

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 374/2018-T

Tema: IRS – mais-valias; artigo 51º do CIRS.

Decisão Arbitral

I-RELATÓRIO

1. A..., contribuinte fiscal n.º..., com domicílio na Rua ..., n.º... ..-... ..- ...(*doravante designado por Requerente ou Sujeito Passivo*), apresentou em 2018-08-06 pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º 1 artigo 10º, n.ºs 1 e 2, do Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (*doravante designado por RJAT*) em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por AT ou Requerida*), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação parcial do acto de liquidação de IRS n.º 2018... no valor de 60.859,30 €, e da liquidação de juros compensatórios n.º 2018..., no valor de 428,17 € que gerou a demonstração de acerto de contas n.º 2018..., no valor de 13.809,01 € emitida pela AT, com referência ao ano de 2016.

2. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral Tributário foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 2018-08-07 e notificado à Requerida nos termos legais nessa mesma data.

3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, devidamente notificado às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário que

comunicou àquele Conselho a aceitação do encargo no prazo previsto no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

4. Em 2018-09-26 foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1 alíneas a) e b) na redacção que lhes foi conferida pela Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5. O Tribunal Singular ficou constituído em 2018-10-17, de conformidade ao prescrito na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 228º da Lei nº 66-A/2012 de 31 de Dezembro.

6. Devidamente notificada para tanto, através de despacho proferido em 2018-10-17, a Requerida apresentou em 2018-11-14 a sua resposta, tendo nessa mesma data procedido à junção do processo administrativo.

7. Por despacho proferido em 2018-11-28 devidamente notificado às partes, que fundamentou, para além do mais, a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, e a apresentação de alegações finais, foi indicada como data limite provável para a prolação e notificação da decisão final e dia tinta e um de Janeiro de dois mil e dezanove,

8. A fundamentar o seu pedido, o Requerente, invocou em síntese, e com relevo para o que aqui importa o seguinte (*que se menciona maioritariamente por transcrição*);

8.1. "(...) o Requerente, para efeitos de aquisição, desenvolvimento e alienação dos imóveis [naturalmente os controvertidos nos presentes autos] recorreu a um modelo designado "*auto-construção*" (*cfr. artigo 16º do pedido de pronúncia arbitral*);

8.2. "(...) em 27 de Setembro de 2007, o Requerente outorgou com a sociedade comercial B..., Lda. (...) em conjunto com outras pessoas singulares e colectivas, um contrato de

auto-construção " (cfr. artigo 17 do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 7 com o mesmo junto);

8.3. "(...) na mesma data, foi pelo Requerente (também ali representado por C..., na qualidade de gestora de negócios) outorgado um instrumento de mandato e procuração a favor da B... *(cfr. artigo 19 do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 8, com o mesmo junto);*

8.4. "(...) na qualidade da mandatária-procurador a B..., outorgou, no dia 27 de Setembro de 2007, uma escritura pública de compra e venda que teve por objecto os referidos imóveis, [os discriminados a páginas 10 a 13 do documento nº 8] pelo valor global de EUR 2.400.000,00 *(cfr. artigo 23 do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 9, com o mesmo junto);*

8.5. "Pelo preço de EUR 2.296.500,00 (...) foi adquirido o prédio urbano a que corresponde o artigo matricial ..." e pelo "preço de EUR 103.500,00 foi adquirido o prédio urbano a que corresponde o artigo matricial ..." *(cfr. alíneas a) e b) do artigo 23 do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 9, com o mesmo junto);*

8.6. "(...) em nome e por conta do Requerente foram adquiridos:

a. Uma quota-parte correspondente a 4% do prédio urbano a que corresponde o artigo matricial ...;

b. Uma quota-parte correspondente a 4% do prédio urbano a que corresponde o artigo ... *(cfr. artigo 24 do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 9 com o mesmo junto, alíneas d) d nº 2 da cláusula 2º e alínea d) do nº 4 da mesma cláusula);*

8.7. "(...) o Requerente suportou, neste acto, os seguintes valores de aquisição:

a. artigo matricial ...: EUR 91.860,00; ¹

b. artigo matricial ...: EUR 4.140,00.

