

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 56/2018-T

Tema: IRS - Mais Valias Imobiliárias - Valor de Realização – Presunção.

Acórdão Arbitral

O Juíz singular, Ana Teixeira de Sousa, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, acorda o seguinte:

I– RELATÓRIO

1. **A...**, identificado com o Cartão do Cidadão n.º ... e com o Número de Identificação Fiscal ..., residente na ... n.º..., ...-... Lisboa, ora REQUERENTE, apresentou, no dia 15 de Fevereiro de 2018, pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante "RJAT"), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante "AT" ou "Requerida").
2. O presente Pedido de Pronúncia Arbitral tem por objecto o acto de liquidação de IRS n.º 2017..., a liquidação de Juros Compensatórios n.º 2017... e a Demonstração de Acerto de Contas n.º 2017..., com referência ao ano de 2013, dos quais resulta um saldo apurado a pagar de € 10.651,43 (dez mil, seiscentos e cinquenta e um euros e quarenta e três cêntimos) (cf. Docs. n.º 1 e n.º 2).
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 19 de Fevereiro de 2018. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou o árbitro, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. O Tribunal Arbitral Colectivo foi constituído em 24 de Abril de 2018, em conformidade com o previsto nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1 do RJAT (com a redacção introduzida pelo art. 228.º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro).

5. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente invoca, essencialmente, em seu favor, que:

O ora REQUERENTE era comproprietário, com B..., da fracção autónoma designada pela ..., no ... do prédio sito na Rua ..., n.º ... e ..., na freguesia de ..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o registo ... da referida freguesia de ... e actualmente inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... (anterior artigo ...), cujo valor patrimonial tributário era, à data de 4 de Abril de 2013, de € 278.580, conforme escritura pública de venda da referida fracção autónoma.

Na referida data de 4 de Abril de 2013, o REQUERENTE e a comproprietária do referido prédio urbano celebraram, mediante escritura pública, um contrato de compra-e-venda do imóvel, na qualidade de vendedores, tendo transmitido a propriedade do imóvel ao preço fixado de € 210.000.

Do preço contratado, € 126.869,59 foram canalizados para pagamento de dívida dos ex-comproprietários ao Banco C..., S.A., resultante de crédito hipotecário constituído para financiamento da aquisição da fracção autónoma em causa, sendo o remanescente repartido entre o REQUERENTE e B..., em negociações ocorridas no âmbito do referido processo de divórcio.

Nessa sequência, o REQUERENTE apresentou, no ano de 2014, Declaração de IRS, tendo por subjacente – no apuramento de mais valias – o valor de realização de € 210.000, apurando uma menos-valia de € 1.988,

Em 2017 o REQUERENTE foi notificado, por Ofício n.º..., datado de 7 de Novembro de 2017, da alegada existência de incorreções referentes à sua declaração de rendimentos do ano 2013, afirmando, a Administração tributária, apenas, que: O valor de realização do imóvel com a identificação ..., art.º..., fracção D escriturado com o valor de venda de 210.000,00€ mas com valor patrimonial de 278.580,00€. De acordo com n.º 2 do artº 44.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) considera-se valor de realização o valor patrimonial, por ser superior.

Nesta sequência, o REQUERENTE foi notificado do citado acto de liquidação de IRS n.º 2017... e respectiva liquidação de Juros Compensatórios n.º 2017..., no montante global de € 14.986,10, e, bem assim, da Demonstração de Acerto de Contas n.º 2017..., na qual se apura um montante a pagar de € 10.651,43, com data-limite de pagamento 3 de Janeiro de 2018).

O REQUERENTE, como acima refere, procedeu ao pagamento do montante apurado (€ 10.651,43) em 3 de Janeiro de 2018.

Estes actos de liquidação têm subjacente o entendimento da Administração Tributária de que, no apuramento das mais-valias realizadas com a venda da fracção autónoma acima identificada, o REQUERENTE deveria ter considerado, como valor de realização, o valor patrimonial tributário do imóvel, porque superior ao valor que consta da escritura e que foi, efectivamente, o contratado.

Sustenta, o REQUERENTE que lhe deve ser permitido demonstrar que o efetivo valor de venda do imóvel não corresponde ao valor patrimonial tributário, ou seja, que lhe deve ser permitido ilidir a presunção prevista no número 2, do artigo 44.º do Código do IRS, ao abrigo do artigo 73.º da Lei Geral Tributária que determina que as “presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”.

À data dos factos, em 2013, resultava do disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 44.º do Código do IRS, que, para determinação dos ganhos sujeitos a IRS, se considerava como valor de realização o valor da respetiva contraprestação.

