no apuramento da matéria tributável em conformidade com o disposto no n.º 4 do art.º 78.º da LGT, a AT negou as pretensões dos Requerentes com o argumentário esgrimido em sede de apreciação da reclamação graciosa e de apreciação do recurso hierárquico e que está supra nos pontos Q. e R. do probatório, enfocando-se, tão-só, que a convolação em revisão oficiosa da reclamação apresentada e até a própria revisão oficiosa da matéria tributável foram negadas pela AT sem que o mérito da questão submetida a revisão fosse sequer apreciado.
42. De harmonia com o preceituado no n.º 2 do art.º 2.º do CPC, aplicável, *ex vi*, do art.º 2.º, alínea e) do CPPT e do art.º 29.º do RGIT, a todo o direito, excepto quando a lei determine o contrário, corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo, a prevenir ou reparar a violação dele e a realizá-lo coercivamente, bem como os procedimentos necessários para acautelar o efeito útil da acção.
43. O art.º 97.º da LGT estabelece que a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo.
44. E o art.º 97.º do CPPT, concretizando a disposição constante do art.º 101.º da LGT, diz:
“1 – O processo judicial tributário compreende: a) A impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta; b) A impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem a liquidação de qualquer tributo; c) A impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações graciosas dos atos tributários; d) A impugnação de atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação; (...) p) O recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da

- revogação de isenções ou outros benefícios fiscais quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros atos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade da liquidação (sublinhado nosso). (...) 2 – O recurso contencioso¹ dos actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação, da autoria da administração tributária (...), é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos. (...).”*
45. Na medida em que tal acto de indeferimento da convoção em revisão oficiosa da reclamação apresentada e até da própria revisão oficiosa da matéria tributável, configura uma decisão em matéria tributária na qual a Administração não tomou posição sobre a legalidade ou ilegalidade de actos de liquidação com fundamento no n.º 4 do art.º 78.º da LGT, não podia deixar de cair na alçada da alínea p) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT, sendo susceptível de ser apreciada, de modo autónomo, enquanto acto imediatamente lesivo do direitos e interesses do sujeito passivo, no âmbito de acção administrativa, nos termos e em conformidade com o disposto no n.º 2 do mesmo preceito legal.
46. Devendo trazer-se aqui à colação o Acórdão do STA, de 14.05.2015, proferido no processo n.º 1958/13, onde se diz: *“Decorre do art.º 95º, nº 1 da Lei Geral Tributária “o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos segundo as formas de processo prescritas na lei”. Por sua vez decorre do art.º 97º, nº 1, al. d) e nº 2 do CPPT que são impugnáveis “os actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação”, e recorríveis os “os actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação”.*
47. Com base naquela formulação legal, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a utilização do processo de impugnação judicial ou do recurso contencioso (actualmente acção administrativa) depende do conteúdo do acto impugnado: **i)** se este comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação será aplicável o processo de impugnação judicial; **ii)** se não comporta uma apreciação desse tipo, é aplicável o recurso contencioso, *rectius*, a acção administrativa. Neste sentido,

¹ Actual acção administrativa.

- veja-se, entre outros, os Acórdãos desta secção de 02.07.2014, recurso 1950/13, de 28.05.2014, recurso 1263/13, de 29.02.2012, recurso 441/11, de 08.07.2009, recurso 306/09, de 02.02.2005 recurso 1171/04, de 16.02.2005, recurso 960/04 e de 20.05.2003, recurso 305/03, todos in www.dgsi.pt, e ainda a Lei Geral Tributária Anotada, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4ª edição, Encontro da Escrita, pág. 713; Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Editora., 6ª edição, Volume II, pág. 54.
48. Resultando, assim, da doutrina e jurisprudência citada, o ensinamento que segue: *i)* se a decisão que se pretende atacar apreciou a legalidade do acto de liquidação, o meio de impugnação adequado para o sindicar é a impugnação judicial ou até a acção arbitral; *ii)* se a decisão que se pretende atacar não comporta uma apreciação daquele tipo (como, *in casu*), o meio de impugnação adequado à sua sindicância é a acção administrativa, por força do que dispõe o artigo 97.º n.º 2 do CPPT.
49. Isto dito e uma vez que a AT, ali, indeferiu o pedido de convalidação em revisão oficiosa da reclamação apresentada e até da própria revisão oficiosa da matéria tributável em conformidade com o disposto no n.º 4 do art.º 78.º da LGT, **sem que**, em face do que está nos pontos Q. e R. do probatório, **se apreciasse a legalidade das liquidações com fundamento na alegada injustiça grave ou notória**, o Tribunal Arbitral Colectivo considera-se incompetente para apreciar o pedido de anulação (parcial) dos actos de liquidação aqui sindicados por injustiça grave ou notória no apuramento da matéria colectável por subsunção no n.º 4 do art.º 78.º da LGT.
50. Ainda assim e mesmo que a questão da incompetência se não colocasse e não tendo os Requerentes dado início ao procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, onde poderiam fazer a prova do preço efetivamente pago na transmissão dos bens imóveis aqui em causa (não o podendo fazer nesta sede) e constituindo ainda o procedimento de prova do preço efetivo uma condição de procedibilidade da impugnação, quando nesta se pretenda discutir o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis, concluindo o Tribunal, como virá a

concluir adiante, no sentido da **inimpugnabilidade das aludidas liquidações**², julgando procedente a invocada excepção de inimpugnabilidade das correcções relativas à diferença entre os VPT's definitivos dos imóveis e os valores constantes do(s) contrato(s) de compra e venda dos respectivos imóveis, sendo a Requerida absolvida da instância nos termos da alínea i), do n.º 4 do art.º 89.º do CPTA e ainda do n.º 1 e 2 do art.º 576.º e art.º 579.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do art.º 29.º do RJAT, com a sua consequente extinção, **não podia deixar de soçobrar também a pretensão anulatória fundada no n.º 4 do art.º 78º da LGT dos Requerentes**, na medida em que, considerada a procedência da referida excepção, não enfermam os actos de liquidação sindicados de qualquer ilegalidade que os pudesse estar a enfermar, nos exactos termos em que no ponto seguinte se explicitará.