8.8. "(...) em virtude de condição de preço adicional contratualmente prevista, relacionada com um eventual aumento da área de construção o preço viria a ser objecto de alteração (...) num aumento do preço em € 1.150.000,00 (...) formalizada em 13 de Outubro de 2010 (cfr. artigo 27 do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 10, com o mesmo junto);

8.9." Para efeitos de preenchimento da declaração Modelo 3, e em particular do respectivo Anexo G, a B... faculta aos consortes um mapa no qual sintetiza as diversas rubricas relevantes, designadamente aquela que se prende com as despesas e encargos relevante (cfr. artigo 31 do pedido de pronúncia arbitral);

8.10. "Para efeitos do preenchimento da declaração referente ao ano de 2016, o Requerente tomou como ponto de partida o mapa que lhe foi entregue pela B..., tomando por referência os valores constantes da sexta coluna, na medida em que respeita, a comproprietários com uma quota-parte de 4% em amos os prédios" (cfr. artigo 33 do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 12, com o mesmo junto);

8.11. Conclui o Requerente, como se retira do seu pedido que *“deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente por provado, anulando-se parcialmente o acto de liquidação de IRS nº 2012..., bem como as respectiva demonstrações de juros compensatórios nº 2019... e de acerto de contas nº..., com as necessárias consequências legais, nomeadamente o reembolso dos montantes de imposto pago em excesso pelo requerente, acrescido de juros indemnizatórios calculados desde a data de pagamento até efectivo e integral reembolso”*

9. Como referido, em 2018-11-14, a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu à junção do processo administrativo (PA) e apresentou a sua resposta por impugnação,

9.1. Onde, fundamental, e em brevíssima síntese (*que igualmente se menciona maioritariamente por transcrição*) pugna pelo seguinte:

¹ Certamente por erro de escrita vem indicado o valor de 91.060,00 €.

9.2. O Requerente entregou a declaração de rendimentos, modelo 3 de IRS, e preencheu o anexo G destinado a "Mais-Valias e Outros Incrementos Patrimoniais" declarando os seguintes valores (*constantas do "print" junto sob o artigo 6º da resposta*):

- artigo ...:

valor realização 149.872,62 € - valor de aquisição 132.640,85 €-despesas e encargos 46.658,41 €

- artigo ...:

valor realização 6.710,71 € - valor de aquisição 5.977,04 € - despesas e encargos 2.102.63 €;

9.3." O Requerente foi notificado, pelo Ofício ... do Serviço de Finanças de Oeiras -..., da existência de divergências na declaração de IRS referente ao ano de 2016, porquanto:

"Anexo G - quadro 4; Deve fazer prova dos valores de aquisição que não coincidem com os que constam da modelo 11 e que serviram para liquidação do IMT. Deve fazer provados valores de despesas e encargos" (*cfr. artigo 7º da resposta*);

9.4. [O Requerente] " foi ainda informado da intenção de a AT efectuar as correcções aos valores inscritos na referida declaração de rendimentos, modelo 3, anexo G (*cfr. artigo 8º da resposta*):

9.5.Julgada insuficiente a fundamentação das divergências apresentadas pelo Requerente foi "emitida a liquidação oficiosa de IRS nº 2018..., referente ao ano de 2016, na qual foram corrigidos os valores referentes à aquisição e às despesas e encargos (...) (*cfr. artigo 10º da resposta e respectivo print*):

- artigo ...:

valor realização 149.872,62 € - valor de aquisição 91.860,00 -despesas e encargos - 0

- artigo ...:

valor realização 6.710,71 € - valor de aquisição 4.140,00 € - despesas e encargos - 0