Todavia, no caso de direitos reais sobre imóveis, a lei estatuiu, no n.º 2 daquela disposição legal, que prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre a transmissão onerosa de imóveis, ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida.

Ora, nos termos do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IMT, na redacção em vigor à data dos factos, o IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.

Esta norma, quando determina o valor submetido a imposto, constitui uma mera presunção sobre o valor de realização, pelo que a mesma admite prova em contrário (cf. artigo 73.º da Lei Geral Tributária).

Ou seja, em face de tudo o que se expôs e irá expor é correcto concluir que a disposição em análise, na medida em que considera o valor patrimonial tributário como valor de realização, quando superior ao preço efectivo real, tem natureza de presunção, sendo subsumível ao previsto no artigo 73.º da Lei Geral Tributária, pelo que é passível de prova em contrário.

Aliás, com a reforma do IRS operada em 2014, o legislador passou a prever, expressamente, a ilisão da referida presunção de consideração do valor patrimonial tributário como valor de realização, quando superior ao valor da contra prestação. dispondo-se, no n.º 5, do artigo 44.º do Código do IRS, agora em vigor, que o disposto no n.º 2 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto.

O Requerente invoca vária doutrina e jurisprudência vária entre a qual o Juiz Conselheiro Gonçalo de Almeida Ribeiro, na sua declaração de voto expressa no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 211/2017, de 2 de Maio de 2017, salientando a interpretação sistemática do artigo 73.º da Lei Geral Tributária e a suficiência do mesmo e, bem assim, do direito ordinário para que se admita a prova em contrário neste âmbito;

O entendimento mais amplo de norma de incidência tem vindo a ser adoptado pela jurisprudência na aplicação do artigo 73.º da Lei Geral Tributária, destacando o Requerente, designadamente, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo processos n.º 0609/10, de 17 de Novembro de 2010, n.º 0997/10, de 2 de Março de 2011, n.º 0988/10, de 23 de Março de 2011; e n.º 0441/11, de 29 de Fevereiro de 2012; afirmando-se, naquele primeiro Acórdão: “A regra estabelecida no artigo 73.º da Lei Geral Tributária vale não apenas as normas de incidência tributária em sentido próprio, mas também em relação a outras normas que estabelecem ficções que influenciam a determinação da matéria colectável (quer directamente, através de valores ficcionados para a matéria colectável, quer indirectamente, ao fixarem ficcionadamente os valores dos rendimentos relevantes para a sua determinação), pois que o advérbio «sempre» aí utilizado inculca a ideia de tratar-se de um princípio basilar da globalidade do ordenamento jurídico

tributário, corolário do princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos, assente no princípio da capacidade contributiva ”.

Neste sentido, da ilisão da referida presunção, previamente à Reforma do IRS, já houve também jurisprudência que se pronunciou, designadamente o Tribunal Central Administrativo Sul, no Acórdão proferido no Processo n.º 6052/12, onde foi decidido que “O valor de realização para efeitos de tributação das mais-valias em sede de IRS, quando o preço de venda declarado de prédio urbano seja inferior ao valor patrimonial tributário, este encontrado pelas regras do CIMI, é este o valor considerado como valor de realização” (...) Neste caso, se tal valor de realização foi inferior ao assim declarado, é sobre o sujeito passivo que impende o ónus dessa alegação e prova, no sentido de ilidir a presunção resultante dessa declaração”

Para o Requerente afigura-se claro que inexistente qualquer aproveitamento artificial e ilegítimo de uma vantagem fiscal, mas apenas uma decorrência das condições anormais em que as partes celebraram o contrato, sendo que, do lado dos vendedores, existia a pressão de venda pela decorrência do seu processo de divórcio, tal como acima se referiu.

Assim, o Requerente, em sede do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, apresenta documentos e arrola testemunhas destinados a efectuar prova dos factos alegados e anteriormente declarados,

E defende que resulta da escritura pública de compra-e-venda e, bem assim, como resulta de toda a demais documentação junta no âmbito do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, como o documento que comprova a canalização do montante resultante da venda que inexistem dúvidas de que o preço efectivo de venda do imóvel, isto é, a contraprestação recebida pelos proprietários, foi de € 210.000, tal como o Requerente considerou, correctamente, na sua Declaração Modelo 3 de rendimentos do ano de 2013 — e não de € 278.580, que corresponde ao valor patrimonial tributário

Conclui o Requerente solicitando que o pedido seja julgado procedente anulando-se os actos de liquidação de IRS e juros compensatórios acima identificados relativos ao ano

de 2013 com as necessárias consequências legais designadamente o reembolso do montante de imposto pago acrescido de juros indemnizatórios.

6. Nos termos da notificação, para o efeito, a AT apresentou a sua Resposta, acompanhada do Processo Administrativo, sustentando a total improcedência do pedido da Requerente, arguindo em seu favor, entre o mais, o específico entendimento plasmado na Decisão Arbitral proferida no processo 685/2014-T deste CAAD. Alega, fundamentalmente, o seguinte:

Considera o Requerente, que a declaração de rendimentos modelo 3, referente ao ano de 2013, apresentada agora, não padece de qualquer erro ou divergência.

Conclui pela inexistência de dúvidas de que o preço efectivo de venda do imóvel, isto é a contraprestação recebida pelos comproprietários, foi de € 210.000,00, tal como o Requerente considerou, correctamente, na sua declaração de rendimentos modelo 3 do ano de 2013, e não de € 278.580,00, que corresponde ao valor patrimonial tributário.

A questão a decidir nos presentes autos, consiste em determinar se o valor de realização para efeitos de mais-valias em sede de IRS, deve ser o valor patrimonial tributário resultante da avaliação em sede de IMI, quando superior ao valor declarado como preço de transmissão do prédio urbano, que o sujeito passivo veio a declarar em declaração modelo 3.

O Requerente apresentou a declaração de rendimentos modelo 3, do ano de 2013, tendo declarado no Anexo G, a título de valor de aquisição, o valor de € 66.090,00 e a título de valor de realização € 105.000,00, dado que apenas lhe pertencia metade, conforme consta de fl.5 do processo administrativo.

Na sequência de divergências verificadas pelos serviços, foram efectuadas correcções à sua declaração de rendimentos modelo 3 de IRS de 2013, tendo, em consequência, prevalecido a liquidação n.º 2017... e a demonstração de acerto de contas n.º 2017..., datadas de 2017-11-27, notificadas pelo ofício n.º ... do SF Lisboa..., que ora impugna, uma vez que o Valor patrimonial tributário do imóvel, à data da venda, era de € 278.580,00.

O legislador, ciente de que poderia haver situações de desadequação entre o valor de mercado e o valor patrimonial tributário dos imóveis em resultado das alterações que se vinham registando no mercado imobiliário, consagrou, em 2009, um regime legal que permite ao sujeito passivo provar que o valor tributário se encontra distorcido relativamente ao valor normal de mercado.

Tal mecanismo consta da redacção do artigo 76.º n.º 4 do CIMI, introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, a qual prevê que, quando o valor patrimonial tributário fixado de acordo com o disposto nos artigos 38.º e seguintes do CIMI se apresente distorcido relativamente ao valor normal de mercado, seja realizada nova avaliação de acordo com as regras constantes do n.º 2 do artigo 46.º ou por aplicação do método comparativo dos valores de mercado.

Desta forma, existe no ordenamento jurídico um instrumento ao dispor do Requerente que lhe permitia demonstrar qual o valor de mercado do prédio e que o valor patrimonial está, em relação ao primeiro, distorcido, o que impede a consideração da pretendida interpretação actualista.

Seguindo o entendimento de Menezes Leitão, encontrava-se garantida a constitucionalidade das medidas propostas através da possibilidade de intervenção do alienante na fixação do valor patrimonial tributável requerendo a segunda avaliação, bem como pelo facto de a alienação de um imóvel por montante inferior ao valor patrimonial fixado consubstanciar uma situação de presumível fraude fiscal ou uma renúncia a uma capacidade contributiva efectiva.

Para a Requerida, admitir o afastamento do valor patrimonial consubstanciará uma interpretação revogatória ou ab-rogante, a qual só é admissível quando a fórmula legislativa é tão mal inspirada que nem sequer consegue aludir com clareza mínima às hipóteses que pretende abranger e, tomada à letra, abrange outras que decididamente não estão no espírito da lei (cfr., BAPTISTA MACHADO, ob. cit., p. 186.), o que não é, seguramente, o caso.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real, a Requerida apela ao contributo doutrinal do Professor Menezes Leitão in “A Conformidade com a Constituição da República Portuguesa da Nova Fórmula de Determinação do Valor Patrimonial Tributário”, publicado na Revista Fisco, n.ºs

113/114, o qual refere: “permitir a tributação pelo valor inferior ao valor patrimonial dos prédios, apenas porque o alienante decidiu fixar um preço inferior a este, faz pouco sentido. Efectivamente, em primeiro lugar não parece muito crível que alguém decidisse alienar um prédio por um montante inferior ao seu valor patrimonial objectivamente fixado, e se o fizesse, tal seria uma circunstância absolutamente extraordinária, que parece justificado que possa não ser relevante para efeitos de rendimento tributável. Efectivamente, para além da forte presunção de fraude fiscal que existe na declaração de um preço de alienação abaixo do valor patrimonial tributável do prédio, a verdade é que o contribuinte não deixa de evidenciar possuir a capacidade contributiva correspondente ao valor patrimonial objectivamente fixado quando efectua a alienação do prédio, efectuando apenas uma renúncia à obtenção do rendimento correspondente, que pode funcionar em seu prejuízo, mas não se vê porque razão deva igualmente funcionar em prejuízo da Administração Fiscal.”

Mas ainda que considerasse procedente o pedido do Requerente e se permitisse que o mesmo demonstrasse que o efectivo valor da venda não corresponde ao VPT, sempre se dirá que para lograr tal comprovação não basta invocar a realização da escritura de compra e venda.

Para afastar a presunção legal terá o contribuinte que efectuar a prova do contrário, nos termos do artigo 73.º da LGT, designadamente terá que provar a existência de condições anormais de mercado que justifiquem a sua opção por realizar a transacção por valores inferiores ao valor de venda mínimo, ou seja, ao valor patrimonial tributário do imóvel.

Incumbe ao sujeito passivo elidir a presunção mediante prova do contrário, o que exige a demonstração das circunstâncias anormais ou extraordinárias que levaram à concretização da transacção do imóvel por montante inferior ao seu valor patrimonial objectivamente fixado, nos termos do n.º 2 do artigo 350.º do CC e do artigo 73.º da LGT

Sendo que a prova carreada pela Impugnante - que consiste apenas nas cópias de emails e escritura não cumpre tal fim;

Como decorre do disposto no art. 371º 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 respectivos outorgantes corresponda à verdade.

Igualmente não existe um cheque, uma transferência bancária que demonstre, inequivocamente que foi aquele o valor efectivamente recebido como contrapartida pela alienação onerosa do referido imóvel, ainda que esse recebimento se fosse efectuar por outras vias.

Quanto às cópias dos emails trocados é manifesta a inexistência de força probatória perante o alegado.

Para provar que o valor de venda do imóvel foi de facto de € 210.000,00, substancialmente inferior ao Valor Tributário Patrimonial deste, o Requerente limita-se a juntar cópia de escritura do mesmo, sem mediação imobiliária, cuja aquisição foi efectuada pela mãe da comproprietária daquele, e de emails que referem importâncias a dividir, documentos estes, de grande carência de força probatória perante o que vem invocar no presente processo arbitral.

Para a Entidade Requerida em situações como a presente, o número 2, do artigo 44.º do Código do IRS só comporta o sentido de se considerar o valor patrimonial para cálculo da mais-valia, sustentando não existir qualquer violação do princípio da capacidade contributiva nomeadamente porque “para além da forte presunção de fraude fiscal que existe na declaração de um preço de alienação abaixo do valor patrimonial tributável do prédio, a verdade é que o contribuinte não deixa de evidenciar possuir a capacidade contributiva correspondente ao valor patrimonial objetivamente fixado quando efectua a alienação do prédio, efectuando apenas uma renúncia à obtenção do rendimento correspondente”.

Conclui a Requerida pela total improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, com as legais consequências.

7. No dia 11 de Setembro decorreu a audiência do Tribunal ao abrigo do artigo 18º do RJAT com o propósito de inquirição de testemunha apresentada pelo Requerente não tendo o Tribunal admitido o depoimento de parte que também tinha sido proposto pelo Requerente.

8. A testemunha foi ouvida na qualidade de advogado que tratou do divórcio do Requerente, tendo o mesmo entregue a procuração que lhe foi passada pelo Requerente, à data dos factos e que foi junta aos autos, na qual lhe dá poderes para vender o imóvel pelo preço de € 210.000,00.
9. A testemunha referiu que teria actuado enquanto representante legal do Requerente na realização de um negocio de livre vontade, a compra e venda do imóvel em questão, sito numa zona nobre de Lisboa, por um preço inferior ao valor de mercado tendo testemunhado sobre a dificuldade de relacionamento entre o Requerente e a sua ex-mulher, proprietária do imóvel, que teria dificultado a venda do mesmo.
10. Em 21 de Setembro de 2018 o Requerente apresentou alegações escritas nas quais reitera os argumentos já apresentados na petição inicial concluindo no sentido de que:
 - a) o Requerente logrou, com recurso à escritura de compra e venda e mediante testemunha que carreou para o processo, efectuar a prova de que o preço que consta da escritura pública foi o efectivamente praticado;
 - b) inexistente qualquer aproveitamento artificioso e ilegítimo de uma vantagem fiscal, mas apenas uma decorrência das condições anormais em que as partes celebraram o contrato, sendo que, do lado dos vendedores, existia a pressão de venda pela decorrência do seu processo de divórcio, tal como acima se referiu.
11. Em 26 de Setembro de 2018 a Requerida apresentou as suas alegações considerando o seguinte:
 - a) Face aos documentos juntos pelo Requerente e face às declarações da testemunha arrolada por este, não foi feita qualquer prova que afaste a presunção legal.
 - b) Não correspondendo o valor do contrato ao VPT, compete ao sujeito passivo provar a existência de condições anormais de mercado ou extraordinárias que levaram à concretização da venda do imóvel por montante inferior ao valor patrimonial objectivamente fixado.

- c) O Requerente, quer através dos documentos juntos, quer através da prova testemunhal apresentada, não provou a existência dessas circunstâncias.

II- SANEAMENTO

12. O Tribunal é competente.
13. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e beneficiam de legitimidade processual, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artº 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, assim como n.º5 dos art.s 22º da LGT , 70º, n.º1 e 99º do CPPT.
14. A AT procedeu à designação dos seus Representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se, assim, as Partes, devidamente representadas.
15. O processo não enferma de nulidades.
16. Não foram suscitadas questões, prévias ou subsequentes, prejudiciais ou de excepção, que obstem à apreciação do mérito da causa, mostrando-se reunidas as condições para ser proferida decisão final.

III. MÉRITO

III.1. MATÉRIA DE FACTO

1§. FACTOS PROVADOS

17. No que diz respeito à factualidade com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:
- a- O ora Requerente era comproprietário, com B..., da fracção autónoma designada pela ..., no ... do prédio sito na Rua ..., n.º... e ..., na freguesia de ..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o registo ... da referida freguesia de ... e actualmente inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... (anterior artigo ...), cujo valor patrimonial tributário era, à data de 4 de

- Abril de 2013, de € 278.580, conforme escritura pública de venda da referida fracção autónoma (cf. Doc. n.º 3).
- b- Na referida data de 4 de Abril de 2013, o Requerente e a comproprietária do referido prédio urbano celebraram, mediante escritura pública, um contrato de compra-e-venda do imóvel, na qualidade de vendedores, tendo transmitido a propriedade do imóvel ao preço fixado de € 210.000 (cf. Doc. n.º 3).
 - c- A referida venda ocorreu na sequência do divórcio entre os referidos ex-comproprietários do imóvel (prova testemunhal).
 - d- Do preço contratado, € 126.869,59 foram canalizados para pagamento de dívida dos ex-comproprietários ao Banco C..., S.A., resultante de crédito hipotecário constituído para financiamento da aquisição da fracção autónoma em causa, sendo o remanescente repartido entre o REQUERENTE e B..., em negociações ocorridas no âmbito do referido processo de divórcio (cf. Doc. N.º 4).
 - e- O Requerente apresentou, no ano de 2014, Declaração de IRS, considerando como o valor de realização de € 210.000, apurando uma menos-valia de € 1.988, a qual se reflectiu no montante de IRS a pagar naquele ano de 2013, e que foi de € 4.329,91 — montante que foi, aliás, já pago pelo (cf. Doc. N.º 5).
 - f- O Requerente foi notificado, por Ofício n.º..., datado de 7 de Novembro de 2017, da alegada existência de incorreções referentes à sua declaração de rendimentos do ano 2013, afirmando, a Administração tributária, apenas, que *O valor de realização do imóvel com a identificação ..., art.º..., fracção D escriturado com o valor de venda de 210.000,00€ mas com valor patrimonial de 278.580,00€. De acordo com n.º 2 do artº 44.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) considera-se valor de realização o valor patrimonial, por ser superior.* (cf. Doc. N.º 6).
 - g- Nesta lógica o Requerente foi notificado do citado acto de liquidação de IRS n.º 2017... e respectiva liquidação de Juros Compensatórios n.º 2017..., no montante global de € 14.986,10, e, bem assim, da Demonstração de Acerto de Contas n.º 2017..., na qual se apura um montante a pagar de € 10.651,43, com data-limite de pagamento 3 de Janeiro de 2018 (cf. Docs. n.º 1 e 2).

2.º § FACTOS NÃO PROVADOS

18. Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

3.º § FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA

19. Em causa está a interpretação do disposto no artigo 45º do CIRS quanto aos valores de aquisição e de realização a considerar para efeitos do cálculo da mais-valia obtida com a alienação do imóvel supra referido.

20. A questão em discussão nos presentes autos prende-se com a determinação do valor de realização a considerar no apuramento da mais-valia realizada na transmissão, em 5 de Setembro de 2013, de um imóvel propriedade do Requerente.

21. Para a Entidade Requerida o número 2, do artigo 44.º do Código do IRS impõe que se considere o valor patrimonial tributário como valor de realização quando aquele valor seja superior ao da respetiva contraprestação, enquanto o Requerente invoca que lhe deve ser permitido demonstrar que o efetivo valor de venda do imóvel foi inferior ao valor patrimonial tributário do imóvel.

22. À data dos factos, em 2013, resultava do disposto no artigo 44.º do Código do IRS que para determinação dos ganhos sujeitos a IRS, se considerava como valor de realização o valor da respetiva contraprestação.

23. Porém, de acordo com o número 2 da mesma disposição legal, no caso de direitos reais sobre imóveis, prevalecia, quando superior, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre a transmissão onerosa de imóveis, ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida. Ou seja, ao abrigo deste normativo prevalecia o valor patrimonial do prédio transmitido sobre o valor declarado na escritura pública de compra e venda.

24. Com a reforma do IRS, aprovada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, foi introduzida expressamente a possibilidade de afastamento do valor patrimonial

tributário mediante prova do preço de transmissão efetivo, dispendo-se no número 5, do artigo 44.º do Código do IRS que *”O disposto no n.º 2 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto. Determinando-se, por sua vez, no número 6 da mesma disposição legal que “A prova referida no número anterior deve ser efetuada de acordo com o procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações”.*

25. Importa determinar se, anteriormente à introdução dos actuais números 5 e 6 ao artigo 44º do Código do IRS se seria de admitir o afastamento do valor patrimonial tributário como valor de transmissão mediante prova do preço efectivo da transmissão, não obstante não estar esta possibilidade consagrada na lei.
26. Na construção do conceito de rendimento tributário o C.I.R.S. adopta a concepção de rendimento-acrécimo, segundo a qual a base de incidência deste tributo abrange todo o aumento do poder aquisitivo do contribuinte, incluindo nela as mais-valias (vistas enquanto acréscimos patrimoniais que não provêm de uma actividade produtiva, mas que têm algum significado económico e sendo passíveis de controlo pela A. Fiscal, nestas se incluindo as mais-valias prediais) e, de um modo geral, as receitas irregulares e ganhos fortuitos, os quais também devem ser considerados manifestações de capacidade contributiva.
27. A mais-valia deve definir-se, em princípio, pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, especialmente quando o facto gerador do imposto se descreve como uma alienação onerosa, assim estando sujeita ao princípio da realização (cfr.artº.44, do C.I.R.S.).
28. Nestes termos, a tributação independente do efectivo acréscimo de rendimento e consequente aumento da capacidade contributiva tem que estar limitada e sujeita ao princípio da legalidade, o que decorre da própria ideia base do Código do IRS.
29. No sentido propugnado de que o número 2 do artigo 44º do Código do IRS deve ser interpretado como uma mera presunção, suscetível de prova em contrário, pronunciou-se já quer a doutrina, quer a jurisprudência.

30. A propósito da disposição em análise entre outros autores Xavier de Basto afirma expressamente que “(...)deve ser interpretada no sentido de que se limita a estabelecer uma presunção sobre o valor de realização, que cede perante prova em contrário, ou seja, prova de que o valor de realização foi efetivamente inferior ao valor tomado como base para a liquidação do IMT”, pois, caso contrário “acabaríamos por tributar não o rendimento real operado pela transmissão, mas um rendimento normal (cf. Xavier de Bastos - IRS - Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra, 2007, pág. 446).
31. Acrescentando que posto que a norma “se inclui na sistemática do CIRS, no capítulo da determinação da matéria tributável e não no capítulo da incidência, é materialmente uma norma de incidência, porque determina afinal, em última análise, o valor que há-de ser submetido a imposto. Diríamos, pois, que neste n.º 4 o que se estabeleceu foi uma presunção sobre o valor de realização, que pode ser afastada por prova em contrário” (cf. Xavier de Bastos - IRS - Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra, 2007, pág. 447).
32. Mas mais, esta interpretação segundo a qual o número 2 do artigo 44º do Código do IRS consagra uma presunção, suscetível de prova em contrário é também imposta pela existência de regimes paralelos em sede de IRS e de IRC.
33. Aliás, a introdução dos atuais números 5 e 6 do artigo 44.º do Código do IRS resultam do reconhecimento que a possibilidade de afastamento do valor patrimonial tributário mediante prova do preço de transmissão efetivo devia estar também expressamente consagrada com referência ao número 2 da mesma disposição legal.
34. Quanto a este problema já Xavier de Bastos alertava que não é de aceitar um regime diferenciado para as mais-valias prediais por comparação ao rendimentos empresariais e profissionais pois “Haveria então, para rendimentos iguais tratamentos diferenciados, sem qualquer justificação válida, a dano do princípio de igualdade. Tem, pois, a nosso ver de considerar-se que o n.º 4, do artigo 44.º contém uma presunção, que pode ser afastada, provando que o valor da realização foi afinal inferior ao “valor tributário”

para efeitos de um imposto patrimonial como é o IMT”. (cf. Xavier de Bastos - IRS - Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra, 2007, pág. 448).

35. Recentemente, o Tribunal Constitucional (cfr. o acórdão n.º 211/2017, proferido em 02/05/2017, no proc. n.º 285/15, da 3.ª secção) julgou inconstitucional, aliás, esta norma contida no n.º 2 do art. 44.º do CIRS, “na interpretação segundo a qual, para efeitos da determinação dos ganhos sujeitos a IRS relativos a mais-valias decorrentes da alienação onerosa de bens imóveis, ali se estabelece uma «presunção inilidível», por violação do princípio da capacidade contributiva ínsito nos artigos 103.º, n.º 1 e 13.º da Constituição da República Portuguesa”, sendo que para o Tribunal, quer se entenda “a técnica usada pelo legislador como uma verdadeira e própria presunção (a lei presume o valor do rendimento obtido por referência ao VPT, enquanto valor-padrão ou rendimento normal ou seja, como rendimento provável) ou como uma ficção (a lei ficciona ter sido auferido com a venda um valor idêntico ao do VPT do imóvel) na determinação do ganho obtido com a transação onerosa do imóvel para efeito de apuramento das mais-valias – admitindo-se assim a distinção entre os dois conceitos –, certo é que o resultado da sua aplicação não difere quanto ao apuramento da matéria coletável, na medida em que, num caso como noutro, o VPT do imóvel prevalece na determinação da base tributária (não se admitindo, mesmo na hipótese de se tratar de um rendimento presumido, prova do contrário), desconsiderando-se, assim, o rendimento efetivamente auferido pelo contribuinte quando inferior ao decorrente do valor de referência estabelecido.”

36. E dado que as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, reveladas pela utilização da expressão «presume-se» ou semelhante, mas «também podem estar implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objectiva», quando se consideram como constituindo matéria tributável determinados valores, afigura-se-nos que, no caso, sendo o rendimento colectável de IRS «o que resulta do englobamento das várias categorias auferidos em cada ano» (art. 22.º do CIRS), também aqui é de concluir que «... as normas que ficionam valores para efeitos de determinar a medida dos rendimentos contêm presunções implícitas, já que não se pode aceitar, à face do princípio constitucional da igualdade, que se queiram

tributar rendimentos inexistentes; por isso, as ficções de valores de matéria tributável foram introduzidas na lei no pressuposto de que correspondem à realidade os valores determinados por via de presunção.

37. É esta a interpretação que está em sintonia, por um lado, com o princípio enunciado no art. 11.º, n.º 3, da LGT de que, nos casos de dúvida sobre a interpretação das normas tributárias «deve atender-se à substância económica dos factos tributários» e, por outro lado, com o princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos, que impõe que a tributação da generalidade dos contribuintes, sempre que possível, assente na realidade económica subjacente aos factos tributários e não se compagina com a existência de casos especiais de tributação com base em valores fictícios em situações em que é conhecido ou é apurável o valor real dos factos tributários: como a tributação de rendimentos inexistentes conduziria a que quem os não teve fosse tributado como quem os teve e tal ofende o princípio da igualdade, é «sempre» possível demonstrar a realidade dos rendimentos, ilidindo o que se presume nas normas relevantes para a fixação de valores para o seu cálculo.
38. Pelo que o tribunal conclui que assiste no caso vertente ao Requerente a possibilidade de demonstrar que o valor pelo qual transmitiu o imóvel em análise é efetivamente inferior ao respetivo valor patrimonial tributário.
39. Não obstante, ainda que se aceite o pedido do Requerente e se permita que o mesmo demonstre que o efectivo valor da venda não corresponde ao VPT, sempre se dirá que para lograr tal comprovação não basta invocar a realização da escritura de compra e venda.
40. Para afastar a presunção legal terá o contribuinte que efectuar a prova do contrário, nos termos do artigo 73.º da LGT, designadamente terá que provar a existência de condições anormais de mercado que justifiquem a sua opção por realizar a transacção por valores inferiores ao valor de venda mínimo, ou seja, ao valor patrimonial tributário do imóvel.
41. Incumbe ao sujeito passivo elidir a presunção mediante prova do contrário, o que exige entre outros, a demonstração das circunstâncias anormais ou extraordinárias que levaram à concretização da transacção do imóvel por montante inferior ao seu valor

patrimonial objectivamente fixado, nos termos do n.º 2 do artigo 350.º do CC e do artigo 73.º da *LGT*

42. Sendo que a prova carreada pelo Requerente - que consiste apenas nas cópias de emails e escritura e uma testemunha não cumpre tal fim;
43. Decorre do disposto no art. 371º do CC quanto à força probatória dos documentos autênticos, que as escrituras de compra e venda dos imóveis em causa não fazem prova de que aquilo que foi declarado pelos respectivos outorgantes corresponda à verdade.
44. Segundo jurisprudência largamente difundida (veja-se a título exemplificativo o Ac. STJ 28247/10.4T2SNT-A-L1.S1 de 15 de Abril de 2015), a força probatória plena do documento – escritura pública - só vai até onde alcançam as percepções do notário – existência da declaração – mas já não à veracidade do conteúdo da mesma, no caso concreto que o vendedor recebeu efectivamente a quantia indicada a título de preço.
45. Este facto pode ser impugnado por qualquer das partes sem necessidade de arguição da falsidade do documento, uma vez que o mesmo faz prova plena em relação à materialidade das afirmações atestadas mas já não quanto ao rigoroso sentido, sinceridade, veracidade ou validade das declarações emitidas pelas partes.
46. Igualmente o Requerente não apresentou um cheque, uma transferência bancária que demonstre, inequivocamente que foi aquele o valor efectivamente recebido como contrapartida pela alienação onerosa do referido imóvel, ainda que esse recebimento se fosse efectuar por outras vias.
47. Quanto às cópias dos emails trocados é manifesta a inexistência de força probatória perante o alegado.
48. Para provar que o valor de venda do imóvel foi de facto de € 210.000,00, substancialmente inferior ao Valor Tributário Patrimonial deste, o Requerente limita-se a juntar cópia de escritura do mesmo, sem mediação imobiliária, cuja aquisição foi efectuada pela mãe da comproprietária daquele, e de emails que referem importâncias a dividir, documentos estes, de grande carência de força probatória perante o que vem invocar no presente processo arbitral.
49. A testemunha apresentada apresenta apenas uma procuração, a qual consta da escritura pública de compra e venda do imóvel, pelo que a mesma não constitui prova suficiente para afastar a presunção legal de que a venda do imóvel abaixo do preço de mercado se

deveu a circunstâncias anómalas ou extraordinárias, nos termos do n.º 2 do artigo 350.º do CC e do artigo 73.º da LGT.

50. Das declarações da testemunha apenas ficou provado que este actuou enquanto representante legal do Requerente na realização de um negócio, a compra e venda do imóvel em questão, sito numa zona nobre de Lisboa, por um preço inferior ao valor de mercado, sem que ficasse provada a causa que justifica uma discrepância entre o valor de mercado do imóvel e o valor de venda do mesmo.
51. O Requerente não apresentou relatórios de avaliação do mercado imobiliário que justificassem a dita discrepância.
52. Mesmo não sendo possível ao Requerente usar o mecanismo legal que passou a ser previsto no actual artigo 44.º do CIRS, que entrou em vigor em 1/1/2015, poderia, pelo menos, para um convencimento absoluto do Tribunal, ter aberto o seu sigilo bancário aos serviços da AT, de forma a demonstrar 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.
53. Assim, o Tribunal não pode deixar de aceitar como bons os VPT corrigidos pelos Serviços da AT, por não aceitar a prova feita com inequívoca e absolutamente suficiente, fundamento pelo qual se conclui que os actos tributários de liquidação postos em crise pelo Requerente foram legalmente efectuados, como se demonstrou.
54. 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 pelo Requerente em 2014, no valor de € 4.329,91 e a apurada em sede de liquidação corretiva com o n.º 2017... da qual resulta um saldo apurado a pagar de € 10.651,43, face ao disposto no artigo 35.º, n.º 1 da LGT, pelo que são devidos relativamente a esta diferença.

IV – DECISÃO

Termos em que, acorda este Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRS n.º 2017... e da liquidação de Juros Compensatórios n.º 2017 ... com referência ao ano de 2013;
- b) Julgar improcedente o pedido de anulação dos juros compensatórios objeto de liquidação e exigíveis em consequência da liquidação corretiva antes referida;
- c) Condenar o Requerente no pagamento das custas do processo

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **14.986,10** nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **918,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 21 de Dezembro de 2018

O Tribunal Arbitral Singular,

(Ana Teixeira de Sousa)

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.