V.2) DA INIMPUGABILIDADE DOS ACTOS SINDICADOS POR PRETERIÇÃO DA OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO PRÉVIA DO PROCEDIMENTO PREVISTO NO ART.º 139.º DO CIRC, APLICÁVEL *EX VI* DO N.º 6 DO ART.º 44.º DO CIRS:

51. A referida excepção, trazida à colação pela Requerida, reporta-se ao processo adequado à demonstração de que o preço realmente praticado pela alienação dos imóveis aqui em causa era efectivamente inferior ao respectivo VPT de cada um daqueles prédios.
52. No essencial está em causa a delimitação do conceito de valor de realização, previsto no art.º 44.º do CIRS, tendente ao apuramento de mais-valias tributadas em sede de categoria G do IRS.
53. Adequado se mostrando trazer à colação o quadro normativo que aqui está em causa.

² Não podendo, por isso, o argumentário da injustiça grave ou notória colher, na medida em que se as correcções fundadas no n.º 2 do art.º 44.º do CIRS eram rigorosamente inimpugnáveis por não haver sido suscitado o procedimento previsto no art.º 139.º do CIRC tendente à ilisão da presunção ali prevista, então, também o argumento de que os Requerentes ficaram sujeitos a pagar um montante elevado de imposto e juros, correspondente a 73% do preço que receberam pela alienação das fracções autónomas aqui em causa e cerca de 94% do seu rendimento anual regular (nisto se consubstanciando a injustiça grave ou notória), tinha de ceder (não procedendo), devendo manter-se as respectivas liquidações.

54. Em face do que dispõe o n.º 2 do art.º 44.º do CIRS, no caso da alínea f) do n.º 1 do mesmo artigo, ou seja, quando se deva considerar valor de realização para efeitos de apuramento das mais-valias o valor da respetiva contraprestação, “(...) *prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida.*”
55. Dizendo o n.º 5 do referido artigo 44.º do CIRS, aditado pelo art.º 2.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro e com entrada em vigor reportada a 1.1.2015, o seguinte: “[O] disposto no n.º 2 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto.”
56. Sendo que, de acordo com o n.º 6 daquele mesmo normativo e igualmente ali aditado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, “[A] prova deve ser efetuada de acordo com o procedimento previsto no n.º 3 do artigo 139.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações.”
57. Estatuindo o referido n.º 3 do art.º 139.º do CIRC, sob a epígrafe “Prova do preço efetivo na transmissão de imóveis”, como segue: “[A] prova referida no n.º 1 deve ser efectuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao diretor de finanças competente e apresentado em janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos”.
58. Ademais e em conformidade com o disposto no n.º 5 do art.º 139.º do CIRC, o procedimento referido no n.º 3 do art.º 139.º do CIRC (acima transcrito) “(...) *rege-se pelo disposto nos artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações*”, sendo que, de acordo com o n.º 6 daquele mesmo art.º 139.º do CIRC, “(...) *a administração fiscal pode aceder a informação bancária do requerente (...) referente ao período de tributação em que ocorreu a transmissão e ao período de tributação anterior, devendo para o efeito ser anexados os correspondentes documentos de autorização.*”

59. Tal como é dito a dado passo da decisão arbitral tirada no Processo n.º 156/2019-T e que aqui se mostra adequado trazer, “[E]ste aditamento teve por base o projeto da reforma do IRS, elaborado em setembro de 2014 pela respetiva Comissão de Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, presidida pelo Professor Doutor Rui Duarte Morais, a pág. 44 do qual se pode ler: «5.1.11.11 Possibilidade de afastamento do critério do VPT mediante prova do preço de transmissão efetivo. Ao nível das mais-valias imobiliárias – e diferentemente do que sucede em sede de IRC e, também, de IRS, neste caso quando tais mais-valias são tributadas no âmbito da categoria B –, a tributação em sede da categoria G não prevê a possibilidade de afastamento da regra que determina que o valor de realização corresponde ao valor a considerar para efeitos de liquidação de IMT sempre que este seja superior ao declarado. Não se vislumbrando motivos que impeçam a ilisão da referida presunção no âmbito da categoria G e podendo esse impedimento ter consequências gravosas e injustificadas para os contribuintes, propõe-se a consagração expressa de que, também neste caso, existe tal possibilidade».”
60. Partindo da letra do citado n.º 2 do art.º 44º do CIRS na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, ou seja, antes mesmo do aditamento dos n.ºs 5, 6 e 7 ao art.º 44º do CIRS empreendido pelo art.º 2.º da citada Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro e com entrada em vigor reportada a 1.1.2015, o Ministério Público interpôs recurso de constitucionalidade ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro (Lei da Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional, adiante designada por LTC), de decisões que recusaram a aplicação da norma prevista no n.º 2 do artigo 44.º do CIRS, por esta conduzir a uma presunção inilidível.
61. E na sequência da apresentação de tais recursos, o Tribunal Constitucional veio a julgar inconstitucional “(...) a dimensão normativa extraída do artigo 44.º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho, segundo a qual se estabelece uma presunção inilidível no âmbito de ganhos de mais-valias sujeitos a IRS, decorrentes da alienação onerosa de bens imóveis, por violação do princípio da capacidade contributiva insito nos artigos 103.º, n.º 1, e 13.º da Constituição da República Portuguesa;”. Neste sentido

