

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 220/2015-T**

**Tema: IRS – Mais-valias**

## **Decisão Arbitral**

### **I. RELATÓRIO**

A..., NIF ..., residente na Rua ..., ...- ...º C, ...-..., em Lisboa, veio, nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral singular, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante AT ou Requerida, com vista a obter a anulação do acto de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2014 ..., no montante de €4.023,57 (quatro mil e vinte e três Euros e cinquenta e sete cêntimos).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 31 de Março de 2015.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 11 de Junho de 2015.

A AT respondeu, defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente, com os argumentos que sucintamente se reproduzem infra.

Foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a realização de alegações finais, em face do teor da matéria contida nos autos.

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas (artigo 4.º, e n.º 2 do artigo 10 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).

Não ocorrem quaisquer nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento imediato do mérito da causa.

## II. MATÉRIA DE FACTO

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- A) Em 2013, o Requerente alienou um prédio urbano e um prédio rustico inscritos na matriz predial sob os artigos ... e ..., respectivamente da freguesia União das Freguesias de ... e ..., do concelho de ... e distrito de ...;
- B) Os prédios, com os valores patrimoniais de €6.569,97 e €1,50 respectivamente, foram alienados em Novembro de 2013 a B..., cidadã de nacionalidade alemã pelos valores de €49.000,00 e €1.000,00, após obras de restauro profundo, devidamente comunicadas à Câmara Municipal de ...;
- C) Na declaração modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2013, entregue em 24/05/2014, o Requerente apresentou o respectivo Anexo G, onde inscreveu no campo 401 a alienação do prédio urbano pelo valor de €49.000,00, com “Despesas e encargos” no montante de €41.681,39;

- D)** No âmbito de um processo de divergências, o Requerente foi chamado a justificar as despesas declaradas, tendo para o efeito apresentado um conjunto de facturas que integram o processo administrativo, tendo a AT apenas considerado elegíveis, para os efeitos em causa, despesas no montante de €24.894,53.
- E)** Tanto o prédio urbano, como o prédio rústico (um logradouro), estavam abandonados há cerca de 40 anos e por isso em avançado estado de degradação;
- F)** Após o restauro dos imóveis comunicado à Câmara Municipal de ..., que envolveu sobretudo o prédio urbano, resultou um prédio praticamente novo conforme se pode ver na foto (vd. Anexo 3, junto com a petição arbitral,), uma vez que do prédio antigo apenas restam, e de forma parcial, as paredes originais.
- G)** O Serviço de Finanças de Lisboa 10 não aceitou as despesas contabilizadas pelo Requerente, que incluem as seguintes situações específicas:
- a.** Facturas emitidas pela sociedade comercial C..., Lda – €4.565,88 respeitantes às bancadas, armários e outros equipamentos de cozinha, bem como a roupeiros embutidos nos quartos e a portas exteriores e interiores do respetivo imóvel;  
Existem orçamentos respeitantes a estes equipamentos com a indicação da morada da obra, que foram apresentados no âmbito do direito de audição;
  - b.** Facturas emitidas pela sociedade comercial D..., Lda – €1.608,88 - respeitantes a cimento, ferro, tijolos, e outros materiais de construção, fornecidos por esta empresa com sede no Concelho de ..., onde se situa o imóvel alienado.

Existem guias de entrega dos materiais na morada da obra, apresentadas no âmbito do direito de audição;

- c. Facturas de mão-de-obra de E... – €10.161,40.

Existem orçamentos apresentados no âmbito do direito de audição, com a indicação da morada da obra.

- H) A AT emitiu o acto de liquidação de IRS constante do anexo 1, referente ao ano de 2013, no montante de €4.023,57.

Não existem factos com relevo para a apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

Este Tribunal firmou a sua convicção na consideração dos documentos juntos aos autos pelas Partes.

### **III.MATÉRIA DE DIREITO**

A principal questão que se coloca nos presentes autos reconduz-se a saber se a correcção aos rendimentos declarados pelo Requerente, em 2013, em sede de mais-valias imobiliárias, com fundamento na não-aceitação de parte das despesas de restauro indicadas, é ou não legalmente admissível.

