

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 25/2018-T**

**Tema: IRS – Mais-valias – valor de aquisição e dedução de despesas com imóveis – arts. 46.º e 51.º do CIRS.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

A..., contribuinte fiscal n.º..., residente na Rua..., n.º .... ..., ...-... em Lisboa, doravante designado por “Requerente”, requereu a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e dos artigos 96.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

O Requerente veio deduzir pedido de pronúncia arbitral contra a liquidação oficiosa de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) praticada pela Requerida sob o n.º 2017..., de 5 de dezembro de 2017, referente ao ano 2016, emitida no montante total de € 35.210,06, incluindo juros compensatórios de € 103,54, relativamente à qual impugna o montante parcial de € 6.123,53, pretendendo que a mesma, na parte correspondente, seja declarada nula por vícios formais e substantivos.

Peticiona também, em requerimento superveniente de ampliação do pedido, a condenação da Requerida à restituição do referido montante, adicionado de um conjunto de encargos suportados no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...2018..., incluindo juros moratórios, despesas e taxas de justiça e despesas relativas à prestação de garantia na modalidade de hipoteca voluntária (registo na Conservatória do Registo Predial, Imposto do Selo e escritura notarial), perfazendo o total de € 6.867,49, ao qual entende deverem

acrescer juros indemnizatórios contados desde a data de pagamento até efetivo recebimento.

O Requerente alicerça a sua pretensão em vícios formais e substantivos. Começa por invocar vícios de forma relativos a:

- (a) Incompetência do autor do ato, atento o facto de, em seu entender, segundo o artigo 65.º, n.ºs 4 e 5 do Código do IRS, o órgão competente para a prática do ato ser o Diretor de Finanças e não o (chefe do) Serviço de Finanças do qual proveio a Declaração oficiosa (*cf.* artigo 65.º, n.º 5 do Código do IRS);
- (b) Falta absoluta de fundamentação (*cf.* artigo 66.º do Código do IRS e 268.º, n.º 3 da Constituição (“CRP”)); e
- (c) Omissão de pronúncia sobre os argumentos produzidos no exercício do direito de audição, em violação do postulado pelo artigo 60.º, n.ºs 5 e 7 da Lei Geral Tributária (“LGT”).

No que se refere aos vícios materiais, o Requerente argui erro de direito relativamente à determinação, por excesso, da mais-valia predial apurada pela AT na venda da fração autónoma. Por um lado, sustenta o incorreto apuramento do valor de aquisição do imóvel alienado pela AT, que, em seu entender, deve ser aferido nos termos do artigo 46.º n.º 2 do Código do IRS, com remissão para as regras próprias do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”), e não do n.º 1 do mesmo artigo, que assume o valor sobre o qual foi liquidado o IMT ou Sisa. Por outro lado, rejeita a não aceitação, por parte da AT, como encargos a acrescer ao valor de aquisição do bem imóvel, e portanto, a deduzir ao valor de venda para efeitos de cômputo da mais-valia, das quotas mensais de condomínio por si suportadas nos 12 anos que precederam a venda do imóvel e das quantias extraordinárias pagas ao condomínio para obras comuns do prédio, por ser contrária ao que dispõe o artigo 51.º, alínea a) do Código do IRS.

O Requerente arrolou duas testemunhas e juntou documentos.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação à AT.

O Conselho Deontológico designou a signatária como árbitro singular do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, nos termos do disposto nos artigos 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 2 do Código Deontológico do CAAD.

As partes, oportunamente notificadas, não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos previstos no Código Deontológico do CAAD, e o Tribunal Arbitral foi constituído em 27 de março de 2018, de acordo com o artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) do RJAT.

A Requerida apresentou resposta e juntou o processo administrativo e documentos.

Considera sem fundamento os vícios formais, uma vez que o Requerente foi oficiado da posição da AT e notificado para exercício do direito de audição, o que veio a fazer. No que se refere aos argumentos materiais, preconiza que o valor de aquisição do imóvel para efeitos de cálculo da mais-valia tributável em IRS foi corretamente determinado nos termos do artigo 46.º, n.º 1 do Código do IRS, atento o facto de tal aquisição ter sido sujeita a Sisa (antecessora do IMT), pelo que deve corresponder ao montante que serviu de base à liquidação deste imposto.

Quanto às despesas de condomínio, entende que o Requerente não procedeu à sua comprovação documental e que, adicionalmente, as mesmas não são subsumíveis ao artigo 51.º, alínea a) do Código do IRS, por não configurarem despesas necessárias inerentes à aquisição e alienação do imóvel em questão.

A Requerida solicitou a dispensa de produção de prova testemunhal e concluiu pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por falta de suporte legal.

O Tribunal indeferiu o pedido de dispensa de prova testemunhal, por entender que a prova de factos como a realização de obras, sua natureza e dimensão, não se restringe à exibição de documentos, podendo ser concretizada por outros meios probatórios

Em 4 de junho de 2018, teve lugar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e foi realizada a inquirição das duas testemunhas apresentadas pelo Requerente. No decurso desta reunião, as partes foram notificadas para alegações e da data limite para a prolação da decisão, que se fixou em 27 de setembro de 2018, com advertência do Requerente para, até essa data, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD.

O Requerente apresentou alegações, mantendo na essência os argumentos que constam do pedido de pronúncia arbitral e o pedido de invalidação parcial do ato de liquidação de IRS, complementados nos seguintes moldes:

- (a) Os fundamentos da AT foram comunicados *a posteriori*, já o IRS se encontrava liquidado e em fase executiva e a questão submetida ao Tribunal Arbitral;
- (b) Foi feita prova das despesas de condomínio e das obras de conservação e estrutura do prédio, que devem ser consideradas como encargos com a valorização do imóvel;
- (c) Apesar de ter sido liquidada Sisa na aquisição da fração autónoma em causa, tal ficou a dever-se a uma atuação do gestor de negócios sem autorização do Requerente, que não teve em devida conta o estatuto de que este era beneficiário, como titular de uma conta poupança emigrante, nos termos do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 140-A/86, de 14 de junho e do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho. Assim, o Requerente estava isento de Sisa, pelo que lhe é aplicável o disposto no artigo 46.º, n.º 2 do Código do IRS e não o n.º 2. Se assim não se entendesse, o Requerente teria direito a deduzir a totalidade do valor de aquisição constante da escritura pública e não apenas metade.

