

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 685/2014-T

Tema: IRS - Tributação de mais-valias, ilegalidade de atos tributários de liquidação adicional e corretiva de IRS, (in)deferimento parcial de Reclamação Graciosa

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 685/2014-T

Tema: Tributação de mais-valias, ilegalidade de atos tributários de liquidação adicional e corretiva de IRS, (in)deferimento parcial de Reclamação Graciosa

I – DO PEDIDO

A..., com o número de identificação fiscal ..., com domicílio fiscal na Rua ..., n.º ..., ..., ..., Lisboa, na qualidade de representante legal de B..., residente fiscal na Dinamarca, com o número de identificação fiscal português ..., doravante designado por “Requerente”, notificada da decisão de (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa por si apresentada contra a liquidação de IRS de 2012, emitida pelos Serviços sob o 2013 ..., a que corresponde o documento de cobrança n.º 2013 ..., do qual resulta uma importância em dívida no valor de € 11.588,04, e também, adicionalmente, do ato de liquidação corretivo relativo ao mesmo imposto e ano de 2012 e de que já foi notificada no decurso do presente pedido, identificado com o n.º 2014 ..., praticado em 02/12/2014, bem como do correspondente ato de acerto de contas, agora no valor de € 11.283,30, por não se conformar com as mesmas, **vem**, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112.º-A/2011, de 22 de Março, **requerer a constituição de Tribunal Arbitral, com os seguintes fundamentos:**

A. Da legitimidade do pedido de constituição de Tribunal Arbitral

1. A Requerente reconhece a competência dos tribunais arbitrais para, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, apreciar a ilegalidade de atos de liquidação de tributos e, bem assim, do (in)deferimento parcial das reclamações graciosas dos atos tributários.
2. Por outro lado, realça que a Administração Tributária e Aduaneira se encontra vinculada à jurisdição dos tribunais arbitrais, nos termos dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112.º-A/2011, de 22 de Março.
3. Mais alega que pelo presente pedido, a Requerente pretende que o Tribunal aprecie a legalidade da liquidação adicional de IRS de 2012, emitida pelos Serviços da Administração Tributária sob o n.º 2013 ..., a que corresponde o documento de cobrança n.º 2013 ..., do qual resulta uma importância em dívida no valor de € 11.588,04 e, bem assim, da decisão de (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente contra os referidos atos tributários, pelo que, nos termos já referidos, assiste legitimidade processual à Requerente para deduzir o presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral.

B. Identificação dos atos objeto do pedido de pronúncia arbitral

4. A Requerente pretende que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre uma liquidação de IRS e uma decisão de deferimento parcial de reclamação graciosa apresentada contra os referidos atos tributários, sendo que em ambos os casos estão em causa as mesmas circunstâncias de facto e a mesma interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.
5. Nesse sentido, reafirma a Requerente que o objeto do pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral são os seguintes atos tributários:

- a. **Ato de liquidação adicional de IRS n.º 2013 ...**, praticado em 21/11/2013 pelo Ex.mo Senhor Diretor-Geral dos Impostos, por referência ao ano de 2012, do qual resultou um valor a pagar de € 11.588,04 (cfr. Doc. N.º 2);
- b. **Decisão de (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa** apresentada pela Requerente, proferida pela Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa e notificada à Requerente pelo Ofício n.º ..., de 23/7/2014 (cfr. Doc. N.º 1).

C. Identificação do pedido de pronúncia arbitral e respetivos fundamentos e exposição das questões de facto e de direito objeto do pedido

Identificação do pedido de pronúncia arbitral

6. Pretende a Requerente que seja declarada a ilegalidade da decisão de (in)deferimento parcial da Reclamação graciosa e, bem assim, dos atos tributários de liquidação adicional e corretivo de IRS – citados Documentos n.ºs 1 a 3 e 19 – e, em consequência, sejam os mesmos anulados, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.
7. E a Requerente vem fazê-lo por entender que padecem de vício de violação de lei, o que invoca nos termos do artigo 99.º, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, com os seguintes fundamentos:

Fundamentos e exposição das questões de facto e de direito objeto do pedido de pronúncia arbitral

i. Elementos de facto

8. Refere a Requerente que na sequência da morte de seu irmão, C..., a Requerente tornou-se representante fiscal do seu sobrinho B..., de nacionalidade dinamarquesa, atendendo a que à data do óbito de seu pai residia (e ainda hoje reside) na Dinamarca,

onde permanece há mais de 183 dias, nos termos e para efeitos do artigo 16.º, n.º 1 do código do IRS.

9. E que, por escritura de 7/7/2008, lavrada a fls. 89 do livro 236-A, junto do Cartório Notarial de ..., na Av. ..., ... em Lisboa, foi feita a habilitação de herdeiros por óbito de C..., falecido em 31/10/2003, sem testamento ou qualquer outra disposição de última vontade e em virtude da qual foram declarados herdeiros os seus três filhos, D..., E... e B... – representado pela Requerente.

10. E ainda que o património deixado por C... aos seus referidos filhos foi o seguinte:
 - a. Um prédio misto, denominado “...”, inscrito na matriz predial urbana da Freguesia ... do concelho de Vila Franca de Xira sob o artigo ... e na matriz predial rústica sob o artigo ..., secção ...;
 - b. Um prédio urbano sito na Rua ..., n.ºs ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ... do concelho de Lisboa sob o artigo ... (cfr. Doc. N.º 3).

11. Afirma a Requerente que à data da abertura da herança, o prédio misto denominado “...”, inscrito na então matriz da freguesia de ...do concelho de Vila Franca de Xira sob os artigos ...-Seção ... (parte rústica) e ..., apresentava um valor matricial de € 94,53 (na parte rústica) e € 61,61 (na parte urbana), no total de € 156,06, e o prédio urbano sito na Rua ..., n.ºs ..., da freguesia da ... de Lisboa, inscrito na matriz sob o artigo ..., um valor matricial de € 55.429,62,¹ valores estes que serviram de base à liquidação do Imposto do Selo (cfr. Doc. N.º 3).

12. Mais refere a Requerente que em virtude da residência no estrangeiro do filho do “*de cujus*” B... e do mau estado de conservação dos dois prédios urbanos, que constituem os bens imóveis da herança, foi opção dos 3 herdeiros vendê-los com a máxima brevidade, ao melhor preço que lograssem fazê-lo.

¹ O n.º de artigo da matriz (...) e o valor matricial de (€ 55.429,62), foram indicados manualmente no final da verba n.º 6 da Relação de bens apresentada pela ora Requerente.

13. Foi em razão desta opção que por escritura notarial de 25/7/2012, os herdeiros referidos venderam a F..., portador do NIF ..., natural da Alemanha, pelo preço declarado de € 100.000,00, o prédio urbano sito na rua ..., n.ºs ... da freguesia da ... do concelho de Lisboa, inscrito na respetiva matriz sob o artigo ..., com o valor patrimonial de cinquenta e nove mil, duzentos e trinta e três Euros e quarenta e oito cêntimos (€ 59.233,48)² (cfr. Doc. N.º 5).
14. E que também por escritura notarial de 26/12/2012, os citados herdeiros venderam a G..., portadora do NIF ..., pelo preço de € 70.000,00 (sendo € 60.000,00 por referência à parte urbana e € 10.000,00 à parte rústica) o prédio misto denominado "...", inscrito nas respetivas matrizes prediais urbana e rústica da freguesia de ..., sob os artigos, respetivamente, ..., com o VP de 84.270,00 e ..., Secção ..., com o valor de € 94,53,³ (cfr. Doc. N.º 4).
15. Realça a Requerente que os herdeiros apenas receberam os valores declarados nas escrituras, a título de preço de venda, e não foi pago qualquer outro “por fora”, conforme procura demonstrar por cópia do extrato bancário da conta aberta junto do BPI, em nome da herdeira D..., dada a sua função de cabeça de casal, que agiu como fiel depositária das importâncias recebidas, (cfr. Doc. N.º 6).
16. Mais refere a Requerente que só muito posteriormente à venda dos bens, tanto quanto é do seu conhecimento em Abril de 2013, veio o prédio urbano sito na rua ... (artigo ...) a ser reavaliado, na sequência do fracionamento do prédio, promovido pelo novo proprietário, do que resultou a atribuição dos seguintes valores patrimoniais tributários às várias frações do prédio:
- a. Fração LJ 72 – o VPT de € 23.160,00
 - b. 1.º andar – o VPT de € 23.160,00

² Conforme consta da escritura notarial celebrada a 25/7/2012, celebrada no Cartório Notarial de

³ Conforme consta da escritura notarial de 26/12/2012, celebrada também no Cartório Notarial de

- c. 2.º andar E – o VPT de € 11.580,00
- d. 2.º andar AD –o VPT de € 11.580,00
- e. 2.º andar BD –o VPT de € 11.580,00
- f. 2.º andar F – o VPT de € 8.690,00
- g. 3.º andar D – o VPT de € 17.370,00
- h. 3.º andar FT –o VPT de € 23.160,00
- i. 4.º andar D – o VPT de € 17.370,00
- j. 4.º andar F – o VPT de € 23.160,00

No VPT total de € 170.810,00

17. Também refere a Requerente que à data da venda dos imóveis, os herdeiros incorreram nas seguintes despesas e encargos que discriminam (cfr. Doc. N.º 7 e 8), alegando serem todos dedutíveis à luz do artigo 51.º, alínea a) do CIRS:

a. Imóvel da Rua ...

- Serviços de mediação imobiliária na compra e venda, ou seja, na elaboração do contrato de compra e venda – em 13/7/2012 – no valor pago de € 1.537,50;
- Serviços de mediação imobiliária (Escritura) – em 27/7/2012 – no valor de € 1.537,50;
- Elaboração de levantamento de uma edificação de habitação – em 18/3/2008 – no valor de € 1.600,00;
- Outros (não discriminados e sem data), no valor de € 141,70;
- ½ dos honorários relativos à elaboração de dois relatórios de avaliação – em 7/7/2008 – no valor de € 360,00;
- Certificação energética – em 19/7/2012 – no valor de € 694,95

Tudo no total de € 5.871,65

b. Imóvel ...

- Serviços de mediação imobiliária (Escritura) – em 26-12-2012 – no valor de € 3.075,00;
 - Serviços de legalização de moradia – em 10/7/2009 – no valor de 2.064,00;
 - Benfeitorias – em 28-2-2010 – no valor de € 22,00;
-

- Benfeitorias – em 21/2/2010 – no valor de € 176,15;
- Trabalhos de canalização no imóvel – em 3/2/2010 – no valor de € 360,00;
- Benfeitorias – Empreitada (obras de recuperação do telhado) – em 4/4/2008 – no valor de € 17.847,50;
- Obtenção de Alvará para obras (utilização e alteração de uso) – em 27/4/2010 – no valor de € 51,40;
- Obtenção de Alvará para obras (apreciação, petições e operações urbanísticas) – em 5/8/2010 – no valor de € 51,40;
- Obtenção de Alvará para obras (utilização e alteração do uso) – em 26/5/2011 – no valor de € 266,44;
- Taxas – Ficha técnica de habitação – em 26/12/2012 – no valor de € 20,56;
- Obtenção de Alvará para obras de construção e prorrogação de prazos – em 4/11/2009 – no valor de € 625,63;
- Obtenção de certidão permanente do imóvel via serviço Predial Online – em 27/4/2010 – no valor de € 15,00;
- Avaliação de petições de operações urbanísticas e autenticação de documentos – em 23/7/2008 – no valor de € 62,00;
- Reparação no sistema de canalização de gás do imóvel – em 1/9/2010 – no valor de € 1.452,00;
- Projeto do comportamento térmico e certificação energética na moradia – em 12/4/2010 – no valor de € 357,50;
- Projeto de Arquitetura – em 16/7/2008 – no valor de € 4.128,00;
- Projeto de Arquitetura – em 18/6/2008 – no valor de € 2.081,20;
- Serviços de mediação imobiliária na compra e venda de um imóvel (elaboração do Contrato de Compra e Venda) – em 28/12/2012 – no valor de € 3.075,00.

Tudo no valor total de € 35.715,78.

18. A Requerente apresentou a declaração mod. 3 de IRS relativa ao ano de 2012, em Abril de 2013, tendo declarado (cfr. Doc. N.º 9), 1/3 da parte da mais-valia auferida pelo representado seu sobrinho B..., relativa à venda dos imóveis da herança, bem como 1/3 da parte das despesas incorridas, nos seguintes termos:

Prédios	Realização - €			Aquisição - €			Despes.€
	Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor	Encarg. €
...	2012	07	33.333,33	2003	10	18.476,54	1.957,22
... R	2012	12	3.333,33	2003	10	31,51	-
... U	2012	12	20.000,00	2003	10	20,54	11.915,99
Soma			56.666,66			18.528,62⁴	13.873,21

19. Esclarece a Requerente que no intuito de apurar a mais-valia efetiva, recorreu, no que respeita ao valor de realização, ao preço pelo qual os imóveis foram vendidos e no que respeita à aquisição, ao valor que serviu de base à liquidação do imposto do selo devido pela transmissão dos bens da herança, conforme previsto no artigo 42.º do IRS.
20. Mais refere que em consequência da liquidação de IRS com base na declaração apresentada, a Requerente foi notificada em 13/8/2013, na qualidade de Representante Legal, do ato de liquidação de IRS n.º 2013 ..., de 31/7/2013, de que resultou a importância a pagar de € 5.278,75, que a Reclamante pagou dentro do prazo de cobrança voluntária (cfr. Doc. N.º 10).
21. Realça, porém, a Requerente, que em 5/12/2013 veio a ser notificada de um ato de liquidação adicional de IRS, relativo ao mesmo ano, emitido sob o n.º 2013 ..., a que corresponde o documento de cobrança n.º 2013 ..., de que resultou uma importância em dívida de € 11.588,04 (cfr. Doc. N.º 2).
22. Refere a Requerente que segundo informações do Serviço de Finanças de Lisboa..., esta liquidação adicional teria por fundamento a circunstância de à data da venda dos imóveis da herança, o VPT – Valor Patrimonial Tributário ser superior ao preço de venda constante da respetiva escritura – o que terá motivado a correção do valor de realização, nos termos e para efeitos do artigo 44.º, n.º 2 do CIRS.

23. Por não concordar com a correção promovida pela AT, a Requerente apresentou em 17/1/2014 Reclamação Graciosa conta o ato de liquidação oficiosa de IRS de 2012, emitida pelos Serviços sob o n.º 2013 ..., a que corresponde o documento de cobrança n.º 2013 ..., do que resultou uma importância em dívida no já referido valor de € 11.588,04 (cfr. Doc. N.º 2).
24. A Requerente, face à ausência de elementos concretos do ato de liquidação adicional e de fundamentação de facto e de direito, subjacentes à liquidação de juros compensatórios integrados na mesma notificação, optou por apresentar em 21/2/2014, um requerimento ao Serviço de Finanças de Lisboa-..., nos termos e para efeitos dos artigos 36.º, n.ºs 1 e 2, e 37.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT.
25. Em resposta, o S.F. Lisboa-... emitiu certidão contendo a indicação das correções efetuadas aos valores constantes da decl. Mod. 3 de IRS oportunamente apresentada, que se demonstram e sublinham no quadro a seguir (cfr. Doc. N.º 12):

Prédios	Realização			Aquisição			Despes.€
	Ano	Mês	Valor €	Ano	Mês	Valor €	Encarg. €
...	2012	07	<u>56.936,67</u> ⁵	2003	10	<u>11.295,81</u> ⁶	<u>0,00</u> ⁷
... - R	2012	12	3.333,33	2003	10	31,51	-
... - U	2012	12	<u>28.090,00</u> ⁸	2003	10	20,54	<u>8.468,51</u> ⁹

⁴ Valor constante da P.I., embora não resulte da soma dos parciais indicados.

⁵ Corresponde a 1/3 do VPT atribuído ao prédio sito na ..., à data da venda, em Julho de 2012, (€ 170.810,00/3=€ 56.936,67), cfr. Pág. 5 da Informação da AT sobre a Reclamação Graciosa.

⁶ Corresponde a 1/3 do VPT à data do óbito em 31/10/2003 (€ 33.887,43/3=€ 11.295,81), cfr. Pág. 5 da Informação da AT sobre a Reclamação Graciosa.

⁷ Desconsiderados todos os valores das despesas indicadas pela Requerente, cfr. Pág. 5 da Informação da AT sobre a Reclamação Graciosa, por consideradas não documentadas ou sem documento válido.

⁸ Corresponde a 1/3 do VPT atribuído ao prédio urbano do “...” à data da venda em Julho de 2012 (€ 84.270,00/3=€ 28.090,00), cfr. Pág. 5 da Informação da AT sobre a Reclamação Graciosa.

⁹ Reduzido o valor das despesas indicadas pela Requerente de € 11.915,99 para € 8.468,51, cfr. Pág. 5 da Informação da AT sobre a Reclamação Graciosa, por consideradas não documentadas ou sem documento válido.

Soma			88.360,30			11.347,86	8.468,51
-------------	--	--	------------------	--	--	------------------	-----------------

26. A Requerente concluiu, então, que as correções promovidas pelo Serviço de Finanças de Lisboa-... têm a ver com a substituição do valor de venda dos prédios da herança correspondente a 1/3, pelo valor correspondente também a 1/3 do V.P.T, fixado¹⁰ à data da venda € (84.270,00/3 = 28.090,00) para a ... (parte urbana) e a 1/3 do V.P.T. fixado em Abril do ano seguinte à venda € (170.810,00/3 = 56.936,97), no caso do prédio urbano de
27. Diz a Requerente que no respeitante às correções ao valor de aquisição respeitante ao prédio da ... e às correções às despesas e encargos (inscritos na declaração de IRS, com base nos valores referidos no artigo 15.º do I. do Selo, todos documentalmente suportados), não logrou encontrar o fundamento das mesmas.
28. Daí que, tal como já referiu a Requerente, não concordando com as correções efetuadas pelos Serviços da AT, nem mesmo após a certidão que solicitou ao Serviço de Finanças de Lisboa-..., veio a apresentar requerimento complementar à já referida Reclamação Graciosa anteriormente entregue (cfr. Doc. N.º 13).
29. Nesse Requerimento complementar a Requerente invoca o seguinte:
- a. Sendo o preço de venda declarado o verdadeiramente praticado inferior ao V.P.T. do imóvel à data da venda, entende a Requerente que é aquele e não este, a considerar como valor de realização para efeitos de tributação das mais-valias em IRS e, concomitantemente, para efeitos da sua inclusão na declaração de IRS, sem prejuízo de impender sobre o contribuinte o ónus dessa alegação e prova, no sentido de ilidir, tal como entende a Requerente, a presunção legal prevista no artigo 44.º, n.º 2 do Código do IRS;

¹⁰ Expressão constante da PI.

- b. E que estando demonstrado nos autos que os herdeiros B... e suas irmãs apenas receberam o valor da venda declarado constantes das escrituras de venda e não uma qualquer outra importância equivalente ou superior ao V.P.T. dos imóveis vendidos, alega que se impõe inverter a correção promovida pelos Serviços ao valor de realização inerente à venda, no caso do prédio urbano de ... e, bem assim, da parte urbana do ..., para efeitos de determinação da mais-valia auferida no ano de 2012, a qual se encontra na base da liquidação adicional reclamada;
- c. Que mesmo a não ser considerada, por mera hipótese, que a Requerente não admite, a elisão da presunção legal prevista no artigo 44.º, n.º do CIRS, sempre dirá ser ilegal a aplicação retroativa de 1/3 parte do V.P.T. atribuído ao prédio do ... em Abril de 2013, quatro meses depois da sua venda, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal, plasmada no artigo 103.º, n.º 3 da CRP;
- d. E que, por outro lado, considera também a Requerente estar devidamente demonstrada a base de que se serviu para determinar o valor de aquisição do prédio de ... (1/3 parte da importância que serviu de base à liquidação do Imposto do Selo aquando da partilha dos bens da herança de C...), bem como para apurar as despesas e encargos associadas a cada imóvel.
30. Realça que o Chefe de Divisão de Justiça Administrativa da DDF de Lisboa, em apreciação da argumentação da Requerente e da prova produzida em sede de Reclamação Graciosa, decidiu apenas deferir parcialmente o peticionado (cfr. Doc. N.º 1), invocando o seguinte:
- a. Que o valor de realização do prédio da ... considerado na liquidação adicional, de (€ 56.936,97) é o correto, na medida em que ao abrigo da alínea b)

do n.º 4 do artigo 15.º-D do diploma da RTP¹¹, com a epígrafe valor patrimonial se estabelece que “*os valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos que tenham sido objeto de avaliação geral entram em vigor no momento da ocorrência dos respetivos factos tributários, para efeitos dos restantes impostos*”.

- b. Ou seja, o VPT aferido pela avaliação geral dos prédios aplica-se à data do facto tributário, pelo que não se trata de uma aplicação retroativa, mas sim de uma simples aplicação do artigo 44.º, n.º 2 do CIRS, o qual estabelece que o valor a considerar como valor de realização “*(...) prevalece quando superior, aos valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis ou, não havendo lugar a liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida*”, ou seja, a norma dá prevalência ao VPT em detrimento do preço constante do contrato;
- c. E que a confrontação das escrituras públicas de compra e venda dos prédios, bem como o extrato integrado junto aos autos não provam cabalmente o valor do recebimento, já que existem outras vias possíveis para o recebimento de valores superiores, daí a previsão legal clara e inequívoca;
- d. Que o valor de aquisição do prédio sito na Rua ... considerado na liquidação adicional (€ 11.295,81) é o correto, na medida em que corresponde a 1/3 parte do VPT do prédio à data do óbito. O valor pelo que se guiou a Requerente - € 55.429,62 (ascendendo a 1/3 parte a € 18.476,54) – configura o VPT do prédio à data de 31/12/2003, por força da atualização periódica a que estavam sujeitos os prédios, segundo o artigo 138.º do CIMI;
- e. E que analisando todo o procedimento, o Chefe de Divisão definiu que os valores de realização e de aquisição constantes da liquidação adicional estão corretos, havendo apenas que acrescentar às despesas da linha 401 o valor de €

¹¹ Sic

231,65 e da linha 403 o valor de € 8.603,17, pelo que se determina o deferimento (parcial).

31. Esclarece a Requerente que para além da censura que merece a decisão proferida pelo Chefe de Divisão, do ponto de vista jurídico, não poderá deixar de relevar o efetivo estado de conservação dos imóveis da herança – o prédio urbano de ... e o da parte urbana do ... – o que forçou o sobrinho da Requerente e suas irmãs a estabelecerem com os compradores um preço que a AT considera insuficiente por inferior ao VPT, mas que – para infelicidade dos próprios vendedores que certamente teriam preferido negociar um preço mais elevado – esse é o preço que corresponde à realidade dos factos.
32. E mais esclarece que entre Junho e Julho de 2008 solicitaram uma avaliação do valor de mercado do ... e do prédio sito na Rua ... a entidades independentes – H..., ..., L.da (NIF ...) e Arquiteta I... (NIF ...) respetivamente, tendo sido atribuído ao ... um valor de mercado de € 94.500,00 e ao prédio sito na Rua ... um valor de € 131.094,22 (cfr. Doc. N.ºs 14 e 15).
33. Mais refere a Requerente que também a J... realizou em Junho de 2012, em data mais próxima da escritura de compra e venda dos imóveis, uma avaliação independente na qual se atribui ao prédio sito na Rua ... um valor entre € 100.000,00 e € 115.000,00 (com recomendação para descer para o mínimo em caso de baixa de procura) e ao ... um valor entre € 95.000,00 e € 80.000,00 (com recomendação para descer para € 75.000,00 em caso de baixa de procura) – cfr. Doc. N.º 16.
34. Mais realça a Requerente que foram sensivelmente esses os valores acordados nas escrituras de venda outorgadas em 25/7/2012 e 26/12/2012 pelo sobrinho da Requerente B..., em conjunto com suas irmãs, já que o ... foi vendido pelo preço total de € 70.000,00 (cfr. Doc. N.º 4) e o prédio urbano sito na Rua ... pelo preço de € 100.000,00 (cfr. Doc. N.º 5).

35. E a Requerente realça não ser significativo o desvio negativo entre o preço acordado no que concerne ao prédio da ... e o preço de mercado da 1.^a avaliação independente, nem ser razão para questionar a veracidade dos valores declarados, tanto mais que é do conhecimento público que entre 2008 e 2012 o valor imobiliário sofreu uma queda abrupta, para além do facto de o relatório produzido pela Arquiteta I... (cfr. Doc. N.º 16), alertar para o mau estado de conservação do edifício e para a necessidade de efetuar obras interiores de conservação e beneficiação, o qual naturalmente se agravou nos 4 anos decorridos desde a avaliação.
36. E que esse agravamento do estado de conservação foi de tal ordem que a Câmara Municipal de Lisboa se viu forçada a intimar a cabeça de casal para proceder à execução de obras de conservação (cfr. Doc. N.º 17), cuja realização foi postergada com fundamento na circunstância de uma das herdeiras ser de menor idade, sendo necessária a nomeação de tutor.
37. Relativamente à venda do ..., foram semelhantes circunstâncias de mercado que ditaram o seu preço de venda ligeiramente abaixo do valor de mercado apurado pela sociedade H... e pela J..., dispensado-se a Requerente de efetuar prova sobre factualidade que é notória e de conhecimento geral (cfr. Art.º 412.º do CPC aplicável *ex vi* artigo 2.º do CPPT), sem prejuízo de estar na liberdade de divulgar as propostas recebidas.
38. Por outro lado, os herdeiros bem tentaram vender por melhor preço, mas o facto de o sobrinho da Requerente viver na Dinamarca, havia compreensível urgência na venda, o que os levou a aceitar o melhor preço licitado, mesmo tratando-se de importâncias abaixo dos respetivos VPT, sendo ilustrativo deste racional os *emails* trocados na altura entre a cabeça de casal da herança de C... e a irmã da Requerente em face das propostas recebidas, cuja leitura permite reconstruir todo o historial da venda (cfr. Doc. N.º 18).

39. Realça a Requerente que resulta claro que muito embora o preço acordado da venda dos imóveis da herança tenha sido inferior ao VPT, o que é facto é que o mesmo corresponde demonstradamente ao preço efetivamente recebido pelos herdeiros, não sendo legítimo exigir ao representado da Requerente o pagamento de um imposto calculado sobre uma mais-valia fictícia (!).

40. Não se conformando, pois, com a decisão de (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa apresentada contra o já citado ato de liquidação de IRS – exceto no que concerne às despesas e encargos associados a cada imóvel, cuja apreciação se encontra em conformidade com a lei, pelo que se aceita o imposto liquidado por referência à referida correção – vem a Requerente apresentar o presente Pedido de Constituição do Tribunal Arbitral, o que faz com base nos seguintes argumentos de Direito:

ii. Elementos de Direito

D. Do erro de direito no apuramento da coleta de IRS

41. Da análise efetuada à liquidação adicional de IRS, objeto da presente ação, a Requerente apurou que por força das correções do SFLisboa-..., o valor de realização inscrito na decl. Mod. 3 de IRS do B... passou a ter por referência não a parte de 1/3 parte do preço efetivamente praticado, mas 1/3 parte do valor patrimonial tributário do imóvel à data da venda ($84.270,00/3 = 28.090,00$), no caso da parte urbana do "...", e a 1/3 parte do valor patrimonial tributário do imóvel em Abril do ano seguinte ($170.810,00/3 = 56.936,97$), no caso do prédio de

42. A Requerente diz não desconhecer que à luz do artigo 44.º, n.º 2 do CIRS, estando em causa a transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, para efeitos de determinação de mais-valias prevalecem, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação do IMT ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida.

43. Mas, realça a Requerente que a verdade, porém, é que o CIRS adota a conceção de rendimento-acréscimo, segundo a qual a sua base de incidência abrange todo o aumento do poder aquisitivo do contribuinte, incluindo as mais-valias e, de um modo geral, as receitas e ganhos (ainda que irregulares ou fortuitos), na estreita medida em que possam ser considerados manifestações de capacidade contributiva (cfr. Acórdão do TCA do Sul de 25/6/2013, proferido no âmbito do Proc. 06167/12).
44. E, continua a Requerente, nesta ótica, apenas devem ser incluídos na base de incidência os ganhos efetivos, ainda que fortuitos, na medida em que apenas estes se traduzem inequivocamente num aumento do “poder aquisitivo” do contribuinte, não sendo permitido (salvo quando concedida possibilidade de contraditório) estabelecer uma tributação com base em ganhos presumidos ou hipotéticos, à luz dos modernos princípios fiscais e em particular do princípio da capacidade contributiva, plasmado no artigo 4.º, n.º 1 da LGT.
45. A Requerente também reconhece que tal não impede a existência de normas como a do artigo 44.º, n.º 2 do CIRS, *“que tem como ratio legis o combate à elisão e evasão fiscais fiscais, estabelecendo uma verdadeira presunção legal de rendimentos – no caso que o contribuinte auferiu mais do que a importância que declarou em IRS – sempre que se constate que o imóvel foi efetivamente vendido a um preço inferior ao valor patrimonial tributário do imóvel à data da alienação”*.
46. E reconhece que, *“com efeito, nesses casos, considerou o legislador que existe um forte indício de que o contribuinte possa ter recebido dinheiro ‘por fora’ e, como tal, possa ter subtraído abusivamente receita fiscal ao Estado”*.
47. No entanto, realça a Requerente que *“estando a referida norma inserida no domínio do direito tributário, é forçoso concluir que se trata de uma presunção legal ilidível, ou seja, susceptível de prova em sentido contrário, por força do disposto no artigo 73.º da LGT que determina que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”*.

48. Mais refere a Requerente, a este propósito, *“que muito embora no artigo 64.º do Código do IRC se estabeleça para as pessoas colectivas (e para os empresários individuais por via da remissão do artigo 32.º do Código do IRS) uma correção ao valor de realização muito semelhante à prevista no artigo 44.º, n.º 2 do Código do IRS, a verdade é que no artigo 139.º do Código do IRC permite-se ao contribuinte provar, nas transmissões onerosas de imóveis, que o valor constante do contrato (i.e. o preço efectivamente praticado) foi assumidamente inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, caso em que o valor de realização utilizado para efeitos da determinação da mais-valia passa a ter por referência aquele valor e não este”*.
49. E conclui daí que *“estando previsto semelhante regime em sede de IRC, não há nenhuma razão válida para não estender semelhante exceção aos contribuintes singulares que estejam em situação idêntica, sob pena de violação frontal do princípio da igualdade tributária, com assento no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa e, bem assim, no artigo 4.º da LGT, o que desde já se invoca para todos os efeitos legais”*.
50. Donde, realça a Requerente, que *“é forçoso concluir que o preço de venda declarado (i.e. o preço de venda efectivamente praticado) inferior ao valor patrimonial do imóvel à data, é aquele e não este a importância a considerar como valor de realização para efeitos de tributação das mais-valias em sede de IRS e, conseqüentemente, para efeitos da sua inclusão no competente campo da declaração de rendimento Modelo 3 de IRS, sem prejuízo de impender sobre o contribuinte o ónus dessa alegação e prova, no sentido de ilidir a presunção legal prevista no artigo 44.º, n.º 2 do Código do IRS”*.
51. E em reforço da sua tese, cita o Acórdão do TCA Sul, que se pronunciou *“de forma absolutamente categórica”* nesse sentido em 9/4/2013, no âmbito do Processo n.º 06052/12, de que junta cópia para conhecimento e arquivo do Chefe do serviço de Finanças de Lisboa-... (disponível em www.dgsi.pt).

52. E mais refere que no (então) Anteprojeto de Reforma do IRS se “...propõe seja aditado um n.º 5 do qual passe a constar a possibilidade do contribuinte efectuar prova de que o valor de realização foi efectivamente inferior ao VPT do imóvel para efeitos de apuramento da mais-valia tributável em sede de Categoria G de IRS”.
53. Assim, refere a Requerente, que estando demonstrado que B... e suas irmãs apenas receberam o valor de venda declarado nas competentes escrituras de venda (cfr. Doc. N.º 9) e não uma qualquer outra importância, impõe-se, segundo a Requerente, inverter a correção promovida pelo Serviço de Finanças Lisboa-... ao valor de realização inerente à venda do prédio urbano de ... e da parte urbana do ..., para efeitos de determinação da mais-valia auferida no ano de 2012, que se encontra na base da liquidação adicional reclamada.
54. Assim, sem prejuízo da prova documental junta aos autos e da testemunhal requerida e que considera suficiente para demonstrar a exatidão do valor indicado nas escrituras de venda, coloca-se a Requerente à disposição do tribunal para cabal demonstração do valor efetivamente recebido pela venda dos imóveis em causa.
55. Mas mesmo admitindo, reforça a Requerente, embora sem conceder, que não existe forma de afastar a presunção legal prevista no artigo 44.º, n.º 2 do CIRS, sempre dirá que é ilegal a aplicação retroativa da 1/3 parte do VPT atribuído ao prédio de ... em Abril de 2013, quatro meses depois da sua venda.
56. E a Requerente entende que do artigo 44.º, n.º 2 do CIRS apenas decorre a substituição do preço de venda pelo VPT do imóvel à data da celebração da escritura e não um qualquer outro VPT futuro, desconhecido do vendedor e, como tal, com o qual não poderia razoavelmente contar, sob pena de violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal plasmada no artigo 103.º, n.º 3 da CRP.

57. E sem pôr em causa o princípio antes referido, a Requerente, ao contrário do Chefe da Divisão de Justiça Administrativa, que entende que a al. b) do n.º 4 do artigo 15.º-D do Dec. Lei n.º 287/2003, de 12/11 (na redação dada pela Lei n.º 60.º-A/2011, de 30/11) veio estabelecer que os VPT de prédios urbanos objeto de avaliação entram em vigor no momento da ocorrência dos factos tributários para efeitos dos restantes impostos.
58. E a Requerente não entende assim, pois *“basta, uma segunda leitura da norma para perceber que a norma vem estabelecer precisamente que – contrariamente ao que sucede em sede de IMI, em que o novo VPT retroage a 31/12/2012 – nos restantes impostos, o novo VPT apenas se aplica a novos factos tributários (i.e. aqueles que ocorram em data posterior à avaliação)”*.
59. E a Requerente realça que, a ser possível aplicar o novo VPT a vendas ocorridas anteriormente, que impediria a AT de o aplicar, com base na al. b) do n.º 4 do artigo 15.º-D do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11, no cálculo de mais-valias geradas até quatro anos antes, atento o prazo de caducidade?
60. Mais realça a Requerente que admitindo, mesmo sem a aceitar, a interpretação do Chefe de Divisão de Justiça Administrativa, o que releva, em seu entender, em face da *ratio* do artigo 44.º, n.º 2 do Código do IRS – recorde-se: a existência de um forte indício de que o contribuinte possa ter recebido dinheiro “por fora” – é naturalmente o VPT que constava da matriz à data em se operou a venda, já que o contribuinte apenas por esta poder-se-ia ter guiado na negociação do preço (!)
61. Pelo que, refere a Requerente, à luz do referido, sempre se impõe a inversão da correção promovida pelo Chefe de Finanças de Lisboa-... ao valor de realização inerente à venda do prédio urbano sito na Rua ..., na medida em que a mesma assenta (erroneamente) num VPT apenas apurado em abril do ano seguinte à sua venda.

62. Daí que e por último, a Requerente não pode deixar de manifestar a sua oposição à correção promovida no que concerne ao valor de aquisição do prédio de ... (1/3 parte do VPT do imóvel aquando da abertura da herança de C...), já que, contrariamente ao defendido pela Chefe de Divisão de Justiça Administrativa, o VPT que releva não é o vigente à data do óbito, mas antes o vigente à data da apresentação da relação de bens, já que é sobre este e não sobre aquele que é liquidado o Imposto do Selo (cfr. Artigos 26.º e 28.º do Código do Imposto do Selo).
63. Assim, à luz do artigo 45.º do Código do IRS, não fará qualquer sentido contabilizar no apuramento do valor de aquisição do prédio urbano da Rua ... o VPT que se encontrava em vigor à data do óbito do autor da herança C... de (33.887,43/3 = € 11.295,81), em detrimento do valor utilizado pelo sobrinho da Requerente na declaração modelo 3 de IRS apresentada por referência ao ano de 2012 (cfr. Doc. N.º 9), onde consta a título de valor de aquisição a 1/3 parte do VPT que se encontrava em vigor aquando da entrega da Relação de Bens nas Finanças em janeiro de 2004 (cfr. Doc. N.º 3), ou seja, € 18.476,54 (€ 55.429,62/3 = € 18.476,54).
64. Pelo que considera a Requerente que se impõe anular o ato de liquidação adicional de IRS emitido pela AT com referência ao ano de 2012, sob o n.º 2013 ..., a que corresponde o documento de cobrança n.º 2013 ..., do qual resulta uma importância em dívida no valor de € 11.588,04 (cfr. Doc. N.º 2), na medida em que não tem em conta as normas e princípios aplicáveis, nem a realidade dos factos que lhes estão subjacentes.

E. Da ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios

65. Refere a Requerente que sendo de anular, por ilegalidade, os atos de liquidação do imposto impugnados, serão evidentemente de anular, na totalidade, também os correspondentes atos de liquidação de juros compensatórios, na sequência do desaparecimento de um dos seus fundamentos ou pressupostos essenciais, que é o retardamento de liquidação de imposto devido.

66. E a Requerente cita o art.º 35.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, que estipula que “*os juros compensatórios integram-se na própria dívida do imposto, com a qual são conjuntamente liquidados*” e na esteira do que já estatuiu o anterior artigo 83.º do Código de Processo Tributário, que estipulava que “*só (...) são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária*”.

67. Face ao referido, conclui a Requerente que a liquidação de juros compensatórios em análise é ilegal por falta de um dos seus pressupostos essenciais – retardamento de liquidação de imposto devido -, violando o disposto no artigo 35.º da LGT, pelo que, nos termos e para efeitos do disposto no artigo 135.º do Código de Procedimento Administrativo, deverá ser anulada.

F. Elementos de prova dos factos indicados e indicação dos meios de prova a produzir

68. A Requerente remete para os documentos n.ºs 1 a 13 como prova dos factos, dado tratar-se essencialmente de questões de direito, outros meios de prova.

69. Relativamente à matéria de facto arrola 5 testemunhas, que entende ser útil ouvir, para obter informações complementares.

G. Indicação do valor económico do pedido

70. A Requerente indica como valor económico do pedido o valor correspondente ao imposto indevidamente liquidado, inicialmente no valor de € 11.588,04, face à 1.ª liquidação adicional de IRS n.º 2013 ..., e termina pelo pedido de declaração de ilegalidade da Decisão de (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente, proferida pela Divisão de Justiça Administrativa e notificada à

Requerente pelo Ofício n.º ..., de 23/7/2014, e, bem assim, do ato de liquidação de IRS n.º 2013 ..., a que corresponde o documento de cobrança n.º 2013 ..., no valor de € 11.588,04, emitido pelo Diretor-Geral dos Impostos, porque praticado com ofensa das normas e princípios jurídicos aplicáveis, com a sua consequente anulação, tudo com as legais consequências.

H. DA PETIÇÃO ADICIONAL DA REQUERENTE

71. A Requerente vem requerer o alargamento do objeto do pedido de pronúncia arbitral, com o fundamento de que, após a apresentação da P.I., foi notificada do ato de liquidação corretivo de IRS relativo ao ano de 2012, identificado com o n.º 2014 ..., praticado em 2/10/2014, emitido na sequência e em substituição do anterior ato de liquidação objeto do pedido de pronúncia arbitral, agora com o valor de **€ 11.283,30**.

72. Este ato de liquidação substitutivo surge em consequência do (in)deferimento parcial da reclamação graciosa, cuja decisão já integrava o pedido de pronúncia arbitral, por com ele não concordar a Requerente.

73. Tendo, havido, portanto, modificação objetiva da instância, tem aplicação o disposto no artigo 20.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/1 e, em consequência, a requerida ampliação do objeto do pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral, que incluía o novo ato de liquidação corretivo e de acerto de contas, substitutivos dos anteriores, faz todo o sentido que seja alargado o objeto do pedido, como se requer.

74. Daí que o Tribunal aceite a inclusão no objeto da pronúncia arbitral o novo ato de liquidação corretivo de IRS n.º 2014 ..., bem como o acerto de contas e que aceite igualmente a alteração ao valor da ação para € 11.283,30.

II – DA RESPOSTA DA REQUERIDA

1. A Requerida situa o objeto do pedido de pronúncia arbitral da Requerente, deduzido contra o deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ..., autuada no S. Finanças de Lisboa ..., na parte em recusou provimento à anulação da liquidação adicional de IRS de 2012, liquidação n.º 2013 ..., com imposto adicional a pagar no valor de € 11.374,88, acrescido de juros compensatórios no montante de € 213,16, tudo no total de € 11.588,04,
2. E requerendo, portanto, que seja anulada aquela decisão e a consequente anulação da liquidação adicional controvertida, em que alega vício de violação de lei por erro da AT quanto ao direito e sua consequente aplicação aos factos.
3. Lembra a Requerida que está em causa o cálculo da mais-valia obtida com a alienação de dois imóveis que o Requerente adquiriu por herança e correspondentes correções efetuadas à sua declaração de rendimentos modelo 3 de IRS de 2012 na sequência de divergências verificadas pelos Serviços.
4. Realça a Requerida o que é aduzido no art.º 40.º da P.I., relativo às despesas e encargos associados a cada imóvel, conformando-se com a decisão proferida em sede de reclamação graciosa, quando a Requerente refere *“cuja apreciação se encontra em conformidade com a lei, pelo que se aceita o imposto liquidado por referência à referida correção”*.
5. O que significa, clarifica a Requerida, que muito embora a Requerente, no articulado da sua PI, venha pedir a anulação do indeferimento parcial da reclamação graciosa e da consequente liquidação adicional de IRS, certo é que vem deduzido contra aquela decisão e consequente liquidação adicional na parte em que as mesmas desconsideram os valores de aquisição e de realização declarados pelo Requerente, que serviram de base ao cálculo da mais-valia controvertida.
6. E salienta também a Requerida que a liquidação adicional reclamada foi, entretanto, substituída pela liquidação n.º 2014..., de 14/8/2014, com imposto apurado no

montante de € 16.562,05, na sequência da decisão proferida na reclamação graciosa em apreço.

A – POR IMPUGNAÇÃO

A.1 Dos factos

7. Relativamente à matéria de facto com interesse para os autos, diz a Requerida que resulta do articulado pelas partes e da prova documental junta, máxime o processo administrativo agora junto, e que é relevante para o probatório o seguinte:

7.1. B..., ora Requerente, consta no registo de contribuintes como tendo residência fiscal no estrangeiro;

7.2. A 25/11/2003 foi instaurado o processo de Imposto Sucessório no S. Finanças de Lisboa ..., com o n.º ...;

7.3. A 7/7/2008 foi por escritura pública lavrada no Cartório Notarial de ..., a habilitação de herdeiros de C..., cujo óbito ocorreu a 31/10/2003, da qual resultam como seus únicos três herdeiros e em partes iguais, o ora Requerente, D... e E...;

7.4. A 25/7/2012 e a 26/12/2012 os referidos herdeiros outorgaram escrituras públicas de compra e venda de dois imóveis adquiridos através da referida herança:

7.4.1 O prédio urbano sito na **Rua ...** (freguesia da ..., concelho de Lisboa, artigo ...) pelo preço de € 100.00,00;

7.4.2 O prédio misto denominado “...” (freguesia de ..., concelho de Vila Franca de Xira, artigo rústico n.º ..., secção ... e artigo urbano n.º ...) pelo preço de € 70.000,00 (€ 10.000,00 a parte rústica e € 60.000,00 a parte urbana);

7.5 A representante fiscal do ora Requerente entregou a 23/4/2013 declaração de rendimentos modelo 3 referente a IRS de 2012, em nome do ora Requerente, declarando 1/3 da mais-valia obtida com a alienação daqueles imóveis, considerando, para o efeito:

7.5.1. Como valores de aquisição, os valores que serviram de base à liquidação do imposto do Selo aquando da partilha de bens da herança;

7.5.2. Como valores de realização, os montantes declarados como preço recebido pelas alienações onerosas;

7.6 Com origem naquela declaração de rendimentos foi emitida a liquidação n.º 2011..., de 31/7/2013, com imposto a pagar no montante de € 5.278,75, valor que foi efetivamente pago em 2013/08/08;

7.7 Mais refere a Requerida que tendo sido detetadas divergências entre os valores declarados e os dados constantes dos Serviços, foi efetuada a correspondente análise (conforme documentação n.º ..., de 12/8/2013, registada com o n.º RY ...PT), tendo o Requerente sido notificado para exercício do direito de audição prévia através do ofício n.º ..., enviada sob registo n.º RM ...PT, de 23/10/2013.

7.8 Mais refere que concluída a análise de divergências, procederam os serviços da AT às seguintes correções:

7.8.1. Correção dos valores de aquisição declarados com referência ao imóvel de ... substituindo o valor que serviu de base à liquidação do Imposto sobre as sucessões e doações (atual Imposto do Selo) pelo VPT do imóvel à data do óbito;

7.8.2. Correção dos valores de realização com referência aos dois imóveis, substituindo o preço declarado pelos VPT – valores patrimoniais tributários dos mesmos, considerando o

VPT à data da venda relativamente ao “...” e o VPT de € 170.810,00 fixado em Abril de 2013 relativamente ao imóvel de ...;

7.8.3. Correção das importâncias declaradas a título de despesas e encargos, desconsiderando a totalidade das despesas apresentadas com referência ao imóvel da ... e diminuindo-as para € 8.468,51 quanto ao “... ”.

7.9 As correções efetuadas originaram a liquidação adicional n.º 2013..., de 25/11/2013, com imposto apurado no montante de € 16.653,63;

7.10 O requerente reagiu através de reclamação graciosa entregue a 16/01/2014, autuada no serviço de Finanças de Lisboa ..., com o n.º ...2014...:

7.10.1. Pelo ofício n.º ..., de 9/6/2014, carta registada RD ... PT e ofício n.º ..., de 9/6/2014, carta registada RD ... PT, foi notificado para exercer o seu direito de audição prévia.

7.10.2. Não tendo a Requerente exercido o direito de audição prévia, foi o projeto de deferimento parcial convolado em definitivo, por despacho de 18/7/2014, do Chefe de Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa, exarado na informação n.º .../14,

7.10.3. Tendo sido notificado à Requerente através dos Ofícios n.ºs ..., de 2377/2014, com registo postal RD ... PT, recebido a **24/7/2014** e ofício n.º ..., de 23/7/2014, com registo postal RD ... PT.

7.10.4 Conclui a Requerida que em consequência da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa foi emitida a liquidação n.º 2014..., de 14/8/2014, com imposto apurado no montante de € 16.562,05.

A.2 Do direito

8. Realça a Requerida que em causa está a interpretação do disposto nos artigos 44.º e 45.º do CIRS quanto aos valores de realização e de aquisição a considerar para efeitos do cálculo da mais-valia obtida com a alienação dos imóveis antes referidos.

A.2.1 Valor de aquisição.

9. Refere a Requerida que no respeitante ao valor de aquisição a considerar no caso de bens adquiridos a título gratuito, dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º que será “o valor que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto de selo”.

10. Realça, porém, a Requerida, que no caso dos autos, a Requerente entende “que o VPT a considerar para efeitos de valor de aquisição do imóvel da ... não é o que se encontrava em vigor à data do óbito, mas antes o VPT em vigor aquando da entrega da Relação de Bens em Janeiro de 2004”.

11. Mais refere a Requerida que a tese propugnada pela Requerente não tem qualquer sustentação legal, pois, conforme dispõe a alínea p) do at.º 5.º do Código do imposto do Selo, a obrigação tributária considera-se constituída, nas sucessões por morte, na data da abertura da sucessão, a qual coincide com a data do óbito.

12. E que, por outro lado, dispõe o n.º 3 do art.º 26.º do CIS que a “*respetiva participação deve ser apresentada no serviço de finanças competente para promover a liquidação até ao final do 3.º mês seguinte ao do nascimento da obrigação*”.

13. O que leva a Requerida a concluir que “*Naturalmente que o VPT a considerar para efeitos de liquidação de imposto de selo é o VPT à data do nascimento da obrigação tributária, não existindo qualquer base legal que sustente a tese defendida pela Requerente*”.

A.2.2 Valor de realização

14. A este respeito refere a Requerida, no que importa ao valor de realização, que havendo contraprestação, dispõe o n.º 2 do art.º 44.º do CIRS que *“prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida”*.

15. E a Requerida realça que a Requerente entende, porém, que tal disposição configura uma presunção suscetível de elisão mediante prova em contrário, alegando, para efeitos da tese que propugna, que o preço declarado corresponde ao preço efetivamente praticado, o qual teria sido recebido pelo cabeça de casal da herança, juntando para prova do alegado, cópia do respetivo extrato bancário.

16. A Requerida afirma a este propósito que *“também aqui falece a tese da Requerente quando ao direito”*.

17. E mais refere que, na verdade, *“a norma contida no n.º 2 do art.º 44.º do CIRS é uma norma que define os pressupostos objetivos da incidência e não uma presunção legal elidível ao abrigo do art.º 73.º da LGT”*.

18. Mais refere a Requerida que também não se lhe afigura plausível o paralelismo que a Requerente advoga entre o disposto no art.º 64.º do CIRC e o n.º 2 do art.º 44.º do CIRS, por se tratar de dispositivos legais inseridos em impostos sobre o rendimento distintos, onde a determinação do rendimento coletável assenta na aplicação de regras e princípios sem paralelismo.

A.2.3 Prevalência do valor patrimonial em detrimento da contraprestação

19. Assim, realça a Requerida que, tal como consta da informação que serviu de fundamento à decisão ora em crise, a norma dá uma clara prevalência ao VPT quando este seja superior ao preço do contrato de compra e venda.

20. E mais refere que não se trata de uma presunção elidível, mas antes de uma previsão clara e inequívoca que manda atender, em qualquer circunstância, ao valor que for superior.

21. O que se trata, diz a Requerida, é de uma opção do legislador, que não admite prova em contrário.

22. E que, por sua vez e quanto ao VPT a considerar, tal como consta da informação que serviu de fundamento ao deferimento parcial da reclamação graciosa ora em crise, há que atender ao disposto na alínea b) do n.º 4 do artigo 15.º-D da RTP, dentro do contendo da atualização patrimonial dos prédios e das regras transitórias implementadas até à avaliação geral dos prédios urbanos.

23. E que assim sendo, realça a Requerida, de harmonia com estas regras transitórias, o n.º 1 do art.º 15.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11, impunha uma obrigação declarativa ao contribuinte, qual seja a da entrega da declaração mod. 1, aquando da primeira transmissão e enquanto não se procedesse à avaliação geral dos prédios urbanos, com as necessárias consequências em sede não só do correspondente IMI a que houvesse lugar, mas também no que importa a CIMI e às mais-valias a considerar para efeitos de IRS.

24. E conclui a Requerida que, afinal, qualquer VPT que não estivesse atualizado corresponderia a um tratamento discriminatório mais favorável para aqueles contribuintes cujos prédios não tivessem ainda um VPT atualizado, como veio a suceder no caso dos presentes autos.

25. Esclarece, porém, a Requerida, que o n.º 1 daquele artigo 15.º viria a ser revogado pela Lei n.º 60.º-A/2011, de 30/11, por se prever que a avaliação geral iria ter o seu termo no ano

de 2013, razão pela qual o contribuinte ficou dispensado da entrega da referida declaração modelo 1, que iria originar uma avaliação e consequente atualização do VPT.

26. E continua, referindo que, daí o disposto na alínea d) do n.º 4 do art.º 15.º daquele diploma legal, segundo o qual “*os valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos que tenham sido objeto de avaliação geral entram em vigor no momento da ocorrência dos respetivos factos tributários, para efeitos dos restantes impostos*”.

27. E que, portanto, e contrariamente ao alegado pela Requerente, não se verificou no caso dos autos uma qualquer aplicação retroativa da lei, mas antes a atualização de um valor patrimonial que, de qualquer modo, resultaria evidenciado.

28. E mais refere a Requerida que, justamente, conforme prevê o n.º 2 do art.º 44.º do CIRS “*os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis*”, são os valores que resultavam antes da Lei n.º 60.º-A/2011, de 30/11, da entrega da declaração mod. 1 e depois da mesma Lei, da avaliação geral promovida pela AT.

29. Ou seja e em suma, realça a Requerida, que não está em causa uma qualquer aplicação retroativa da lei e, consequente violação do disposto no art.º 103.º, n.º 3 da CRP, porque a alteração introduzida pela Lei n.º 60.º-A/2011 é anterior aos factos em apreço, mais concretamente à alienação cujo valor de realização importa apurar para efeitos de mais-valias a tributar em sede de IRS.

30. E que também não está em causa um VPT futuro com o qual a Requerente não pudesse de todo ou razoavelmente contar.

A.2.4 A prova do preço efetivamente praticado

31. Mais refere a Requerida que, de todo o modo, caso assim não se entenda, acrescenta, cautelarmente, que a Requerente não logrou minimamente efetuar a prova do preço efetivamente praticado.

32. E não conseguiu, reforça a Requerida, porque tal como resulta do disposto no art.º 371.º do CC, quanto à força probatória dos documentos autênticos, as escrituras de compra e venda dos imóveis em causa não fazem prova de que aquilo que foi declarado pelos respetivos outorgantes corresponde à verdade.

33. Donde resulta, conclui, que a junção das referidas escrituras em nada contribui para alcançar o pretendido ónus probatório.

34. E que, por outro lado, os extratos bancários apresentados, em nome da cabeça-de-casal da herança, nada atestam quanto aos valores efetivamente recebidos como contrapartida pela alienação dos referidos imóveis, uma vez que esse recebimento pode efetuar-se também por outras vias.

A.2.5 Anulação meramente parcial

35. Sem prescindir, afirma a Requerida, e antecipando a hipótese de a pretensão da Recorrente ser julgada parcialmente procedente, relativamente a alguns dos valores controvertidos, será de manter a decisão impugnada na parte restante.

36. E que na senda do que vem sendo entendido pelo STA, o ato de liquidação é naturalmente divisível, sendo-o também juridicamente, por a lei prever a possibilidade de anulação parcial daqueles atos, ao prever a procedência parcial de meios processuais impugnatórios.

37. E assinala a Requerida que depois de respostas divergentes da Jurisprudência, cfr. Acórdão de 28-01-2009 pelo Pleno da Secção de CT do STA no processo 0761/08 e acórdão de 19-05-2010 pelo Pleno de CT do STA no processo n.º 0734/09, esta última

posição veio a ser reiterada, agora de forma unânime, pelos Juízes Conselheiros da mesma secção, no Acórdão do Pleno proferido a 05-07-2012, no processo n.º 0358/12.

A.2.6 Prova testemunhal

38. Refere, finalmente, a Requerida que no respeitante à prova testemunhal, atenta a matéria de facto que a Requerente pretende comprovar nos autos, não se afigura minimamente idónea à obtenção da prova pretendida, a qual pode e deve ser feita com recurso à prova documental, a única suscetível de comprovar o que a Requerente alega.

39. Assim, conclui a Requerida que, na verdade, afigura-se-lhe que a inquirição de testemunhas apenas poderá resultar na corroboração da prova documental já constante dos autos ou em afirmações vagas e genéricas que em nada contribuem para uma boa decisão da causa.

Pelo que a Requerida termina afirmando que face à posição assumida na presente Resposta e nas demais normas de Direito aplicáveis, deve o presente pedido ser julgado improcedente.

III – DA PROVA TESTEMUNHAL e DAS ALEGAÇÕES ORAIS

A. Prova testemunhal

1. O Tribunal marcou a audição das testemunhas arroladas e acedeu a remarcá-las, a pedido da Requerente e a bem da Justiça, e na data finalmente estabelecida solicitou ao Mandatário da Requerente para especificar os artigos sobre os quais pretende que cada testemunha se pronuncie – o que foi feito.
2. A 2.ª testemunha, L..., Arquitecta e Consultora, respondendo às questões colocadas, realçou que interveio na qualidade de consultora e que, nessa qualidade produziu, a pedido dos alienantes, a avaliação dos imóveis, recordando que o imóvel da ... tinha

características muito peculiares, pois sendo de área bastante significativa, encontrava-se em mau estado de conservação, para além da localização do mesmo e da sua configuração, em especial de reconstrução difícil por se situar na encosta e sem logradouro para as traseiras, situações que prejudicavam a realização de obras e que desvalorizavam o seu valor de mercado.

3. F..., que foi o comprador do prédio urbano sito na Rua ..., questionado pelo mandatário da Requerente, respondeu, sob juramento, quanto ao preço pago pela compra do imóvel referido, ter sido de € 100.000,00, tendo pago € 20.000,00 a título de sinal e os restantes € 80.000,00 na data da escritura, ambos pagos por cheque. Mais questionou o adquirente sobre o mau estado de conservação, ao que este respondeu que já era inquilino do mesmo e que sabia que havia grandes riscos na construção, donde ter influenciado o preço a necessidade de obras e a dificuldade de as executar – o que já foi feito pelo comprador.

Questionado pelo Tribunal sobre as razões que o levaram a comprar o imóvel, quando conhecia as condições precárias do imóvel onde já vivia há três anos, respondeu que foi isso mesmo que determinou a compra, por ser de preço acessível à sua situação económica, apesar das obras que tinha de realizar.

4. M..., Arquiteto, declarou que foi também consultor dos herdeiros do autor da herança.

Questionado pelo Mandatário da Requerente sobre uma determinada avaliação que lhe foi mostrada, relativamente ao imóvel de ..., respondeu que a reconhecia. Quanto ao estado do prédio, respondeu que estava em mau estado de conservação e que só libertando o inquilino poderia ser vendido para a realização das obras, pois só um dos apartamentos estava em melhores condições. Sobre as particularidades do imóvel referiu que não é fácil a realização de obras, dada a sua configuração e inclinação de rua.

Quanto aos diferentes valores de avaliação, um em 2008, atribuído por uma Colega da J... e outro atribuído em 2012 pela Colega L..., referiu que houve vários, com valores entre €

115.000,00 e € 100.000,00, respondeu que não é de estranhar, porque os imóveis foram-se degradando e desvalorizando e também porque a venda foi feita em altura de crise, tendo o mercado imobiliário sofrido uma baixa de cerca de 10% entre os referidos anos. Sobre se sabe se por parte da Câmara terá havido algum problema com o prédio, respondeu que julga que sim, que terão sido exigidas obras.

Inquirido sobre as razões que terão levado os herdeiros à venda da casa, sabe que terão sido as exigências de obras da Câmara e a residência no estrangeiro da Requerente.

Inquirido sobre o preço de venda do bem em 2012 por € 100.000,00, não o “choca” que tenha sido esse o valor, pois as estimativas que faz sobre o preço do imóvel deduzido do preço das obras a realizar, constituirá um preço normal.

5. N..., secretária de uma empresa não relacionada com a atividade imobiliária, proprietária atual do ..., posta à disposição do mandatário, foi questionada sobre se confirma se o preço de € 70.000,00, foi o verdadeiro e tem consciência de que a falta de verdade constitui crime, respondeu que tem consciência disso, mas confirma o preço pago, sendo dado a título de sinal o valor de € 25.000,00, pago por cheque e a parte restante, embora já não se recorde se foi também por cheque ou se por transferência bancária, mas totalizou os € 70.000,00.

Inquirida pelo Tribunal das razões por que adquiriu a casa, referiu que o fez para o seu filho.

6. A 1.ª testemunha arrolada, O..., não pôde comparecer.

Não havendo mais nada a referir sobre o depoimento das testemunhas, foram iniciadas as alegações orais.

B. Alegações orais do Mandatário

7. Foi dada a palavra ao Mandatário da Requerente, que fez uma resenha histórica das liquidações, inicial e adicional, que foram efetuadas pelos serviços da Administração Tributária, em razão da utilização dos VPT por serem superiores ao preço, nos termos

do n.º 2 do artigo 44.º do CIRS – o que, em seu entender, constitui uma presunção legal, face *a ratio* da norma e, portanto elidível face à LGT, sob pena de se estar a tributar não os rendimentos acréscimos, mas rendimentos presumidos – o que são constitucionalmente proibidos.

Mais referiu a este propósito que face à alteração ao Código do IRS, que permite demonstrar que o preço praticado foi o constante da escritura, o que aliás, foi feito, quer pela prova documental junta, quer pela prova testemunhal pelas pessoas especializadas no setor imobiliário, quer pelos próprios compradores, que confirmaram os preços de compra como verdadeiros.

Sobre o VPT utilizado esclarece que este não pode ser aplicado retroativamente e mesmo a ser utilizado só tem validade para efeitos de IMI, conforme art.º 15.º-D, aditado pela Lei n.º 60.º-A/2011, de 30/11.

Quanto à data relevante para efeitos de valor resultante da avaliação, não poderá nunca ser retroativa, mas sempre a partir da respetiva notificação.

Alegações orais da representante da Autoridade Tributária

8. A Representante da AT salientou o seguinte:

Quanto ao valor de realização é o que resulta do disposto no n.º 2 do art.º 44.º do CIRS.

Quanto ao valor de aquisição, será o que está em vigor à data do óbito.

Relativamente ao valor da avaliação, o facto de a avaliação ser de 2013 e a transmissão ser de 2012, tem a ver com o facto de ter havido a revogação do n.º 1 do art.º 15.º-D do Dec. Lei n.º 287/2003, de 12/11, e, por isso, a avaliação acabou por ser retardada, mas o alienante poderia ter antecipado a avaliação.

Quanto à interpretação do n.º 2 do art.º 44.º do CIRS, é conhecido da Jurisprudência que não se trata de uma presunção, por nada se inferir, mas trata-se apenas de uma opção do legislador, com a qual pode não se concordar.

No respeitante à alteração constante da reforma do IRS, sobre a possibilidade de prova de que o valor do preço acordado é o que consta das escrituras e não o VPT, quando superior, não tem efeitos retroativos.

Mas se o Tribunal assim não entender e considerar que se trata de uma presunção, então constitui ónus da prova da Requerente o preço efetivo da transmissão, o que não foi feito, muito em especial pela não junção dos contratos de promessa como elementos fundamentais – o que não foi feito.

Relativamente à questão das escrituras, refere que estas não constituem qualquer prova, mas apenas que aqueles foram os valores da transação que os declarantes mencionaram perante os notários.

Réplica do Mandatário

9. Em termos Réplica, o Mandatário invocou os seguintes fundamentos:

Que existe Jurisprudência em sentido contrário e que se a norma não constitui uma presunção, então constitui uma norma anti-abuso, mas, a ser assim, então exige-se um procedimento próprio – o que não foi feito.

Por outro lado, a tributação em IRS assenta no rendimento acréscimo e não no rendimento presumido, o que só acontece no Regime Simplificado de Tributação.

Finalmente, entende o Mandatário da Requerente que, face ao referido pela Representante da AT quanto à não junção dos contratos de compra e venda e à falta de prova da não existência de dinheiros por fora, do que se trata é de uma “*prova diabólica*”, prova essa impossível de efetuar, por ser tratar de uma prova negativa.

Tréplica da Representante da Autoridade Tributária

10. Em termos de tréplica, a Representante da AT clarificou o seguinte:

Que nunca falou em norma anti-abuso, mas apenas numa opção do legislador. Quanto à elisão da presunção, entende a AT que não se tratando de presunção, não seria a AT a falar em documentos para a elidir.

Sobre a alegada prova diabólica, realçou que pelo menos a junção dos contratos de compra e venda seriam documentos relevantes.

IV – ESCLARECIMENTOS ADICIONAIS PRESTADOS PELA REQUERIDA AO TRIBUNAL A SOLICITAÇÃO DESTES

1. Por o Tribunal ter detetado algumas divergência nas indicações de valores patrimoniais tributários e valor base da liquidação, proferiu em 29.04.2015, despacho a solicitar elementos de clarificação.
2. Assim, relativamente ao VPT dos bens imóveis da herança de C..., **à data do óbito**, ocorrido em 31/10/2003, a AT enviou os seguintes esclarecimentos:
 - a. O VPT relativo ao prédio urbano inscrito na matriz da freguesia da ..., concelho de Lisboa, sob o artigo ..., era de € 33.887,43 (Ponto 1 da R.)
 - b. Quanto ao VPT do prédio misto denominado ..., sito no concelho de Vila Franca de Xira, inscrito na matriz sob os artigos ... – Seção ... (parte rústica) – o VPT de € 94,53 e ... (parte urbana) – o VPT de € 61,61¹² (Ponto 3 da R.).

¹² Por lapso evidente, foi indicado o VPT à data do óbito para a parte rústica de € 61,61, em vez de € 94,53 e para a parte urbana € 94,53 em vez de € 61,61, como se vê do Ponto 4 da Resposta e do detalhe da matriz.

3. Quanto aos valores que **serviram de base à liquidação do I. do Selo** (ex-Imposto s/as Sucessões e Doações), foram indicados os seguintes:
- a. Quanto ao artigo ..., da freguesia da ... – Lisboa, serviu de base à liquidação o VPT de € 33.887,43 (Ponto 2 da R);
 - b. Quanto ao prédio misto ..., sito em Vila Franca de Xira, os VPT que serviram de base à liquidação do I. do Selo foram:
 - i. Artigo rústico ... – secção ... – VPT € 94,53 (Ponto 4 da R.)
 - ii. Artigo urbano ... – VPT € 61,61 (Ponto 4 da R).¹³
4. Relativamente aos VPT resultantes da avaliação dos prédios da herança, em consequência da alienação onerosa dos mesmos, por escrituras de 25/7/2012 e 26-12-2012, e que serviram de base à liquidação do IMT a pagar pelos adquirentes, a AT informa que:
- a. Quanto ao artigo ..., da freguesia da ... – Lisboa, o VPT resultante da avaliação efetuada em 2013, com efeitos a 31-12-2012, no âmbito da avaliação geral foi de € **170.810,00**;
 - b. Quanto ao artigo ..., parte urbana, do ..., o VPT foi de € 84.270,00 e quanto ao artigo ...-Secção ..., o VPT de € **3.228,21** e que, com exceção deste último, que resultou de uma atualização oficiosa, serviram de base à liquidação de IMT, em substituição do valor declarado no contrato de € 70.000,00, tendo sido pago o IMT de € 1.342,70. (Ponto 5 da R).

V – SANEADOR

¹³ De referir que do mapa demonstrativo da liquidação do I. do Selo, consta como VALOR TOTAL DOS BENS IMOBILIÁRIOS TRANSMITIDOS, o de € **34.423,04**, quando a soma dos valores agora transmitidos totalizam € **34.043,57** (33.887,43 + 94,53 + 61,61) e que no mapa de liquidação do processo n.º ..., o valor

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas.

O pedido é tempestivo e o processo não enferma de nulidades, nem foram invocadas quaisquer exceções prévias pelas partes.

VI – FIXAÇÃO DOS FACTOS RELEVANTES

1. Em 31/10/2013 ocorreu o falecimento do autor da herança que veio a ser objeto de alienação por parte dos seus 3 herdeiros, filhos do “*de cujus*”, conforme respetiva escritura de habilitação de 7/7/2008, e cujos nomes são:

1.1- D...

1.2- E... e

1.3- B..., residente no estrangeiro e representada por A..., reclamante em sede de reclamação graciosa e Recorrente em sede de Petição Arbitral.

2. Foi participado o óbito do autor da herança em 25/11/2003 e instaurado o então processo de Imposto sobre as Sucessões e Doações, a que foi atribuído pelo Serviço de Finanças de Lisboa-..., o n.º ... e apresentada a respetiva relação dos bens mencionados.

3. Os prédios constantes da relação de bens e, portanto, objeto da herança são os seguintes:

3.1 – (Verba n.º 6) - Um prédio urbano sito na Rua ..., n.º ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ... do concelho de Lisboa sob o artigo ..., com o valor matricial de € 55.429,62¹⁴;

dos prédios rústicos transmitidos é de € 268,83 e o dos prédios urbanos de € 33.949,04, no total de € 34.217,87.

3.2 – (Verba n.º 7) – Prédio rústico sito na ..., freguesia de ..., concelho de Vila do Bispo, inscrito na matriz cadastral rústica sob o artigo ... da secção ..., com o valor matricial de € 174,30.¹⁵

3.3 – (Verba n.º 8) - Um prédio misto, denominado “...”, freguesia de ..., concelho de Vila Franca de Xira, inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ..., secção ..., com o valor matricial de € 94,53 e na matriz predial urbana sob o artigo ... com o valor patrimonial de € 156,14;

4. No mapa de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações devido pela transmissão gratuita (hoje imposto do selo), constam os seguintes valores, relativamente aos imóveis da herança:

- a. Prédios rústicos €268,83 (€ 174,30 + € 94,53);
- b. Prédios urbanos € 33.949,04 (€ 33.887,43 + € 61,61);
- c. No total de € **34.217,87** (conforme consta do referido mapa de apuramento do imposto).

5. De notar que da lista de histórico do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia da ..., do concelho de Lisboa, sob o artigo ..., consta o valor patrimonial de € 55.429, 62, mas referente à data de 31-12-2003, posterior, portanto, à data do óbito do autor da herança, e que o valor patrimonial em vigor à data do óbito é de € 33.887,43.

6. De relevar também que posteriormente à elaboração do presente mapa de apuramento de imposto sobre as sucessões e doações (atual imposto do selo), não mais aparece qualquer referência à verba n.º 7 da Relação de bens, relativa ao prédio rústico sito na ..., freguesia de ..., concelho de Vila do Bispo, inscrito na

¹⁴ Valor indicado manualmente.

¹⁵ Deste prédio constante da Relação de bens e do Mapa de liquidação, não mais se fala dele nos autos.

matriz cadastral rústica sob o artigo ..., seção "...", nem consta das escrituras de venda.

7. Tanto assim é que a Recorrente A..., na qualidade de representante legal de B..., apresentou a declaração modelo 3 de IRS do ano de 2012 em 23/4/2013, (sem indicação do referido prédio rústico) no Serviço de Finanças de Lisboa-..., que deu origem à liquidação de IRS n.º 2103 ..., efetuada em 31/7/2013, tendo sido apurado IRS a pagar de € 5. 278,75.

8. Da referida declaração mod. 3 de IRS constavam os seguintes elementos no Quadro 4 do Anexo G, relativos aos imóveis alienados em 2012:

Campo	Titular	Ano de realiz	Mês de realiz	Valor realiz. €	Ano de aquisiç.	Mês de aquisiç.	Valor aquisiç. €	Desp. Encarg. €	Código Fregues.	Artigo matriz	Quota parte
401	A	2012	07	33.333,33	2003	10	18.476,54	1.957,22 - Urb	33,33
402	A	2012	12	3.333,33	2003	10	31,51	00,00-...- Rus	33,33
403	A	2012	12	20.000,00	2003	10	20,54	11.915,99-Urb	33,33
SOMAS				56.666,66			18.528,62	13.873,21			1,00

9. O valor de aquisição indicado de € 18.476,54 relativo a 1/3 parte do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ..., constante da relação de bens, deve-se ao facto de o valor inscrito (manualmente) e no mapa de apuramento para efeitos de liquidação do ex-imposto sobre as sucessões e doações (atual imposto do selo), ser de € 55.429,62, pelos motivos já referidos no anterior ponto 5.

10. Os serviços da AT, após confirmação dos elementos constantes da referida declaração, promoveram, com fundamento em divergências detetadas, as seguintes correções:

- i. Ao **valor de aquisição**, com referência ao imóvel de ..., inscrito na matriz da freguesia da ..., do concelho de Lisboa, sob o artigo ..., mencionado no Campo 401 do Quadro 4 do Anexo G;
- ii. Ao **valor de realização**, com referência aos dois imóveis urbanos alienados, acima identificados com o artigo ..., sito na ... e com o artigo ..., parte urbana de um prédio misto, designado por "..."; e
- iii. Aos **encargos** a que se refere o artigo 51.º do CIRS, respeitantes à valorização dos bens e de despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação.
11. As correções promovidas pelos serviços da AT e que foram notificadas ao contribuinte pelo ofício n.º ..., enviado sob registo de 23/10/2013, foram as seguintes e que constam da **1.ª declaração corretiva** preenchida pela AT:

Prédios	Data/Valor	de	Realização	Data/Valor	de	Aquisição	Disp./Enc.
	Ano	Mês	Valor - € - 1/3	Ano	Mês	Valor-€- 1/3	€
... - U. ...	2012	07	56.936,67 - V.P.T.	2003	10	11.295,81- VPT	0
... R. ...	2012	12	3.333,33	2003	10	31,51	
... U ...	2012	12	28.090,00 - V.P.T.	2003	10	20,54	8.468,51
			88.360,30 VPT			11.347,86- VPT	8.468,58

Nota do Tribunal: Os valores em **itálicos** foram os que sofreram correção em relação aos mencionados na declaração mod. 3 de IRS apresentada pela Requerente.

12. De realçar de novo que a alteração ao valor correspondente a 1/3 parte do valor patrimonial de **aquisição** relativo ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia da ... do concelho de Lisboa, se deve ao facto de o VPT à data da abertura da herança ser de € 33.887,43 e não de € 55.429,62, como erradamente consta da Relação de bens, aposto manualmente, conforme já referido anteriormente no ponto 5.
13. Já quanto às correções aos valores de realização, quer respeitantes aos prédios urbanos antes identificados, respetivamente, sob os artigos ... e ..., devem-se ao facto de a AT considerar relevantes os valores resultantes da avaliação e não os de venda constantes das respetivas escrituras.
14. As correções assinaladas no anterior Quadro originaram a liquidação adicional n.º 2013..., de 25/11/2014, de que resultou o valor de IRS apurado na liquidação de € 16.653,63, de que foi notificada a Representante, sendo que o IRS a pagar adicionalmente é do valor de € 11.374,88 (€ 16.653,63 - € 5.278,75) + € 213,16 de J. Compens., no total de € 11.588,04.
15. Contra as referidas correções e IRS adicionalmente exigido e respetivos juros compensatórios reagiu a Representante do contribuinte, com a apresentação de reclamação graciosa entregue no mesmo serviço de finanças a 16/01/2014, ao abrigo dos artigos 36.º, n.ºs 1 e 2 e 37.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário, requerendo a anulação dos atos tributários de liquidação e exigindo o pagamento de indemnização pela garantia indevidamente prestada.
16. A discordância da Reclamante tem a ver com a correção aos valores de aquisição e de alienação efetuada pelos serviços da AT, bem como quanto aos valores dos encargos de beneficiação e despesas de aquisição e alienação e que determinaram a liquidação adicional referida.

17. Aliás, a Reclamante solicitou a fundamentação de facto e de direito das correções efetuadas e dos juros compensatórios liquidados, por não se tornar claro do teor da liquidação, os elementos concretos que foram tomados em consideração.
18. Em resposta, o Serviço de Finanças de Lisboa-... prestou a informação solicitada, indicando os valores corrigidos contantes do Quadro do ponto 9 e cujos elementos constam da informação que serviu de suporte legal ao despacho de deferimento parcial.
19. Apreciada a referida reclamação graciosa, foi proferido projeto de deferimento parcial, notificado pelos Ofícios n.º ... e ..., de 9/6/2014, sob registo, para efeitos de exercício de audição prévia – o que não foi feito, pelo que a proposta de decisão de deferimento parcial se tornou definitiva.
20. Desta decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa foram notificados o Mandatário e a representante fiscal do herdeiro B..., pelo ofício n.º ..., de 23/7/2014, enviado sob registo, mais tendo sido esclarecidos de que poderão recorrer hierarquicamente no mesmo no prazo de 30 dias ou impugnar judicialmente no prazo de 15 dias a contar da notificação, nos termos, respetivamente, dos art.ºs 66.º, n.º 2 e 102.º, n.º 2 do CPPT.
21. O deferimento parcial resultou do facto de terem sido aceites pelo Serviço de Finanças de Lisboa ... as seguintes despesas:
- a. € 231,65 correspondentes a 1/3 das despesas elegíveis relativas ao prédio urbano da ..., inscrito na matriz sob o artigo ... e que das correções inicialmente efetuadas não tinham sido considerados quaisquer valores.
 - b. € 8.603,17 correspondentes a 1/3 das despesas elegíveis relativas ao prédio urbano do ..., inscrito na matriz sob o artigo ... e que das correções inicialmente efetuadas tinham sido considerados apenas € 8.468,51.

22. Este deferimento parcial deu origem a uma **nova liquidação corretiva**, com o n.º 2014 ..., efetuada em 2/10/2014, emitida em substituição da anterior liquidação, de que resultou uma coleta de IRS de € **11.283,30**, já notificada no decurso da P.I. do Recurso Arbitral.
23. Do deferimento parcial da reclamação graciosa, (in)deferimento parcial no dizer da Recorrente, foi apresentado um primeiro Recurso Arbitral em 23/7/2014 e uma Petição adicional de Recurso, pelos motivos antes referidos.
24. Na Petição de Recurso, a Recorrente põe em causa os valores de aquisição e de realização e, muito em especial este, por entender que o valor que deve ser considerado no apuramento das mais-valias é o valor declarado de venda constantes das escrituras notariais, por constituir o preço efetivamente praticado.
25. A Recorrente deixou cair as correções efetuadas relativamente aos encargos de beneficiação e às despesas de aquisição e alienação, cfr. Art.º 40.º da P.I., por entender que a apreciação feita pelos serviços “*se encontra em conformidade com a lei, pelo que aceita o imposto liquidado por referência à referida correção.*”
26. Dos esclarecimentos adicionais prestados pela Requerida, a solicitação do Tribunal, confirmam-se os seguintes valores, que interessam aos autos:
- a. Do VPT do artigo urbano ... da freguesia da ..., em vigor à data do óbito, no valor de € 33.887,43, correspondendo a 1/3 o valor de € **11.295,81**;
 - b. Do VPT do prédio misto “...” à data do óbito:
 - i. Artigo urbano ... com o VPT de € 61,61, correspondendo a 1/3 o valor de € **20,54**;

- ii. Artigo rústico ...-... com o VPT de € 94,53, correspondendo a 1/3 o valor de € **31,51**;

- c. Do VPT relativo ao artigo urbano ... da freguesia da ..., resultante da avaliação geral em 2013, com efeitos a 31-12-2012, no valor de € 170.810,00, correspondendo a 1/3 parte o valor de € **56.936,67**;

- d. Dos VPT relativos ao prédio misto “...” e que serviram de base à liquidação do IMT, resultantes da avaliação efetuada, correspondem os seguintes valores:
 - i. Quanto à parte urbana (artigo ...), o VPT de € 84.270,00, correspondendo a 1/3 o valor de € **28.090,00**;

 - ii. Relativamente à parte rústica (artigo ...-...), o VPT de € 3.228,21, com base na aplicação do disposto no artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11, que respeita ao Regime Transitório de atualização destes bens e, que, portanto não releva para apuramento das mais-valias em causa.

VII – DAS QUESTÕES DE DIREITO

1. Nos presentes autos, o que está, portanto, em causa é conhecer se o valor que serviu de base à liquidação das mais-valias, quer quanto ao valor de aquisição dos bens da herança, quer de realização em consequência da alienação dos prédios urbanos da herança de C..., pertencentes aos seus 3 herdeiros em partes iguais, sendo um deles a Requerente, foi legalmente apurado e se é o relevante para efeitos de tributação.

2. Sendo, portanto, o aspeto mais relevante o que diz respeito ao VPT – Valor Patrimonial Tributário que foi considerado pelos Serviços da AT, por ser superior ao preço de venda efetivamente praticado e constante das respetivas escrituras de venda, com o que a Recorrente não pode concordar e que entende ser ilegal.

3. E com vista a demonstrar a sua tese, ofereceu provas documentais, tais como, escrituras de venda e extratos bancários, bem como prova testemunhal.
4. Como prova testemunhal, a Requerente arrolou duas pessoas ligadas ao setor imobiliário ou de marketing, que após prospeções de mercado apresentaram avaliações indicativas à Requerente, para mais sustentadamente poder efetuar o negócio de venda dos imóveis com alguma segurança.
5. Arrolou também como testemunhas os compradores dos imóveis, que afirmaram, sob juramento e cientes das suas responsabilidades, que os valores declarados perante os respetivos Notários foram os efetivamente pagos, explicitando os fundamentos dos motivos das aquisições.
6. Não foram apresentados os respetivos contratos de promessa de compra e venda dos imóveis em causa, nem aberto o sigilo bancário.
7. De toda a prova produzida, pretendia provar-se que os valores declarados nas escrituras não se afastam dos valores de mercado atribuídos pelas empresas consultadas para o efeito.
8. O que importa conhecer, porém, é se toda essa prova tem relevância à luz do direito aplicável (ou até se é suficiente) e também se as correções efetuadas pela AT, no âmbito dos valores de aquisição e de realização considerados e que conduziram à liquidação adicional e corretiva já referidas, têm sustentação legal.
9. E porque na Petição Inicial de Recurso Arbitral e na Adicional pretendem que o Tribunal Arbitral aprecie a legalidade da liquidação adicional de IRS n.º 2013 ..., a que corresponde o documento de cobrança n.º 2013 ..., de que resultou uma importância em dívida de € 11.588,04 e também da liquidação corretiva n.º 2014 ..., de que resultou, em substituição daquela, uma importância de IRS a pagar de €

11.283,30 e, bem assim, a decisão de (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa contra os referidos atos tributários, é sobre toda esta matéria que o Tribunal terá de conhecer.

10. Cumpre, pois, apreciar e decidir se a reclamação graciosa apresentada pela Requerente, parcialmente deferida, foi corretamente apreciada e, conseqüentemente, se as liquidações adicional e corretiva, enfermam de qualquer ilegalidade.

11. E tão só isto, porque, face ao disposto no n.º 2 do artigo 2.º do RJAT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/11, com as alterações posteriormente introduzidas pela Lei n.º 66.º-B/2011, de 31 de dezembro, “os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade” e apreciam a legalidade dos atos tributários.

12. Posto isto, impõe-se conhecer quais as normas legais aplicáveis aos factos tributários resultantes da alienação onerosa de imóveis ocorrida em 2012, que foram adquiridos gratuitamente, *mortis causa*, em 31 de outubro de 2003 e ainda qual a ratio das mesmas normas, já que existe divergência de entendimentos na aplicação da lei, entre a Requerente e a Administração Tributária e Aduaneira e que se projetam na liquidação do imposto.

13. Assim, antes de mais, vejamos o que dispõem as citadas disposições legais, em vigor à data dos factos:

Art.º 10.º n.º 1 do Código do IRS:

“1. Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais ou profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (...).

...

4. O ganho sujeito a IRS é constituído:

a) Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, nos casos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1”;

Veja-se agora o que dispõem as seguintes normas do mesmo Código:

“Artigo 43.º - Mais-valias

- 1. O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes.*
- 2. O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efectuadas por residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, ositivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor”.*

“Artigo 44.º - Valor de realização

- 1. Para determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização:
a) ...
...
f) ... Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação.*
- 2. Nos casos das alíneas a), b) e f) do número anterior, tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida”*

“Artigo 45.º - Valor de aquisição a título gratuito

- 1. Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se o valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito:
a) O valor que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto do selo;
b) O valor que serviria de base à liquidação de imposto do selo, caso este fosse devido”.*

“Artigo 50.º - Correção monetária

1. *O valor de aquisição ou equiparado de direitos reais sobre os bens referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º é corrigido pela aplicação de coeficientes para o efeito aprovados mediante portaria do Ministro das Finanças, sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data de aquisição e data de alienação ou afectação.*
2. *A data de aquisição é a que constar do título aquisitivo, (...).”*

“Artigo 51.º - Despesas e encargos

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

- 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;*
- b) *....”*

Por relevante, transcreve-se também o que dispõe o artigo 31.º-A do mesmo Código, na redação dada pela Lei n.º 64.º-B/2011, de 30/12.

“Artigo 31.º-A – Valor definitivo considerado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis

1. *Em caso de transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sempre que o valor constante do contrato seja inferior ao valor definitivo que servir de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, ou que serviria no caso de não haver lugar a esta liquidação, é este o valor a considerar para efeitos de determinação do rendimento tributável.*
2. *...*
3. *O disposto no n.º 1 não prejudica a consideração de valor superior ao aí referido quando a Direcção-Geral dos Impostos demonstre que esse é o valor efectivo da transacção.*

4. *Para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 3.º¹⁶, nos n.ºs 2 e 6 do artigo 28.º¹⁷ e nos n.ºs 2 e 6 do artigo 31.º¹⁸, deve considerar-se o valor referido no n.º 1, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.*
5. *O disposto nos n.ºs 1 e 4 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto.*
6. *A prova referida no número anterior deve ser efetuada de acordo com o procedimento previsto no artigo 139.º-A do Código do IRC, com as necessárias adaptações”.*

Por relevante, transcreve-se ainda o disposto no artigo 15.º e outros relevantes para a causa, do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11, que introduz a Reforma da Tributação do Património:

“Art.º 15.º - Avaliação de prédios já inscritos na matriz

1. *Enquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do CIMI, aquando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor.*
2. *O disposto no n.º 1 aplica-se às primeiras transmissões gratuitas isentas de imposto do selo, bem como às previstas na alínea e) do n.º 5 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, ocorridas após 1 de Janeiro de 2004¹⁹.*
3. ...
4. ...
5. ...

¹⁶ Respeita aos atos isolados considerados como rendimentos decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária e também aos auferidos no exercício, por conta própria de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com actividades mencionadas nas actividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias. – Nota do Tribunal

¹⁷ Refere-se ao Regime Simplificado de Tributação dos rendimentos empresariais ou profissionais – Nota do Tribunal.

¹⁸ Idem

¹⁹ O Tribunal salienta que por força das alterações introduzidas à Reforma da Tributação do Património pela Lei n.º 60.º-A/2011, de 30/11, foram revogados os n.ºs 1., 2., 3., 6., 7. e 8. do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, e aditados os n.ºs 9. e 10., neste último se referindo que “*Ficam abrangidos pela avaliação geral os prédios urbanos que em 1 de Dezembro de 2011 não tenham sido avaliados e em relação aos quais não tenha sido iniciado procedimento de avaliação, nos termos do CIMI*”- deixando, portanto de ser obrigatória a participação mod. 1 para efeitos de avaliação.

6. *Tratando-se de transmissões gratuitas de prédios urbanos, a declaração modelo n.º 1 do imposto municipal sobre imóveis, aprovada pela Portaria n.º 1282/2003, de 13 de Novembro, é apresentada no prazo estabelecido no n.º 3 do artigo 26.º do Código do Imposto do Selo.*

7. ...

8. ...”

E, ainda, o que dispõem os n.ºs 1.,3. e 4. do artigo 27.º do mesmo diploma:

“Artigo 27.º - *Liquidação do IMT e do Imposto do Selo*

1. *O IMT relativo aos prédios cujo valor patrimonial tributário tenha sido determinado nos termos do Código da Contribuição Predial e do imposto sobre a Indústria Agrícola, e enquanto não for efectuada a avaliação geral da propriedade imobiliária, nos termos previstos no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), é liquidado, sem prejuízo das regras especiais no CIMT, nos termos seguintes”:*

E dada a remissão do n.º 6 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11, que introduz a Reforma da Tributação do Património, transcreve-se também o n.º 3 do artigo 26.º do Código do Imposto do Selo:

“Artigo 26.º - *Participação da transmissão de bens*

1. *O cabeça-de-casal e o beneficiário de qualquer transmissão gratuita sujeita a imposto são obrigados a participar ao serviço de finanças competente a doação, o falecimento do autor da sucessão, a declaração de morte presumida ou a justificação judicial do óbito, a justificação judicial, notarial ou efectuada nos termos previstos no Código do Registo Predial da aquisição por usucapião ou qualquer outro acto ou contrato que envolva a transmissão dos bens.*

2. ...

3. *A participação deve ser apresentada no serviço de finanças competente para promover a liquidação, ou noutra local previsto em lei especial, até ao final do 3.º mês seguinte ao do nascimento da obrigação tributária.*

4. ...

...

11...”

“Artigo 32.º - Entrada em vigor

1. *A entrada em vigor do CIMI em 1 de Dezembro de 2003, com exceção das normas relativas à constituição, competência e funcionamento dos organismos de avaliação e dos peritos, que entram em vigor no dia seguinte ao da publicação do presente diploma.*
2. ...
3. *3. O Código do imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de imóveis entra em vigor em 1 de Janeiro de 2014.*
4. 3...
5. 4....
6. 5...”

E, ainda, o artigo 5.º do mesmo Código do Imposto do Selo:

“Artigo 5.º - Nascimento da obrigação tributária

A obrigação tributária considera-se constituída:

a)...

...

p) Nas sucessões por morte, na data da abertura da sucessão²⁰.

...

t...”

Transcreve-se, ainda, a parte relevante do disposto no artigo 139.º do Código do IRC:

“Artigo 139.º - Prova do preço efectivo na transmissão de imóveis

²⁰ Que nos termos do artigo 2031.º do CC, “a sucessão abre-se no momento da morte do seu autor e no lugar do último domicílio dele”.

1. *O disposto no n.º 2 do artigo 64.º não é aplicável se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis for inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.*
2. *...*
3. *A prova referida no n.º 1 deve ser efectuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao director de finanças competente e apresentado em janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos.*
4. *O pedido referido no número anterior tem efeito suspensivo da liquidação, na parte correspondente ao valor da diferença positiva prevista no n.º 2 do artigo 64.º, a qual, no caso de indeferimento total ou parcial do pedido, é da competência da Direcção-Geral dos Impostos.*
5. *O procedimento previsto no n.º 3 rege-se pelo disposto nos artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 86.º da mesma lei.*
6. *Em caso de apresentação do pedido de demonstração previsto no presente artigo, a administração fiscal pode aceder à informação bancária do requerente e dos respetivos administradores ou gerentes referentes ao período de tributação em que ocorreu a transmissão e ao período de tributação anterior, devendo para o efeito ser anexados os correspondentes documentos de autorização.*
7. *....*
8. *....”*

Finalmente, referem-se também as alterações relevantes ao Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro:

“Art.º 2.º, n.º 1 e 32.º, n.º 1 - Aprova o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis - CIMI, com entrada em vigor em 1 de dezembro de 2003, em substituição do Código da Contribuição Autárquica que é revogado com a entrada em vigor do CIMI”;

“Art.º 2.º, n.º 2 e 32.º, n.º 3 – Aprova o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis – CIMT, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2004, de que se realça o seguinte:

“Art.º 1.º, n.º 1 e 32.º, n.ºs 4 e 5 – Introduce alterações ao Código do Imposto do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – CIRS, ao Código do Imposto sobre o Rendimento faz Pessoas Coletivas – CIRC, ao Código do Imposto do Selo e ao Estatuto dos Benefícios Fiscais – EBF, que entram todas em vigor em 1 de janeiro de 2004, com exceção do disposto no n.º 2 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, que refere o seguinte:

“Art.º 11.º - Aditamento ao Estatuto dos Benefícios Fiscais

- 1. É aditado ao Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, o artigo 40.º-A, com a seguinte redação: (...)*
- 2. As alterações referidas no artigo anterior e no n.º 1 entram em vigor simultaneamente como o CIMI, salvo quanto à isenção prevista no n.º 2 do artigo 40.º-A do EBF, que entra em vigor com o CIMT”.*

Por relevante, transcreve-se também parte do art.º 15.º-D do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11, na redação dada pela Lei n.º 60.º-A/2011, de 30/11:

“Artigo 15.º-D

Valor patrimonial tributário

1 – Os valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos objeto da avaliação geral são determinados por avaliação directa, nos termos dos artigos 38.º e seguintes do CIMI.

2 - ...

3 - ...

4 – Os valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos que tenham sido objeto de avaliação geral entram em vigor:

- a) Em 31 de Dezembro de 2012, para efeitos do imposto municipal sobre imóveis;*

b) *No momento da ocorrência dos respetivos factos tributários, para efeitos dos restantes impostos.*

5 - ...

6 – *O disposto nos n.ºs 4 e 5 não se aplica aos prédios urbanos que, antes das datas aí referidas, sejam avaliados nos termos dos artigos 38.º e seguintes do CIMI, nomeadamente nos casos previstos nas alíneas a), b), c) e d) do n.º 1 e no n.º 2 do artigo 13.º, na alínea a) do n.º 3 do artigo 130.º do CIMI e no artigo 250.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.*

VIII – DA FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO

Face ao conteúdo das normas legais antes transcritas aplicáveis, em parte, às questões suscitadas nos autos, cumpre então decidir, em conformidade com as referidas normas legais.

1. Relativamente às correções efetuadas pela AT no que respeita às **despesas e encargos**, a que se refere o artigo 51.º do CIRS, associados a cada imóvel alienado, a Requerente contestou-as em sede de reclamação, mas em sede de Recurso Arbitral, (cfr. art.º 40.º da PI), conformou-se com as mesmas correções quando refere “*que a sua apreciação se encontra em conformidade com a lei, pelo que se aceita o imposto liquidado por referência à referida correção*”.
2. Nestes termos e quanto a estas primeiras correções, não há qualquer fundamento legal para as pôr em crise, por não enfermarem de vício de ilegalidade, como declara a própria Requerente.
3. No que se refere à correção efetuada ao nível dos valores de **aquisição** dos imóveis alienados, que a Requerente fez constar da sua declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2012, importa relembrar os mesmos e analisar o seguinte:
4. Valores constantes do Anexo G, Quadro 4:

Artigo ... - U	...	Valor aquisiç.	€ 18.476,54	Em 10/2003
Artigo ... - R	...	Valor aquisiç.	€ 31,51	Em 10/2003 - 21
Artigo-U	...	Valor aquisiç.	€ 20,54	Em 10/2003 - 22
Total			€ 18.528,59	

5. Porém, à data do óbito do *de cuius*, em 31/10/2003, ainda vigorava o Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, cujo processo de liquidação deste último imposto foi instaurado com o n.º ..., junto aos autos.
6. De facto, a Reforma da Tributação do Património somente foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, que, nos termos do artigo 2.º, aprova o Código do IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis e o CIMT – Código do Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, que nos termos do artigo 32.º entram respetivamente em vigor em 1 de dezembro de 2003 e 1 de Janeiro de 2004.
7. Por outro lado, nos termos do artigo 31.º do mesmo diploma, a partir da entrada em vigor destes dois novos Códigos são revogados, respetivamente, o Código da Contribuição Autárquica e o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.
8. Nos termos do art.º 1.º do referido diploma, são introduzidas alterações ao Código do IRS, ao Código do IRC, ao Código do Imposto do Selo e ao Estatuto dos Benefícios Fiscais.

²¹ e ²⁰Nota do tribunal: O artigo rústico inscrito na matriz da freguesia de ..., concelho de Vila Franca de Xira sob o n.º ..., conjuntamente com o prédio urbano inscrito na matriz da mesma freguesia e concelho sob o artigo ..., constituíam o prédio misto designado por

9. Nestes termos, o valor de aquisição relevante, nos termos do disposto no artigo 45.º do CIRS, antes citado, é o valor dos bens à data do óbito do “*de cujus*”, em 31/10/2003, que tenha sido considerado para efeitos de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações (atual imposto do selo)²³, ou o que serviria de base à liquidação, caso este não fosse devido.

10. E o artigo 45.º do CIRS, à data da alienação dos bens imóveis em causa, refere o seguinte:

“Artigo 45.º - Valor de aquisição a título gratuito

Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se o valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito:

- a) O valor que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto do selo;*
- b) O valor que serviria de base à liquidação de imposto do selo, caso este fosse devido”.*

11. Sucede que na liquidação do imposto devido pela transmissão gratuita, efetuada em 11/3/2005, com base no já referido processo n.º ..., junto aos autos, constam os seguintes bens e respetivos valores:

Freg. ...	Artigo ...	Urbano	VPT € 33.887,43	
Freg. ...	Artigo ...	Urbano	VPT € 61,61	Prédio misto
Idem	Artigo ...	Rústico	VPT € 94,53	“ “
Freg. ... Vila Bispo	Artigo ...	Rústico	VPT € 174,30	
SOMA			VPT € 34.217,87	

²³ À data vigorava ainda o Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, posteriormente substituído pelo Código do Imposto do Selo, por força da alteração introduzida pelo n.º 4 do artigo 32.º da Reforma da Tributação do Património, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, imposto este já em vigor à data da liquidação da transmissão gratuita.

12. Desconhece-se dos autos, como já anteriormente foi referido, o que terá sucedido relativamente ao prédio rústico sito em Vila do Bispo, inscrito na respetiva matriz sob o artigo ... com o VPT de € 174,30, mas presume-se que não terá sido alienado com a restante parte da herança, visto não constar das respetivas escrituras de venda.
13. Deste modo, os valores patrimoniais de aquisição que interessam aos autos e que devem ser considerados são os seguintes:

Freg. ...	Artigo ...	Urbano	VPT € 33.887,43	
Freg. ...	Artigo ...	Urbano	VPT € 61,61	Prédio misto
Idem	Artigo ...-...	Rústico	VPT € 94,53	“ “
SOMA			VPT 34.043,57	1/3 = 11.347,86

14. Donde, retirando o VPT de € 174,30, respeitante ao art.º 107, por não interessar aos autos, o valor correspondente a 1/3 da totalidade dos prédios alienados é de € **11.347,86**.
15. Donde se conclui que o valor indicado pela Recorrente no Quadro 4 do Anexo G da Declaração modelo 3 de IRS do ano de 2012, no total de € **18.528,59** correspondente a 1/3 dos imóveis transmitidos é de valor superior a 1/3 parte dos VPT dos prédios alienados em vigor à data do óbito do autor da herança.
16. E o valor patrimonial de **aquisição** correspondente a 1/3 parte dos imóveis da herança transmitidos, é o seguinte, nos termos do n.º 1 do artigo 45.º do CIRS, por dever ser o valor reportado à data do nascimento da obrigação, que é a data do óbito, em 31/10/2003, por força do disposto na alínea p) do artigo 5.º do Código do Imposto do Selo, e do artigo 2031.º do CC, que refere que a sucessão se abre no momento da morte do seu autor e no lugar do seu último domicílio”:

Freg.	Artigo ...	Urbano	VPT € 33.887,43	1/3- 11.295,81
Freg. ...	Artigo ...	Urbano	VPT € 61,61	1/3- 20,54
Idem	Artigo ...-...	Rústico	VPT € 94.53	1/3 - 31,51
SOMAS			VPT € 34.043,57	VPT11.347,86

17. Termos em que, nesta parte, também não tem razão a Requerente, relativamente ao valor por si indicado no Quadro 4 do Anexo G da declaração modelo 3 de IRS do ano de 2012, cujo valor de aquisição constante na declaração modelo 3 de IRS respeita ao VPT relativo ao prédio urbano da ..., corresponde ao VPT à data de 31/12/2003, posterior à data do óbito, face à atualização efetuada ao abrigo do artigo 138.º do CIMI, que havia entrado em vigor em 1 de Dezembro de 2003.
18. Relativamente à terceira parte da questão objeto dos presentes autos, que respeita ao valor relevante a considerar como de **realização**, quer quanto à decisão da reclamação graciosa, quer quanto às respetivas liquidações, impõe-se que se analise a conformidade legal do valor utilizado pelos serviços da AT para apuramento das mais-valias e, conseqüentemente, das liquidações efetuadas.
19. Assim sendo e tendo em atenção o que sobre esta matéria dispõe o artigo 44.º, n.º 1, alínea f) e n.º 2 do CIRS, tem-se que:

“1. Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização:

...

f) Nos demais casos, o valor da respetiva contraprestação.

2. Nos casos das alíneas a), b) e f) do número anterior, tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transmissões

onerosas de imóveis²⁴ ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida.

De realçar, por relevante, o que é referido no artigo 31.º-A do CIRS, aditado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, com as alterações que se sucederam até à data da alienação dos bens imóveis em causa, em 26 de dezembro de 2012:

“Art.º 31.º-A – Valor definitivo considerado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões de imóveis.

1 – Em caso de transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sempre que o valor constante do contrato seja inferior ao valor definitivo que servir de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, ou que serviria no caso de não haver lugar a essa liquidação, é este o valor a considerar para efeitos da determinação do rendimento tributável.

2 - ...

3 - ...

4 – Para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 3.º, nos n.ºs 2 e 6 do artigo 28.º e nos n.ºs 2 e 6 do artigo 31.º, deve considerar-se o valor referido no n.º 1, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

5 – O disposto nos n.ºs 1 e 4 não é aplicável, se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto.

6 – A prova referida no número anterior deve ser efetuada de acordo com o procedimento previsto no artigo 129.^{o25} do Código do IRC”.

E por relevante também, de citar as seguintes passagens do artigo 139.º do CIRC:

“Artigo 139.º - Prova do preço efetivo na transmissão de imóveis

1. ...

2. ...

3. A prova referida no n.º 1 deve ser efetuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao diretor de finanças competente e

²⁴ Sucedâneo do Imposto sobre as Sucessões e Doações

²⁵ Atual artigo 139.º do CIRC.

apresentado em Janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos.

4. ...
5. *O procedimento previsto no n.º 3 rege-se pelo disposto nos artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 86.º da mesma lei.*
6. *Em caso de apresentação do pedido de demonstração previsto no presente artigo, a administração fiscal pode aceder à informação bancária do requerente e dos respetivos administradores ou gerentes referente ao período de tributação em que ocorreu a transmissão e ao período de tributação anterior, devendo para o efeito ser anexados os correspondentes documentos de autorização.*
7.
8. ...”

20. Ora, o valor das correções efetuadas pelos serviços da AT, para efeitos de apuramento do valor das mais-valias e respetivas liquidações, foram os seguintes, como já se refere anteriormente:

Valores constantes da declaração mod. 3 de IRS de 2012, respeitante ao representado pela Requerente, no Quadro 4 do Anexo G:

Campo	Titul	Ano realiz.	Mês realiz.	Valor realiz.	Ano aquis.	Mês aquisiç.	Valor aquisiç.	Desp. Encarg.	Código fregues.	Artig matr.	Quota parte
401	A	2012	07	33.333,33	2003	10	18.476,54	1.957,22	... - U	...	33,33%
402	A	2012	12	3.333,33	2003	10	31,51	0,0	...- R	...- ...	33,33%
403	A	2012	12	20.000,00	2003	10	20,54	11.915,99	... - U	...	33,33%
				56.666,66			18.528,62	13.873,21			1

21. As correções promovidas pelos serviços da AT, notificadas ao contribuinte pelo ofício n.º ..., enviado sob registo de 23/10/2013, foram as seguintes e que constam da 1.ª declaração corretiva preenchida pela AT, em consequência da inspeção interna levada a efeito oportunamente e dos valores de avaliação geral à propriedade urbana:

Prédios	Data/Valor	de	Realização	Data/Valor	de	Aquisição	Disp./Enc.
	Ano	Mês	Valor - € - 1/3	Ano	Mês	Valor-€- 1/3	€
...	2012	07	56.936,67 – V.P.T.	2003	10	11.295,81- VPT	0
...	2012	12	3.333,33	2003	10	31,51	
...	2012	12	28.090,00 – V.P.T.	2003	10	20,54	8.468,51
			88.360,30			11.347,86- VPT	8.468,58

Nota do Tribunal: Os valores em itálicos foram os que sofreram correção em relação aos mencionados na declaração

22. As correções assinaladas que originaram a liquidação adicional n.º 2013..., de 25/11/2014, de que resultou o valor de IRS apurado na liquidação de € 16.653,63, de que foi notificada a Representante, sendo que o IRS a pagar adicionalmente é do valor de € 11.374,88 (€ 16.653,63 - € 5.278,75) + € 213,16 de J. Compens. = a € 11.588,04.

23. Posteriormente, o Serviço de Finanças de Lisboa ..., em sede apreciação da Reclamação Graciosa, corrigiu, para mais, os valores das despesas e encargos, nos seguintes termos:

Prédios	Data/Valor	de	Realização	Data/Valor	de	Aquisição	Desp./Enc. ²⁶
	Ano	Mês	Valor - € - 1/3	Ano	Mês	Valor-€- 1/3	€ 231,65
...	2012	07	56.936,67 – V.P.T.	2003	10	11.295,81- VPT	0
...	2012	12	3.333,33	2003	10	31,51	
...	2012	12	28.090,00 – V.P.T.	2003	10	20,54	8.603,17
			88.360,30			11.347,86- VPT	8.834,82

24. Foi face a esta correção a favor da Requerente que resultou, como atrás se refere, a **liquidação corretiva** n.º 2014 ..., de que resultou, em substituição daquela, uma importância de IRS a pagar de € 11.283,30 e, bem assim, a decisão de (in)deferimento parcial da Reclamação Graciosa, no dizer da Requerente.

25. Importa, portanto, saber se o valor das correções aos valores de **realização** relativamente aos 3 imóveis da herança transmitidos, se mostram efetuados nos termos legais.

O fundamento legal invocado pelos Serviços da AT tem por base a interpretação que é feita do disposto no 44.º, n.º 1, alínea f) e em especial do seu n.º 2, do CIRS, ou seja, os valores patrimoniais tributários relativos aos prédios urbanos da ... e do ..., já que o valor da parte rústica não sofreu alteração em relação ao mencionado pela Requerente.

26. Contesta a Requerente as correções efetuadas, considerando-as ilegais, fundando-se na “*conceção fiscal de rendimento acréscimo do Código do IRS, segundo o qual a base de incidência deste tributo abrange todo o aumento do poder aquisitivo do*”

²⁶ Nota do Tribunal: Os valores em itálicos foram os que sofreram correção em sede de reclamação graciosa e, daí, o seu deferimento parcial.

contribuinte, incluindo nela as mais-valias e, de um modo geral, as receitas e ganhos (ainda que irregulares ou fortuitos), na estreita medida em que possam ser consideradas manifestações de capacidade contributiva (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 25/6/2013, proferido no âmbito do Proc. 06167/12)”.

27. Donde, continua, *“apenas devem ser incluídos na base de incidência do IRS os ganhos efectivos, ainda que fortuitos, na medida em que apenas estes se traduzem inequivocamente num aumento do poder aquisitivo do contribuinte, não sendo permitido (salvo quando concedida possibilidade de contraditório) estabelecer uma tributação com base em ganhos presumidos ou hipotéticos, à luz dos modernos princípios fiscais e em particular do princípio da capacidade contributiva, plasmado no artigo 4.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT)”.*

28. No entanto, o Requerente reconhece a necessidade da existência de normas como a do artigo 44.º, n.º 2 do IRS, que tem como *“ratio legis o combate à elisão e evasão fiscais”* e estabelecendo, no seu entender, *“uma verdadeira presunção legal de rendimentos – no caso em que o contribuinte auferiu mais do que a importância que declarou em IRS – sempre que se constate que o imóvel foi efetivamente vendido a um preço inferior ao valor patrimonial tributário do imóvel à data da alienação”.*

29. E como esta norma está inserida no domínio do direito tributário, diz a Requerente, *“é forçoso concluir que se trata de uma presunção ilidível, ou seja susceptível de prova em contrário, por força do disposto no artigo 73.º da LGT...”.*

E lembra a Requerente que no artigo 64.º do IRC se estabelece uma correção ao valor de realização muito semelhante à prevista no artigo 44.º, n.º 2 do Código do IRS, que permite prova em contrário, nas transmissões onerosas de imóveis, quando o valor constante do contrato é inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel.

30. Assim sendo, refere a Requerente, que *“não há nenhuma razão válida para não se estender semelhante exceção aos contribuintes singulares que estejam em idênticas situações, sob pena de violação do princípio da igualdade tributária, com assento no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa e, bem assim, no artigo 4.º da LGT”*.
31. Daí que o preço de venda efetivamente auferido é o que deve ser considerado e não o valor patrimonial tributário, para efeitos de tributação das mais-valias em sede de IRS, *“sem prejuízo de impender sobre o contribuinte o ónus dessa alegação e prova, no sentido de ilidir a presunção legal prevista no artigo 44.º, n.º 2 do Código do IRS”*.
32. E a Requerente remete ainda para a pronúncia, de forma categórica pelo TCA do Sul, em Acórdão proferido em 9 de Abril de 2013, no âmbito do Processo n.º 06052/12, de que junta cópia, Acórdão, aliás, em que se nega provimento ao Recurso por ausência de prova bastante.
33. Mais realça a Requerente, em reforço da sua posição, que *“entre Junho e Julho de 2008”*, em antecipação da venda dos imóveis, foi solicitada a avaliação do valor de mercado do *“...”* e do prédio urbano sito na Rua ... por entidades independentes, cfr. Doc. 14, 15 e 16 juntos à P.I., entidades que arrolou como testemunhas na P.I.
34. Por tudo isso e por afirmar que o preço constante das escrituras de venda dos imóveis, de € 70.000,00 para o ... e € 100.000,00 para o da Rua ..., **foi o real e efetivamente praticado**, não pode aceitar que o VPT se sobreponha àquele valor para efeitos de apuramento da mais-valia tributável.
35. A Requerente entende que o disposto no artigo 44.º, n.º 2 admite que seja feita prova de que o preço declarado foi o realmente praticado, mas também refere que se torna necessário, conforme é referido no Anteprojeto de Reforma do IRS, que seja aditado um n.º 5 ao mesmo artigo, *“do qual passe a constar a possibilidade do*

contribuinte efetuar prova de que o valor de realização foi efetivamente inferior ao VPT do imóvel para efeitos de apuramento da mais-valia tributável em sede da categoria G do IRS”.

36.E, de facto, com a entrada em vigor do Código do IRS, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, foram aditados os n.º 5 e 6 ao artigo 44.º com a seguinte redação:

“Artigo 44.º - Valor de realização

1 – Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização:

a)...

...

f) Nos demais casos, o valor da respetiva contraprestação

2 – Nos casos das alíneas a), b) e f) do número anterior, tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida.

3 - ...

4 - ...

5 – O disposto no n.º 2 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto.

6 – A prova referida no número anterior deve ser efetuada de acordo com o procedimento previsto no artigo 39.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações”.

E também por relevante, se transcreve a parte que interessa aos autos do artigo 139.º do CIRC:

“Artigo 139.º - Prova do preço efectivo na transmissão de imóveis

1 – O disposto no n.º 2 do artigo 64.º (do CIRC) não é aplicável se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre

imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

2 - ...

3 – *A prova referida no n.º 1 deve ser efectuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao diretor de finanças competente e apresentado em Janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos.*

4 – ...

5 -...

6 – *Em caso de apresentação do pedido de demonstração previsto no presente artigo, a administração fiscal pode aceder à informação bancária do requerente e dos respetivos administradores ou gerentes referentes ao período de tributação em que ocorreu a transmissão e ao período de tributação anterior, devendo para o efeito ser anexados os correspondentes documentos de autorização*

7 - ...

8 - ...”

37. Porém, não foi introduzida na Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, qualquer norma transitória a permitir a aplicação do disposto nos referidos n.ºs 5 e 6 a situações anteriores desta natureza, pelo que as mesmas apenas entraram em vigor no dia seguinte ao da publicação da referida Lei, ou seja, a sua produção de feitos só ocorre em 1 de janeiro de 2015.

38. Trata-se, portanto, de “*direito constituindo*” em relação à data dos autos, dada a ausência de norma transitória aplicável retroativamente, as disposições citadas não podem ter aplicação aos autos.

39. E mesmo admitindo que a norma do artigo 44.º, n.º 2 do IRS encerra uma presunção legal, e que as presunções em direito fiscal admitem sempre prova em

contrário, nos termos do artigo 73.º da LGT, é determinante que se faça prova cabal de os preços declarados foram os efetivamente praticados.

40. Por outro lado, importa relevar, em termos de prova, que um dos aspetos mais importantes para efeitos de realização de prova de que os valores constantes das escrituras são os efetivamente praticados, é a abertura do sigilo bancário, como decorre dos artigos 64.º e 139.º do CIRC, não sendo, portanto, suficiente para convencimento do Tribunal, a apresentação de alguns extratos bancários, propostas apresentadas pelas testemunhas declarantes e testemunhos dos adquirentes.
41. E o Tribunal refere este aspeto, não porque entenda que o disposto nas normas conjugadas dos artigos 31.º-A e 44.º, n.º 2 do CIRS e 64.º e 139.º do CIRC sejam aplicáveis ao caso, mas porque pretendendo a Requerente para elas remeter, então também não poderá quer deixar de dali colher os ensinamentos e exigências de prova que ali se prescrevem, em especial o levantamento do sigilo bancário.
42. Quanto à alegada retroatividade do VPT utilizado pelos serviços da AT, também não tem razão a Requerente, porquanto, a avaliação dos prédios urbanos transmitidos por virtude da herança, teriam de ser avaliados, primeiramente por força do disposto na alínea b) do n.º 4 do artigo 15.º-D da Reforma da Tributação do Património aprovada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11 e das regras transitórias contidas no n.º 1 do artigo 15.º do mesmo diploma, com base na declaração mod. 1 a apresentar obrigatoriamente pelos herdeiros, cujo VPT daí resultante produziria efeitos para IMI e IRS – no apuramento das mais-valias.
43. Porém, não tendo sido feita a avaliação com celeridade, esta veio apenas a ser concluída quando da avaliação geral dos prédios urbanos ainda não avaliados, que teve o seu termo apenas em 2013, agora já com dispensa da declaração mod. 1, mas os valores patrimoniais daí resultantes, por força da alínea d) do artigo 15.º da Lei n.º 60.º-A/2011, de 30/11, “*entram em vigor no momento dos factos tributários,*

para efeitos dos restantes impostos”, factos esses que são aqueles a quem se aplicariam a avaliação, por virtude da sua transmissão, se esta tivesse sido célere.

44. Não há, portanto, qualquer aplicação retroativa, tanto mais que conforme previsto no n.º 2 do artigo 44.º do CIRS “*os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis*”, são os valores patrimoniais apurados quer antes da Lei n.º 60.º-A/2011, de 30/11, quer face à declaração modelo 1, quer depois da entrada em vigor desta Lei, que determinou a avaliação geral de todos os prédios urbanos ainda não avaliados antes – como bem defenderam os serviços da AT.
45. Também não colhe o argumento de que as liquidações em causa são ilegais por tributarem rendimentos constituídos por mais-valias presumidas, afetando a capacidade contributiva do contribuinte, em razão de não existir, à data da alienação dos bens imóveis em causa, norma para o caso dos autos que permita considerar que o artigo 44.º encerra uma presunção elidível e que mesmo a admitir o contrário, seria necessário produzir prova inequívoca de que os valores declarados são os realmente praticados – o que o Tribunal considera que não foi feito.
46. Finalmente, ainda neste âmbito, no que se refere à prova produzida com vista à elisão da alegada presunção, e independentemente do facto de se tratar de uma norma anti-abuso, como tantas outras que existem no sistema fiscal, ou de uma presunção e, neste caso, sempre elidível - a Requerente, apesar de não possuir norma de cobertura legal, com base no artigo 31.º-A do Código do IRS, também não conseguiu fazer prova bastante para convencer o Tribunal, de que o preço declarado nas escrituras de venda foi o real, inequívoca e efetivamente praticado.
47. Para tanto, basta ver que quando o artigo 31.º-A, nos seus n.ºs 4, 5 e 6, dirigidos a contribuintes com rendimentos profissionais ou empresariais, remete-se para o procedimento previsto no artigo 139.º do CIRC em que se exige que:

1. Seja aberto um procedimento próprio, mediante requerimento dirigido ao diretor de finanças competente;
 2. Seja feita a abertura do sigilo bancário.
48. Ora, daqui se infere que, mesmo não sendo possível à Requerente usar este mecanismo legal, por a isso se opor o artigo 31.º-A, e por não ser possível aplicar retroativamente o que dispõe o atual artigo 44.º do CIRS, que entrou em vigor em 1/1/2015, deveria, pelo menos, para um convencimento absoluto do Tribunal, ter aberto o seu sigilo bancário aos serviços da AT, logo em sede de Reclamação Graciosa, tão somente como forma de mostrar toda a transparência do negócio realizado, bem como juntar os respetivos contratos de promessa de compra e venda – o que nem uma nem outra coisa fez.
49. Nestes termos e pese embora a Jurisprudência que a Requerente citou²⁷, cujas decisões nem sempre são unânimes, de relevar a Jurisprudência firmada pelos Acórdãos do STA citados pela AT²⁸ na sua Resposta, a verdade é que, mesmo não querendo pôr, de todo, em causa os valores de mercado dos bens constantes dos Relatórios que solicitou a terceiros, nem mesmo os extratos bancários juntos, certo é que nenhum dos meios relevantes – o dos contratos de promessa e o de abertura total do sigilo bancário – foi feito, como prova complementar relevante e nesse caso mais sustentada, porque documental relevante.
50. Assim, ao contrário do que pretendeu a Requerente fazer, o Tribunal não pode deixar de aceitar como bons os VPT corrigidos pelos Serviços da AT, por não

²⁷ Acórdão do TCA Sul, de 25/6/2013, proferido no âmbito do Proc. 06167/12 e Acórdão do mesmo Tribunal, de 9/4/2013, no âmbito do Proc. n.º 060512/12, em que se admite a elisão da presunção da norma em causa, o que este Tribunal também não negou.

²⁸ Acórdão do Pleno do STA, de 28/01/2009, no Proc. 0761/08 e Acórdão também do Pleno, de 1975/2010, no Proc. N.º 0734/09, com uma posição que veio a ser reiterada, agora de forma unânime, pelos Juízes Conselheiros do Pleno STA, no Acórdão proferido a 05/07/2012, no Proc. 0358/12, a propósito da aplicação presuntiva do montante do “acrécimo patrimonial não justificado” quando o contribuinte não conseguiu demonstrar, em sede de aplicação dos métodos indiretos ao abrigo do artigo 89.º-A da LGT, donde lhe

aceitar a prova feita como inequívoca e absolutamente suficiente, fundamento pelo qual se conclui que a Reclamação Graciosa foi bem decidida e que ambos os atos tributários de liquidação postos em crise pela Requerente foram legalmente efetuados, como se demonstrou.

51. Quanto aos juros compensatórios, face a tudo o que antecede, fica comprovado que houve efetivo retardamento do imposto devido, na parte correspondente à diferença de IRS apurada na liquidação com base na declaração apresentada pela Requerente com o n.º 2013 ..., de 31/7/2013, no valor de € 5.278,75 e a apurada em sede de liquidação corretiva com o n.º 2014 ..., face ao disposto no artigo 35.º, n.º 1 da LGT, pelo que são devidos relativamente a esta diferença.
52. Finalmente, quanto à indemnização requerida por prestação de garantia bancária, por se mostrar ser devido o IRS, respeitante ao ano de 2012 resultante da referida liquidação corretiva, não há base legal para deferimento do pedido.

IX – DA DECISÃO

Termos em que, acorda este Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido de ilegalidade da decisão de deferimento parcial da Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente;
- b) Julgar improcedente o pedido de ilegalidade dos respetivos atos tributários de liquidação adicional com o n.º 2013 ..., de 25/11/2013, com as alterações introduzidas que determinaram a liquidação corretiva final com o n.º 2014 ..., de 2/10/2014, antes referida, no valor adicional de IRS a pagar de € 11.283,30;
- c) Julgar improcedente o pedido de anulação dos juros compensatórios objeto de liquidação e exigíveis em consequência da liquidação corretiva antes referida; e

provinham todos os valores necessários para aquisição dos imóveis que constituíam sinais exteriores de fortuna.

- d) Julgar igualmente improcedente e pedido de indemnização por prestação de garantia bancária.

X – VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 11.283,30.

XI – CUSTAS

São devidas custas nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT fixa-se o montante de custas em € 918,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos processos de Arbitragem Tributária, totalmente a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de junho de 2015.

O Tribunal Arbitral Singular,

(José Rodrigo de Castro)