

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 216/2015-T**

**Tema: IRS - Mais-valia imobiliária; inclusão do montante da dívida bancária no valor de aquisição; competência do Tribunal Arbitral; Coimas**

## Decisão Arbitral

**Requerente: A...**

**Requerida: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira**

### I - RELATÓRIO

#### 1. Pedido

A..., contribuinte n.º ..., com residência na Rua ... n.º ..., ..., Corroios doravante designada por Requerente, apresentou, em 26-03-2015, ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 2º e no art.º 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), um pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista a:

- Anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2014 ...;
- Condenação da AT - Autoridade Tributária e Aduaneira ao reembolso da quantia indevidamente paga relativamente a esta liquidação, acrescida de juros indemnizatórios;
- Condenação da AT - Autoridade Tributária e Aduaneira ao reembolso da quantia paga a título de coima relacionada com a mesma liquidação.

Para sustentar o seu pedido, a Requerente alega, em síntese:

- 
- É ilegal a não inclusão, no valor de aquisição do imóvel em causa (de ora em diante referido como “Imóvel”), para efeitos de cálculo de mais-valia sujeita a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, do valor da dívida bancária assumida pela Requerente;
  - A não inclusão, no valor de aquisição do “Imóvel”, para efeitos de cálculo da mais-valia sujeita a IRS, do montante da dívida bancária assumida pela Requerente conduz à tributação de um rendimento que efectivamente não existiu;
  - Tributando um rendimento que não existiu, a liquidação em causa viola o princípio da tributação do rendimento real, bem como o princípio da igualdade, consagrados nos artigos 104.º e 13.º da Constituição da República Portuguesa;
  - Embora a escritura de compra e venda mencione apenas, como preço, o valor pago pela Requerente a B... a título de tornas, é necessário ter em consideração todos os elementos da operação de aquisição, que é complexa, nomeadamente a assunção, por parte da Requerente, da totalidade da dívida de empréstimo que a Requerente e B... haviam contraído para aquisição do “Imóvel”;
  - O artigo 46.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) só pode ser entendido como consubstanciando uma presunção, passível de ser afastada mediante prova em contrário, nos termos do artigo 73.º da Lei Geral Tributária (LGT);
  - É ainda ilegal a não inclusão no valor de aquisição do “Imóvel” para efeitos de cálculo de mais-valia sujeita a IRS, dos valores:
    - Os gastos com a mediadora imobiliária, no valor de 4.151,00 Euros;
    - A sisa paga na aquisição do “Imóvel”, no valor de 3.176, 78 Euros;
    - O imposto de selo suportado na aquisição do “Imóvel”, no valor de 833,00 Euros

## **2. Resposta**

Na sua Resposta, a Requerida AT – Autoridade Tributária e Aduaneira, alega, em síntese:

- É um facto que a Requerente fez prova de que por contrato de transmissão de dívida celebrado com o BNC – Banco Nacional de Crédito e com B..., assumiu a totalidade da dívida do empréstimo contraído junto daquele banco;
- Mas também é um facto que esse encargo não consta da escritura de compra e venda outorgada com B... a 5/2/2014, como sendo parte da contraprestação acordada para aquisição da metade indivisa do “Imóvel”;
- A escritura pública, enquanto documento autêntico, faz prova plena das declarações proferidas perante o Notário;
- Razão pela qual não se pode aceitar como verdadeiro o que a Requerente alega em contradição com o conteúdo daquele documento autêntico, tanto mais que o declarado perante o notário serviu de base ao reconhecimento de que aquela aquisição estava isenta de IMT, nos termos do art. 9º do CIMT, conforme lavrado na escritura de compra e venda
- A assunção pela Requerente da dívida de B... poderá ser a contrapartida acordada entre ambos relativamente a outra situação patrimonial resultante do divórcio. Só poderia afastar-se esta hipótese com base no contrato de partilha, do qual não se dispõe porque a Requerente não facultou ao processo a escritura de partilha.
- Pelas razões apontadas, entende a Requerida que a Requerente não provou que a contraprestação acordada com B... pela aquisição de metade do “Imóvel” tenha sido, para além das tornas no montante de € 4.523,40, também a assunção da totalidade da dívida junto do Banco no montante de € 62.046,81 Euros.