Seguiram-se as alegações da Requerida, que mantêm o teor da Resposta e concluem pela total improcedência do pedido. A Requerida reitera a falta de comprovação do pagamento das despesas de condomínio e das relativas a obras, por parte do Requerente, e reputa ser irrelevante a entidade que procedeu ao pagamento da Sisa, sendo que o regime de separação de bens do Requerente implica a consideração da percentagem de 50.

## **II. SANEAMENTO**

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (*cf.* artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto na alínea a), do n.º 1, do artigo 10º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades, não tendo sido suscitadas questões prévias.

## **III. FUNDAMENTAÇÃO**

### **1. MATÉRIA DE FACTO**

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos:

**A.** Em 4 de julho de 1994, A..., aqui Requerente, e sua mulher B..., casados no regime de separação de bens, adquiriram em partes iguais a fração autónoma do 3.º andar direito, designada por fração “I”, com entrada pelo ..., n.º..., e pelo ..., n.º..., destinado a

habitação, do prédio urbano sito no ... n.ºs ... a ..., ..., n.ºs ... e ..., ..., ... e ..., freguesia de ... (antiga ...), concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa, sob o n.º..., e inscrito na matriz sob o artigo ... – cf. escritura de compra e venda junta com o processo administrativo (“PA”).

**B.** O preço de compra declarado na outorga da escritura pelo Requerente e pela sua mulher, da fração autónoma identificada na alínea anterior, foi de 16.500.000\$00 (dezasseis mil e quinhentos contos), valor também referido na cláusula segunda do contrato promessa de compra e venda, celebrado em 2 de março de 1994, segundo a qual: *“Os primeiros contratantes [vendedores] prometem vender aos segundos contratantes [Requerente e mulher] e estes prometem comprar livre de quaisquer ónus, encargos ou responsabilidades a fração identificada na cláusula 1ª do presente contrato pelo preço de Esc. 16.500.000\$00 (dezasseis milhões e quinhentos mil escudos);”* – cf. escritura de compra e venda e contrato promessa de compra e venda juntos com o PA.

**C.** O contrato-promessa em apreço mencionava ainda que *“[a]o referido preço acresce o valor de 4.500.000\$00 (quatro milhões e quinhentos mil escudos) para custear as obras de restauro, recuperação e melhoramentos do referido andar que já se encontram em curso e na fase de acabamentos; pelo que o valor global da transação é de Esc. 21.000.000\$00 (vinte e um milhões de escudos);”* – cf. contrato promessa de compra e venda junto com o PA.

**D.** A aquisição da fração autónoma identificada na alínea A *supra* foi precedida da liquidação e pagamento de Sisa, em 30 de junho de 1994, na Repartição de Finanças do ... Bairro Fiscal de Lisboa, tendo o respetivo Termo de Declaração [de Sisa] sido apresentado por C..., representante do vendedor, na qualidade de gestor de negócios dos adquirentes, o qual declarou como valor de compra e de liquidação de Sisa Esc. 16.500.000\$00 e que a *“aquisição é efetuada ao abrigo do Dec.Lei n.º 140-A/86 de 14 JUN e demais legislação complementar, conforme declaração da respetiva Instituição de Crédito que fica arquivada, sendo o valor – saldo – da conta POUPANÇA-EMIGRANTE de Esc. 5500.000\$00.”* Esta liquidação de Sisa foi emitida sob o n.º .../43 e identifica como

contribuintes o Requerente e a sua mulher – *cf.* cópia do Conhecimento de Sisa junto pela Requerida.

**E.** Entre novembro de 1996 e março de 2016, o Requerente e a sua mulher pagaram as seguintes quotas mensais de condomínio afetas às tarefas e obras de conservação e manutenção do prédio identificado na alínea A *supra*:

(a) De novembro de 1996 a julho de 2013 (201 meses, quota mensal de € 25,00) - € 5.025,00;

(b) De agosto de 2013 a março de 2016 (32 meses, quota mensal de € 39,00) - € 1.248,00,

– *cf.* declaração da administração do condomínio do prédio junto com o PA e depoimento das duas testemunhas inquiridas.

**F.** Tratando-se de um prédio antigo, com mais de duzentos anos, foram sendo realizadas obras, por necessidades de manutenção especiais e diferentes de um prédio moderno, relativas à reparação do telhado, derivadas de problemas de infiltrações, e, bem assim, de reparação das escadas de madeira e das janelas das escadas e de substituição da porta do prédio. Nestas obras, utilizaram-se em parte reservas (financeiras) do condomínio e, dada a insuficiência destas, contribuições extraordinárias dos condóminos, que no caso do Requerente e da sua mulher se cifraram nos seguintes valores:

(a) Em 2005 – € 1.700,00; e

(b) Em 2013 – € 2.029,00,

– *cf.* declaração da administração do condomínio do prédio junto com o PA e depoimento das duas testemunhas inquiridas.

**G.** Em 11 de março de 2016, o Requerente e a sua mulher, venderam a fração autónoma identificada na alínea A *supra* pelo preço de € 335.000,00, com intervenção de mediador imobiliário – *cf.* escritura de compra e venda junta com o PA.

**H.** Em 31 de maio de 2017, o Requerente apresentou a declaração Modelo 3 de IRS referente ao ano 2016 e reportou no Anexo G a alienação onerosa da fração autónoma identificada na alínea A *supra*, inscrita na matriz sob o artigo ..., da freguesia ..., na sua quota parte de 50%, nos seguintes moldes:

- Valor de realização (2016, mês 3) – € 167.500.000,00
  - Valor de aquisição (1994, mês 6) – € 52.373,73
  - Despesas e encargos – € 15.174,61
- *cf.* cópia da declaração Modelo 3 junta com o PA.

**I.** A AT instaurou um processo de divergências, notificado ao Requerente, na sequência do qual este facultou àquela elementos documentais relativos à aquisição e venda da fração autónoma identificada na alínea A *supra*, tendo a AT aceitado a (dedução da) importância de € 10.301,25 relativa à imobiliária, mas não considerando comprovadas as despesas e encargos remanescentes declarados pelo Requerente no Anexo G da Modelo 3 de IRS relativa a 2016 – *cf.* documento 2 junto pelo Requerente e documentos juntos com o PA.

