

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 719/2024-T

Tema: IRS. Intempestividade do Pedido de Pronúncia Arbitral.

SUMÁRIO: ¹O prazo para entrega da Pedido de Pronúncia Arbitral é um prazo substantivo pelo que segue as regras da norma prevista no artigo 279.º do Código Processo Civil, por aplicação subsidiária do artigo 20.º do CPPT, *ex vi*, do artigo 29.º alínea a) do n.º 1 do RJAT.

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitra Maria Alexandra Mesquita, designada pelo Senhor Juiz Conselheiro Manuel dos Santos Serra, Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, profere decisão nos termos que se seguem:

I RELATÓRIO

A..., natural do ... e..., portador do Passaporte número ..., emitido aos 8 de junho de 2017 pelas Autoridades da Federação de São Cristóvão e Nevis e válido até 7 de junho de 2027, com o NIF português..., e B..., natural do Kuwait e nacional da Federação de São Cristóvão e Nevis, portadora do Passaporte número ..., emitido aos 18 de abril de 2017 pelas Autoridades do Kuwait e válido até 17 de abril de 2027, com o NIF português..., casados entre si no regime da separação de bens, residentes em ..., ..., Dubai, Emirados Árabes Unidos, doravante Requerentes vieram, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º norma que prevê

¹ De acordo com o despacho de retificação de 2025-01-07

expressamente a competência deste Tribunal para apreciar pretensões atinentes à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos do n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, RJAT), requerer a constituição deste tribunal arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral na redação vigente dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 março, sobre a (i)legalidade do ato de liquidação de IRS, com o n.º 2023... (Doc.1), no montante de 93.291,59€ emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e que diz respeito à venda de um imóvel, no ano de 2022, e respetivas despesas e encargos daí decorrentes, imóvel esse que era propriedade dos Requerentes em Portugal, desde o ano de 2014.

Os Requerentes e em prazo uma vez que foram notificados da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa no dia 01 de março de 2024, a qual é passível de impugnação, nos termos do n.º1, do artigo 86.º da LGT e pretendem que seja declarada a ilegalidade do ato tributário de liquidação de IRS acima identificado, o qual deverá ser totalmente anulado, e não apenas parcialmente, para todos os efeitos legais.

É Demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante, Requerida.

Em 5 de junho de 2024 o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

Em 24 de julho de 2024, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em 13 de agosto de 2024, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído nos termos do disposto no n.1 do artigo 6.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei 66-B/2012 do Código Deontológico, e designou como árbitra do tribunal arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 13 de agosto de 2024, foi a Requerida notificada para apresentar Resposta ao abrigo do artigo 17.º do RJAT.

Em 19 de agosto 2024 juntou a Requerida, no decurso do prazo do *direito de arrependimento* para a elaboração da Resposta, no âmbito do 17.º do RJAT, requerimento onde consta nova anulação parcial do ato de liquidação ora controvertido, confirmando a aceitação do valor de 36.223,50€ referente a despesas e encargos com a comissão imobiliária, a que se somaria às despesas já confirmadas em sede de reclamação graciosa, a saber, o Imposto de selo e IMT e 50%, sobre o total das despesas, perfazendo o valor de 69.188,25€ e mantendo a tributação autónoma à taxa especial de 35%, em cumprimento do disposto no artigo 72.º do CIRS.

Em 22 de agosto de 2024, foi pedido pelo tribunal arbitral singular para os Requerentes, apresentarem o orçamento das obras realizadas traduzidas para português a fim de melhor se apurar qual o tipo de obras a que o apartamento foi sujeito, tendo os Requerentes junto ao processo o referido orçamento em 27 de agosto 2024.

Em 2 de setembro de 2024, ao abrigo do artigo 16.º do RJAT, notificaram-se os Requerentes para apresentarem aos autos o que se lhes oferecia dizer sobre o requerimento apresentado pela Requerida AT em 19 de agosto, sobre a nova revogação parcial, por ter aceite nesta data, os valores da comissão imobiliária.

Em 10 de outubro 2024, juntam os Requerentes, requerimento de resposta à notificação de 2 de setembro de 2024, mantendo a sua posição já fixada anteriormente, quer na reclamação graciosa, quer no Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), isto é, mantêm o pedido no valor da soma da totalidade das obras realizadas, mantendo a legitimidade da aplicação da taxa especial de 28%, cf. artigo 72.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS).

