

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 193/2025-T

**Tema: IRS 2020. Rendimentos de Mais-Valias imobiliárias. Não Residentes.
Caducidade do direito de acção.**

SUMÁRIO:

1) O prazo para apresentação do pedido de constituição de Tribunal Arbitral é de 90 (noventa) dias contado a partir da ocorrência dos factos previstos no n.º 1 do art.º 102.º do CPPT (*cfr.* art.º 10.º, n.º 1, al. a) do RJAT); 2) O prazo em questão é um prazo substantivo, de caducidade, aplicando-se-lhe por isso as regras próprias do regime da caducidade; 3) Decorrido o prazo em questão, e estando nós em matéria excluída da disponibilidade das partes (vem requerida a anulação de acto tributário), extingue-se o respectivo direito potestativo de pedir judicialmente o reconhecimento de certa pretensão; 4) Verifica-se, em tais circunstâncias, um pressuposto processual negativo, que impede o conhecimento do mérito e determina a absolvição do pedido – excepção peremptória (imprópria) de caducidade de direito de acção.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A... e B..., contribuintes fiscais número ... e ..., respectivamente, residente o primeiro na Rua ..., N.º..., ..., Luanda, e a segunda na ..., ..., ...- ... Amadora, Lisboa, casados entre si (em conjunto “os Requerentes” ou “os Sujeitos Passivos”), vêm, ao abrigo dos art.ºs 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1, al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (D.L. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante “RJAT”), submeter ao CAAD pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Peticionam, assim, a declaração de ilegalidade de acto de liquidação de tributos, mais concretamente de IRS, reportado ao ano de 2020.

À liquidação em crise, com o n.º 2024..., de 11.10.2024, corresponde um valor total a pagar de € 55.459,05, que inclui “Imposto relativo a tributação autónomas” no montante de € 49.032,45, e juros compensatórios de € 6.426,60 (*cfr.* Demonstração de Liquidação junta pelos Requerentes).

Valor que os Requerentes, não obstante não se conformarem com a liquidação, pagaram.

Na origem da liquidação em crise (doravante também “a Liquidação”) está a Declaração Modelo 3 referente ao ano de 2020, que apresentaram em 2024, e na qual declararam rendimento de Mais-Valias decorrente de alienação onerosa, no ano de 2020, de bem imóvel sito em Portugal (doravante “o Imóvel”).

Notificados da Liquidação, e com a mesma não se conformando, apresentaram Pedido de Pronúncia Arbitral, pugnando pela declaração de ilegalidade e consequente anulação da Liquidação, reembolso de imposto pago em excesso e juros indemnizatórios.

Os Requerentes não se conformam com a Liquidação por, expõem, a mesma ter por base um regime incompatível com o Direito da União Europeia (“Direito da UE” ou “DUE”). O regime Português na base da Liquidação, defendem, é discriminatório e incompatível com o DUE, constituindo uma restrição à liberdade de movimentos de capitais, proibida pelo Artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”).

Venderam em 2020 o Imóvel, apresentaram a Declaração Modelo 3, e Anexo G, declararam valor de aquisição, valor de realização e valor de despesas e encargos, e a sua condição de não residentes. Não questionam a quantificação feita pela Administração Tributária do ganho de mais-valias que obtiveram, porém não se conformam com a consideração que foi feita, para efeitos das Mais-Valias tributárias, do montante desse ganho por inteiro. Não foi aplicado o regime do art.º 43.º, n.º 2 do Código do IRS (“CIRS”)¹. A Administração Tributária aplicou - assim apurando o imposto - a taxa de 28% sobre a totalidade do ganho de mais-valias.

Vêm peticionar, assim, a anulação parcial da Liquidação – na parte em que não aplica o disposto na al. b) do n.º 2 do art.º 43.º do CIRS, na redacção aplicável.

Expõem que são ambos Sujeitos Passivos (SPs) da relação jurídico-tributária, que optaram pela tributação conjunta, e que são não residentes fiscais em Portugal, residindo em país terceiro.

Referem Jurisprudência do TJUE e do STA, e Decisões Arbitrais, e que o mesmo entendimento se aplica também ao caso de residentes em Países Terceiros, no caso Angola.

Concluem requerendo a anulação parcial da Liquidação, na medida do alegado excesso, e demais consequências *supra* (devolução do valor pago em excesso e juros indemnizatórios).

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD a 27.02.2025 e, por comunicação electrónica do mesmo dia, notificado à AT a 03.03.2025.

Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral singular a ora signatária, que atempadamente aceitou o encargo.

¹Sempre que na presente Decisão se indicar(em) artigo(s) sem menção do respectivo Diploma Legal estaremos a referir-nos ao CIRS.

Por comunicações electrónicas de 15.04.2025, as Partes foram notificadas da designação de árbitro e não manifestaram intenção de a recusar, *cfr.* art.º 11.º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 08.05.2025.

Por despacho do Tribunal de 12.05.2025 a Requerida foi notificada para apresentar Resposta e juntar o PA.

A 13.06.2025 veio a Requerida fazê-lo, defendendo-se por excepção - invocando caducidade de direito de acção e, sem conceder, inutilidade superveniente da lide -, e por impugnação - remetendo para os factos constantes do PA e para o documento que junta com a Resposta.

Anexa, à sua Resposta, Despacho (e informação da DSIRS), datado de 31.05.2025, de deferimento de revisão oficiosa, promovida por si, tendo por objecto a Liquidação.

Alega a Requerida, quanto à caducidade de direito de acção, que os Requerentes interpuseram o pedido de constituição do Tribunal Arbitral em data na qual já havia decorrido o prazo para o efeito, pelo que o mesmo é extemporâneo. Assim: tendo a Liquidação como prazo de pagamento 20.11.2024, o prazo, de 90 (noventa) dias, para apresentação do Pedido terminou a 18.02.2025, e encontrava-se já esgotado quando os Requerentes o submeteram, a 26.02.2025 (convoca os art.ºs 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT e 102.º, n.º 1, al. a), do CPPT).

Quanto, por sua vez, à inutilidade superveniente da lide, dá nota do Despacho de Revogação da Liquidação, de 31.05.2025, convoca o art.º 13.º do RJAT, alega estar satisfeita a pretensão material dos Requerentes, e, assim, ocorrer inutilidade superveniente da lide.

Conclui pela procedência da excepção de caducidade de direito de acção, e pela absolvição da instância. E, sem conceder, pela extinção do processo por inutilidade superveniente da lide.

*

Notificados pelo Tribunal, por despacho de 08.07.2025, para exercício do contraditório relativamente à matéria de excepção invocada na Resposta, os Requerentes nada vieram dizer.

Por despacho de 13.10.2025, o Tribunal notificou as Partes da dispensa da reunião prevista no art.º 18.º do RJAT e, bem assim, de alegações finais, pelas razões aí exaradas, e indicou prever-se a prolação da decisão arbitral nos 10 (dez) dias seguintes.

*

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é competente e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, *cfr.* art.s 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03. O Processo não enferma de nulidades.

Existe matéria de excepção, do que de imediato se conhecerá.

2. Matéria de excepção

Com relevo para decidir das excepções invocadas consideram-se provados os seguintes factos:

a) Os Requerentes foram notificados da liquidação de IRS com o n.º 2024..., relativa ao ano de 2020, datada de 11.10.2024, com o valor total a pagar de € 55.459,05 e a data limite de pagamento de 20.11.2024; (*cf.* doc.s 1 e 2 juntos pelos SPs, e factos não contraditados)

b) A 26.02.2025 os Requerentes, sem que antes tenham interposto procedimento administrativo, deram entrada no sistema do CAAD ao Pedido de constituição de Tribunal Arbitral que dá origem ao presente processo; (*cf.* assumido no PPA, e Sistema de Gestão Processual do CAAD)

c) Por despacho de 31.05.2025, emitido na sequência de Informação de Serviço e subscrito por delegação de competências pela Senhora Subdirectora-Geral da Área da Gestão Tributária – Impostos sobre o rendimento, a Requerida determinou (transcreve-se): “Concordo com o proposto”, e da respectiva Informação integrante, consta, entre o mais: “*Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, afigura-se-nos que o mesmo deverá ser rejeitado por extemporaneidade, no entanto deve ser promovida a revisão oficiosa da liquidação nos termos propostos, aplicando-se à liquidação o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS considerando-se o saldo das mais-valias imobiliárias em apenas 50% do seu valor, restituindo-se o imposto pago a mais, sem direito a juros indemnizatórios.*” (*cf.* doc. junto com a Resposta)

Decidindo.