- veja-se o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 211/2017 e ainda o Acórdão do TC n.º 488/2021, tirado no Processo n.º 171/20.
62. A alteração legislativa consubstanciada no aditamento dos n.ºs 5, 6 e 7 ao art.º 44º do CIRS empreendido pelo art.º 2.º da citada Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro e com entrada em vigor reportada a 1.1.2015, resolveu as questões de inconstitucionalidade que se suscitavam a propósito da vigência da referida presunção inilidível (em conformidade com o estatuído no art.º 73.º da LGT, a lei fiscal está impedida de criar presunções inilidíveis, estabelecendo-se naquele normativo que é sempre possível efetuar prova em contrário), tendo o legislador criado expressamente um procedimento destinado a ilidir a presunção ínsita no n.º 2 daquele art.º 44º do CIRS, aliás, procedimento aquele já existente em sede de IRS à data de 1.1.2015, concretamente no artigo 31.º-A do Código para as mais-valias realizadas por pessoas singulares com rendimentos empresariais e/ou profissionais por remissão do n.º 6 do art.º 31-A do CIRS para o art.º 139.º do CIRC, aplicável às pessoas coletivas.
63. Do mesmo modo que o n.º 6 do art.º 31-A do CIRS remetia para o procedimento previsto no art.º 139.º do CIRC, também o n.º 6 do art.º 44.º remete hoje para mesmo procedimento previsto no n.º 3 daquele normativo do CIRC tendo em vista a ilisão da presunção prevista no n.º 2 do art.º 44.º do CIRS.
64. Como visto e no que tange a transmissões onerosas de direitos reais sobre bens imóveis, o n.º 2 do art.º 44º do CIRS estabelece uma presunção para os casos em que o valor constante do contrato seja inferior ao VPT definitivo do imóvel, dizendo que, nesse caso, prevalecerão os valores por que tais bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação do IMT, donde, nas situações em que o valor constante do contrato seja inferior ao VPT, dever-se-á considerar, daqueles, o mais elevado para efeitos de determinação do valor de realização relevante para apuramento da matéria colectável em sede de mais valias tributadas em IRS.
65. Não obstante e como dito, tal presunção é ilidível, admitindo prova em contrário, embora essa prova (de que o valor constante do contrato e que consubstanciou a contraprestação efectivamente recebida) é inferior ao VPT não seja livre, devendo seguir um determinado

- procedimento, na medida em que o próprio n.º 6 do art.º 44º do CIRS remete para o procedimento previsto no art.º 139.º do CIRC.
66. O art.º 139.º do CIRC, continha um regime próprio para a ilisão da presunção prevista no n.º 2 do art.º 64.º do CIRC, sendo que, em sede de IRS, por remissão expressa para o art.º 139.º do CIRC, o legislador mandou aplicar aquele mesmo procedimento, por expressa estatuição prevista no n.º 6 do art.º 44º do CIRS, à presunção prevista no n.º 2 do art.º 44.º do CIRS, ainda que, nos termos do que se diz naquele normativo, sujeito – o procedimento – às “necessárias adaptações”.
67. Nessa conformidade, o procedimento legalmente admissível tendente à ilisão da presunção prevista no n.º 2 do art.º 44.º do CIRS, encontra-se hoje regulado nos nºs 3 a 6 do artigo 139.º, do CIRC, não devendo olvidar-se que o próprio n.º 5 do art.º 139.º do CIRC remete ainda e expressamente, com as necessárias adaptações, para a regulamentação constante dos artigos 91.º e 92.º, da LGT, sendo igualmente aplicável, diz-se ali, o n.º 4 do art.º 86.º da LGT.
68. Inferindo-se daqui, incontornavelmente, que a lei é muito precisa e exigente no que tange à regulamentação do procedimento aqui em causa, não se bastando com a admissibilidade (em sede graciosa ou até contenciosa) dos meios gerais de prova, tendente à demonstração pelo contribuinte de que o preço contratado e que consubstancie a contraprestação real e efectiva pela transmissão do imóvel foi menor do que o VPT definitivo já apurado e constante da matriz predial.
69. Na parte com interesse para a dilucidação da questão submetida a julgamento, diz o art.º 139.º do CIRC: *“1 - O disposto no n.º 2 do artigo 64.º não é aplicável se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis. (...) 3 - A prova referida no n.º 1 deve ser efectuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao director de finanças competente e apresentado em Janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos. 4 - O pedido referido no número*

anterior tem efeito suspensivo da liquidação, na parte correspondente ao valor da diferença positiva prevista no n.º 2 do artigo 64.º, a qual, no caso de indeferimento total ou parcial do pedido, é da competência da Direcção-Geral dos Impostos. 5 - O procedimento previsto no n.º 3 rege-se pelo disposto nos artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 86.º da mesma lei. 6 - Em caso de apresentação do pedido de demonstração previsto no presente artigo, a administração fiscal pode aceder à informação bancária do requerente e dos respectivos administradores ou gerentes referente ao período de tributação em que ocorreu a transmissão e ao período de tributação anterior, devendo para o efeito ser anexados os correspondentes documentos de autorização. (...)”

70. O procedimento tendente ao afastamento da presunção prevista no n.º 2 do art.º 44º do CIRS, mediante a demonstração do preço efectivamente praticado na transmissão de um bem imóvel quando inferior ao VPT, cuja tramitação, repise-se, está devidamente estruturada no CIRC e na LGT, está na disponibilidade e é da iniciativa do sujeito passivo, iniciando-se com o requerimento da sua abertura em conformidade com o disposto no acima citado n.º 3 do art.º 139.º do CIRC, devendo dirigir-se o respectivo requerimento “(...) ao director de finanças competente e apresentado em Janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos.”
71. O Requerimento deve ainda respeitar os requisitos formais previstos no art.º 91.º da LGT e nomeadamente deve indicar o perito que representa o requerente e a eventual nomeação de perito independente. Feita a designação do perito pela AT e marcada a reunião de peritos, segue-se debate contraditório entre os peritos e decisão por acordo ou pelo órgão competente (Cfr. artigos 91.º e 92.º da LGT).
72. Acresce que, nos termos do n.º 7 do art.º 139.º do CIRC, o dealbar do referido procedimento **é condição de impugnação** da liquidação do imposto que resultar das correcções efectuadas por aplicação do disposto no n.º 2 do art.º 44.º do CIRS, na medida em que estatui o aludido normativo como segue: “[A] impugnação judicial da liquidação do imposto que resultar de correcções efectuadas por aplicação do disposto no n.º 2 do