A este propósito, o Requerente alega no seu pedido de constituição do Tribunal Arbitral o seguinte:

1. Todas as correcções efectuadas pela AT, no valor global de €16.319,26, respeitam a materiais e serviços que se destinaram ao restauro dos imóveis alienados e que só por lapso dos fornecedores e prestadores de serviços não incluíram a morada da obra;

2. Não obstante, no âmbito do direito de audição foram apresentadas guias de remessa e/ou orçamentos que atestam que as despesas respeitam aos imóveis alienados, os quais não foram considerados pelo Serviço de Finanças de Lisboa 10;
3. As facturas C..., Lda (vd. Anexo 5) – €4.565,88 - respeitam às bancadas, armários e outros equipamentos de cozinha, bem como a roupeiros embutidos nos quartos e a portas exteriores e interiores do respetivo imóvel, que foram, por lapso do fornecedor a quem deve ser imputada a responsabilidade, feitas com o domicílio em Lisboa, para onde foram enviadas para efeitos de pagamento, não fazendo referência ao local de entrega.

Porém não há quaisquer dúvidas que respeitam ao imóvel alienado, até porque, como a inspeção tributária pode, se assim o pretender, confirmar a sua existência no local, salientando-se que existem orçamentos respeitantes a estes equipamentos com a indicação da morada da obra, que foram apresentados no âmbito do direito de audição, mas que o Serviço de Finanças ignorou (vd. Anexo 10).

4. As facturas de materiais da firma D..., Lda (vd. Anexos 6 e 7) – €1.608,88 - respeitantes a cimento, ferro, tijolos, etc, fornecidos por uma empresa com sede no Concelho de ..., a que pertence a aldeia do ..., onde se situa o imóvel alienado. Devendo referir-se que no Concelho de ..., esta é a única aldeia com o nome de ... (ex-freguesia do ..., atual União das Freguesias de ... e ...).

A não indicação da morada deve-se a um lapso que só pode ser imputado à empresa e não ao adquirente, que por certo não iria adquirir estes materiais em .E... para os trazer para Lisboa, onde reside.

Neste caso existem guias de entrega dos materiais na morada da obra, apresentadas no âmbito do direito de audição, mas quem foram ignoradas pelo Serviço de Finanças (vd. Anexo 11);

5. As facturas de mão-de-obra de E... (vd. - Anexos 8 e 9) – €10.161,40 – reportam-se ao trabalho do senhor E..., que é um pequeno empreiteiro de origem alemã e que reside numa pequena quinta a cerca de 2,5 km da aldeia do ..., onde se situa o imóvel, apenas faz obras na zona, pelo que não inclusão da morada nas referidas faturas foi um mero lapso do referido empreiteiro.
- Também aqui existem orçamentos apresentados no âmbito do direito de audição com a indicação da morada da obra (vd. Anexo 12), que também foram ignorados pelo Serviço de Finanças.
6. Não existe qualquer norma no Código do IRS que defina a obrigatoriedade das faturas respeitantes a aquisição de materiais e prestações de serviços incluírem a morada dos respetivos imóveis, até porque estamos perante uma venda esporádica, fora do âmbito de uma atividade económica, como tal considerada para efeitos de IRS e de IVA;
7. Refira-se aliás, que mesmo nos sujeitos passivos de IRC que são obrigados a possuir contabilidade organizada, também não existia qualquer exigência específica quanto aos documentos de suporte das despesas consideradas para efeitos de apuramento do resultado tributável, sendo que tal exigência apenas veio a ser exigida a partir do exercício de 2014 (vd. redação dos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC, dada pela Lei n.º 2/2014, de 16/1), seguindo de perto as exigências contempladas para efeitos de IVA. Porém, no Código do IRS, continua a não haver qualquer regulamentação semelhante.
8. A dispensabilidade das formalidades das facturas para efeitos de IRC, até 2013, está aliás reconhecida pelo Acórdão do STA n.º 0658/2011, que considera que os requisitos do artigo 36.º do CIVA, no âmbito das facturas, apenas poderiam ser invocados no âmbito das operações de liquidação / dedução, deste imposto, não sendo exigíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável em IRC;

9. Nestes termos, requer-se a reposição das despesas inerentes ao restauro dos imóveis alienados, no montante de €16.319,26, que foram ilegalmente cortadas e a anulação da correspondente liquidação adicional de IRS no montante de €4.023,57, cujo pagamento já foi efetuado.