9.6. Circunscrito neste segmento o objecto do presente processo arbitral traduzido na divergência (dissensão aparente como se verá) das partes quanto aos valores de aquisição, quer fundamentalmente quanto às "despesas e encargos", procede a AT (*cf. artigos 13º e seguintes da resposta*) à interpretação do artigo 51º do CIRS, convocando a respeito jurisprudência arbitral, produzida no âmbito do CAAD, e do Supremo Tribunal Administrativo para concluir da seguinte forma " para que os encargos e as despesas possam ser elegíveis para a determinação da mais-valias, tem que ser provado que as mesmas **são necessárias e inerentes** à aquisição e alienação" (*cf. artigo 24º da resposta*);

9.7. Procede ainda a Requerida (*sob os artigos 27º a 54º da resposta*) à análise de vários documentos juntos pelo Requerente, quer com o pedido de pronúncia arbitral, quer em momento posterior, para concluir que:

9.8. "(...) quanto aos supostos encargos suportados, por todos os documentos, os mesmos não podem ser aceites porquanto não é possível estabelecer uma conexão entre os valores ali constantes e a necessidade e inerência à aquisição e alienação dos imóveis identificados" (*cf. artigo 55º da resposta*);

Por último,

9.9. A propósito do alegado reajustamento (aumento) do preço de aquisição dos imóveis controvertidos (em virtude da alteração da área construtiva), convoca o artigo 46º do CIRS, para concluir que o valor legalmente considerado é o que serviu de base para efeitos de liquidação do IMT e que para o imóvel a que corresponde a matriz ... o Requerente pagou o respetivo IMT sobre 91.860,00 €, e relativamente ao imóvel a que corresponde a artigo matricial ... o Requerente procedeu à liquidação do IMT sobre o valor de 4.140,00 € (*cf. artigo 60º da resposta e documento com a mesma junto*);

9.10. Concluído a Autoridade Tributária e Aduaneira (*cf. artigos 61º e 62º da sua resposta*) que:

"(...) dado que os bens imóveis foram adquiridos a título onerosa, não houve lugar a isenção mas a pagamento de IMT, tendo este incidido sobre os montantes de € 91.860,00 e € 4.140,00 são estes os valores de aquisição que serão válidos e considerados para o apuramento das mais - valias, conforme dispõe o art. 46º do CIRS"

9.11. Conclui a Requerida o seu articulado de resposta pugnando que *“deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral por não provado, mantendo-se na ordem jurídica o ato impugnado, absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido”*.

10. O Tribunal Arbitral Singular é materialmente competente, e encontra-se regularmente constituído nos termos do disposto nos artigos 2º, nº1 1 alínea a), 5º e 6º, nº 1 do RJAT.

11. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidas e legalmente representadas (artigos 3º, 6º e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* artigo artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT.

12. O processo não enferma de nulidades, e não foram invocadas quaisquer exceções de que se deva conhecer.

13. Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

II. FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como provados e assentes os seguintes factos:

i. Em 27/09/2007 o Requerente outorgou com a sociedade comercial, denominada "B..., Lda." em conjunto com outras entidade singulares e colectivas, um contrato de auto construção.

ii. Nessa mesma data foi pelo Requerente, representado por C..., outorgado um instrumento de mandato e procuração a favor da dita sociedade "B...",

iii. Sociedade esta que, por sua vez, e na mesma data, adquiriu pelo preço global de 2.400.000,00 €, os prédios aqui em causa, um pelo preço de 2.296.500,00 € e outro pelo valor de 103.500,00 €.

iv. O Requerente adquiriu 4% do valor de cada um dos imóveis, mais concretamente, 91.860,00 €, correspondente ao artigo matricial ... e

v. 4.140,00 € em resultado da sua quota parte de 4% sobre o valor de 103.500,00 €, correspondente ao artigo matricial

vi. No mês de Agosto de 2016 o Requerente procedeu à alienação dos imóveis em controvérsia.

vii. O Requerente inscreveu no anexo G do modelo 3 do IRS respeitante ao ano de 2016 e campo para tanto destinado os seguintes valores, respectivamente de realização, aquisição e despesas e encargos, como segue:

artigo ...