- artigo 64.º, ou, se não houver lugar a liquidação, das correcções ao lucro tributável ao abrigo do mesmo preceito, depende de prévia apresentação do pedido previsto no n.º 3, não havendo lugar a reclamação graciosa.”*
73. Resulta da factualidade dada como provada (pontos Q., R. e S. do probatório) que a Requerente não deu início a tal procedimento previsto no art.º 139.º do CIRC, sendo que, como visto, a lei não se basta, com a demonstração (já em sede graciosa ou até nesta sede) de que os imóveis aqui em causa, foram alienados por valor inferior aos respectivos VPT's.
74. Tal como acima sobejamente explicitado, a lei exige o dealbar de um procedimento formal, através da apresentação de requerimento dirigido ao Diretor de Finanças competente (Cfr. art.º 139.º, n.º 3, do CIRC) e seguindo a tramitação estabelecida nos artigos 91.º, 92.º e 84.º, n.º 3, da LGT, com as necessárias adaptações (Cfr. artigo 139.º, n.º 6, do CIRC).
75. E para além da exigência de procedimento próprio para ilisão da presunção, **a lei fixou também a acima referida condição de impugnação**, donde resulta a inimpugnabilidade contenciosa das liquidações feitas com base na presunção prevista no n.º 2 do art.º 44º do CIRS, sempre que o contribuinte não tenha recorrido para ilidir a aludida presunção ao procedimento estabelecido no art.º 139.º do CIRC, aplicável *ex vi* do disposto no n.º 6 do art.º 44º do CIRS.
76. E tanto assim que do n.º 7 do art.º 139.º se pode inferir que a impugnação judicial da liquidação do imposto resultante da aplicabilidade do n.º 2 do art.º 44.º do CIRS está dependente ou condicionada à prévia apresentação e tramitação do pedido previsto no n.º 3 do art.º 139.º do CIRC, dealbando assim o procedimento administrativo tendente à prova do preço efectivo.
77. Assim sendo, dúvidas não restam de que o contribuinte alienante dos direitos reais sobre bens imóveis só logrará impugnar da liquidação do imposto resultante da aplicabilidade do n.º 2 do art.º 44.º do CIRS se previamente suscitar o dealbar do procedimento tendente à prova do preço efectivo, na medida em que, como visto, tal procedimento é condição de impugnabilidade da liquidação feita com fundamento na presunção prevista no n.º 2 do art.º 44º do CIRS.

78. Devendo focar-se no sentido de que **a ausência do referido procedimento**, não podia deixar de levar, incontornavelmente, a que, por aplicação da aludida condição de inimpugnabilidade e caso se pretendessem sindicarem correcções resultantes da aplicabilidade do n.º 2 do art.º 44º do CIRS, a correspondente impugnação judicial pudesse ser apreciada pelo tribunal competente.
79. Sobre esta temática já o CAAD se pronunciou, identificando-se aqui, por todas, a decisão arbitral tirada no Processo n.º 418/2018-T que, não obstante ter por objecto a presunção prevista no n.º 1 do art.º 31.º-A do CIRS e já não a presunção prevista no n.º 2 do art.º 44º do CIRS, aqui se mostra adequado em parte transcrever, atenta **a similitude das presunções** previstas nas duas normas referidas e até **a remissão expressa para o art.º 139º do CIRC** que em ambas (no art.º 31.º-A do CIRS a remissão é feita no seu n.º 6) é feita: *“[E]m consonância com os princípios que regulam toda a tributação, a lei fiscal está impedida de criar presunções inilidíveis, estabelecendo que é sempre possível efetuar prova em contrário (vd. artigo 73.º LGT). A admissão da ilisão em qualquer situação é a forma que a lei consagra para garantir ao contribuinte que a sua tributação é feita pelo valor real dos rendimentos, afastando valores que tenham sido presumidos. É, afinal, a forma de harmonizar a existência de presunções que a lei fiscal estabelece com os citados princípios, que têm, inclusivamente, fonte constitucional. Veja-se a situação dos presentes autos com maior proximidade. Para as transmissões onerosas de direitos reais sobre bens imóveis, a lei estabelece uma presunção para os casos em que o valor constante do contrato seja inferior ao VPT definitivo do imóvel, na norma do artigo 31.º-A, n.º 1, do CIRS. Mais concretamente, estabelece este preceito que, nas situações em que o valor constante do contrato seja inferior ao VPT, deverá considerar este – mais elevado – na determinação do lucro tributável. Como já se referiu, esta presunção é ilidível, i.e., admite prova em contrário, embora essa prova não seja livre, devendo seguir um determinado procedimento. Com efeito, a lei desenhou um regime próprio para ilisão daquela presunção no CIRC e mandou aplicá-lo por expressa disposição da norma do referido artigo 31.º-A, do CIRS, ainda que sujeito às “necessárias adaptações” (vd. n.º 6 do referido artigo 31.º-A). Esse regime encontra-se regulado no artigo 139.º, n.ºs 3 a 6, do CIRC, traçando-se nestas normas e,*

complementarmente, na regulamentação constante dos artigos 86.º, n.º 4, 91.º e 92.º, todos da LGT, a disciplina respectiva. Parece, assim, claro que a lei não se basta com os meios gerais de prova para que o contribuinte demonstre que o preço efectivo foi menor do que o VPT. Mais do que isso, a lei optou por criar um procedimento regulamentado para afastar a presunção, cuja tramitação está devidamente estruturada na LGT e que passa pelo requerimento da sua abertura, indicação de perito pelo contribuinte, designação de perito pela AT, a nomeação de perito independente, reunião de peritos, debate contraditório entre os peritos e decisão por acordo ou pelo órgão competente (vd. artigos 91.º e 92.º da LGT). É ponto assente (e que se encontra demonstrado pela factualidade provada nestes autos), que a Requerente não deu início a tal procedimento – e a lei não se basta, ao contrário do que entende a Requerente, com o envio de elementos à AT, nem com a manifestação da disponibilidade para permitir o acesso à informação bancária; a lei exige, antes, que seja iniciado um procedimento formal, através da apresentação de requerimento dirigido ao Diretor de Finanças competente (art.º 139.º, n.º 3, do CIRC) e seguindo a tramitação estabelecida nos artigos 91.º, 92.º e 84.º, n.º 3, da LGT, com as necessárias adaptações (vd. artigo 139.º, n.º 6, do CIRC). Em sintonia com a fixação de procedimento próprio para ilisão da presunção, a lei fixou também a impossibilidade de impugnar as liquidações feitas com base na presunção de preço, sempre que o contribuinte não tenha recorrido ao procedimento estabelecido. É assim que a norma do art.º 139.º, n.º 7, do CIRC, subordina a possibilidade de impugnar a liquidação de imposto efectuada com base na presunção estabelecida no art.º 64.º, n.º 2, do CIRC, ou no art.º 31.º-A, n.º 1, à prévia tramitação do procedimento. Dito de outro modo: o contribuinte só poderá impugnar liquidações correctivas feitas com base na presunção estabelecida no referido art.º 31.º-A, n.º 1, do CIRC, se previamente instruir o procedimento de prova estabelecido no art.º 91.º da LGT. O procedimento de prova do preço constitui, assim, uma condição de impugnabilidade da liquidação feita com fundamento na presunção do artigo 31.º-A, n.º 1, do CIRC. Sem que ele tenha existido, a impugnação não pode ser apreciada. (...).” Aquela mesma decisão arbitral traz à colação a seguinte jurisprudência do STA que igualmente aqui se deve identificar e reproduzir, concretamente, o Acórdão daquele tribunal superior de 6.2.2013, prolatado no processo