## **3. Dispensa da reunião revista no artigo 18º do RJAT**

Com a concordância das Partes, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

#### **4. Alegações finais**

##### **4.1. Da Requerente**

Em alegações finais, a Requerente alega:

- Que deixou provado que a contraprestação acordada com B... pela aquisição de uma quota-parte equivalente a metade do “Imóvel” foi, para além das tornas no montante de 4.523,10 Euros, também a assunção da totalidade da dívida junto do Banco no montante de 62.046,81 cêntimos;
- Que assumir a dívida de B... é exactamente o mesmo que pagar a B... a quantia da dívida que assumiu;
- Que é absolutamente irrelevante qual era o propósito ou destino do empréstimo;
- Que é absolutamente irrelevante qual era à data da assunção da dívida a parte do empréstimo destinada a aquisição do “Imóvel”, sendo apenas de relevar a quantia que era devida pela Requerente.

##### **4.2. Alegações da Requerida**

Em alegações finais, a Requerida reitera a sua argumentação expendida na Resposta

## **II. Saneamento**

O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído em 1-6-2015, tendo sido o Árbitro designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, cumpridas as respectivas formalidades legais e regulamentares (artigos 11º, n-º 1, als. a) e b) do RJAT e 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD), e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e encontram-se regularmente representadas.

Não foram identificadas nulidades no processo.

### **III. Fundamentação**

#### **1. Questões a decidir**

São as seguintes as questões a decidir pelo Tribunal Arbitral:

- A primeira questão a decidir pelo Tribunal Arbitral é a questão de facto de poder ou não considerar-se provado que o montante da dívida assumida pela Requerente, através de contrato de transmissão de dívida outorgado entre a Requerente e B... faz parte do preço pago pela Requerente pela aquisição da quota-parte de B... no “Imóvel”;
- A segunda questão a decidir pelo Tribunal é a de saber se a Administração Tributária estava obrigada, em consequência da reclamação graciosa deduzida pela Requerente contra a liquidação, a corrigir a mais-valia tributária com base numa alteração do valor de aquisição que integrasse neste valor:
  - Os gastos com a mediadora imobiliária, no valor de 4.151,00 Euros;
  - A sisa paga na aquisição do “Imóvel”, no valor de 3.176, 78 Euros;
  - O imposto de selo suportado na aquisição do “Imóvel”, no valor de 833,00 Euros

#### **2. Matéria de facto provada**

São os seguintes os factos considerados provados com relevância para a decisão:

- Em 20 de Maio de 2002, a Requerente adquiriu, em comum com B..., o “Imóvel” inscrito sob o artigo matricial ..., Fracção ..., da freguesia da Costa da Caparica, concelho de Almada, pelo preço de 101.000,00 Euros;

- Através da mesma escritura, a Requerente e B... outorgaram mútuo, na qualidade de mutuários, com BNC – Banco Nacional de Crédito Imobiliário, no montante de 129.687,45 Euros, para aquisição e realização de obras no referido “Imóvel”;
- A sisa suportada na aquisição do “Imóvel” foi de 3.176,78 Euros;
- O imposto de selo suportado na aquisição do “Imóvel” foi de 833,00 Euros;
- No dia 29 de Outubro de 2003, a Requerente e B... celebraram entre si um contrato promessa de partilha, através do qual prometeram outorgar escritura pública de partilha onde seria adjudicada à Requerente a fracção autónoma ora em discussão mediante o pagamento, a título de tornas, da quantia de € 4.523,40 (quatro mil e quinhentos e vinte e três cêntimos);
- No mesmo contrato promessa de partilha a Requerente assumiu o encargo de pagar a parte ainda em dívida do empréstimo contraído por ambos para aquisição do “Imóvel” e para realização de obras no mesmo;
- No dia 5 de Fevereiro de 2004, a Requerente e B... celebraram um contrato de transmissão de dívida, nos termos do qual, B... transmitiu para a Requerente a sua parte na dívida resultante do empréstimo contraído para aquisição e realização de obras no “Imóvel”.
- No mesmo dia, em acto contínuo, foi celebrada a escritura de compra e venda entre a Requerente e B..., a qual foi formalizada apenas pelo valor das tornas resultantes do contrato promessa de partilha, ou seja por 4.523,00 Euros (quatro mil, quinhentos e vinte e três Euros), sem que se tenha feito qualquer menção à assunção da dívida de empréstimo assumida pela Requerente;
- A Requerente tornou-se, mediante este contrato, única proprietária do “Imóvel”;
- À data de 5 de Fevereiro de 2014, o montante em dívida relativo ao empréstimo bancário era de 124.093,61 Euros (cento e vinte e quatro mil e noventa e três Euros e sessenta e um cêntimos);