**J.** O Requerente foi notificado por carta assinada pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa -..., com data de 14 de setembro de 2017, para, querendo, exercer o direito de audição prévia a que se refere o artigo 60.º da LGT, no prazo de 15 dias, por se constatar a seguinte incorreção “*[n]ão se comprova todas as despesas e encargos (por não terem enquadramento no art.º 51 CIRS), sendo aceite o montante de € 10.301,25 relativo à imobiliária. Apresentar declaração substituição, na ausência será efetuada liquidação oficiosa com os valores conhecidos pela AT*” – *cf.* documento 2 junto pelo Requerente e documentos juntos com o PA.

**K.** O Requerente apresentou declaração de substituição que deu origem à liquidação n.º 2017 ..., com data de 29 de setembro de 2017, no montante de € 29.086,53, que foi pago, e exerceu o direito de audição, recebido pelos Serviços em 12 de outubro de 2017 – *cf.* documentos 1, 3 e 4 juntos pelo Requerente e documentos juntos com o PA.

L. No direito de audição, sustentou que o valor de aquisição do imóvel é distinto (superior) do mencionado na escritura, por aplicação do artigo 46.º, n.º 2 do Código do IRS, em virtude de não ter havido lugar ao pagamento de Sisa por a transmissão do imóvel estar isenta, devendo, assim, considerar-se o valor adicional pago para obras, nos termos do artigo 12.º, n.º 5, alínea l) (atual alínea h)) do Código do IMT e, ainda, que devem ser deduzidas as despesas incorridas com obras indispensáveis para a valorização e manutenção da qualidade do bem nos últimos doze anos, ao abrigo do artigo 51.º do Código do IRS. Solicita ainda que a AT se pronuncie sobre a argumentação por si [Requerente] apresentada – *cf.* documento 3 junto pelo Requerente e documentos juntos com o PA.

M. O Requerente foi, de novo, notificado por carta assinada pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa -..., com data de 17 de outubro de 2017, para, querendo, exercer o direito de audição prévia a que se refere o artigo 60.º da LGT, no prazo de 15 dias, por se constatar a seguinte incorreção “*Rendimento tributável sujeito a retenção na fonte/ rendimentos totais no anexo B incoerentes e nos anexos H e J.-A não apresentação das esc de aquis/alienação e doc de despesas declaradas origina a correção da decl considerando valores conhecidos da AT. Mod11/Matriz* – *cf.* documento 5 junto pelo Requerente e documentos juntos com o PA.

N. Em 3 de novembro de 2017, o Requerente exerceu este segundo direito de audição, tendo junto documentos e reafirmado o enquadramento já anteriormente preconizado – *cf.* documento 6 junto pelo Requerente e documentos juntos com o PA.

O. Em 17 de novembro de 2017, a Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Lisboa..., emitiu despacho concordante com a informação dos Serviços da mesma data, de que se transcreve o seguinte excerto:

***“DOS FACTOS:***

- *O Direito de audição nos termos do art.º 60º da LGT, afigura-se tempestivo, pelo que vamos proceder à sua análise.*

- *Pretende o SP, mediante o exercício desse direito, que lhe seja considerado como Valor de aquisição € 52.373,73 (50% do valor do contrato Promessa).*
- *Pretende de igual modo, que seja considerado como Despesa e encargos o montante de € 15.174,61.*

*Os rendimentos da Categoria B, encontram-se devidamente justificados, sendo relativos a direitos de autor encontrando-se refletidos nos anexos B, H e J.*

*Pelo N°1 do artº46 do CIRS “... se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as Transações onerosas de imóveis (IMT ou Sisa). Assim, não tem acolhimento a pretensão do SP, por não se enquadrar no referido artigo, consubstanciando-se o presente entendimento por apreciação da Sisa (conhecimento N°... de 30/06/1994, ... Bairro Fiscal Lisboa), que incidiu sobre 16.500.000\$, correspondendo em euros a € 82.301,65, valor total, correspondendo os 50% a € 41.150,83.*

*No segundo ponto, o documento discrimina quotas mensais de condomínio e quantias extraordinárias para obras de Conservação e manutenção do prédio, não tendo sido acompanhado pelas referidas faturas (passadas ao Condomínio), o que impossibilita o aferimento com o previsto no artº 51º do CIRS. Assim, vai ser aceite como Despesas e Encargos o montante € 10.301,25 relativo a intermediação imobiliária.*

*Nestes termos, em face do exposto e perante os dados fornecidos, somos de parecer em que o pedido merece deferimento parcial das despesas de Conservação no montante de € 10.301,25, e com o valor de aquisição de € 41.150,83., devendo manter-se na ordem jurídica o remanescente das correções propostas.*

*À consideração superior.” – cf. despacho, informação e parecer juntos com o PA.*

**P.** Em 22 de novembro foi elaborado pelo Serviço de Finanças de Lisboa ... o documento de correção e emitida a Declaração Oficiosa / DC que, na quota parte do Requerente (50%), considerou os seguintes valores no Anexo G referente ao ano 2016:

- Valor de realização (2016, mês 3) – € 167.500.000,00
- Valor de aquisição (1994, mês 6) – € 41.150,83
- Despesas e encargos – € 10.301,25
- cf. Declaração Oficiosa corretiva junta com o PA.

**Q.** Na sequência da mencionada correção oficiosa, em 5 de dezembro de 2017 foi emitida em nome do Requerente a liquidação de IRS n.º 2017..., referente ao ano 2016, no valor global de € 35.210,66, da qual resultou o valor adicional a pagar de € 6.123,53, aqui impugnado, cuja data limite de pagamento foi fixada em 18 de janeiro de 2018 – – cf. documentos de demonstração de liquidação de IRS e de acerto de contas juntos pelo Requerente.

**R.** Em 18 de janeiro de 2018, a Requerente apresentou pedido de constituição do Tribunal Arbitral no sistema informático do CAAD.

**S.** Através do Ofício n.º..., de 1 de fevereiro de 2018, da Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Lisboa ..., o Requerente foi notificado da informação e despacho mencionados na alínea O *supra*, nos seguintes termos:

*“Da análise efetuada aos documentos / alegações apresentados em sede de audiência prévia relativamente à notificação da(s) divergência(s) identificada(s) na declaração de rendimentos Modelo 3 do ano de 2016 com a identificação ... não foram comprovados os elementos declarados pelo que por minha decisão de 2017-11-17 foi determinada a efetivação da(s) seguinte(s) correção(ões):*

*Alterado o valor de Aquisição e retirado parte das despesas correspondente ao imóvel alienado declarado no anexo G.*

*Conforme informação e despacho.*

*Decorrente dessa(s) alteração(ões) aos valores declarados, será V. Exa. oportunamente notificado da liquidação do correspondente imposto, da qual poderá reclamar / impugnar nos termos do art.º 140.º do Código do IRS e artigos*

68.º / 99.º e segs. do Código de Procedimento e de Processo Tributário.” – cf. ofício junto com o PA.