- n.º 0989/12 que a dado passo diz: “[a] lei criou um procedimento em ordem a permitir ao sujeito passivo de IRC demonstrar que o preço efectivamente praticado foi inferior ao VPT [...]. Esse procedimento «rege-se pelo disposto nos artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 86.º da mesma lei», como prescreve o n.º 5 do citado art.º 129.º [actual artigo 139.º] do CIRC. [...]. Acresce que este procedimento constitui condição necessária à abertura da via contenciosa, como resulta expressamente do n.º 7 do art.º 129.º [actual artigo 139.º] do CIRC, que dispõe: «A impugnação judicial da liquidação do imposto que resultar de correcções efectuadas por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 58.º-A [actualmente, n.º 2 do art.º 64.º], ou, se não houver lugar a liquidação, das correcções ao lucro tributável o abrigo do mesmo preceito, depende de prévia apresentação do pedido previsto no n.º 3, não havendo lugar a reclamação graciosa» [...]. Ou seja, o procedimento previsto no n.º 3 do art.º 129.º [actual artigo 139.º] do CIRC, que visa a demonstração pelo sujeito passivo de que o preço efectivamente praticado foi inferior ao VPT, constitui uma condição de procedibilidade da impugnação quando nesta se pretenda discutir o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis.” Neste mesmo sentido vão ainda, entre outros, os seguintes arestos: **i)** acórdão do STA de 09-03-2016, prolatado no Processo n.º 0820/15; e **ii)** Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 24.11.2016, tirado no Processo n.º 08624/15.
80. Termos em que e sem necessidade de mais delongas, não tendo os Requerentes dado início ao procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, onde poderiam fazer a prova do preço efetivamente pago na transmissão dos bens imóveis aqui em causa (não o podendo fazer nesta sede) e constituindo ainda e como visto, o procedimento de prova do preço efetivo uma condição de procedibilidade da impugnação, quando nesta se pretenda discutir o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis, julga-se procedente a invocada excepção de inimpugnabilidade das correcções relativas à diferença entre os VPT’s definitivos dos imóveis e os valores constantes do(s) contrato(s) de compra e venda dos respectivos imóveis, sendo a Requerida absolvida da instância nos termos da alínea i), do n.º 4 do art.º 89.º do CPTA e ainda do n.º 1 e 2 do

art.º 576.º e art.º 579.º do CPC, aplicáveis *ex vi* do art.º 29.º do RJAT, com a sua consequente extinção.

81. Fica assim prejudicado o conhecimento da terceira excepção invocada pela AT (*intempestividade do pedido de prova do preço efetivo*).

V.3) ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS:

82. A Requerente invoca um fundamento adicional de ilegalidade das liquidações sindicadas, defendendo que ainda que pudesse ser julgada procedente a excepção da inimpugnabilidade do acto tributário de liquidação de IRS, ela não poderia pôr em causa a apreciação da legalidade da liquidação de juros compensatórios com fundamento: *i*) na falta do seu pressuposto subjectivo consubstanciado na responsabilidade dos Requerentes pelo retardamento da liquidação de IRS, donde, não se verifica *in casu* a culpa dos Requerentes nem o nexo de causalidade de cuja verificação depende a liquidação de juros compensatórios.; *ii*) na falta de fundamentação da liquidação de juros compensatórios já que a AT não demonstrou a existência dessa culpa aquando da emissão da liquidação dos correspondentes juros compensatórios.

83. É verdade que a fundamentação contemporânea do acto de liquidação de juros compensatórios é que a que consta da própria liquidação de juros compensatórios que está no Doc. n.º 3 junto ao PPA e que, no essencial, fundamenta de direito a liquidação n.º 2020... remetendo para o disposto no art.º 91.º do CIRS e art.º 35.º da LGT; contendo ainda menções essenciais que são exigidas pelo n.º 9 do art.º 35.º da LGT, aludindo-se ali à causa da liquidação que é o retardamento da liquidação; indicando-se o período de tributação coincidente com o dia 1.1.2018 e o dia 31.12.2018; identificando-se a liquidação base que está na origem da liquidação dos juros compensatórios, concretamente a liquidação de IRS n.º 2020...; referindo-se a respectiva base de cálculo que é coincidente com o valor da liquidação de IRS que está a ancorar a liquidação de juros compensatórios; indicando-se o período de cálculo, ou seja, o período que decorreu entre 1.7.2019 e 16.12.2019; especificando-se a taxa de juro aplicável de 4%; e,

finalmente, o respectivo valor dos juros compensatórios liquidado e que está igualmente referido na liquidação que está junta ao PPA como Doc. n.º 2, ou seja, o montante de 1.342,48 €.

84. A fundamentação acima explicitada é aquela (e única) que o tribunal arbitral colectivo pode ter em conta para apreciar a sua legalidade.

85. A eventual fundamentação sucessiva ou *a posteriori* não é relevante para aferir a sua suficiência, quando não acompanhada de revogação e prática de um novo acto. Por isso, a fundamentação ou a remissão para documentos que a contenham têm de integrar-se no próprio acto e serem contemporâneas dele, não relevando para apreciação da validade formal do acto fundamentos invocados posteriormente, nomeadamente em impugnações administrativas ou no processo de impugnação contenciosa. Neste sentido, veja-se, por todos, o Acórdão da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo de 28.10.20220, cujo sumário diz: “[I] - *No contencioso de mera legalidade, como é o caso do processo de impugnação judicial previsto no art.º 99.º e segs. do CPPT, o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados a posteriori. II - Assim, não pode a AT, em sede de recurso jurisdicional, pretender que se aprecie a legalidade da correcção que esteve na base da liquidação impugnada à luz de outros fundamentos senão aqueles que constam da declaração fundamentadora que oportunamente externou.*” e que pode ser consultado *in*

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e0c207951f49818680258616004427dc?OpenDocument&ExpandSection=1>

86. Partindo do normativo indicado no Doc. n.º 3 junto ao PPA para fundamentar de direito a liquidação de juros compensatórios que aqui se syndica, dispõe o n.º 1 do art.º 35.º da LGT no sentido de que “[S]ão devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária». Prevendo ainda o n.º 1 do art.º 91º do CIRS, na parte que aqui

- interessa, juros compensatórios “[S]empre que, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária, acrescem ao montante do imposto juros compensatórios nos termos do artigo 35.º da lei geral tributária.”
87. A jurisprudência do STA tem consolidado o entendimento de que a mínima fundamentação exigível para os atos de liquidação de juros deve indicar a quantia sobre a qual incidem os juros, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa ou taxas aplicadas, com menção desses elementos no próprio acto de liquidação ou por remissão para documento anexo. Neste sentido, veja-se o Acórdão do STA, de 09.03.2016, prolatado no Processo n.º 805/15 e que a dado passo diz estar “(...) *cumprido o dever legal de fundamentação se na liquidação de juros compensatórios estão explicitados o motivo da liquidação (ter havido retardamento da liquidação de parte ou da totalidade do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo [...]) e se constam a indicação do imposto em falta sobre o qual incidem os juros, o período a que se aplica a taxa de juro, a taxa de juro aplicável ao período (feita por remissão para a taxa dos juros legais fixada nos termos do art.º 559º n.º 1 do C. Civil) e o valor dos juros.*” (disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8b8a54a2bf621e8380257f77005a1ff0?OpenDocument>).
88. No que respeita agora ao apuramento da culpa no retardamento da liquidação, traz-se aqui à colação o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 11.11.2008, prolatado no Processo 02020/07 e onde a dado passo se diz: “(...) *no caso dos juros compensatórios e na sequência do acima referido, a factualidade em que há-de radicar o juízo de culpa, não pode ser outra que não aquela que subjaz ao apuramento de imposto entendido em falta, na exacta medida em que se integram neste, nos termos do n.º 8, do art.º 35.º da LGT.*” (disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/5a5038fe8d640db4802575040059f61b?OpenDocument>).
89. A imputação da culpa considera-se satisfeita se for estabelecida uma relação de casualidade entre a situação fáctica violadora da lei que justifica a liquidação dos juros

(consubstanciada na actuação do contribuinte) e o atraso na liquidação. Neste sentido e com interesse para a dilucidação desta questão submetida a julgamento o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16.12.2010, Pº 0587/10, consultável in http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d00ec90cb602b52e8025780f0051a7b4?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,0587%2F10#_Section_1 que a dado passo diz: “[N]a verdade, constitui entendimento jurisprudencial pacífico (Neste sentido podem ver-se os seguintes acórdãos do STA: de 8-7-92, proferido no recurso n.º 12147; de 28-6-95, proferido no recurso n.º 19014; de 20-3-96, proferido no recurso n.º 20042; de 2-10-96, proferido no recurso n.º 20605; de 18-2-98, proferido no recurso n.º 22325; de 3-10-2001, proferido no recurso n.º 25034; de 16-02-2005, proferido no recurso n.º 1006/04; de 12-07-2005 proferido no recurso n.º 12649 e de 19-11-2008, proferido no recurso n.º 325/08.) que a responsabilidade por juros compensatórios tem a natureza de uma reparação civil e que, por isso, depende do nexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte e da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação (a título de dolo ou negligência). Ou seja, depende, da existência de culpa, a qual consiste na omissão reprovável de um dever de diligência, que é de aferir em abstracto (face à diligência de um bom pai de família) e que, por isso, tem de ser apreciada segundo os deveres gerais de diligência e aptidão de um bônus pater familias (Sobre a matéria pode ler-se o Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa in “Juros nas relações tributárias”, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, pág. 145, bem como o Professor Casalta Nabais no parecer junto aos presentes autos.). Deste modo, e apesar de a doutrina e a jurisprudência também sufragarem a tese de que quando uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito se deve fazer decorrer dessa conduta – por ilação lógica – a existência de culpa (não porque a culpa se presume, mas por ser algo que, em regra, se liga ao carácter ilícito-típico do facto praticado) e que, por essa via, se deve partir do pressuposto de que existe culpa sempre que a actuação do contribuinte integra a hipótese de qualquer infracção tributária, o certo é que essa culpa pode e deve ser excluída quando se mostre, à luz das regras de experiência e das provas obtidas, que o contribuinte actuou com a diligência normal no cumprimento das suas

- obrigações fiscais. E, por essa razão, a jurisprudência firmou-se no entendimento de que não são devidos juros compensatórios quando o retardamento da liquidação se ficou a dever, por exemplo, a compreensível divergência de critérios entre a AF e o contribuinte quanto ao enquadramento e/ou qualificação de determinada situação tributária (como, por exemplo, a nível de custos fiscais) ou a erro desculpável do contribuinte (...).”*
90. Ora, aplicando-se a citada doutrina e jurisprudência ao caso *sub judicio*, é entendimento deste Tribunal Arbitral Colectivo que se pode formular um juízo de censura à actuação dos aqui Requerentes. Não devendo olvidar-se, como, aliás, é salientado pela Requerida no art.º 150.º da sua Resposta, que, *in casu*, “(...) o retardamento da liquidação se deveu à incorrecta inscrição dos valores de realização na declaração entregue pelo Requerente em 2019JUN27”; sem que, por outro lado, sequer tivesse sido suscitado o procedimento previsto no art.º 139.º do CIRC (aplicável por remissão do n.º 6 do art.º 44.º do CIRS) com vista à ilisão da presunção prevista no n.º 2 do art.º 44º do CIRS.
91. E tornando-se viável, como visto, imputar um juízo de censura à actuação dos aqui Requerentes em relação ao retardamento da liquidação de IRS sindicada, **há que considerar como firmada a sua culpa** e, conseqüentemente, verificada a sua responsabilidade pelo pagamento de juros compensatórios por realização de todos os pressupostos consagrados no artigo 35.º da LGT, para o qual remete o artigo. 91.º do CIRS.
92. Donde, volvendo para a apreciação da legalidade dos juros compensatórios, tem forçosamente de se concluir que conjugadas as correcções efectuadas pela AT (e que resultaram na liquidação oficiosa entretanto efectuada) com a liquidação de juros compensatórios notificada aos Requerentes, contém esta última liquidação todos os elementos obrigatórios por lei, incluindo a respectiva fundamentação, devendo também, por isso, improceder a arguida falta de fundamentação.
93. Nestes termos, conclui-se que a liquidação de juros compensatórios não enferma de vício formal de falta de fundamentação, pois, como visto, contém os elementos necessários à sua aferição, nem de vício relativo à falta de imputação dos factos aos Requerentes a título de culpa, na medida em que é possível vislumbrar a existência de nexo de causalidade entre a sua actuação enquanto contribuintes que inscreveram na sua

declaração do IRS de 2018 valores de realização dos imóveis alienados diferentes dos que a lei determina para o efeito (não tendo aqueles suscitado o procedimento de prova do preço efectivo das transmissões previsto no art.º 139º do CIRC e aqui aplicável *ex vi* do n.º 6 do art.º 44.º do CIRS) e o retardamento da liquidação aqui sindicada.

94. Assim, não procedem os vícios invocados pelos Requerentes no que tange à liquidação de juros compensatórios da falta de fundamentação e bem assim como da falta do seu pressuposto subjectivo consubstanciado na culpa dos Requerentes no atraso na liquidação do imposto, donde, conclui este tribunal a liquidação de juros compensatórios não está enfermada do vício de violação de lei que justifique a sua anulação.

V.4) DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO N.º 2 DO ART.º 44º DO CIRS POR VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E DA TRIBUTAÇÃO SEGUNDO A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E AINDA POR VIOLAÇÃO DO N.º 1 DO ART.º 103.º DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA:

95. A este propósito adequado se mostra começar por transcrever parte da decisão arbitral tirada no Processo n.º 156/2019-T, consultável in <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAxOTEyMTEyNTI0NDAwLlAxNTZfMjAxOS1UIC0gMjAxOS0xMC0xOCAtIEpVUklTUFJvREVOQ01BLnBkZg%3D%3D> e onde a dado passo se diz: “[O] princípio constitucional da igualdade tributária, como expressão específica do princípio geral estruturante da igualdade (artigo 13.º da Constituição), encontra concretização “na generalidade e na uniformidade dos impostos. Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos (...); por seu turno, uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério idêntico para todos.” (TEIXEIRA RIVBEIRO, J. J., in “Lições de Finanças Públicas”, 5.ª edição, pág. 261)”. E tal critério, como sublinha José Casalta Nabais (in “Direito Fiscal, 7.ª Edição, 2012, pág. 155), encontra-se no princípio da capacidade contributiva: “Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade

contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)”. Como pressuposto e critério de tributação, o princípio da capacidade contributiva “de um lado, constituindo a ratio ou causa da tributação afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objeto e matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto (Ibidem, Pág. 157)”. Para o Tribunal Constitucional, de que é exemplo, entre muitos outros, o Acórdão n.º 84/2003, de 12-02-2003(disponível em www.dgsi.pt) «O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de “uniformidade” – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação», entendendo-se esse critério como sendo aquele em que «a incidência e a repartição dos impostos – dos “impostos fiscais” mais precisamente – se deverá fazer segundo a capacidade económica ou “capacidade de gastar” (...) de cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício). (...) Não obstante o silêncio da Constituição, é entendimento generalizado da doutrina que a “capacidade contributiva” continua a ser um critério básico da nossa “Constituição fiscal” sendo que a ele se pode (ou deve) chegar a partir dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103º e 104º da CRP (...)». Este Tribunal tem, todavia, salientado que o princípio da capacidade contributiva não dispensa o concurso de outros princípios constitucionais. Como se referiu no Acórdão n.º 711/2006, de 29-12-2006, «é claro que o “princípio da capacidade contributiva” tem de ser compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal». E prossegue: «Averiguar, porém, da existência de um particularismo suficientemente distinto para justificar uma desigualdade de regime jurídico, e decidir das circunstâncias e fatores a ter como relevantes nessa averiguação, é tarefa que primariamente cabe ao legislador, que detém o primado da concretização

dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação. Por isso, o princípio da igualdade se apresenta fundamentalmente aos operadores jurídicos, em sede de controlo da constitucionalidade, como um princípio negativo (...) - como proibição do arbítrio». Em suma, na síntese do Acórdão n.º 695/2014, de 15-10-2014, “o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional”. No mesmo sentido o acórdão n.º 306/10, de 14-07-2010.”

96. Apropriando-se, com a devida vénia, da construção vinda de explicitar, concluiu o Tribunal Arbitral que o critério ínsito no n.º 2 do art.º 44.º do CIRS, devidamente concatenado com o disposto nos n.ºs 5, 6 e 7 do mesmo normativo, tem natureza geral e abstrata, aplicando-se, por conseguinte, de igual forma a todos os contribuintes que se encontrem em idêntica situação, donde, não viola os princípios da igualdade ou até o da tributação segundo a capacidade contributiva, nem mesmo está em violação do disposto no n.º 1 do art.º 103.º da CRP.
97. Não devendo olvidar-se que os Requerentes fundam o argumentário que está a consubstanciar tal invocada violação dos princípios constitucionais no recente Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 488/2021, de 7 de Julho (cfr. articulado superveniente que responde às exceções invocadas pela Requerida, mais concretamente, os seus art.ºs 58.º e 59.º) e **que se reporta a factualidade anterior a 1.1.2015**, sendo que, naquele caso submetido a julgamento do TC, a pronúncia de inconstitucionalidade reportava-se a facto gerador de imposto relativo ao ano de 2009, ou seja, a rendimento de mais-valias obtido anteriormente à vigência da Lei n.º 82-E/2014, de 31.12, que introduziu os n.ºs 5 a 7 ao art.º 44.º do CIRS, ou seja, em momento em que ainda era possível interpretar-se o n.º 2 do art.º 44.º do CIRS como contemplando uma presunção inilidível, sendo exactamente

contra essa interpretação que o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 488/2021, de 7 de Julho profere um juízo de inconstitucionalidade.

98. Contudo e não obstante, bem ao invés do que pretendem os Requerentes, o juízo de inconstitucionalidade da norma contida no n.º 2 do art.º 44º do CIRS, formulado pelo Tribunal Constitucional no referido Acórdão n.º 488/2021, de 7 de Julho, interpretada no sentido de que ali se estabelecia uma presunção inilidível, **não pode ser transposto para o caso sub judicio**, desde logo, porquanto, as mais-valias aqui em causa respeitam ao ano de 2018 e, portanto, já obtidas na vigência da Lei n.º 82-E/2014, de 31.12, que introduziu os n.ºs 5 a 7 ao art.º 44.º do CIRS, passando tal normativo a permitir ao contribuinte beneficiário das respectivas mais-valias a prova de que numa concreta transmissão de imóveis o valor de realização era inferior ao VPT, socorrendo-se, para o efeito, de procedimento próprio previsto no art.º 139.º do CIRC, aplicável por remissão do n.º 6 do art.º 44º do CIRS para aquele normativo do CIRC, obliterando-se assim a possibilidade de se interpretar tal norma como consubstanciando uma presunção inilidível e, por isso, inviabilizando-se aqui a invocação daquela jurisprudência do TC no sentido de se sustentar hoje a inconstitucionalidade do n.º 2 do art.º 44º do CIRS.
99. Improcede, por isso, também, a invocada inconstitucionalidade do n.º 2 do art.º 44º do CIRS, ancorada no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 488/2021, de 7 de Julho.

VI. DECISÃO:

FACE AO EXPOSTO, O TRIBUNAL ARBITRAL COLECTIVO DECIDE:

- A) JULGAR IMPROCEDENTE A EXCEÇÃO DILATÓRIA DE INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL, PREVISTA NA ALÍNEA A) DO N.º 4 DO ART.º 89.º DO CPTA, APLICÁVEL EX VI DO DISPOSTO NO ART.º 29.º DO RJAT E INVOCADA PELA REQUERIDA;**
- B) JULGAR-SE INCOMPETENTE PARA APRECIAR O PEDIDO DE ANULAÇÃO DOS ACTOS DE LIQUIDAÇÃO SINDICADOS POR INJUSTIÇA GRAVE OU NOTÓRIA NO APURAMENTO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL POR SUBSUNÇÃO NO N.º 4 DO ART.º 78.º DA LGT;**

- C) JULGAR PROCEDENTE A EXCEÇÃO DA INIMPUGNABILIDADE DO ACTO IMPUGNADO POR PRETERIÇÃO DA OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO PRÉVIA DO PROCEDIMENTO PREVISTO NO ART.º 139.º DO CIRC, APLICÁVEL EX VI DO N.º 6 DO ART.º 44.º DO CIRS, ABSOLVENDO-SE A REQUERIDA DA PRESENTE INSTÂNCIA ARBITRAL E, EM CONSEQUÊNCIA, CONDENANDO-SE A REQUERENTE NO PAGAMENTO DA TAXA DE ARBITRAGEM;**
- D) JULGAR IMPROCEDENTES OS VÍCIOS INVOCADOS PELOS REQUERENTES NO QUE TANGE À LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO E BEM ASSIM COMO DA FALTA DO SEU PRESSUPOSTO SUBJECTIVO CONSUBSTANCIADO NA CULPA DOS REQUERENTES NO ATRASO NA LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO, CONSIDERANDO-SE QUE A LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS NÃO ESTÁ ENFERMADA DO VÍCIO DE VIOLAÇÃO DE LEI QUE JUSTIFIQUE A SUA ANULAÇÃO;**
- E) JULGAR IMPROCEDENTE A INVOCADA INCONSTITUCIONALIDADE DO N.º 2 DO ART.º 44.º DO CIRS, ANCORADA NO ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL N.º 488/2021, DE 7 DE JULHO.**

VII. VALOR DO PROCESSO:

FIXA-SE O VALOR DO PROCESSO EM 73.829,01 € EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART.º 97.º-A DO CPPT, APLICÁVEL POR REMISSÃO DO ART.º 3º DO REGULAMENTO DAS CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA (RCPAT).

VIII. CUSTAS:

FIXA-SE O VALOR DAS CUSTAS EM 2.448,00 €, CALCULADAS EM CONFORMIDADE COM A TABELA I DO REGULAMENTO DE CUSTAS DOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM FUNÇÃO DO VALOR DO PEDIDO E NÃO CONTRADITADO PELA AT, A CARGO DA REQUERENTE, POR DECAIMENTO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 12.º, N.º 2 E 22.º, N.º 4 DO RJAT E AINDA ART.º 4.º, N.º 5 DO RCPAT E ART.º 527, N.ºS 1 E 2 DO CPC, EX VI DO ART.º 29.º, N.º 1, ALÍNEA E) DO RJAT.

NOTIFIQUE-SE.

Lisboa, 23 de Maio de 2022.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.

O Árbitro Presidente,

(Victor Calvete)

O Árbitro Vogal e Relator,

(Fernando Marques Simões)

O Árbitro Vogal,

(Alberto Amorim Pereira)