- Em 20 de Julho de 2011, a Requerente celebrou contrato de compra e venda do “Imóvel”, vendendo o mesmo pelo preço de 135.000,00 Euros (centro e trinta e cinco mil Euros);
- A Requerente pagou à C..., SA, Sociedade de Mediação Imobiliária, e mais precisamente a um estabelecimento desta sociedade situado na Costa da Caparica, duas facturas no montante de 2075,50 Euros cada uma, no montante total de 4.151,00 Euros;
- Estas facturas têm data de 5-7-2011 e 12-7-2011.
- Em 21 de Março de 2014, a Requerente foi notificada para o exercício do direito de audição prévia quanto a um projecto de liquidação adicional de IRS por virtude de uma correcção ao montante da mais-valia resultante da venda do “Imóvel”;
- Neste projecto de liquidação, a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira fixava o valor de aquisição do “Imóvel” em 4.523,40 Euros (quatro mil, quinhentos e vinte e três Euros e quarenta cêntimos), correspondente ao valor das tornas pagas pela Requerente a B...;
- A Requerente exerceu o direito de audição prévia, solicitando:
  - (i) a correcção do valor de aquisição para 66.570,21 Euros (sessenta e seis mil e quinhentos e setenta Euros e vinte e um cêntimos, de modo a englobar nele:
    - O valor de metade da dívida assumida através do contrato de transmissão de dívida, correspondente a 62.046,80 Euros;
    - O valor da sisa suportada na aquisição do “Imóvel”, de 3.176,78 Euros;
    - O valor do imposto de selo suportado na aquisição do “Imóvel”, de 833,00 Euros;
    - O valor pago à mediadora imobiliária de 4.151,00 Euros
  - (ii) e a consideração de despesas e encargos com a alienação, que por lapso não foram incluídas na declaração de IRS, no montante de 8.160,78 Euros (oito mil, cento e sessenta Euros e setenta e oito cêntimos);

- Na sequência do exercício de audição prévia, a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira corrigiu o valor de aquisição para 37.215,00 Euros (trinta e sete mil, duzentos e quinze Euros) e liquidou IRS em conformidade, no valor de 7.314,50 Euros (sete mil, trezentos e catorze Euros e cinquenta cêntimos);
- A Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado;
- Pagou ainda a coima que lhe fora aplicada pela AT, no valor de 413,25 Euros (quatrocentos e treze Euros e vinte e cinco cêntimos), por não submissão voluntária de declaração de substituição após audição prévia.

**3. A questão de se poder ou não considerar provado que o montante da dívida assumida pela Requerente, através de contrato de transmissão de dívida outorgado entre a Requerente e B... faz parte do preço pago pela Requerente pela aquisição da quota-parte de B... no “Imóvel**

Dispunha o artigo 46º, n.º 1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redacção em vigor à data do facto tributário que:

*“1 - No caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação da sisa.”*

No caso em litígio, o valor que serviu de base à liquidação da sisa foi o valor de 4.523,00 Euros.

Foi este o valor que serviu de base à liquidação da sisa porque foi este o valor que, na escritura de compra e venda, celebrada entre a Requerente e B..., pela qual este transmitiu para aquela a sua quota ideal no direito de propriedade do bem, foi fixado como preço a pagar como contrapartida dessa transmissão.

Antes deste contrato de compra e venda celebrado por escritura pública, no mesmo dia, fora celebrado entre os mesmos outorgantes um outro contrato, pelo qual B... transmitiu à Requerente a sua parte na dívida resultante do empréstimo contraído por ambos para aquisição e realização de obras no “Imóvel”.

A Requerente alega que os dois contratos formam uma única operação complexa e que a dívida por si assumida é parte da contrapartida por si paga a B... pela aquisição da quota ideal deste no “Imóvel”.

No entanto, nem o contrato de assunção de dívida faz qualquer referência ao contrato de compra e venda, nem o contrato de compra e venda faz qualquer alusão ao contrato de assunção de dívida.

O elemento de ligação entre estes dois contratos residiria, na opinião sustentada pela Requerente, num contrato promessa celebrado entre ela e B..., em 29-10-2003, em que ambos os outorgantes prometeram reciprocamente outorgar escritura pública de partilha do “Imóvel”.

Alega a Requerente que a não inclusão, no valor de aquisição do “Imóvel”, para efeitos de cálculo da mais-valia sujeita a IRS, do montante da dívida bancária assumida pela Requerente conduz à tributação de um rendimento que efectivamente não existiu.