T. Em 8 de fevereiro de 2018, foi instaurado ao Requerente o processo de execução fiscal n.º ...2018..., pela quantia exequenda de € 6.123,53, à qual acresceram juros de mora de € 33,41 e despesas e taxas de justiça de € 261,13 – cf. citação junta com o PA e documentos juntos pelo Requerente em requerimento *ad hoc*.

U. Para sustação do processo executivo, o Requerente prestou garantia mediante constituição de hipoteca voluntária, incorrendo nos seguintes encargos: (i) registo na Conservatória - € 255,00; (ii) imposto do selo - € 47,95; e (iii) escritura notarial - € 146,47 – cf. documentos juntos pelo Requerente em requerimento *ad hoc* e documentos juntos com o PA.

#### MOTIVAÇÃO E FACTOS NÃO PROVADOS

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

No que se refere aos factos provados, a convicção da árbitro fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos e no depoimento das duas testemunhas, administradoras do condomínio do prédio onde se situa a fração autónoma geradora da mais-valia em discussão nos presentes autos. Com efeito, o depoimento das testemunhas D... e E... foi objetivo, credível e consistente, tendo revelado conhecimento direto da realização de diversas obras e intervenções no prédio onde habitam, confirmando os valores das despesas de condomínio mensais e extraordinárias suportadas pelo Requerente e que constam de documento subscrito pela administração do condomínio. Para este efeito,

não se encontrando a figura do condomínio sujeita a contabilidade organizada, nem a requisitos específicos de escrituração e de suporte documental, são de atender todos os meios de prova.

Não se provaram os factos alegados pelo Requerente no artigo 11.º do pedido de pronúncia arbitral, em que invoca o aparecimento da declaração oficiosa e da liquidação sem qualquer fundamentação ou explicação, o que falece perante as múltiplas notificações e direitos de audição exercidos pelo Requerente que ficaram demonstrados nos autos e pela informação do Serviço de Finanças sobre a qual recaiu despacho concordante da Chefe de Finanças (alínea O). Acresce não ter sido provado o invocado não pagamento de Sisa na aquisição do imóvel, tendo sido junto aos autos o documento comprovativo do facto contrário, o do pagamento de Sisa sobre o valor declarado na escritura de aquisição.

Por fim o Requerente não provou o pagamento do ato de liquidação adicional de IRS e da dívida exequenda, alegado no artigo 4.º do requerimento autónomo de ampliação do pedido.

Com relevo para a decisão não existem outros factos que devam considerar-se não provados.

## **2. DO DIREITO**

### **2.1. Sobre a ampliação superveniente do pedido**

O Requerente veio solicitar em requerimento autónomo a condenação da AT à restituição do valor do imposto alegadamente pago para suster o processo de execução fiscal instaurado após a propositura da presente ação, adicionado de juros compensatórios e de mora, das despesas incorridas para prestação de garantia, na modalidade de hipoteca voluntária (registos, imposto do selo e escritura), e das despesas e taxas de justiça inerentes ao processo de execução fiscal.

Esta ampliação do objeto do processo respeita a factos relativos à dívida tributária em litígio, designadamente ao seu processo executivo, e constitui o desenvolvimento ou consequência do pedido primitivo, de invalidade parcial do ato de liquidação, pois o processo de cobrança fiscal assenta naquele ato como título executivo e a sua eventual invalidade, derivada da pronúncia constitutiva do Tribunal, com efeito repristinatório *ex tunc*, implica a reconstituição da situação atual hipotética que não pode deixar de produzir efeitos no plano da execução.

Na verdade, a imediata eliminação da ordem jurídica do ato (ou partes do ato) anulado não só faz desaparecer o título executivo que funda a execução fiscal, como impõe a reposição da situação que existiria se esse ato (ou parte de ato) nunca tivesse existido.

De salientar que, à exceção do pedido de restituição das taxas de justiça cobradas no processo de execução fiscal, os pedidos adicionais deduzidos cabem nos poderes de cognição e pronúncia dos Tribunais Arbitrais, delimitados por equiparação da ação arbitral ao processo de impugnação judicial, nos termos da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, concretizada no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e b) do RJAT, pelo que abrangem, para além do pedido principal, a apreciação e declaração da (i)legalidade dos juros compensatórios e de mora, a condenação ao pagamento de juros indemnizatórios (artigo 43.º da LGT) e a indemnização por prestação indevida de garantia para ressarcimento dos respetivos encargos incorridos (artigo 53.º da LGT).

No que se refere aos juros de mora, importa notar que o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, diploma que estabelece o regime dos juros de mora das dívidas ao Estado e outras entidades públicas, dispõe que os devedores podem impugnar a liquidação de juros moratórios nos termos e com os fundamentos previstos (atualmente) no CPPT, pelo que a forma processual própria para a discussão destes juros é a impugnação judicial, como decidido pelo Acórdão do TCASul, de 26 de Junho de 2012, processo n.º 04704/11.

Deste modo, com exceção do pedido de condenação da AT à devolução das taxas de justiça pagas na execução fiscal<sup>1</sup>, admite-se a ampliação do pedido, com suporte legal nos artigos 63.º e 86.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos e Fiscais (“CPTA”) e nos artigos 264.º e 588.º do Código de Processo Civil (“CPC”), por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT e do artigo 1.º do CPTA, que, em favor do princípio da economia processual, acolhem com largueza a modificação objetiva da instância, em particular quando esta advém de factos supervenientes e estreitamente conexos com o pedido principal, como sucede neste caso.

## **2.2. Delimitação das questões a decidir**

São colocados à apreciação deste Tribunal os vícios formais de incompetência, falta absoluta de fundamentação e de omissão de pronúncia (sobre os argumentos produzidos em direito de audição) que, na tese do Requerente, inquinam a liquidação oficiosa de IRS na parte aqui impugnada e suscitam a sua nulidade e anulabilidade.

Adicionalmente, cumpre conhecer dos vícios de violação de lei imputados ao ato tributário controvertido, no tocante à determinação do valor de aquisição do imóvel e alegada aplicabilidade ao caso do n.º 2 do artigo 46.º do Código do IRS (em detrimento do n.º 1), e à aceitação de despesas de condomínio a acrescer ao valor de aquisição, para efeitos do disposto no artigo 51.º, alínea a) do mesmo Código.