1. Da excepção de caducidade de direito de acção

A Requerida alega verificar-se excepção de caducidade de direito de acção, por decorridos mais de 90 (noventa) dias após o prazo de pagamento da Liquidação quando os Requerentes submeteram Pedido de constituição do Tribunal Arbitral. E uma vez que aquele é o prazo aplicável, contado a partir do termo do prazo de pagamento da prestação tributária – nos termos do art.º 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT em conjugação com o art.º 102.º, n.º 1, al. a) do CPPT.

Notificados pelo Tribunal para se pronunciarem a respeito, os Requerentes ficaram silentes.

*

Cumpre apreciar e decidir se o Pedido é tempestivo, *i.e.*, se foi apresentado dentro do prazo legal para a sua propositura, para a propositura da acção arbitral tributária. Que é de 90 (noventa) dias, como determina o legislador no art.º 10.º, n.º 1, al. a), primeira parte, do RJAT.

A assim não suceder, haverá que concluir-se pela extemporaneidade do Pedido, e pela ocorrência da invocada excepção da caducidade de direito de acção.

Excepção que, como se melhor se verá, é de conhecimento oficioso, pode ser alegada a todo o tempo, impede conhecer do mérito (a ocorrer, estará precludido o conhecimento do direito invocado pelos Requerentes), e determina a absolvição do pedido.

Pois bem. O já referido art.º 10.º do RJAT, no ora relevante, dita assim:

“Artigo 10.º - Pedido de constituição de tribunal arbitral

1. O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:

a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma (...);

2 - O pedido de constituição de tribunal arbitral é feito mediante requerimento enviado por via electrónica ao presidente do Centro de Arbitragem Administrativa do qual deve constar: (...) c) A identificação do pedido de pronúncia arbitral (...).”

Por sua vez, no CPPT², dispõe o art.º 102.º, n.º 1³, no ora relevante, assim:

“Artigo 102.º - Impugnação judicial. Prazo de apresentação

1 - A impugnação será apresentada no prazo de (...) contados a partir dos factos seguintes: / a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte; (...).”

Ainda no CPPT, com relevo, dispõe o art.º 20.º, n.º 1 assim:

“Artigo 20.º - Contagem dos prazos

1 - Os prazos do procedimento tributário e interposição da impugnação judicial contam-se de modo contínuo e nos termos do artigo 279.º do Código Civil, transferindo-se o seu termo, quando os prazos terminarem em dia em que os serviços ou os tribunais estiverem encerrados, para o primeiro dia útil seguinte. / (...).”

Por sua vez, no Código Civil (CC), no art.º 279.º para que o art.º 20.º do CPPT remete, assim:

“Artigo 279.º - Cômputo do termo

A fixação do termo são aplicáveis, em caso de dúvida, as seguintes regras: (...) / b) Na contagem de qualquer prazo não se inclui o dia (...) em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr; (...).”

Ainda no Código Civil, no que aqui releva, ditam os art.ºs:

- 298.º, n.º 2:

“Artigo 298.º - Prescrição, caducidade e não uso do direito

2. Quando, por força da lei ou por vontade das partes, um direito deva ser exercido dentro de certo prazo, são aplicáveis as regras da caducidade (...).”;

- 331.º:

“Artigo 331.º - Causas impeditivas da caducidade

² Código do Procedimento e do Processo Tributário

³ O n.º 2, para que aquele art.º 10.º (RJAT) também remete, foi revogado.

1. *Só impede a caducidade a prática, dentro do prazo legal ou convencional, do acto a que a lei ou convenção atribua efeito impeditivo.*
2. *Quando, porém, se trate de prazo fixado por contrato ou disposição legal relativa a direito disponível, impede também a caducidade (...).*”

- 333.º, n.º 1:

“Artigo 333.º - *Apreciação oficiosa da caducidade*

1. *A caducidade é apreciada oficiosamente pelo tribunal e pode ser alegada em qualquer fase do processo, se for estabelecida em matéria excluída da disponibilidade das partes.*”

Por fim, no Código de Processo Civil (CPC) dispõe o art.º 576.º, n.ºs 2 e 3, assim:

“2 - *As exceções dilatórias obstam a que o tribunal conheça do mérito da causa e dão lugar à absolvição da instância ou à remessa do processo para outro tribunal.*

3 - *As exceções perentórias importam a absolvição total ou parcial do pedido e consistem na invocação de factos que impedem, modificam ou extinguem o efeito jurídico dos factos articulados pelo autor.*”

E o art.º 579.º (CPC) assim:

“O tribunal conhece oficiosamente das exceções perentórias cuja invocação a lei não torne dependente da vontade do interessado.”