Por sua vez a AT alega, em síntese, o seguinte:

1. À data dos factos, dispunha a alínea a) 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 cinco anos e as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do art. 10º”*.
2. A comprovação dos custos de valorização recai sobre o sujeito passivo, pois que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque (cfr. artigos. 74.º, n.º 1 da LGT e 342.º, n.º1 do C.Civil).
3. Nessa matéria, dispõe o artigo 128.º do CIRS que Em matéria de obrigação de comprovar os elementos das declarações estabelece o CIRS que *“As pessoas sujeitas a IRS devem apresentar, no prazo que lhes for fixado, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e abatimentos e de outros factos ou situações mencionadas na respectiva declaração, quando a Direcção-Geral dos Impostos os exija”*.
4. Sucede que, instado para o efeito, o Requerente não logrou demonstrar, de forma inequívoca, que, algumas das despesas apresentadas se destinaram à obra de valorização/restauro do prédio urbano em causa;

5. Com efeito, relativamente às Facturas C..., Lda, é indicado como local de entrega dos materiais e equipamentos a que as mesmas respeitam a morada sita na Rua de ..., ..., em Lisboa, que não corresponde à do imóvel restaurado, sita na aldeia de ..., ..., ....

Os orçamentos são documentos particulares, sem força probatória material, não tendo o Requerente apresentado qualquer outra prova para demonstrar que os equipamentos elencados nas aludidas facturas se destinaram efectivamente à casa da aldeia do ...;

6. Quanto às facturas da firma D..., Lda, estas não permitem apurar o local de destino das mercadorias nelas elencadas, não tendo o Requerente apresentado outro elemento probatório que pudesse confirmar o que pretende.

Com efeito, as guias de remessa apresentadas aquando da audição prévia não fazem referência às mencionadas facturas, ficando sem se saber, a que aquisições se referem.

7. No que concerne às facturas de E..., estas não indicam o local de destino das mercadorias, não tendo sido apresentada pelo Requerente prova adicional que preencha essa omissão;

8. Ao contrário do que é sustentado pelo Requerente na p.i., não é exactamente a falta de requisitos da factura que está em causa e suportou a decisão da AT;

9. Em causa está a falta de elementos probatórios, que decorrem efectivamente das facturas apresentadas, mas que poderiam ter sido supridos através de outros, os quais não demonstram de forma inequívoca que as despesas declaradas foram destinadas ao prédio restaurado;

10. E o requerente não logrou demonstrar, para efeitos do disposto na alínea a) do artigo 51.º do CIRS, que as despesas declaradas se destinaram à valorização/restauro do prédio sujeito a mais-valias.

Face ao exposto, relativamente à posição das Partes e aos argumentos apresentados, para determinar se o acto de liquidação de IRS *sub judice* é ou não ilegal será necessário verificar se os encargos indicados pelo Requerente no anexo G da declaração modelo 3 de IRS, referente ao ano 2013, devem ou não ser considerados na determinação da mais-valia apurada.

Vejamos o que deve ser entendido.

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, “*Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de: a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*”.

De acordo com o n.º 4, alínea a) do mesmo preceito legal, o ganho sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso.

Por seu turno, à data dos factos, dispunha a alínea a) do artigo 51.º do Código do IRS 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 cinco anos e as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º*”.

No caso *sub judice*, o Requerente pretende que ao valor de aquisição dos imóveis seja acrescido os custos com a valorização dos bens, correspondentes às seguintes facturas:

- Facturas C..., Lda (vd. Anexo 5) – €4.565,88;
- Facturas de materiais da firma D..., Lda (vd. Anexos 6 e 7) – €1.608,88;
- Facturas de mão-de-obra de E... (vd. - Anexos 8 e 9) – €10.161,40.

Essas facturas constituem documentos idóneos, não sendo a veracidade dos mesmos contestada pela AT (Vide artigos 26.º e 27.º da resposta apresentada).

No que concerne às facturas da C..., Lda, das mesmas resulta que foram vendidos materiais de construção, que se encontram devidamente descritos, cujo adquirente foi o Requerente, sendo o local da carga no parque industrial de ..., e a morada da descarga nas “instalações do cliente”, sendo certo que as facturas foram remetidas para a morada do Requerente, em Lisboa.

Mais consta do orçamento apresentado pela C... ao Requerente a referência à localidade de ..., onde se situam os imóveis.

Em consequência, tendo em conta a veracidade das facturas e do orçamento juntos pelo Requerente, entende-se que daqueles documentos resulta provado que o Requerente realizou efectivamente as referidas despesas com os imóveis alienados, que se situam alias, na mesma área geográfica da C....

No caso das facturas da D..., L.da, das mesmas resulta que foram vendidos materiais de construção, que se encontram devidamente descritos, cujo adquirente foi o Requerente, sendo o local da carga em ...-..., e a morada da descarga a morada do cliente.

Mais consta ainda das guias de remessa juntas que a descarga dos materiais foi efectuada em ..., onde se localizam os imóveis, resultando do descritivo dos materiais que as guias

de remessa correspondem às facturas emitidas, em causa, apesar de tal não estar expressamente indicado.

Em consequência, tendo em conta a veracidade das facturas e das guias de remessa juntas pelo Requerente, entende-se que das mesmas resulta provado que o Requerente realizou efectivamente as referidas despesas com os imóveis alienados, que se situam alias, na mesma área geográfica da D....

Relativamente às facturas de mão-de-obra de E... das mesmas resulta que foram prestados serviços de restauro de edifício, cujo adquirente foi o Requerente, não sendo indicado o local de prestação dos mesmos, sendo certo que a actividade do Sr. E... é prestada em ..., na mesma zona geográfica onde se situam os imóveis.

Acresce que consta do orçamento apresentado pelo Sr. E... a referência a ..., onde se situam os imóveis.

Consequentemente, tendo em conta a veracidade das facturas e do orçamento juntos pelo Requerente, entende-se que daqueles documentos resulta provado que o Requerente realizou efectivamente as referidas despesas com os imóveis alienados.

Contrariamente ao defendido pela AT, entende-se que o Requerente logrou comprovar as despesas realizadas e a sua relação com entre esses pagamentos e a valorização dos imóveis em causa, à luz do artigo 74.º, n.º 1 da LGT e do artigo 342.º do Código Civil.

De facto, tal como em sede de IRC, em matéria de IRS, os documentos comprovativos dos custos não tem de assumir as formalidades essenciais exigidas para as facturas em sede de IVA, sendo suficiente a apresentação de documento que revele as características fundamentais da operação realizada (Vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo n.º 0658/2011, de 5 de Julho de 2012).

Ademais, entendendo a AT que a prova produzida pela Requerente não era suficiente deveria aquela pedir informação suplementar ao contribuinte, realizando inclusive inspeção aos empreiteiros, para saber se as facturas em causa se reportavam ou não às obras realizadas nos imóveis alienados, ao abrigo do princípio do inquisitório. É que o princípio do inquisitório está a montante do problema do ónus da prova (Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo n.º 0583/09, de 21.10.2009).

Em face do exposto, considera-se que os documentos juntos pelo Requerente constituem documentos idóneos à comprovação das despesas realizadas com a valorização dos bens, devendo essas despesas ser consideradas para efeitos de determinação da mais-valia sujeita a IRS.

#### **IV. DECISÃO**

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- A) Julgar totalmente procedente o pedido de anulação do acto de liquidação de IRS e juros compensatórios n.º 2014 ...;
- B) Condenar a Requerida nas custas do presente processo, por ser a parte vencida.

#### **V. VALOR DO PROCESSO**

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, 97.º-A do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária o valor do pedido é fixado em €4.023,57.



---

## VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €612, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida, dada a improcedência integral do pedido.

Notifique-se.

Lisboa, 4 de Setembro de 2015

A Árbitro

Magda Feliciano

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)