Por fim, o Tribunal tem de pronunciar-se sobre os pedidos complementares de juros indemnizatórios e de condenação da AT ao pagamento das despesas incorridas no âmbito do processo executivo com a constituição de uma hipoteca voluntária.

## **2.3. Sobre a incompetência do Chefe de Finanças**

---

<sup>1</sup> Porém, tal não significa que essas taxas não tenham de ser devolvidas, como consequência do ganho de causa e de uma pronúncia anulatória do tribunal, pois a AT terá de retirar todas as ilações do desaparecimento do ato (ou parte do ato) com efeitos retroativos.

Constata-se que foi efetivamente a Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Lisboa ..., da área do domicílio do contribuinte, a proceder à alteração oficiosa dos valores declarados pelo Requerente para efeitos de cálculo da mais-valia imobiliária reportada no Anexo G da Modelo 3, referente ao ano 2016. Porém, o Requerente defende que o autor da prática de tal ato deveria ter sido o diretor de finanças, na sequência do que conclui pela invalidade da liquidação por vício de incompetência.

Para tanto, invoca o preceituado no artigo 65.º do Código do IRS que, nos seus números 4 e 5, determina que:

*“4 - A Autoridade Tributária e Aduaneira procede à alteração dos elementos declarados sempre que, não havendo lugar à fixação a que se refere o n.º 2, devam ser efetuadas correções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações, de omissões nelas praticadas ou correções decorrentes de divergência na qualificação dos atos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto.*

*5 - A competência para a prática dos atos de apuramento, fixação ou alteração referidos no presente artigo é exercida pelo diretor de finanças em cuja área se situe o domicílio fiscal dos sujeitos passivos, podendo ser delegada noutros funcionários sempre que o elevado número daqueles o justifique.”*

Sem prejuízo do exposto, importa, contudo, ter em devida conta duas regras fundamentais. A primeira, prende-se com a competência genérica concorrente que o artigo 10.º, n.º 2 do CPPT atribui aos órgãos periféricos locais da administração tributária (leia-se Serviços de Finanças) do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação.

A segunda, respeita à faculdade genérica de delegação e subdelegação de poderes que o artigo 62.º da LGT contempla, permitindo a outro órgão que pratique o ato (cuja disciplina consta dos artigos 44.º e 46.º do CPA).

Se a primeira regra, do artigo 10.º, n.º 2 do CPPT, pode suscitar questões interpretativas de delimitação do respetivo âmbito de aplicação em relação ao teor aparentemente contraditório do artigo 65.º, n.º 5 do Código do IRS, a segunda resolve definitivamente a questão.

É que, no caso concreto, o Diretor de Finanças de Lisboa, delegou os correspondentes poderes nos Chefes de Finanças, por despacho de 20 de dezembro de 2016, emitido sob o n.º 3332/2017, com efeitos a partir de 26 de novembro de 2015. Esta delegação de competência abrangeu, entre outros: a *“alteração dos elementos declarados pelos sujeitos passivos para efeitos de IRS, nos termos dos n.ºs 4 e 5 do artigo 65.º do Código do IRS, até ao limite de € 50 000 de imposto por cada exercício, nos casos de ações de controlo fiscal de caráter não inspetivo, cujas ordens de serviço sejam previamente abertas pela Direção de Finanças, nomeadamente no âmbito da metodologia de «análise de listagens de reembolsos de IRS» e de controlo de mais-valias em sede de IRS, bem como de controlo de benefícios fiscais, com o consequente processamento e recolha para liquidação dos documentos de correção”* – cf. ponto 7.10 do Despacho publicado no Diário da República, 2.ª série, N.º 78, de 20 de abril de 2017.

Com base neste ato de delegação de poderes do Diretor de Finanças, afigura-se inequívoca a habilitação legal e consequente competência do Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Lisboa ..., para alterar os elementos declarados pelo Requerente para efeitos de IRS, no âmbito de controlo de mais-valias em sede deste imposto, dentro do limiar estipulado de € 50.000,00 (de imposto). Deste modo, há que concluir pela improcedência do vício de incompetência invocado pelo Requerente.

#### **2.4. Falta de fundamentação**

Os atos tributários são atos impositivos e lesivos, pelo que devem ser fundamentados previamente à respetiva prolação, assumindo a falta ou deficiência grave de fundamentação a natureza de vício invalidante gerador de anulabilidade. O princípio geral

da fundamentação dos atos de autoridade que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos está consagrado no artigo 268.º, n.º 3 da Constituição (“CRP”) e foi densificado pelos artigos 66.º do Código do IRS e 77.º da LGT<sup>2</sup>, devendo a fundamentação ser expressa, indicar, ainda que de modo sucinto, as razões de facto e de direito da decisão, e conter sempre “*as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo*”<sup>3</sup>.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) preconiza que a fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de ato, visando responder às necessidades de esclarecimento do contribuinte, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutra – *vide* a título de exemplo os acórdãos do STA, processos n.ºs 065/09, de 15 de abril de 2009, e 01114/05, de 2 de Fevereiro de 2006. Um ato está suficientemente fundamentado quando proporcione aos seus destinatários a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que o praticou, *i.e.*, quando um destinatário normal, colocado perante o ato em causa, possa ficar ciente das razões que sustentam a decisão nele prolatada (*cf.* acórdãos do STA, processos n.ºs 0512/17, de 14 de março de 2018, 42180, de 20 de novembro de 2002, e 46796, de 14 de março de 2001).

Retomado o caso concreto, verifica-se que a motivação da liquidação oficiosa consta de uma informação elaborada pelo Serviço de Finanças de Lisboa ..., sobre a qual recaiu despacho concordante da Chefe de Finanças, e que, independentemente de com a mesma se concordar, contém argumentos suficientes e claros sobre as razões das divergências da AT e da sua decisão de considerar como valor de aquisição aquele que foi declarado na escritura e base de incidência da liquidação de Sisa, e, ainda, de não aceitar como despesas e encargos necessários e inerentes à aquisição e alienação do imóvel (a acrescer ao valor de aquisição para cálculo da mais-valia), as quotas mensais de

---

<sup>2</sup> Para além de outras normas genericamente aplicáveis à atuação da Administração Pública, como as previstas nos artigos 152.º e 153.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”), cujo sentido é idêntico ao propugnado nas normas tributárias.