Sobre este argumento, deve observar-se que o mesmo só é válido no pressuposto de que a assunção, por parte da Requerente, da dívida que ela e B... haviam contraído é parte da contrapartida paga pela Requerente a B... pela aquisição pela Primeira da quota do Segundo no “Imóvel”. A não se demonstrar este facto jurídico, o argumento não pode proceder.

Alega também a Requerente que ao tributar um rendimento que não existiu, a liquidação em causa viola o princípio da tributação do rendimento real, bem como o princípio da igualdade, consagrados nos artigos 104.º e 13.º da Constituição da República Portuguesa.

Ora também aqui, para que possa concluir-se pela violação do princípio da tributação pelo rendimento real (princípio que não se encontra expresso no que diz respeito ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares mas que decorreria, na opinião da Requerente, do princípio da tributação segundo a capacidade contributiva), é necessário primeiramente dar por demonstrado que o valor de aquisição a ter em conta para o cálculo do rendimento (no caso a mais-valia imobiliária) deve incluir o montante da dívida assumida pela Requerente no contrato de assunção de dívida celebrado com B....

Portanto, toda a questão se resume a saber se, malgrado a escritura de compra e venda mencionar como única contrapartida o valor das tornas, a contrapartida inclui, na verdade, o valor da dívida assumida pela Requerente através de outro contrato.

A fim de dilucidar esta questão, devemos começar por procurar determinar até que ponto o disposto no artigo 46.º, n.º 1 do CIRS (na redacção em vigor à data dos factos) admite que se fixe para uma alienação onerosa de um bem imóvel um valor de aquisição diferente daquele que serviu de base à liquidação da sisa, apesar de aquela disposição legal expressamente estatuir que se “considera valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação da sisa.”

Esta questão, por sua vez, exige que se apure se a disposição referida (artigo 46.º, n.º 1 o CIRS) contém uma presunção. Se contiver uma presunção, então essa presunção será ilidível, nos termos do artigo 73.º da Lei Geral Tributária (LGT).

Sobre a questão das presunções fiscais, o Tribunal Constitucional pronunciou-se, no acórdão n.º 753/2014, de 12-11-2014, nos seguintes termos: *“As presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, quando são reveladas pelo uso da expressão «presume-se» ou de expressão de idêntico significado, mas podem também resultar implicitamente do enunciado linguístico da norma, o que sucede quando se considera como constituindo matéria tributável determinados valores de bens móveis ou imóveis no pressuposto de que são esses valores que correspondem à realidade, prescindindo-se do apuramento do valor real ou do valor que tiver sido declarado pelo sujeito passivo. É o que ocorre com a disposição do artigo 58.º, n.º 1, do CIRC, que, no âmbito das operações comerciais ou financeiras efetuadas entre um sujeito passivo e outra entidade com quem mantenha relações especiais, admite a dedução de custos por referência aos preços que seriam praticados, em operações comparáveis, entre entidades independentes. Ou ainda com a norma do artigo 21.º, n.º 2, que em matéria de variações patrimoniais positivas, considera como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado”*.

O artigo 21.º n.º 2 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas diz:

*“Para efeitos da determinação do lucro tributável, considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado (...).”*

É notória a similitude existente entre esta disposição do CIRC e a disposição do CIRS que cabe aplicar ao caso *sub judice*, tanto pela estrutura como pelo conteúdo da norma, pois nos dois casos estamos perante normas de incidência tributária que determinam o que deve entender-se por valor de aquisição.

Em face da interpretação do Tribunal Constitucional não parece, pois, poderem colocar-se dúvidas de que o n.º 1 do artigo 46º do CIRS contém uma presunção e que esta presunção será forçosamente ilidível, por força do artigo 73.º da LGT.

Resta, pois, examinar se a Requerente logra provar o contrário do que resulta da presunção: que o valor de aquisição é o valor das tornas acordadas na escritura de compra e venda do “Imóvel”.

Para concluirmos algo quanto a este ponto, devemos voltar ao contrato promessa de partilha do “Imóvel” celebrado entre a Requerente e B... em 29 de Outubro de 2003.