valor de realização -149.872,62 €,

valor de aquisição - 132.640,85 €

despesas e encargos - 46.658,41 €

artigo ...

valor de realização - 6.710,71 €

valor de aquisição - 5.997,04 €

despesas e encargos - 2.102,83 €

viii. O Requerente foi notificado por ofício do Serviço de Finanças de Oeiras - ... da existência de um processo de divergências na declaração de IRS, relativa ao ano de 2016, respeitante aos valores de aquisição e prova das despesas e encargos suportados, com a aquisição e alienação dos bens causa.

ix. A fundamentação do Requerente foi julgada insuficiente pela AT, tendo esta, em consequência procedido à emissão liquidação oficiosa de IRS nº 2018... .

xi. Na liquidação em causa, foram corrigidos os valores de aquisição de ambos os imóveis e desconsideradas quaisquer montantes no que concerne a "despesas e encargos".

xii. Considerou a AT como valores de aquisição 91.869,00 € (artigo matricial ...) e 4.140,00 € (artigo matricial ...)

xiii. Estes valores de aquisição divergem dos reflectidos no anexo G do modelo 3 do IRS, afiguram-se porém incontroversos face à posição do Requerente, plasmada nos artigos 54 e 55 do pedido de pronúncia arbitral, onde afirma que *"deve ser plenamente aceite e considerado, para efeitos do cálculo da mais-valia imobiliária controvertida relativamente ao imóvel correspondente ao artigo matricial, o valor de aquisição de EUR 91.860,00 (...)"* e *"relativamente ao imóvel correspondente ao artigo matricial ..., (...) o valor de aquisição de EUR 4.140,00"*

xiv. Em o 2018-08-06, o Requerente apresentou junto do CAAD, pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo (*cf. sistema informático e gestão processual do CAAD*).

A.2. Factos dados como não provados

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

A.3. Fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada [(cfr. artº 123, nº 2 do CPPT e artigos 607º, nº 3 do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 29º nº 1, alíneas a) e e) do RJAT)].

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da (s) questão (ões) de Direito (cfr. artigo 596º do CPCivil, aplicável ex vi artigo 20. nº1, alínea e) do RJAT);

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental e o PA anexo, consideram-se provados com relevo para a decisão os factos supra elencado, reconhecidos e aceites pelas partes.

B. DO DIREITO

A questão dirimenda dos presentes autos é a de saber se verbas documentalmente apresentadas pelo Requerente constituem, ou não, despesas e encargos ilegíveis face ao disposto no artigo 51º do CIRS e em que medida crescem ou não ao custo de aquisição e alienação dos imóveis aqui em causa, com reflexo na liquidação de IRS respeitante ao ano de 2016.

O objecto e âmbito do presente processo arbitral está assim circunscrito, fundamentalmente (i) ao tema da tributação dos rendimentos da categoria G concretamente

das mais – valias previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS e (ii) da interpretação a conferir à segunda parte da alínea a) do artigo 51.º do mesmo compêndio normativo, ou seja às “*despesas necessárias e efetivamente praticadas inerentes à aquisição e alienação*” .

Artigo 10.º - Mais valias

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

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário.”

Dispondo, por seu turno, o artigo 51.º do CIRS,

Artigo 51.º - Despesas e encargos

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

a) Os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e das despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, bem como a indemnização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º (redacção da Lei n.º 82- E/2014, de 31 de Dezembro, com entrada em vigor em 2015-01-01)

Estão em causa nos presentes autos, como referido, as despesas inerentes à aquisição e alienação de bens imóveis.

O Código do Imposto Sobre as Pessoas Singulares (CIRS), configura os incrementos patrimoniais ² como uma categoria residual, tributando somente os ganhos que não estão abrangidos nas restantes categorias.

No artigo 9º do CIRS respeitante aos rendimentos da categoria G, agregam-se várias categorias de incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outra categoria, as mais – valias, as indemnizações que ressarçam danos não patrimoniais, as quantias auferidas em virtude de obrigações de não concorrência, e, ainda, acréscimos patrimoniais não justificados estabelecidos nos termos dos artigos 87º, 88º, e 89º A) do Lei Geral Tributária.

As mais-valias encontram-se casuisticamente enumeradas no artigo 10º do CIRS, podendo dizer-se que se caracterizam pela sua natureza ocasional e fortuita, e para o que releva, no que concerne à fonte do “ganho obtido”, as imobiliárias providas de acordo com a alínea a) do nº1 do artigo 10º do CIRS da *“alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (...)”*

Constituindo, como já sinalizado, mais – valias sujeitas a imposto as ocorridas com “ganhos obtidos que não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais resultem da “alienação onerosa de direitos de reais sobre imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário”.

Sendo que o código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares não nos fornece um conceito de mais-valias poderemos aqui assumir que constituindo as mesmas naturezas de incrementos de natureza patrimonial *“correspondem, essencialmente a ganhos resultantes de uma valorização de bens devida a circunstâncias exteriores, portando,*

² Para Paulo Pitta e Cunha, *“A pseudo – reforma fiscal do século e o regime simplificado do IRS”*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, nº 1, Coimbra, Almedina, 2008, página 2º, a designação correcta para esta categoria seria “outros incrementos” já que a denominação de “incrementos patrimoniais” é uma redundância, já que todos os rendimentos são incrementos do património do sujeito passivo.

independentemente de uma actividade produtiva do seu titular. São “ganhos trazidos pelo vento” (windfal gains)³

Relativamente ao ganho efectivo para efeitos fiscais, dir-se-á que *“a mais valia é um ganho que se materializa na diferença entre o valor por que um activo entrou no património individual e o valor por que dele saiu por força de um acto de disposição ou outro facto que, segundo a lei, constitua a realização da mais valia.”*⁴

Tais ganhos, e seguindo a solução tradicional no nosso ordenamento jurídico tributário, só serão tributados no momento da alienação do bem, de acordo com a previsão na alínea a) do n.º 3 do artigo 10.º do CIRS, consagrando-se, deste modo, como princípio geral da tributação das mais-valias o princípio da realização.

Os ganhos, para além das excepções previstas nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 10.º consideram-se obtidos no momento da prática dos actos previsto no seu n.º 1, *“os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos atos previstos no n.º 1, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes”*.

Subjacente aos ganhos ocorridos com as mais-valias resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (ou acto equiparado) está a diferença entre o valor de realização ou alienação do bem ou direito em causa, e o valor de aquisição.

Face ao disposto no artigo 51.º do CIRS, e recentrando-nos na questão fundamental dos presentes autos, para a determinação das mais valias sujeitas a imposto haverá que circunscrever-nos no segundo segmento da norma contida na alínea a) ou seja, às **“despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação (...)”**

O valor de aquisição no caso concreto, resulta do disposto no n.º 1 do artigo 46.º do CIRS: *“no caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se o valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transacções onerosas [IMT]”*

³ Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Almedina, 2006, página 109.

⁴ José Guilherme Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, páginas 431 e seguintes.

O valor de aquisição deverá ainda e de acordo com o disposto no artigo 50º do CIRS ser corrigido “*pela aplicação de coeficientes para o efeito aprovados mediante portaria do Ministério das Finanças, sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data de aquisição e a data da alienação ou afetação*” em observância às regras da correcção monetária.

Isto posto:

Relativamente à dedução das despesas e encargos para a determinação das mais-valias que a lei consagra, facilmente se descortina a razão da sua existência: “*A solução decorre, como é evidente, de um princípio geral de tributação do rendimento, que impõe que só devem ser sujeitos a imposto os rendimentos líquidos, obrigando assim à dedução das despesas necessárias para que o rendimento pudesse ter ocorrido*”⁵

Reconhece-se que a redacção conferida às alíneas a) e b) do artigo 51º do CIRS sendo genéricas quanto aos “*encargos com a valorização dos bens*” e às “*despesas necessárias*”, suscita dúvidas de interpretação, e concede uma razoável margem interpretativa, uma vez que o legislador sequer exemplificou a quais encargos e a quais despesas se reporta, ao contrário do que adoptou noutros normativos de carácter tributário.

Estamos, ao que tudo indica, no âmbito dos conceitos indeterminados, concedendo uma elevada margem de interpretação quanto à amplitude do que deverá entender-se por despesas necessárias e inerentes uma vez que quanto à efectivação prática das mesmas se não levarão quaisquer dúvidas.

Sem prejuízo do acabado de dizer, a verdade é que previamente à consideração das despesas como “necessárias” “e inerentes à aquisição” e sua eventual relevância para efeitos do valor de aquisição é necessária a prova da sua efectivação para daí se poder concluir (ou não) da sua inerência e necessidade, como vaticina a alínea a) do artigo 51º do CIRS.

Dito de outra forma, competirá na óptica do interessado em ver relevadas tais despesas para determinação das mais – valias sujeitas a imposto fazer prova inequívoca, num primeiro passo da sua realização e, de seguida, da sua conexão, inerência e inseparabilidade relativamente à alienação do (s) imóvel (eis) em causa.

Ora,

Não podemos deixar de concordar com a AT no sentido de que da prova documental apresentado pelo Requerente “(...) *não é possível estabelecer uma conexão entre os valores ali constantes e a necessidade e inerência à aquisição e alienação dos imóveis identificados*”.

Na verdade, analisados os pertinentes documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, concretamente os documentos n.ºs 13 a 22 o júízo que dos mesmos se poderá produzir é que não existe qualquer menção, identificação, ou escrito donde se possa inferir qualquer relação com os valores do mesmo ínsitos ao Requerente e que este tenha procedido a qualquer pagamento, ainda que no quadro da sua qualidade de consorte com 4%.

"No critério legal, só as despesas inerentes são necessárias, pelo que só elas são relevantes. Tal critério contém uma ideia de inseparabilidade, uma relação intrínseca - que não meramente extrínseca - com a alienação: para ser considerada relevante, a despesas há-de sê-lo, em suma, ser dela indissociável. A despesa há-de ser integrante da própria alienação. Não se vê, efectivamente, que outro sentido se possa atribuir à expressão "inerentes à alienação". Não basta, pois, que as despesas sejam conexas à obtenção do rendimento, é necessário que elas dele sejam indissociáveis." (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 14/04/2015 (processo n.º 06824/13).

Mesmo as facturas juntas sob o documento n.º 23, não obstante emitidas pelas entidades "D..., LDA.", E... e F... S,A" a favor do Requerente não esclarecem qual a eventual conexão ou relação com despesas inerentes e necessárias à aquisição ou alienação dos imóveis aqui em causa, encontrando-se, aliás, datadas para além de Agosto de 2016, data em que o Requerente procedeu alienação dos imóveis.

⁵ José Guilherme Xavier de Basto, ob.cit. página 460.

Concluiu-se conseqüentemente, pela não ilegibilidade das despesas apresentadas pelo Requerente para efeitos do disposto na alínea a) do artigo 51º do CIRS.

O Requerente vem ainda (*artigos 26 e 27 do pedido de pronúncia arbitral*) aludir a “(...) uma alteração num aumento do preço em € 1.150.000,00, [que] viria a ser formalizada no dia 13 de Outubro de 2010”.

Embora entendamos que tal questão se encontra ultrapassada face ao supra se referiu - conformação do Requerente com os valores de realização e aquisição levados a cabo pela AT merecerá contudo sublinhar, em nota rápida, o seguinte:

No Anteprojecto da Reforma do IRS (apresentado em Julho de 2014) a respectiva Comissão propôs quanto à possibilidade de afastamento do critério do VPT mediante prova do preço de transmissão efetivo o seguinte:

“ Ao nível das mais – valias imobiliárias – e diferentemente do que sucede em sede de IRC e, também, de IRS, neste caso quando tais mais – valias são tributados no âmbito da categoria B -, a tributação em sede da categoria G não prevê a possibilidade de afastamento da regra que determina que o valor de realização corresponde ao valor a considerar para efeitos de liquidação de IMT sempre que este seja superior ao declarado. Não se vislumbrando motivos que impeçam a ilisão da referida presunção no âmbito da categoria G e podendo esse impedimento ter conseqüências gravosas e injustificadas para os contribuintes, propõe-se a consagração expressa de que, também neste caso, exista tal possibilidade”

Todavia tal proposta de alteração legislativa não encontrou acolhimento por parte do legislador, mantendo-se o regime quanto ao valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis, imutável desde a redacção que lhe foi conferida pela Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro (LOE 2011), com entrada em vigor em 2011-01-01, como segue:

ARTIGO 46º

Valor de aquisição a título onerosa de bens imóveis

“1. No caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se o valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transacções onerosas de imóveis [IMT].”

O Requerente vem ainda, no pedido de pronúncia arbitral, concretamente no segmento 2 do V – Enquadramento jurídico, questionar a falta de fundamentação no que concerne à liquidação promovida pela AT quanto aos juros compensatórios no montante de 428,17 €, esgrimindo para além de outros argumentos o disposto nos artigos 268, n.º 3 da CRP e artigos 35.º e 77.º da LGT para concluir pela *“ausência de fundamentação das liquidações dos juros compensatórios”*

Quanto a esta questão, salvo melhor opinião, subscreve este tribunal arbitral o entendimento que decorre da decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 211/2017-T, proferido no âmbito do CAAD e que se reproduz:

“ É inquestionavelmente adquirido e consensual que os actos administrativos têm que se objecto de fundamentação, dever esse, de resto, com acolhimento constitucional, no n.º 3 do artigo 286.º da CRP, nos termos do qual “os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quanto afectem direitos ou interesses legalmente protegidos”, densificando-se na lei ordinária nos artigos 152.º e 153.º do Código do Procedimento Administrativo para a generalidade dos actos administrativos, e no artigo 77.º da Lei Geral Tributária para os actos administrativos tributários.

Parafraseando Diogo Freitas do Amaral ⁶*“a fundamentação de um acto administrativo consiste na enumeração explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto o a dotá-lo de certo conteúdo”.*

No que concerne com a fundamentação dos actos tributários determina o n.º 2 do artigo 77 da LGT que *“a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária,*

devendo conter sempre as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”

Fundamentação essa que, de resto, assume algumas singularidades em função da presença de situações de relevo “anormal” para os contribuintes.

Por outro lado, e como corolário da obrigatoriedade da fundamentação dos actos administrativos colocar-se-á o exercício do contraditório que, em última instância terá como virtualidade que o administrado possa afrontar os argumentos contra si produzidos.

É hoje pacífico na doutrina e na jurisprudência nacionais, incluindo a arbitral, que a fundamentação legalmente exigível tem de reunir as seguintes características:

- oficiosidade; deve partir sempre da iniciativa da administração, não sendo admissíveis fundamentações a pedido,
- contemporaneidade; deve ser coeva da prática do ato, não podendo haver fundamentações diferidas ou a pedido,
- clareza; deve ser compreensível por um destinatário médio, evitando conceitos polissémicos ou profundamente técnicos;
- plenitude; deve conter todos os elementos essenciais e que foram determinantes da decisão tomada, sendo que esta característica se desdobra no dever de justificação (normas legais e factualidade – domínio da legalidade) e no dever de motivação (domínio da discricionariedade ou oportunidade, quando é preciso uma valoração).

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que a fundamentação do actos administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de actos e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente de forma a poder desencadear os mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.

A título meramente exemplificativo, pode ler-se no Acórdão do STA de 10/09/2014, prolatado pela Conselheira Dulce Neto, no âmbito do processo 01\2226/13 o seguinte: “I-A

⁶ *Curso de Direito Administrativo, Volume II*, páginas 352 e seguintes.

Administração Tributária tem o dever de fundamentar os actos de liquidação oficiosa de tributos de harmonia com o princípio plasmado no art. 286º da CRP e acolhido nos arts. 125º do CPA, e 77º da LGT.

II- O acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal - o bónus pater familiae de que fala o art. 487º, nº 2 do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a optar, de forma esclarecida, por aceitar ou não o acto.”

Por outro lado ainda, não podemos deixar de convocar o comentário produzido por Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, ao artigo 35º da LGT ⁷ a respeito deste preciso segmento – fundamentação da liquidação de juros compensatórios: “ A liquidação dos juros compensatórios (conjuntamente com a dívida do imposto nº 8) deve ser devidamente fundamentada.

Na liquidação serão discriminados os montantes da dívida de imposto e dos juros compensatórios, explicando-se com clareza o respectivo cálculo e distinguindo-os de outras prestações devidas (nº 9 do art. 35º).

Esta exigência de demonstração do cálculo dos juros compensatórios integra-se no dever geral de fundamentação expressa e acessível dos actos lesivos, constitucionalmente imposto (art. 286º, nº 3 da CRP).

De um modo geral a fundamentação deverá permitir conhecer integralmente o itinerário seguido pela entidade liquidadora para calcular os juros.

Por outro lado, sendo necessária a culpa do contribuinte para ser imputada responsabilidade por juros compensatórios, a fundamentação da liquidação dos juros deverá indicar o comportamento que lhe é imputado que justifica a imposição do pagamento de juros.

Assim, o conhecimento integral do itinerário valorativo e cognoscitivo seguido pela entidade que liquidar os juros não dispensará:

- a indicação do montante dos juros, separado do montante do tributo, se for liquidado concomitantemente;*
- os termos inicial e final da contagem dos juros;*

- a taxa ou taxas e os períodos a que se reporta casa uma delas, se não for a mesma a taxa aplicada para cálculo da totalidade dos juros;
- a indicação dos diplomas legais que prevêm a responsabilidade por juros compensatórios e os que prevêm as taxas aplicadas;
- a situação fáctica violadora da lei que justifica a liquidação dos juros ou os factos que lavaram a Administração Tributária a concluir que o atraso na liquidação se deveu a actuação culposa do contribuinte”

Ora,

Nos presentes autos e no concernente ao acto de liquidação dos juros compensatórios, o Requerente foi notificado da respectiva liquidação (*documento nº 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo anexo*) onde, para além do mais é clara, perceptível e de meridiana compreensão estar-se perante a liquidação de juros compensatórios.

Face ao que vem de dizer-se, nada há a censurar quanto ao dever de fundamentação dos actos tributários de liquidação objecto do presente processo arbitral que entendemos ter sido observado.

III- JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O Requerente formula pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

O reembolso das quantias aos mesmos respeitantes depende da procedência do pedido de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação.

Consequentemente, improcedendo esse pedido, improcedem, necessariamente os de reembolso e juros indemnizatórios.

IV- DECISÃO

⁷ *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita, 4ª Edição 2012, páginas 284 e 285.

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral Singular em:

- a. julgar improcedentes os pedidos formulados pelo Requerente, absolvendo-se dos mesmos a Autoridade Tributária e Aduaneira,
- b. manter na ordem jurídica os actos tributários objecto do presente processo,
- c. condenar o Requerente no pagamento das custas processuais.

V- VALOR DO PROCESSO

De conformidade ao estatuído nos artigos 206º, nºs 1 e 3 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 47/2013, de 26 de Junho, 97º- A, nº 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário e artigo 3º, nº2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 13.809,01 € (*treze mil oitocentos e nove euros e um cêntimo*).

VI- CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº1 2, 22º, nº 4 do RJAT e artigos 2º e 4º do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária, e Tabela I a este anexo, fixa-se o montante de custas em 918,00 € (*novecientos e dezoito euros*).

NOTIQUE-SE

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, nº 1 alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco e revisto pelo árbitro.

[A redacção da presente decisão rege-se pela grafia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas].

Vinte e quatro de Janeiro de dois mil e dezanove

O árbitro

(José Coutinho Pires)