<sup>3</sup> Excerto do artigo 77.º, n.º 2 da LGT.

condomínio e as quantias pagas ao condomínio para obras de conservação e manutenção do prédio.

Esta informação e despacho têm data anterior (17 de novembro de 2017) à do documento de correção (22 de novembro de 2017) que, por sua vez, antecedeu a emissão da liquidação oficiosa (5 de dezembro de 2017), conforme resulta das alíneas O, P e Q da matéria de facto. Não é, por isso, uma fundamentação *a posteriori*, sendo prévia e antecedente do ato tributário de liquidação de IRS que constitui objeto desta ação.

No entanto, resulta dos autos que o Requerente foi notificado da fundamentação após a notificação do ato de liquidação, pois só com o Ofício n.º..., datado de 1 de fevereiro de 2018, a referida fundamentação lhe foi remetida pela Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Lisboa ..., já o pedido de pronúncia arbitral tinha dado entrada.

Verifica-se, deste modo, a falta de comunicação atempada ao Requerente dos fundamentos da liquidação, em infração ao disposto nos artigos 66.º, n.º 1 do Código do IRS e 36.º do CPPT, omissão da AT que se afigura censurável.

Todavia, a falta de notificação dos fundamentos ou a sua notificação tardia não se confundem com o vício formal de falta de fundamentação. Este último constitui vício intrínseco que invalida o ato tributário e é suscetível de determinar a sua anulação. Já a falta de notificação, porque se situa no exterior do ato, produz a ineficácia do ato tributário, não a sua invalidade, e apenas pode diferir o início da contagem dos prazos de reação, administrativa ou contenciosa, contra tal ato.

É este o regime que se extrai do artigo 77.º, n.º 6 da LGT, segundo o qual a eficácia da decisão depende da notificação, e do artigo 37.º do CPPT, em particular dos seus n.ºs 1 e 2, *infra* transcritos:

“Artigo 37.º

*Comunicação ou notificação insuficiente*

*1 - Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reação contra o ato notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.*

*2 - Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida.*

*3 - (...)*

*4 - (...)"*

Deste modo, o Requerente tinha ao seu dispor a faculdade de solicitar a comunicação da fundamentação do ato de liquidação de IRS notificado e enquanto tal pretensão não fosse satisfeita não decorreria a contagem dos prazos (de caducidade) de reação contra o ato, pelo que a disciplina legal acautela as garantias de defesa do contribuinte relativamente ao ato tributário.

Atento o exposto, improcede o vício de falta de fundamentação suscitado pelo Requerente.

## **2.5. Omissão de pronúncia sobre o direito de audição**

O Requerente alega que a AT violou o dever de comunicação ao sujeito passivo do projeto de decisão e sua fundamentação (artigo 60.º, n.º 5 da LGT) e não se pronunciou sobre os argumentos aduzidos no direito de audição exercido (artigo 60.º, n.º 7 da LGT). No entanto, não lhe assiste razão. Por um lado, o próprio Requerente reconhece que foi notificado, em duas ocasiões distintas, para exercício de direito de audição sobre as correções propostas aos elementos declarados no Anexo G (mais-valias) do Modelo 3 de IRS referente a 2016, por falta de comprovação de elementos e divergências de

enquadramento, tendo exercido esse direito, pelo que não se constata qualquer infração ao disposto no artigo 60.º, n.º 5 da LGT.

Por outro lado, na informação que contém a fundamentação do ato tributário é manifesta a ponderação, por parte da AT, do direito de audição, tendo sido aceites as justificações e elementos relativos aos rendimentos da categoria B. O facto de, no tocante à mais-valia imobiliária, a AT não ter adotado a posição defendida pelo Requerente, não configura omissão de pronúncia, mas sim discordância relativamente aos argumentos por aquele expendidos.

À face do exposto, conclui-se pela não verificação do vício de omissão de pronúncia invocado pelo Requerente.

## **2.5. Valor de aquisição do imóvel – artigo 46.º do Código do IRS**

Os critérios de aferição do valor de aquisição de bens imóveis, para efeitos de cálculo das mais-valias prediais em IRS, constam do artigo 46.º do Código deste imposto que dispõe nos seguintes moldes:

### *“Artigo 46.º*

#### *Valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis*

*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 do imposto municipal sobre as transações onerosas de imóveis (IMT).*

*2 - Não havendo lugar à liquidação de IMT, considera-se o valor que lhe serviria de base, caso fosse devida, determinado de harmonia com as regras próprias daquele imposto.*

*3 – (...)*

*4 – (...)*

*5 – (...)*”

Depreende-se do texto legal que o critério prioritário e preponderante é o do valor que tiver servido para efeitos de liquidação de IMT, ou de Sisa no caso de transações realizadas até 31 de dezembro de 2003 (artigo 46.º, n.º 1), como sucede na situação em análise. Somente na hipótese de não haver lugar à liquidação de IMT (ou Sisa) é que a lei prevê um critério suplementar, o qual remete, de igual forma, para as regras específicas que regem o imposto sobre transações onerosas de imóveis (artigo 46.º, n.º 2), o que se compreende, por forma a não deixar ao arbítrio dos contribuintes e da AT a escolha da fórmula de avaliação que mais lhes convenha, garantindo o princípio da igualdade e acautelando contenciosos desnecessários.

Ao contrário do inicialmente alegado pelo Requerente, a aquisição da fração autónoma em causa foi tributada em Sisa, quer na quota-parte adquirida pelo Requerente, quer naquela adquirida pela sua mulher, tendo sido liquidado o correspondente imposto sobre o valor constante da escritura de compra e venda, de 16.500.000\$00. Nestes termos, tendo havido lugar à liquidação de Sisa, está satisfeito o pressuposto do critério primordial objetivo consagrado no n.º 1 do citado artigo 46.º do Código do IRS, sendo desnecessário o recurso ao critério secundário e subsidiário constante do n.º 2, pelo que andou bem a AT ao considerar como valor de aquisição aquele que constituiu a base de incidência de Sisa correspondente.

Este entendimento não é prejudicado pelo facto de, como alegado pelo Requerente, este poder ser beneficiário de isenção de Sisa, por ser, à data, titular de uma conta “Poupança Emigrante”, cuja totalidade do saldo foi mobilizada para pagamento parcial do preço constante da escritura de compra e venda ao abrigo do regime da conta “Poupança Emigrante”, previsto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 140-A/86, de 14 de junho, e no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho.