Neste contrato, promete-se a celebração de um contrato de partilha de um imóvel – o “Imóvel” – fixando-se o conteúdo desse contrato de partilha. Em relação ao conteúdo do prometido contrato de partilha, o contrato promessa contém as seguintes promessas:

- a) Os Outorgantes prometem adjudicar o “Imóvel” à Requerente;
- b) A Requerente promete pagar ao outro Outorgante, a título de tornas, a quantia de 4.523,40 euros;
- c) A Requerente promete assumir o encargo do pagamento do empréstimo bancário contraído anteriormente por ambos par aquisição do imóvel.

O conteúdo do contrato promessa limita-se a estas três promessas, as quais são tratadas como elementos de um “contrato promessa de partilha de um imóvel”. Não se nos afigura passível de dúvida que as três promessas são conexas com o objectivo de partilha do imóvel. Assim sendo, é lícito interpretá-las como um todo. E formando as três promessas um todo, sendo as três promessas elementos do contrato de partilha de um imóvel, parece também isento de dúvida que a assunção da dívida de empréstimo por parte da Requerente é parte da contrapartida a prestar por esta a B... pela aquisição da quota deste no “Imóvel”. Só que Requerente e o outro Outorgante terminaram não celebrando o contrato de partilha prometido. Em vez dele, celebraram dois contratos sucessivos, no mesmo dia: um contrato de assunção da dívida de empréstimo e uma escritura de compra e venda, quebrando assim,

voluntariamente, a unidade da operação. Esta decisão que os Outorgantes tomaram, tem que ser levada em conta na interpretação da vontade contratual.

Não se vê por que razão, tratando-se a assunção de dívida parte da contrapartida paga pela Requerente ao outro Outorgante pela aquisição da quota deste no “Imóvel”, não se procedeu, como prometido, à celebração de um único contrato de partilha, optando-se pela celebração de dois contratos, nenhum dos quais sendo o contrato prometido.

Ora, se os Contraentes optaram por não celebrar o contrato prometido, mas em vez dele celebrarem dois contratos distintos, optando voluntariamente por uma solução mais complexa, alguma razão substancial terão tido. Na interpretação dos contratos e da vontade negocial, não pode deixar de ser tida em conta a existência de uma vontade negocial, que é posterior ao contrato promessa, de cisão dos vários acordos. Por outras palavras, alguma razão de substância económica terá estado na base da decisão que os Outorgantes tomaram de não ligar contratualmente, antes separar contratualmente, a assunção da dívida, por um lado, e a transmissão da quota de B... no “Imóvel” contra o pagamento das tornas, por outro, traduzindo-se esta decisão numa solução contratual que é mais complexa do ponto de vista jurídico do que a inicialmente projectada e prometida reciprocamente. Não se sabendo qual foi a razão dessa cisão e opção por uma maior complexidade, mas partindo-se do princípio que a mesma foi determinada conscientemente por alguma razão de substância económica, nada permite afirmar que os dois contratos são parte da mesma operação.

Assim sendo, conclui-se não haver base para interpretar os dois contratos como peças da mesma operação, pelo que a assunção da dívida de empréstimo por parte da requerente não pode ser considerada parte da contrapartida paga por esta a B... pela aquisição por aquela da quota deste no “Imóvel”.

Considera-se assim dever-se desestimar a pretensão da Requerente de dar como provado que o valor da dívida assumida pela Requerente é parte do valor de aquisição da quota do “Imóvel” pertencente a B....

**4. Questão de saber se a Administração Tributária estava obrigada, em consequência da reclamação graciosa deduzida pela Requerente contra a liquidação, a corrigir a mais-valia tributária com base numa alteração do**

**valor de aquisição que integrasse diversos gastos realizados com a aquisição e a alienação do imóvel.**

Alega a Requerente que o valor de aquisição do “Imóvel” deve ainda integrar:

- Os gastos com a mediadora imobiliária, no valor de 4.151,00 Euros;
- A sisa paga na aquisição do “Imóvel”, no valor de 3.176, 78 Euros;
- O imposto de selo suportado na aquisição do “Imóvel”, no valor de 833,00 Euros

Quanto aos gastos com a mediadora imobiliária, que se encontram comprovados, não há dúvida de que estes podem ser acrescidos ao valor de aquisição do bem imóvel, para efeitos do cálculo da mais-valia tributável, nos termos do artigo 51.º que dizia, à data dos factos:

*a) 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 artigo 10.º;*

Quanto à sisa e ao imposto de selo suportados na aquisição, nenhuma disposição legal dispõe sobre a sua inclusão no valor de aquisição.

Parece-nos, contudo, ser desnecessário discutir esta questão, pois existem razões para que ela não chegue a colocar-se.

Vejamos.