Descendo agora ao caso concreto.

Os Requerentes vêm, nestes autos arbitrais tributários, requerer a declaração de ilegalidade de acto de liquidação, peticionando a sua anulação, parcial (com as demais consequências legais). Notificados que foram da mesma, e sem que tenham previamente interposto procedimento administrativo. *Cfr.* al.s a) e b), factos provados, *supra*.

Nos termos conjugados dos art.ºs 2.º, n.º 1, al. a) (“*A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (...)*”), 10.º, n.º 1, al. a), primeira parte, ambos do RJAT, e dos art.ºs 102.º, n.º 1, al. a), e 20.º, n.º 1, ambos do CPPT⁴ (todos *supra*), o prazo para interposição do pedido de constituição do Tribunal Arbitral é de 90 (noventa) dias a contar do (único) facto, verificado no caso e previsto no n.º 1, al. a), do art.º 102.º do CPPT. A saber, a contar do termo do prazo para pagamento voluntário da prestação tributária legalmente notificada aos Requerentes. Termo que ocorreu a 20.11.2024 (v. al.s a) e b), factos provados *supra*).

A contagem do referido prazo de 90 dias para interposição do Pedido iniciou-se no dia seguinte a esse - *cfr.* art.º 279.º, al. b) do CC, *supra*, para que o art.º 20.º, n.º 1 do CPPT remete. Assim, iniciou-se a 21.11.2024. Este o primeiro dos 90 dias.

⁴ Diploma Legal aplicável *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT, como os demais para que na presente se remeter.

E o cômputo do referido prazo faz-se de forma contínua - *cf.* art.º 20.º, n.º 1 do CPPT (*supra*). Pelo que, iniciando-se a sua contagem a 21.11.2024, contabilizados os dias corridos há que concluir que o seu termo ocorreu a 18.02.2025 (uma terça-feira). Este o último dos 90 dias.

Assim, tendo os Requerentes submetido o Pedido de constituição de Tribunal Arbitral a 26.02.2025 (*cf.* al. b) factos provados, *supra*), há que concluir que o fizeram ultrapassado que se encontrava já o termo do prazo para a respectiva interposição.

Tratando-se este de um prazo substantivo (como logo decorre do disposto no art.º 20.º, n.º 1, do CPPT⁵ ao remeter para o Código Civil), de caducidade - porque extintivo do respectivo direito subjectivo potestativo de pedir judicialmente o reconhecimento de certa pretensão -, são de aplicar as regras próprias do regime da caducidade - *cf.* art.º 298.º, n.º 2 do CC (*supra*). Aí se incluindo a de que só impede a caducidade a prática do acto dentro do prazo - *cf.* art.º 331.º do CC (*supra*). O direito perde-se, assim, por via do decurso do tempo.

Como sucede no caso. A 26.02.2025 - data em que os Requerentes submeteram o Pedido (v. al. b), probatório *supra*) estava ultrapassado o prazo de interposição da acção, conforme vimos. Prazo peremptório, como decorre do que antecede.

Estando nós em sede de matéria excluída da disponibilidade das partes - indisponíveis que são os direitos da parte Requerida (v. art.º 36.º da LGT) - a excepção é de conhecimento oficioso e determina a absolvição do pedido - *cf.* art.ºs 333.º do CC, 576.º, n.º 3 e 579.º do CPC (*supra*).

Fica prejudicado o conhecimento da outra excepção invocada, e impedido o conhecimento do mérito, ocorrendo, como se viu, um pressuposto processual negativo (um facto cuja ocorrência impede o juiz de entrar na apreciação do mérito do pedido) - a saber, o decurso do prazo para a interposição da acção arbitral tributária. Facto que impede o efeito jurídico dos factos articulados pelo Autor - v. art.º 576.º, n.º 3 do CPC. Excepção peremptória imprópria.

3. Decisão

Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar verificada a excepção de caducidade de direito de acção, e consequentemente absolver a Requerida do pedido.

4. Valor do processo

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em € **27.729,52**.

5. Custas

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento já referido e na Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em € **1.530,00**, a cargo dos Requerentes.

⁵ Sempre se recorde que a acção arbitral tributária foi concebida pelo legislador como um meio alternativo à impugnação judicial tributária, assim sendo de aplicar este art.º 20.º.

Lisboa, 21 de Outubro de 2025

O Árbitro,

(Sofia Ricardo Borges)