Com efeito, não resulta da argumentação do Requerente a conclusão que pretende da mesma retirar, pois, independentemente de poder ter sido hipoteticamente beneficiário de isenção de Sisa, certo é que esta isenção não foi aplicada, pelo que da mesma não

beneficiou, e que houve lugar à liquidação deste imposto, para o que foi determinada a sua base de incidência (de Sisa), não se justificando o recurso a um critério secundário, que apenas deve operar na indisponibilidade do critério principal, objetivamente determinável.

De referir ainda que na construção do Requerente releva o facto de a declaração de conhecimento de Sisa e pagamento do imposto ter sido efetuada pelo vendedor em gestão de negócios, alegadamente sem sua autorização, apesar de o próprio Requerente ser outorgante na escritura e de o notário ter feito constar na escritura a menção ao arquivo do conhecimento de Sisa n.º 43.

Ora, não só não se demonstrou o alegado pelo Requerente, como o artigo 17.º, n.º 3 da LGT presume a ratificação da gestão de negócios, em caso de cumprimento de obrigações acessórias ou de pagamento, após o termo do prazo legal do seu cumprimento, pelo que a mesma é, de acordo com a lei, juridicamente vinculativa.

Acresce que o Requerente aponta como solução derivada da aplicação do artigo 46.º, n.º 2 do Código do IRS o reenvio para o artigo 12.º, n.º 5 do Código do IMT, sem previamente resolver o fenómeno de sucessão de leis no tempo que se levanta na situação concreta. Não tendo sido liquidado IMT, mas sim Sisa, colocar-se-ia a questão de, caso essa construção fosse de acolher (e não se acolhe), a determinação do valor de base dever ser efetuada de harmonia com outras regras que não as do IMT.

Pelas razões descritas, exprime-se concordância com a solução preconizada pela Requerida, sendo o valor de aquisição determinável pela regra geral constante do artigo 46.º, n.º 1 do Código do IRS, não se encontrando reunidos os pressupostos de acesso à estatuição do n.º 2 do mesmo artigo, cuja teleologia reside no suprimento da falta de critério quando a operação de aquisição não tenha sido sujeita ao imposto sobre as transações onerosas de imóveis e, na situação vertente, efetivamente houve lugar à liquidação de Sisa na operação de compra do imóvel.

Neste âmbito, não se compreende, nem se acompanha a afirmação do Requerente de que, se aplicável o entendimento da AT, teria direito a deduzir a totalidade do valor de aquisição constante da escritura pública e não apenas metade. Interessa relembrar que o Requerente adquiriu o imóvel em compropriedade com a sua mulher em partes iguais. Esta proporção manteve-se relativamente à liquidação de Sisa, cujo conhecimento menciona expressamente a aquisição por ambos os cônjuges, identificando-os como contribuintes, pelo que apenas poderá ser considerada a quota-parte, de 50%, do valor de aquisição que corresponde à posição patrimonial do Requerente.

## **2.6. Despesas e encargos a acrescentar ao valor de aquisição do imóvel – artigo 51.º alínea a) do Código do IRS**

Na perspetiva do Requerente, as despesas suportadas com as quotas mensais de condomínio e com contribuições extraordinárias para obras de conservação do prédio no qual se integra a fração autónoma geradora de mais-valias enquadram-se no artigo 51.º, alínea a) do Código do IRS e, como tal, devem ser acrescentadas ao valor de aquisição do imóvel para efeitos de apuramento de mais-valias. Para apreciar esta questão importa, antes de mais, compulsar o disposto na citada norma:

*“Artigo 51.º*

*Despesas e encargos*

*Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescentem:*

*a) 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 10.º;”*

A teleologia da dedutibilidade destas despesas no cômputo das mais-valias inscreve-se no princípio genérico de que o rendimento sujeito a tributação deve ser um rendimento líquido, correspondente à capacidade contributiva efetivamente adquirida, pelo que os encargos comprovadamente incorridos que apresentem uma conexão evidente ou necessária com a obtenção do rendimento, mesmo tratando-se de um rendimento de natureza não recorrente, irregular ou fortuito, como é o caso das mais-valias, devem ser subtraídos ao valor de realização.

Quer a jurisprudência, quer a doutrina assinalam a natureza indeterminada dos conceitos empregues pelo legislador no artigo 51.º do Código do IRS, que, portanto, carecem de preenchimento. Se este tipo de formulação legislativa apresenta inegáveis vantagens sob diversos pontos de vista, desde logo quanto à sua adaptabilidade e adequação à justiça do caso concreto, não deixa de colocar algumas dificuldades hermenêuticas.

Como refere XAVIER DE BASTO (*IRS Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007, pp. 460-464), a fórmula legal suscita dúvidas de interpretação, “*atendendo à grande margem de indeterminação do que sejam «despesas necessárias»*” considerando excessivamente restritiva a doutrina administrativa expressa por Despacho de 4 de março de 2004, que as circunscreve à “*despesas que, por natureza, trazem ao imóvel um valor adicional, como por exemplo as obras de beneficiação*”, aumentando o seu valor intrínseco e rejeitando, por exemplo, o pagamento de uma indemnização ao inquilino, o que veio a ser confirmado por TCA Sul, de 25 de janeiro de 2005, processo n.º 297/03, que sufragou o entendimento de que uma “*quantia paga a título de indemnização relacionada com a resolução de contrato de arrendamento não pode ter-se como constituindo um encargo para o fim visado na norma do, à data, art. 48º - atual art. 51º, al. a) do CIRS.*”

De igual modo, MANUEL FAUSTINO em posição similar à de XAVIER DE BASTO considerou como mais correta “*a visão do bem, não como uma coisa em sentido meramente jurídico, mas como uma fonte de rendimento, com um aspeto económico que*

*não pode ser desprezado. E nessa perspetiva, tudo o que possa contribuir para a valorização económica do bem, necessariamente deve ser considerado como «encargo de valorização»”, sob pena de se ter cometido uma “injustiça, porque se tributou uma capacidade contributiva inexistente”<sup>4</sup>.*

Cabe notar que, nesta sequência, a redação do artigo 51.º, alínea a) foi alterada com a Reforma da tributação das pessoas singulares, aprovada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, no sentido de incorporar os merecidos reparos e atualmente compreende as indemnizações pagas pela renúncia onerosa a posições contratuais e outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens, para além de se ter alargado de forma significativa o âmbito temporal dos encargos incorridos, que passou de 5 para 12 anos. Sobre a doutrina, jurisprudência e evolução legislativa, *vide* ainda a síntese ilustrativa constante da Decisão Arbitral n.º 313/2015-T, de 25 de janeiro de 2016.