A Requerente foi notificada de um acto de liquidação adicional de IRS, através do qual corrige o valor de aquisição declarado pela própria Requerente na sua declaração de rendimentos.

O acto da Administração Tributária, que a Requerente impugna, consistiu em corrigir para menos o valor de aquisição do imóvel declarado pela Requerente. Não consistiu esse acto em recusar a consideração dos encargos aqui em causa. Pois nesta matéria, obedecendo ao princípio de que o apuramento da matéria tributável se faz com base na declaração dos contribuintes, no termos do art.º 59.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo

Tributário (CPPT) a Requerida não praticou qualquer acto, aceitando o que fora declarado pela Requerente.

Não sendo, como agora alega a Requerente, verdadeiro o conteúdo da declaração de rendimento, no tocante aos elementos do cálculo da mais-valia, a Requerente tinha a possibilidade de corrigir tais elementos através de uma declaração de substituição, nos termos do n.º 3 do art.º 59.º do CPPT. A Requerente não o fez.

Nada impedia, se tivesse razões para tal e dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação, que a Administração Tributária procedesse a uma correcção desses elementos. Mas a verdade é que não o fez. E, portanto, não existe quanto a esta matéria um acto tributário que a Requerente possa impugnar.

A Requerente não pode, aproveitando a impugnação de um acto tributário, querer forçar a Administração Tributária a corrigir elementos por si declarados na declaração de rendimentos, quando, ao abrigo das regras estipuladas no artigo 59.º, n.º 3 do CPPT, a Requerente já não tem a possibilidade de provocar essa correcção.

Improcede, portanto, o pedido da Requerente quanto à sua pretensão de inclusão no valor de aquisição do “Imóvel” de qualquer encargo suportado com a aquisição ou alienação do mesmo.

## **5. Questão da coima imposta e paga à Requerente**

Pede a Requerente que a Administração Tributária seja condenada à restituição do valor da coima imposta e paga por si, conforme o artigo 119º, n.º 1 do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Foi já objecto de várias decisões arbitrais a questão da competência dos tribunais arbitrais formados ao abrigo do RJAT para apreciarem a legalidade das decisões de aplicação de coimas, sendo a jurisprudência existente unânime no sentido da incompetência dos tribunais arbitrais nessa matéria.

No acórdão arbitral proferido no processo 111/2013-T, que aqui se dá como exemplo desta jurisprudência, lê-se.

*“O âmbito da jurisdição arbitral tributária, gizada como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, está delimitado pelo disposto no*

mencionado artigo 2.º do RJAT, sob a epígrafe “Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável”. A referida norma enuncia, no seu n.º 1, os critérios de repartição material, competindo a estes tribunais a apreciação (apenas) 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 (pelo artigo 160.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012).”

Verifica-se que o regime das infracções fiscais e a matéria contra-ordenacional tributária estão omissos no elenco fechado de matérias passíveis de apreciação pelos tribunais arbitrais, tendo o legislador visivelmente privilegiado a sua vocação (destes tribunais arbitrais) para o julgamento de causas que nos tribunais administrativos e fiscais revestem a forma processual de impugnação judicial (cfr. artigo 101.º, alínea a) da LGT e artigo 97, n.º 1, alíneas a) a f) do CPPT), e nem mesmo todas essas como se extrai da exclusão da Portaria (de vinculação) n.º 112-A/2011, de 22.03, em particular do seu artigo 2.º. Salienta-se que a própria previsão inicial constante da Lei de Autorização Legislativa referente à acção para o reconhecimento de um direito não chegou a ter consagração expressa no RJAT, de pendor mais restritivo.

Resulta, assim, da leitura das regras atributivas de competência aos tribunais arbitrais, que o pedido de anulação de coima deduzido pela Requerente (que, além do mais, já foi paga, solicitando-se a restituição do correspondente valor de Euro 26.941,04) não se encontra incluído na lista taxativa de pretensões arbitráveis, pelo que este tribunal não pode dele conhecer.”

É esta a doutrina que perfilhamos, pelo que o Tribunal decide não se pronunciar sobre a legalidade da coima aplicada à Requerente.

#### **IV. DECISÃO**

Pelos fundamentos expostos, julga-se totalmente improcedente o pedido de anulação do acto de liquidação impugnado.

Fixa-se o valor da utilidade económica do processo em 7.314,50 euros.

Custas: Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 612,00 euros, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 16 de Dezembro de 2015

O Árbitro

(Nina Aguiar)