Em 4 de outubro de 2024 a Autoridade Tributária e Aduaneira apresenta a sua Resposta e junta Processo Administrativo, onde manifesta não considerar o montante das despesas com a reabilitação interior e exterior do imóvel pelo que mantêm o ato de liquidação em vigor à exceção do montante que diz respeito àquelas obras e não aceitando a justificação pelos Requerentes a aplicação da taxa especial em 28% sobre o total das despesas e encargos até aqui apurados, mantendo a taxa de 35% cf. artigo 72.º do IRS.

Por despacho de 8 de outubro de 2024 deste tribunal arbitral singular, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações escritas.

Fixou então este Tribunal Arbitral singular que restava para apreciação em sede arbitral, a manutenção do montante de 7.380,00€ que ficou por anular do total das despesas a que se refere

a alínea a) do artigo 51.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) por a Requerida considerar tratar-se de meras despesas de manutenção do imóvel e, não como referem os Requerentes, tratem-se de despesas com a valorização com o imóvel.

E a questão já acima mencionada pelos Requerentes sobre a aplicabilidade da alínea a) do n.º 17 do artigo 72.º, e não o n.º 18.º, alínea d) do mesmo artigo, sendo certo que a Requerida sempre determinou a aplicabilidade, a taxa agravada de 35% e não a taxa de 28% prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º, das mais valias imobiliárias tendo a seguinte justificação da aplicação do n.º 18, alínea d), são tributadas à taxa de 35% quando *“auferidas por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.”*

II. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º, e da alínea a) n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente em razão da matéria para conhecer da liquidação de IRS.

O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado junto do CAAD, em 3 de junho de 2024, ao abrigo do artigo 10.º do RJAT.

Foram dispensadas as alegações do artigo 18.º do RJAT tribunal arbitral singular e as partes concordaram.

O valor da causa fixada pelo Requerente é de 17.002,00€.

III. FACTOS PROVADOS

Os factos dados como provados resultaram do confronto da posição manifestada relativamente a cada facto pelas Partes e da apreciação da prova documental, o que foi feito com base nas regras da experiência, da normalidade e da racionalidade, em conformidade com o previsto no artigo 16.º, alínea e) do RJAT, bem como no artigo 607.º, n.º 5 do CPC aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, das quais resulta que o julgador apreciará livremente as provas segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto.

A prova documental encontra-se identificada relativamente a cada facto no PA, junto pela Requerida AT.

Com relevo para a decisão importa atender aos seguintes factos, que se dão como assentes:

1. O pedido de pronúncia arbitral foi obrigatoriamente precedido de reclamação graciosa pelos ora Requerentes, cf. portaria 287/2019 de 3 de setembro, pelo que iniciaremos a pronúncia descrevendo sucintamente o *iter* jurídico do processo em sede administrativa, a posição dos Requerentes e a Informação da Requerida AT, assim como a posição assumida pelas partes, assinalando a matéria de direito invocada, quer pelos Requerentes, quer pela Requerida AT, e que constam da matéria de facto deste PPA.

Como fundamento da sua pretensão, em sede de Reclamação Graciosa, enviada, em 22 de setembro de 2023 para os Serviços de Finanças do Estoril/Cascais, Lisboa ..., daqui em diante citado como ..., os Requerentes invocam, em síntese, o seguinte:

2. Em 12 de março de 2014 os Requerentes adquiriram um imóvel em Portugal, uma fração autónoma localizada (apartamento) no ..., no ..., no concelho de Cascais e inscrito na matriz da União das freguesias de ... e ... sob o artigo..., que documentaram e cujo valor de aquisição foi de 500.000,00€.

3. Oito anos depois, a 18 de outubro de 2022, os Requerentes venderam esta sua propriedade por 870.000,00€, e da transmissão do direito de propriedade, cf. alínea a) do n.º 2, do artigo 10.º do IRS, resultou uma mais valia no valor de 370.000.00€.

4. Os Requerentes submeteram em 17 de julho de 2023, uma declaração de substituição do IRS de 2022, referente ao ano de 2022, com o número..., com os rendimentos declarados no

5.

quadro 4 do Anexo G (mais valias pela venda do imóvel), tendo adicionado em relação à primeira declaração o total das despesas e encargos com as obras, de que resultou num montante a pagar de 93.291,59 (doc.1 e7), que liquidaram em tempo. Mas,

5. Inconformados com aquela liquidação apresentaram em 22 de setembro de 2023 reclamação graciosa junto SF... .

6. Na liquidação ora em causa foi apurada pela AT uma mais valia no montante de 266.051,74€ (doc.1) pelo que não sendo este o entendimento dos Requerentes, reclamaram ao abrigo da alínea b), do n.º 2 do artigo 43.º, do CIRS, daquele montante, uma vez que os SF... deveriam ter considerado uma mais valia no valor de 133.025,87(50%), ao invés de 266.051,74€ (doc.7) que consta da liquidação de 22 de setembro de 2023 nos termos do n.º 1 e n.º 68.º do CPPT, *ex vi* do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

7. Os Requerentes não são residentes em Portugal, têm domicílio no Dubai, Emirados Árabes Unidos, são considerados sujeitos passivos de IRS, uma vez que, nos termos do n.º 1 do artigo 13.º do CIRS, ficam sujeitas a IRS, as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.

8. Por essa razão invocaram os Requerentes junto do SF..., ao abrigo da alínea b), do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, que o saldo apurado nas mais valias na venda do imóvel (370.000,00) apenas deveria ser considerado em 50% do seu valor, ao qual se somariam os custos adicionais da transação, tal como o imposto de selo, comissão bancária e IMT e ainda os encargos com as obras efetuadas no imóvel antes da venda.

9. Os Requerentes ainda em sede de reclamação graciosa invocam que, nos termos da alínea a) do n.º 1.º do artigo 72.º do CIRS, em vigor à data, se “previa a aplicação de uma taxa especial tributada à taxa autónoma de 28%, sobre as mais valias previstas na alínea a) e d) do número 1) do artigo 10.º, do mesmo código, auferidas por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado” e não a taxa que lhes foi aplicada de 35%, considerando que é incompatível com o Direito da União, pelo que, em face da supremacia deste sobre o Direito Nacional que resulta do n.º 4 do artigo 8.º da CRP, o artigo 43.º, n.º 2, deve ser aplicado sem aquela limitação a residentes em países terceiros, como é o caso.

10. Em Resposta ao pedido de reclamação graciosa, agora sucintamente transcrito, os SF... elaboram a Informação com os seguintes fundamentos:

Sucedem que os reclamantes não comprovaram as despesas consideradas na declaração, pelo que apenas podem ser consideradas as que são de conhecimento da AT, nomeadamente, as respeitantes a IMT (€ 28.964,75) e IS (€ 4.000,00), no montante total de € 32.964,75.

11. Exercendo o Direito de Audição Prévia, em 28 de fevereiro de 2024, os ora Requerentes mantiveram a sua posição e ainda nomeiam a seu favor a jurisprudência europeia do TJUE processo n.º C-184/18, de 6 de Setembro de 2018, que fixou, “que uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado nesse Estado-Membro, efetuada por um residente num Estado terceiro, a uma carga fiscal superior à que incidiria nesse mesmo tipo de operações, sobre as mais-valias realizadas por um residente naquele Estado-Membro constitui uma restrição à livre circulação de capitais”.

Concluindo aqueles, que há violação da livre circulação de capitais, liberdade estatuída comunitariamente, pelo estabelecimento de um tratamento diferenciadamente discriminatório. Por conseguinte, no entender dos Requerentes, devia ter sido considerada uma mais valia no valor de: € 133.025,87(= [€ 870.000,00 - € 520.000,001 - € 83.948,26] * 50%) e sobre o valor assim apurado, deveria incidir uma taxa de 28% e não a de 35%, tal como fizeram os SF... .

12. Após a elaboração de parecer final decorrente da defesa dos Requerentes em sede administrativa, foi o pedido parcialmente deferido, nos termos acima mencionados, cumpridas que foram todas as fases da reclamação graciosa pelos SF..., nomeadamente a que alude o artigo 60.º da LGT, direito de audiência, pelo que foi elaborada Decisão Final que veio a ter despacho de concordância, em 28 de fevereiro de 2024, por subdelegação de competência na Senhora Chefe de Divisão, dos Serviços de Finanças de Lisboa, Drª ... (doc.3) e notificado aos Requerentes no dia seguinte, com o seguinte teor:

No que concerne aos documentos comprovativos das despesas consideradas na declaração, vêm os reclamantes juntar os documentos em falta (n.ºs 1 e 2), requerendo que o valor atribuído às despesas/encargos seja considerado em € 83.948,26, tal como consta na sua declaração de IRS.

13. No entanto, referem naquela Decisão final que,

i) Para além de não ter sido apresentada a escritura de venda que, como é exigido, tem que mencionar que houve intermediação na venda, não foi apresentado o respetivo recibo de pagamento;

ii), iii) Não foi apresentado orçamento pelo que, pese embora tenham sido apresentados os respetivos recibos, não é possível aferir de que serviços se trata.

- Por todo o exposto, conclui-se não ser de alterar o que foi afirmado em sede de projeto de decisão, no que toca, à consideração da tributação em 50%, mas não à aplicação da taxa de 28% e ao montante das despesas e encargos, não sendo a argumentação dos reclamantes de colher provimento.

- Cumpre ainda referir que, verificando-se a existência de erro imputável aos Serviços, têm os reclamantes direito aos juros indemnizatórios relativamente ao valor pago em excesso, nos termos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT. Apenas são do conhecimento dos SF... o montantes liquidados e pagos nesta sede no que se refere ao imposto de selo e em IMT.

Em conclusão em sede de reclamação graciosa propõem:

- A manutenção do projeto de decisão, no sentido do DEFERIMENTO PARCIAL do pedido, tendo em conta a tributação em 50%, à taxa de 35%, com os fundamentos indicados e de acordo com os valores abaixo indicados e os montantes em despesas no

<i>Valor declarado</i>	<i>Valor concedido</i>
<i>Despesas /encargos---- 83.948,26 €-----</i>	<i>€ 32.964,75. ”</i>

Pelo que deverá ser aplicado na liquidação reclamada o disposto no artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, considerando-se o saldo das mais valias imobiliárias em apenas 50% do seu valor, contrariamente aos 100% considerados na liquidação (Doc.3).

14. Em 3 de junho de 2024, entrou na plataforma do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) a Petição Inicial dos Requerentes para que fosse declarada a ilegalidade do ato tributário de liquidação de IRS supra identificado, o qual deverá ser totalmente anulado, e não apenas parcialmente, para todos os efeitos legais.

15. Os factos que não obtiveram provimento no âmbito da reclamação graciosa voltam a constar, agora, na PI dos Requerentes e transcrevemos, sucintamente:

- Concluiu a requerida AT que, uma vez que os Requerentes são residentes em país com regime fiscal mais favorável de acordo com a lista definida pelo Governo português – neste caso, os

Emirados Árabes Unidos-, a norma aplicável seria aquela que prevê uma taxa de imposto de 35% (cf. alínea a), do n.º 18, do artigo 72.º do CIRS).

16) *Não obstante, a requerida AT indeferiu quer no pedido de Reclamação Graciosa, quer o que os Requerentes defenderam no concerne à tributação à taxa autónoma de 28%, tendo mantido a sua posição relativamente à respetiva tributação à taxa especial de 35%.*

Foi ainda indeferido no pedido de Reclamação Graciosa na parte em que os reclamantes alegadamente não comprovaram todas as despesas consideradas na declaração, tendo sido apenas consideradas as despesas respeitantes a IMT (€ 28.964,75) e IS (€ 4.000).

17. *Não aceitou a requerida AT as despesas com comissão imobiliária de € 36.223,50 por não ter sido junta escritura de venda, nem comprovativo de pagamento da comissão, apenas a fatura.*

18. *A AT rejeitou ainda, as despesas com a empresa C... Unipessoal Lda por terem sido apresentados os recibos, mas não o orçamento, o que alegadamente impossibilita a AT de aferir de que serviço se trata.*

19) Os Requerentes no articulado 26 da PI, justificaram já em sede deste PPA, a lista das despesas incorridas e não aceites, e que já se encontravam documentadas e traduzido para português, o orçamento das obras realizadas, ficando assim regularizado o que no âmbito da reclamação graciosa se mostrava incompleto no que diz respeito às justificações formais que eram necessárias para a aceitação das mesmas pelos SF... .

Em síntese, a situação na data da entrada do PPA era ainda a seguinte:

- *Imposto do Selo, no montante de € 4.000 (quatro mil Euros), conforme Doc. n.º 8, já reconhecido pelos SF... ;*

- *Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), no montante de €28.964,75 (vinte e oito mil, novecentos e sessenta e quatro Euros e setenta e cinco cêntimos), conforme Documento n.º (9), já reconhecido pela SF... ;*

- *Comissão Imobiliária, no montante de € 36.223,50 (trinta e seis mil, duzentos e vinte e três Euros e cinquenta cêntimos), pelo que se junta, já em sede da PI, em anexo, a Fatura destes serviços, o Recibo e ainda a Escritura Pública de Venda, de 18 de outubro de 2022, conforme Documentos n.ºs 10, 11 e 5, ainda não aceite pela Requerida AT;*

As obras realizadas no imóvel pela empresa C..., Unipessoal, Lda., no montante de € 7.380,00 (sete mil, trezentos e oitenta Euros), conforme Faturas, Recibos e Orçamento, juntos como Documentos n.ºs 12, 13 e 14, ainda não aceite pela Requerida AT.

20. Os Requerentes informam ainda que o valor total das despesas com as obras, conforme acima enumeradas está errado, tendo corrigido o valor para € 76.568,25 (setenta e seis mil, quinhentos e sessenta e oito euros e vinte cinco cêntimos), informando que tal correção se deve a um erro por duplicação do valor do montante das obras com o imóvel, pelo são a considerar apenas 7.380,00 €.

21. Ora, não se conformando com a idoneidade do ato tributário de liquidação de IRS, *em virtude de o mesmo se encontrar viciado de ilegalidade*, os Requerentes vêm suscitar a apreciação da legalidade daquele ato, requerendo, conseqüentemente, a sua anulação total, com a aplicação da tributação autónoma à taxa de 28% e ainda que sejam consideradas as despesas dos Requerentes (já documentadas no PA).

22. Pelo que terminam pelo pedido de declaração da ilegalidade do ato tributário e o reembolso do valor pago em excesso relativamente à liquidação ora controvertida, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal em vigor.

23. Em 19 de agosto de 2024, dentro do prazo de 30 dias para elaborar Resposta, cf. artigo 17.º do RJAT, vem a AT juntar ao processo, um novo despacho de revogação parcial, aceitando agora o encargo com a comissão imobiliária proferido por despacho da Subdiretora Geral Dr.ª..., por delegação de competências da Senhora Diretora-Geral, Despacho nº 6126/2023, publicado no Diário da República - 2ª Série, parte C de 1 de junho de 2023 do IR, e que, para o que nos interessa, considerando como certas o total das despesas com a venda do imóvel:

- IMT e IS, 28.964,75€ e 4.000,00€ (já aceites);
- Quanto à Comissão imobiliária no montante de 36.223,50€, proferem:

Após análise aos documentos juntos à petição, verifica-se que consta da escritura de venda a menção da intervenção imobiliária, assim como foi junto o documento de quitação emitido pela mesma imobiliária em nome do requerente A..., mostrando-se comprovada a despesa no valor de 36.223,50€, pelo que foi aceite no montante justificado pelos Requerentes.

23. Quanto às obras realizadas no montante de 7.380,00€, refere a Requerida AT que, dispõe o nº 1 do artigo 51º do CIRS que, para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem:

•”Os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, bem como a indemnização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º.CIRS”.

Ora, o artigo refere expressamente tratar-se de despesas de valorização, entendendo por isso a Administração Tributária, que estamos perante despesas comprovadamente suportadas que, “pela sua natureza, se mostrem indissociáveis do imóvel, e que não constituam meras despesas de conservação”. E continua,

Do orçamento apresentado, assim como das respetivas faturas (documentos todos em Inglês), parece que está em causa meras obras de conservação e manutenção, pelo que as despesas às mesmas associadas não se enquadram no artigo 51.º do Código do IRS, pelo que não poderão ser consideradas no apuramento da mais-valia decorrente da venda do imóvel.

24. Relativamente à questão da não aplicação dos 28% sobre as despesas incorridas, contestadas pelos Requerentes profere o seguinte:

Os requerentes são residentes no Dubai, Emirados Árabes Unidos, facto que não é contestado, que consta na Lista dos Países, Territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, constante da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, alterada pelas portarias nº 292/2011, de 8 de novembro, nº 345-A/2016, de 30 de dezembro, artigo 290 da Lei nº 114/2017, de 29 de dezembro (OE2018) e Portaria 309-A/2020 de 31 de dezembro.

Pelo que, importa referir que, as mais valias auferidas por não residentes em território português, residentes em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, são tributadas à taxa autónoma de 35%, nos termos do disposto na alínea d) do nº 17 do artigo 72.º do CIRS (lei vigente à data dos factos).

E o nº 17) do artigo 72.º do CIRS claramente dispunha (como atualmente dispõe o nº 18 do mesmo artigo) que as mais-valias imobiliárias auferidas por sujeitos passivos residentes em

país sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, facto que os requerentes não contestam, são tributadas autonomamente à taxa de 35%.

25. *Acresce que, quer a União Europeia, quer outras instituições internacionais, estão cada vez mais sensibilizadas para a necessidade de proteger as finanças públicas dos riscos decorrentes das jurisdições não cooperantes.*

26. *E que a Portaria n.º 150/2004 de 13 de fevereiro, que aprovou a lista dos países com um regime fiscal privilegiado (já mencionada), esclarece que a luta contra a evasão e fraude internacionais passa também pela adoção de medidas defensivas, tradicionalmente designadas por medidas antiabuso, traduzidas em práticas restritivas no âmbito dos impostos sobre o rendimento e sobre o património, benefícios fiscais e imposto do selo, que têm como alvo operações realizadas com entidades localizadas em países, territórios ou regiões qualificados como «paraísos fiscais» ou sujeitos a regimes de tributação privilegiada.*

Isto é, por imposição da citada norma legal a taxa aplicável às mais valias previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS auferidas por entidades não residentes, passa a ser de 35% em vez da taxa de 28%.

27. Chamados novamente os Requerentes a pronunciar-se, em 2 de setembro de 2024, a exercer o contraditório ao abrigo do artigo 16.º do RJAT, sobre requerimento junto pela AT, em 19 de agosto, que transcrevemos, sucintamente:

Alegam os Requerentes que na alínea d) do n.º 17 do artigo 72.º do CIRS o termo utilizado é "entidade", logo, o legislador não está a considerar "indivíduos", pessoas singulares, isto é, a tributação à taxa de 35%.

28. Na Resposta a esta questão afirma a Requerida, “Desde já se refere que o termo "entidade", deve ser entendido como abrangendo quer pessoas singulares (indivíduos), quer pessoas coletivas.

O Código do IRS (CIRS) regula o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, pelo que a referência, no citado artigo 72º do CIRS, só pode ser entendido como abrangendo pessoas físicas, sob pena da existência de uma clara contradição jurídica.

Assim, qualquer um dos elementos interpretativos da lei, o elemento literal, o elemento teleológico e o elemento sistemático nos levam à conclusão de que o termo entidade se refere a pessoa física.

29. Alegam ainda os Requerentes no seu PPA que a liquidação viola a liberdade de circulação de capitais, nos termos do artigo 63º do tratado TFUE "... a livre circulação de capitais está expressamente prevista no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia ("TFUE") sendo a única liberdade prevista no TFUE com aplicação fora da União Europeia, em relação a países terceiros."

E acrescentam: "Apesar do exposto, o artigo 65.º, n.º 1 do TFUE, que estabelece algumas restrições aos movimentos de capitais prevendo que «[o] disposto no artigo 63.º não prejudica o direito de os Estados-Membros:

a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;

b) Tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infrações às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, .. "

30. Por fim, a requerida AT termina na sua Resposta referindo que, "afigura-se-nos que, deverá a liquidação nº 2024... ser revogada parcialmente, deferindo-se o valor de 36.223,50€ de despesas imobiliárias que deverá ser adicionada ao montante considerado na declaração oficiosa vigente, num total de 69.188,25€, e mantendo-se a tributação autónoma à taxa especial de 35% em cumprimento do disposto no artigo 72.º do CIRS.870.000€ - 520.000€ (considerando o coeficiente de desvalorização da moeda) – 69.188,25€ = 280.811,75€* 50% = 140.405,87€

$140.405,87€ \times 35\% = 49.142,06€$.

Mais se refira que com a aplicação da taxa de 28%, conforme pretendem os requerentes, apurou-se imposto no montante de 39.313,64€ (140.405,87 x 28%), superior aos 38.280,45€ que os requerentes mencionam no ppa (diferença 1.033,19€), porque os mesmos consideram despesas e encargos no valor de 76.568,25€ (valor correspondente ao da primeira declaração entregue pelos requerentes).

31. Relativamente ao pedido de juros indemnizatórios, dispõe o n.º 1 do art. 43º da Lei Geral Tributária que:

“ 1 - São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”

Ora, atendendo a que a consideração das despesas apenas se deveu ao facto de só em sede de pedido de pronuncia arbitral, os requerentes terem junto os respetivos comprovativos, não se imputa á requerida AT qualquer erro, pelo que não têm direitos aos referidos juros os requerentes.

Por tudo o exposto, propõe-se o deferimento parcial do pedido e a revogação parcial da liquidação vigente n.º 2024... em conformidade, sem o pagamento de juros indemnizatórios.”

32. Esta revogação parcial do pedido, desconsidera as despesas com as obras realizadas no imóvel ao abrigo do artigo 51.º, n.º 1 do CIRS, com o seguinte fundamento:

No que toca às obras realizadas, verifica-se que as mesmas não revestem a natureza de obras de valorização/melhoramento com a inerência de alteração/atualização da matriz, mas sim obras efetuadas de conservação e manutenção, ou seja, obras efetuadas de preservação do valor onde se inclui trabalhos de remoção, substituição de materiais, pinturas, não podendo por isso ser considerada para efeitos do artigo 51.º do CIRS e tidas em conta no apuramento da mais-valia, no montante de 7.380,00€.

33) Por último, o processo deu entrada no CAAD a 3 de junho de 2024, pelo que se verificou a exceção de intempestividade, que nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, o prazo para a apresentação do PI no CAAD, prazo esse contado nos termos artigo 279.º do Código Civil aplicável *ex vi* do artigo 29.º do RJAT.

34) Sendo certo que no articulado quinto da PI se pode ler o seguinte: e para o que nos interessa, os Requerentes foram notificados do deferimento parcial da Reclamação Graciosa no dia 01 de março de 2024 e a PI deu entrada na CAAD em 3 de junho seguinte, sendo que a contagem do prazo é regulada pelo artigo 279.º do Código Civil aplicável *ex vi* nos termos do artigo 29.º do RJAT.

No entanto os Requerentes afirmam no articulado quarto da PI o seguinte:

Por todo o exposto, encontra-se verificada a competência do Tribunal Arbitral para a apreciação do presente pedido, sendo o mesmo inquestionavelmente tempestivo (*sic*).

IV. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se verificaram factos não provados com relevância para a presente decisão arbitral.

V. QUESTÃO PRÉVIA A DECIDIR

35). Julgar procedente a exceção por intempestividade, dado que o pedido de pronúncia arbitral foi deduzido extemporaneamente, prazo esse que é de conhecimento oficioso por este tribunal arbitral, pese embora os Requerentes terem citado expressamente, duas vezes, que este prazo de interposição do PPA, era *inquestionavelmente tempestivo*.

36) Sindiquemos a contagem de prazo de interposição da PI junto do CAAD. A saber:

Em 01 de Março de 2024, foram os Requerentes notificados da decisão final da Requerida AT, que concluiu pelo deferimento parcial do pedido de Reclamação Graciosa (cf. Documento 3) pelo que nos termos cf. alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, artigo 20.º do CPPT e artigo 279.º do Código Civil, estes últimos *ex vi* do artigo 29.º do RJAT a data da entrada do PPA no Centro de Arbitragem Administrativa foi a 3 de Junho de 2024, pelo que resulta que o pedido entrou para além dos noventa dias (90) pelo que é intempestivo.

Não havendo regras no RJAT sobre a contagem deste prazo ter-se-á que *deitar mão* ao n.º 1 do artigo 20.º do CPPT, que considera que à data de interposição da impugnação judicial é aplicável o disposto no artigo 279.º do Código Civil e essa data como já tivemos ocasião de nomear foi a 3 de junho de 2024.

37) Assim sendo, o referido prazo de 90 dias, que é contínuo não se suspende ou interrompe em virtude de férias judiciais, parte final da al. e) do artigo 279.º do Código Civil, conta-se a partir do dia seguinte da chegada do correio aos Requerentes que foi a 1 de março, conforme se apurou e documentou neste PPA, tendo o prazo de 90 dias a correr a partir do dia seguinte, 2 de março 2024 até à data da interposição do PPA, a 3 de junho, contaram-se 93 dias, pelo que é o mesmo intempestivo.

O prazo de 90 dias, contado nos termos acima referidos, terminou em 30 de maio de 2024 e o presente pedido arbitral deu entrada no CAAD a 3 de junho de 2024, pelo que foi o mesmo intempestivo.

38). Como refere Carla Castelo Trindade em¹ *“a partir da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o artigo 3.º A passou [...] a determinar que, «no procedimento arbitral, os prazos contam-se nos termos do Código do Procedimento Administrativo, com as necessárias adaptações»; e que «os prazos para a prática de actos no processo arbitral contam-se nos termos do Código de Processo Civil». Ora, o pedido de constituição de tribunal arbitral e o prazo para a sua apresentação vêm previstos neste artigo 10.º, sistematicamente inserido no Capítulo II, denominado de «Procedimento arbitral». À primeira vista, poderia retirar-se a conclusão, precipitada é certo, de que o acto de entrega do pedido arbitral é ainda um acto procedimental. Contudo, e em bom rigor, o prazo para entrega do pedido de constituição de tribunal arbitral é um prazo substantivo, da mesma forma que o é a entrega de uma qualquer petição inicial, mormente, de impugnação judicial. [...]. Assim, segundo uma interpretação teleológica, e porque, insista-se, o prazo para entrega do pedido de constituição de tribunal arbitral é ainda um prazo substantivo, a contagem dos prazos previstos neste artigo 10.º [do RJAT] segue as regras previstas no art.º 279.º do CC. À mesma solução se chegaria por aplicação subsidiária do art.º 20.º, n.º 1, in fine do CPPT, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a) [do RJAT]. Significa isto que na contagem dos prazos para entrega do pedido de constituição do tribunal arbitral não se inclui o dia em que ocorre o evento – o chamado dia zero – a partir do qual o prazo começa a correr, de forma contínua”*.

39). Deve assinalar-se, ainda, que o conhecimento da extemporaneidade do presente pedido de pronúncia arbitral, a qual, pelo que se deixou dito, se mostra evidente, se impõe como prioritário a este Tribunal e que a sua confirmação impede a apreciação do mérito do Pedido dos Requerentes.

40) Como bem se refere no Acórdão do STA de 25/3/2009 (proc. 0196/09): e aqui se acompanha a jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal, [segundo a qual se entende que] *a intempestividade de meio impugnatório usado pelo interessado determina desde logo a não pronúncia do tribunal no tocante às questões de mérito que tenham sido suscitadas na petição [...], na exacta medida em que, quanto ao mérito, a lide impugnatória não chega a ter o seu*

início (cfr. acórdãos de 21/05/08, 3/12/08 e 11/02/09, nos processos n.ºs 293/08, 803/08 e 802/08).” No mesmo sentido, ver, ainda, o Acórdão do STA de 20/6/2018 (proc. 0748/15): “é pacífico o entendimento da jurisprudência desta Secção no sentido de que a intempestividade do meio processual utilizado gera o indeferimento liminar da respectiva petição inicial, impossibilitando o conhecimento quanto ao mérito da causa de pedir.”

41). Dado tratar-se de uma exceção de caducidade do direito de ação de conhecimento oficioso por parte deste tribunal arbitral singular, não resta senão considerar procedente a exceção dilatória nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 576.º do CPC, e art.º 278.º, alínea e) do n.º 1 do mesmo código, ambos, *ex vi* do artigo. 29.º, n.º 1, do RJAT.

VI. DECISÃO

Em face do exposto este Tribunal Arbitral Singular, decide o seguinte:

Nos termos da alínea, a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, que estabelece o prazo de 90 dias para a apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral, julgar verificada a exceção dilatória de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, absolver a Requerida da instância.

Condenar os Requerentes nas custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária em 17.200,72 €.

VI. CUSTAS

Fixa-se este valor no montante de 1.224,00€ nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do n.º 1 do artigo 2 e do n.º 1 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Em 26 de dezembro de 2024

A Árbitra Singular

Maria Alexandra Mesquita

ⁱ Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado, 2016, pp. 262-263,