Contudo, mantiveram-se inalterados os segmentos da proposição normativa relativos aos “*encargos com a valorização dos bens*” e às “*despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação*”, cuja aplicação é reclamada pela situação concreta *sub iudice*.

Segundo entendemos, os dois segmentos visam hipóteses e campos de aplicação distintos.

No caso em apreciação, o Requerente pretende deduzir ao rendimento tributável as quotas mensais pagas ao condomínio nos 12 anos que precederam a venda e ainda duas contribuições extraordinárias ao condomínio, feitas em 2005 e 2013, para custear obras de reparação do telhado, escadas, janelas e porta do prédio. Entendemos que despesas desta natureza, de manutenção e conservação do prédio, não se enquadram no conceito de despesas inerentes – no sentido de específicas, indissociáveis ou inseparáveis – às operações de aquisição e de alienação da fração autónoma.

---

<sup>4</sup> *Vide* Boletim da Apeca, 121, 2.º trimestre de 2005, p. 60.

Como explicitado no Acórdão do STA, de 18 de novembro de 2009, processo n.º 585/09, “*só as despesas inerentes são necessárias, pelo que só elas são relevantes. Ora, o qualificativo «inerente», logo etimologicamente - in re - contém, a se, uma ideia de inseparabilidade, uma relação intrínseca - que não meramente extrínseca - com a alienação: para ser considerada relevante, a despesa há-de sê-lo pela sua posição relativamente à alienação, há-de, em suma, ser dela indissociável. De outro modo: a despesa há-de ser integrante da própria alienação. A posição dos recorrentes fica-se pela necessidade da despesa, não se atribuindo então, rigorosamente, àquela expressão, qualquer sentido útil.*”.

Esta jurisprudência foi seguida em acórdãos posteriores, designadamente no Acórdão do TCA Sul, de 14 de abril de 2015, processo n.º 6824/13, segundo o qual “[n]ão basta, pois, que as despesas sejam conexas à obtenção do rendimento, é necessário que elas dele sejam indissociáveis.” – cf. ainda os Acórdãos do TCA Sul, de 25 de maio de 2017, processo n.º 715/11.8BEALM, e de 10 de julho de 2015, processo n.º 5834/12, bem como a Decisão Arbitral do CAAD, de 25 de janeiro de 2016, no processo n.º 313/2015-T.

Como exemplos de despesas inerentes à aquisição e alienação a doutrina refere a comissão paga ao agente imobiliário que intermediou a venda ou despesas com registos e escrituras públicas – cf. RUI DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS*, 3.ª edição, Almedina, 2016, pp. 135-136, e PAULA ROSADO PEREIRA, *Estudos sobre o IRS, Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, Cadernos IDEFF, n.º 2.

A esta luz, não se afigura que as despesas de condomínio e as despesas com obras de restauro e reparação do prédio no qual se situa a fração autónoma que o Requerente vendeu sejam indissociáveis ou inseparáveis das operações de aquisição ou da venda dessa mesma fração, pelo que resulta afastado o regime pretendido pelo Requerente ao abrigo deste inciso normativo, por falta de enquadramento nos respetivos pressupostos.

Resta apreciar de seguida se tais despesas podem ser deduzidas por enquadramento no segmento “*encargos com a valorização dos bens*”.

Relativamente às quotas mensais pagas ao condomínio, estas destinam-se a fazer face aos encargos correntes e previsíveis de manutenção dos edifícios, e não são qualificáveis como despesas com a valorização do imóvel. Acresce que não se demonstrou que parcela das mesmas foi afeta a reparações.

Em qualquer caso, mesmo relativamente às obras no edifício custeadas no todo ou em parte com contribuições adicionais relativas à fração em causa no valor de € 3.729,00 (sendo 50%, *i.e.*, € 1.864,50 a cargo do Requerente) aquelas limitaram-se às necessidades de manutenção do edificado que, dada a sua vetustez (superior a 200 anos) tem implicado, ao longo dos anos, reparações indispensáveis, designadamente no telhado, para permitir e preservar condições de habitabilidade (infiltrações de água, por exemplo) e evitar a sua degradação, sem que tenham revestido carácter de inovação.

Os encargos assim incorridos tiveram por estrita finalidade a preservação do valor do bem e não a valorização acrescida deste, entendida como algo que se deve traduzir num incremento de valor e não na mera manutenção ou preservação de valor. Neste âmbito, o STA pronuncia-se sobre o conceito de “valorização” e afirma que, *“atentando na letra da lei (encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos) não pode deixar de concluir-se, desde logo, que o encargo há-de estar ligado à valorização do bem alienado. Ou seja, não estão incluídos encargos que tenham por escopo a mera preservação do valor do bem, mas, tão só os que se destinem a aumentar esse valor.”* – *cf.* Acórdão do STA, processo n.º 0587/11, de 21 de março de 2012.

É, assim, de concluir que as reparações levadas a efeito no prédio em causa não se subsumem ao conceito de “encargos com a valorização dos bens” e, por conseguinte, não devem ser adicionadas ao valor de aquisição do imóvel.

Nestes termos, julga-se improcedente o vício de violação de lei suscitado pelo Requerente e conclui-se que o ato de liquidação de IRS relativo a 2016, na parte impugnada, não padece de invalidade<sup>5</sup>.

Improcedem, de igual modo, os pedidos dependentes, relativos à condenação da AT à restituição do imposto, juros compensatórios e de mora, também por falta de prova do respetivo pagamento, e dos encargos com a prestação de garantia (artigo 53.º da LGT), bem como, ao pagamento de juros indemnizatórios (artigo 43.º da LGT).

\* \* \*

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras.

#### **IV. DECISÃO**

À face do exposto, julga-se totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral com as legais consequências.

\* \* \*

Fixa-se o valor do processo em € **6.123,53**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil (“CPC”), este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

---

<sup>5</sup> Cabe assinalar que, a verificar-se a causa de invalidade, esta seguiria o regime da anulabilidade e não de nulidade, de acordo com o disposto nos artigos 161.º e 163.º do CPA.

Custas no montante de € **612,00**, a cargo do Requerente, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 25 de agosto de 2018

A Árbitro,

Alexandra Coelho Martins

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT]