

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 331/2019-T

Tema: IRS – Valor de Alienação – Mais Valias - Artigo 44.º n.º 2 CIRS (2009).

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A - IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES

Requerente: A..., NIF..., com domicílio na ..., ..., ..., ...-... Lisboa, doravante designados de Requerente ou Sujeito Passivo.

Requerida: Autoridade Tributaria e Aduaneira, doravante designada de Requerida ou AT.

A Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

Em 2019-05-09, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e automaticamente notificado à Autoridade Tributária.

A Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitra, Rita Guerra Alves, aceite por esta, nos termos legalmente previstos.

Em 2019-07-01, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 2019-07-22, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira, para querendo se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.

Por despacho de 2019-09-30, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada, seguindo-se a tramitação processual, para alegações escritas.

A Requerente e Requerida apresentaram alegações escritas.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

B – PEDIDO

1. O ora Requerente, deduziu pedido de pronúncia arbitral visando a declaração de ilegalidade parcial do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas singulares, 2013..., referente ao exercício de 2009, que fixou um imposto a pagar de € 28.224,45 (vinte e oito mil duzentos e vinte e quatro euros, e quarenta e cinco cêntimos).

C – CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou em síntese, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, o seguinte:

3. Esta liquidação resultou de uma correção no montante de € 49.218,76 à matéria coletável do ano em causa, feita na sequência de uma ação inspetiva que correu na Direção de Finanças de ... ao abrigo da Ordem de Serviço n.º. OI2013..., relativa à venda de um imóvel, no exercício de 2009.

4. Sucede porém que a norma em que a correção proposta se baseia estabelece a favor do Fisco uma presunção legal que deve ser considerada ilidida, não só porque Requerente oportunamente apresentou os meios de prova necessários a ilidir essa presunção, como ainda se dispôs a colaborar no levantamento do sigilo bancário caso tal se entendesse necessário à descoberta da verdade material, elementos que deveriam ter produzido as necessárias consequências legais ao abrigo dos artigos 56º e 58º da LGT
5. Ao desconsiderar totalmente os factos invocados e os meios de prova apresentados, a Administração Tributária violou, além os citados normativos, os princípios da justiça, imparcialidade e verdade material, a alínea d) do artigo 9º da CRP, assim como os artigos 13º e n.º. 1 do artigo 104º da mesma Lei Fundamental, ao interpretar a alínea f) do n.º. 1 e o n.º. 2 do artigo 44º do código do IRS, norma de concretização da norma incidência, no sentido de que a mesma constitui uma ficção jurídica conducente à tributação de um rendimento ficcionado e por conseguinte a uma presunção de rendimento jures et de jure, de carácter absoluto.
6. Ao não apreciar as provas apresentadas e ao não lançar mão dos seus poderes de descoberta da verdade material, a Administração Tributária violou os normativos constitucionais *supra* citados.
7. Estando perante uma presunção aplicável sempre que *o valor da contraprestação declarada se apresentar como inferior aos valores que houverem sido considerados para efeitos de liquidação de IMT*, era exigível à Administração Tributária que apreciasse os elementos apresentados pela Impugnante no sentido de tributar-se o rendimento efetivamente auferido por estes e não qualquer outro.
8. Devendo ainda aquela presunção considerar-se ilidida em virtude das provas produzidas, tanto no âmbito do processo administrativo como dos presentes autos – incluindo, caso se entenda necessário para esse efeito, notificar-se a instituição bancária da Requerente, na sequência do levantamento do sigilo bancário por si autorizado no processo de inspeção tributária e que aqui renova.
9. Pelo que, por ausência de facto tributário e por violação do direito da Requerente a ser tributada de acordo com a sua situação individual e concreta pelo seu rendimento real ou

efetivo, deve ser declarada nula a liquidação adicional aqui impugnada, com todas as consequências legais daí advenientes.

D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA

10. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

11. Se, desde logo, atendermos à estrutura do CIRS, não é no capítulo I referente à “Incidência” que se insere o artigo 44.º, mas sim no capítulo II referente à “Determinação do rendimento coletável”.

12. Além disso, o artigo 73.º da LGT respeita às presunções, estabelecendo que admitem sempre prova em contrário quando consagradas nas normas de incidência.

13. Assim, por força desse critério, em caso de não coincidência entre si do valor atribuído na compra e venda (preço) e o considerado para efeitos de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), prevalece o mais elevado desses valores.

14. O n.º 2 do artigo 44.º do CIRS determina que, estando perante dois valores conhecidos, prevalece um deles.

15. Trata-se de uma norma direta e não de uma presunção, ao contrário do pretendido pela Requerente, uma vez que não se está a partir de um valor conhecido para firmar um valor desconhecido, mas sim de dois valores conhecidos que a lei estabelece e que gradua.

16. Pelo que o disposto no artigo 73.º da LGT não se aplica ao caso em análise, tendo a liquidação sido efetuada de acordo com as disposições aplicáveis ao caso, nomeadamente o n.º 2 do artigo 44.º do CIRS).

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

17. Para a análise da questão submetida à apreciação do Tribunal, cumpre enunciar a matéria de facto relevante, baseada nos factos que não mereceram impugnação e na prova documental constante dos autos.

18. A liquidação resultou de uma correção no montante de € 49.218,76 à matéria coletável do ano em causa, feita na sequência de uma ação inspetiva que correu na Direção de Finanças de ... ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2013..., relativa à venda de imóveis, feita pela Requerente, no exercício de 2009.

19. A Requerente em 09/03/2009 alienou a sua quota-parte de 9,375%, que detinha nos imóveis, sítio na ..., freguesia e concelho de ..., descritos na conservatória do registo predial de ..., com os seguintes artigos:

- i. Prédio urbano, composto pelo lote de terreno destinado a construção urbana, denominado de lote quinze, inscrito na matriz sob o artigo provisório ..., descrito na aludida conservatória sob o número ..., da dita freguesia;
- ii. Prédio urbano, composto pelo lote de terreno destinado a construção urbana, denominado de lote dezasseis, inscrito na matriz sob o artigo provisório ..., descrito na aludida conservatória sob o número ..., da dita freguesia;
- iii. Prédio urbano, composto pelo lote de terreno destinado a construção urbana, denominado de lote dezassete, inscrito na matriz sob o artigo provisório ..., descrito na aludida conservatória sob o número ..., da dita freguesia, com o Valor Patrimonial Tributário de 211.160,00€;
- iv. Prédio urbano, composto pelo lote de terreno destinado a construção urbana, denominado de lote dezoito, inscrito na matriz sob o artigo provisório ..., descrito na aludida conservatória sob o número ..., da dita freguesia, com o Valor Patrimonial Tributário de 416.130,00€;
- v. Prédio urbano, composto pelo lote de terreno destinado a construção urbana, denominado de lote dezanove, inscrito na matriz sob o artigo provisório ..., descrito na aludida conservatória sob o número ..., da dita freguesia, com o Valor Patrimonial Tributário de 224.300,00€;

20. A Requerente adquiriu os imóveis supra-referidos, em 01/07/1991 resultante da herança do seu falecido pai.
21. Os prédios identificados foram alienados em 09/03/2008, pelo valor individual de 100.000,00€ cada, no total de 500.000,00€, à sociedade comercial B..., S.A., sociedade parcialmente detida pelo Município de ...,
22. Do valor de venda, foram apresentadas despesas relacionadas com a venda do imóvel no valor de 10.000,00€.
23. Do valor de venda abatido das despesas, a Requerente recebeu 9,75%, correspondente a 45.937,50€
24. Em Abril de 2009, após a alienação do imóvel, a Requerente foi notificada do valor patrimonial tributário, respetivamente foi estabelecido o seguinte:
- i. Prédio urbano, composto pelo lote de terreno destinado a construção urbana, denominado de lote quinze, inscrito na matriz sob o artigo provisório ..., descrito na aludida conservatória sob o número ..., foi atribuído o Valor Patrimonial Tributário de 189,720,00€.
 - ii. Prédio urbano, composto pelo lote de terreno destinado a construção urbana, denominado de lote dezasseis, inscrito na matriz sob o artigo provisório ..., descrito na aludida conservatória sob o número ..., foi atribuído o Valor Patrimonial Tributário de 508.590,00€.
 - iii. Prédio urbano, composto pelo lote de terreno destinado a construção urbana, denominado de lote dezassete, inscrito na matriz sob o artigo provisório ..., descrito na aludida conservatória sob o número ..., foi atribuído o Valor Patrimonial Tributário de 211.160,00€.
 - iv. Prédio urbano, composto pelo lote de terreno destinado a construção urbana, denominado de lote dezoito, inscrito na matriz sob o artigo provisório ..., descrito na aludida conservatória sob o número ..., foi atribuído o Valor Patrimonial Tributário de 416.130,00€.

v. Prédio urbano, composto pelo lote de terreno destinado a construção urbana, denominado de lote dezanove, inscrito na matriz sob o artigo provisório ..., descrito na aludida conservatória sob o número ..., foi atribuído o Valor Patrimonial Tributário de 224.300,00€ .

25. A Requerente na sua declaração de rendimentos declarou o valor de realização de 9.375,00€ e o valor de aquisição de 1,82€ de cada imóvel, e resultou um imposto a pagar de 5.035,95€.

26. A AT na sequência do Ordem de Serviço n.º OI2013..., considerou o valor de aquisição o Valor Patrimonial Tributário dos imóveis e não o valor de realização declarado pela Requerente, que totalizava considerando a quota parte de 9.375%, 145.303,13€.

27. A AT procedeu à correção e emissão da liquidação n.º 2013..., respeitante ao exercício de 2009, que fixou um imposto a pagar de € 25.470,17, acrescido de juros compensatórios no valor de 2.754,28€.

28. A Requerente apresentou uma impugnação judicial, ao qual foi atribuído o n.º .../14...B....

29. No âmbito desse processo judicial, o Ministério Público emitiu em 12/04/2018 o Parecer n.º .../2018, com o seguinte teor: “

Por escritura pública celebrada em 09.03.2009, fls. 33, foram vendidos os bens objecto dos autos.

Constituem mais-valias, os ganhos que, resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis (art. 10º, nº 1, al. a) do CIRS).

Tal alienação onerosa ocorreu na data da celebração da escritura de compra e venda, isto é, no ano de 2009, independentemente da data em que o preço foi pago.

Nos termos da referida disposição legal, os ganhos obtidos serão imputados ao exercício de 2009.

Quanto ao valor da realização obtida, afigura-se-nos que, nesta parte, não assiste razão à demandada:

Na escritura celebrada foi declarado o preço global de 5000.000€, (100.000€, por cada

um), pelo que, salvo melhor opinião, é esse o valor de realização a ter em conta para efeitos de tributação de mais valias em sede de IRS e não o do VPT à data da realização, mesmo sendo superior, como ocorre no caso dos autos, fls. 79.

«I - O valor a ter em consideração para efeitos do apuramento das mais-valias sujeitas a IRS é nos termos do nº 1 do artigo 44 do CIRS o valor da realização.

II - Considerando os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva bem como o da tributação real dos rendimentos o nº 2 do artigo 44 do CIRS ao preceituar que para determinação dos ganhos sujeitos a IRS no caso de transmissões onerosas de bens imóveis prevalecerão quando superiores os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos da liquidação de IMI consagra não uma presunção juris et de jure mas antes uma presunção juris tantum.

III - Não tendo o legislador antes da entrada em vigor da lei 82-E/2014 de 31 12 2014, que introduziu os nºs 5 a 7 ao artigo 44 do CIRS previsto forma de permitir ao contribuinte provar que o valor da realização fosse inferior ao VPT, a norma de incidência constante do nº 2 do artigo 44 do CIRS aplicada sem tal possibilidade deve ter-se por inconstitucional por violação dos artigos 13 e 18 da CRP e 5º nº 2 e 73 da LGT.», ac. do STA de 08/11/2017, proc.01108/14.

Nestes termos, emite-se parecer no sentido de a impugnação dever ser julgada procedente.”

F- FACTOS NÃO PROVADOS

30. Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G- QUESTÕES DECIDENDAS

31. Atenta a posição das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentada, constituem questões centrais a dirimir, as quais cumprem, pois, apreciar e decidir, são as seguintes:

- A) A declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas singulares, 2013..., respeitante ao exercício de 2009, que fixou um imposto a pagar de €28.224,45.
- B) Condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

I MATÉRIA DE DIREITO

32. A questão de fundo a apreciar, consiste em determinar para o caso sub júdice qual o valor de realização no apuramento das mais valias imobiliárias, conforme previsto no artigo 44 n.º 2 do CIRS.

33. A Requerente, sustenta em suma, que o valor a considerar para efeitos de mais-valias é o valor da venda, e defende que juntou elementos suficientes de prova para comprovar o valor efetivamente recebido, que corresponde ao preço declarado na escritura pública de compra e venda, não tendo recebido qualquer outro montante, direta ou indiretamente relacionado com a venda dos mencionados imóveis.

34. A Requerida, por sua vez alega, que em caso de não coincidência entre si do valor atribuído na compra e venda (preço) e o considerado para efeitos de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), prevalece o mais elevado desses valores.

35. Com relevo na matéria em apreço, vejamos o que dispõe a legislação em vigor à data dos factos.

36. Em primeiro lugar, quanto à tributação das mais-valias à data dos factos, dispõe o artigo 10º, n.º 1, alínea a) do CIRS, o seguinte: « *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 afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário; (...)*».

37. Em segundo lugar, sobre o valor de realização para efeitos do cálculo da mais-valia, à data dos factos, dispõe o art. 44º do CIRS, o seguinte: « *1 - Para a determinação dos ganhos*

sujeitos a IRS, considera-se valor de realização: (...) f) Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação. 2 - Nos casos das alíneas a), b) e j) 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 sisa ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida (...).

38. Em consonância com o disposto nos normativos supra referidos, realça-se a regra prevista no disposto no art. 73.º da Lei Geral Tributária (LGT): *«As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.»*

39. Sobre a interpretação do artigo 44.º n.º 2, já, o Tribunal Constitucional se pronunciou no Acórdão n.º 211/2017, que acolhemos sem reservas.

40. Decidiu o Tribunal Constitucional *“a) julgar inconstitucional a norma contida no artigo 44.º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, 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 insito nos artigos 103.º, n.º 1 e 13.º da Constituição da República Portuguesa;”*

41. Entende o Tribunal Constitucional *“A norma contida no artigo 44.º, n.º 2 do CIRS, ao tomar por referência o VPT do imóvel, tem, como já se disse, a dupla finalidade de servir de pressuposto à sua aplicação e de determinar – com base naquele mesmo valor – a matéria sujeita a tributação como mais-valias.*

Recorde-se que a referência ou pressuposto relevante para o apuramento dos rendimentos (presumidos) obtidos com a alienação do imóvel parte da verificação de uma disparidade entre os valores da transação (a contraprestação) e da avaliação do imóvel para fixação do seu valor patrimonial tributário – esta feita de acordo com o regime fixado no Código do Imposto Municipal sobre os Imóveis (CIMI, em especial, o artigo 38.º), servindo também o efeito de determinar a base coletável do Imposto Municipal sobre as Transações Onerosas (IMT). Com efeito, em matéria de impostos sobre o património – estáticos (IMI) ou dinâmicos (IMT) –, a base coletável é (ou pode ser) determinada a partir da avaliação do imóvel para efeitos de determinação do seu valor patrimonial tributável (VPT), uma técnica de «acertamento» que procura responder às exigências de procedimentos tributários de massas, fazendo prevalecer critérios unitários previamente fixados pelo legislador, cujo resultado pode não coincidir com o valor de mercado do bem avaliado.

A virtualidade da referência tomada pelo legislador no artigo 44.º, n.º 2, do CIRS, parte do pressuposto de que aquele VPT é tendencialmente inferior ao valor de mercado dos bens imóveis, sendo, assim, também tendencialmente inferior ao valor pelo qual o bem é transacionado. Deste modo, sugere que qualquer transação onerosa de bens imóveis terá por valor mínimo o VPT do imóvel. Ora, tal pressuposto não se verifica sempre ou não se verifica necessariamente, tendo em conta quer as variações dos preços de compra e venda praticados no mercado imobiliário (sendo este fortemente condicionado pela conjuntura económica, seja em períodos de crise, seja em períodos de expansão, a que acresce a sujeição a distorções várias decorrentes de outros fatores relevantes, designadamente, financeiros e fiscais), quer a variação do próprio regime de avaliação patrimonial dos imóveis para efeitos fiscais e da sua aplicação (seja pela atualização dos VPT, seja pela alteração dos critérios legalmente definidos para a fixação do VPT, seja ainda pelos processos generalizados de avaliação ou reavaliação de imóveis, como é exemplo a determinação, pela Lei n.º 60-A/2011, de 30 de novembro, da avaliação geral e imediata dos prédios que ainda não tinham sido avaliados com base nos critérios do CIMI, entretanto levada a cabo pela Administração Fiscal).

Contudo, não cabendo nesta sede ajuizar da bondade do critério (ou pressuposto) escolhido pelo legislador, certo é que, servindo o mesmo de norma de incidência tributária, determinando

e quantificando a matéria tributável de forma diversa da que resultaria da declaração do contribuinte, cumpre ajuizar da técnica utilizada para o apuramento do rendimento sujeito a tributação, tendo em conta a interpretação feita pelo Juiz da causa do artigo 44.º, n.º 2, do CIRS no sentido de que, na determinação da matéria sujeita ao imposto sobre o rendimento, estabelece uma presunção inilidível ou absoluta, fazendo prevalecer o VPT do imóvel sobre o valor correspondente à contraprestação devida pela compra do imóvel (quando inferior àquele).

(...)

O princípio da capacidade contributiva, enquanto «princípio geral da imposição segundo a capacidade contributiva de cada um» (Acórdão n.º 211/2003), exige que o legislador fiscal configure as obrigações dos contribuintes a partir de factos tributários que fundem a capacidade de suportar o encargo correspondente. Afirmou o Acórdão n.º 348/97 que «a tributação conforme com o princípio da capacidade contributiva implicará a existência e a manutenção de uma efetiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico selecionado para objeto do imposto».

O primeiro fundamento deste princípio é encontrado no princípio da igualdade (artigo 13.º, CRP), de modo a que a distribuição dos encargos tributários seja feita de acordo com a capacidade de cada um, isto é, exigindo-se um critério idêntico para todos os cidadãos na repartição de impostos e sendo esse critério o da capacidade contributiva (assim, no citado Acórdão n.º 348/97 e, mais recentemente, nos Acórdãos n.ºs 695/2014 e 590/2015). A capacidade contributiva é, assim, a medida da diferença. E, a partir da sua articulação com os demais princípios materiais da Constituição fiscal – em particular o artigo 103.º da CRP – podemos retirar do princípio da capacidade contributiva, ao pressupor uma repartição justa dos encargos de acordo com a capacidade de cada um, a resposta à demanda constitucional de «uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza» (artigo 103.º, n.º 1), a que não deixa de se referir o Acórdão n.º 211/2003 – e, bem assim, vê-lo concretizado no princípio de a tributação dever incidir sobre o «rendimento real» dos contribuintes (artigo 104.º, n.º 2), caso se admitisse que a disposição constitucional em causa tem um leque de destinatários mais vasto que o da sua letra e tomando-se por seguro, como faz JOSÉ CASALTA NABAIS, que este preceito constitucional «mais não é do que uma concretização, uma explicitação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal» (Direito Fiscal, cit., p. 171).

O princípio da capacidade contributiva constitui, pois, como escreve SÉRGIO VASQUES, «o pressuposto, o limite e o critério da tributação» (cfr. Manual de Direito Fiscal, reimpressão, Edições Almedina, S.A., Coimbra, 2015, p. 296).

Ora, estas exigências constitucionais não podem deixar de ser observadas nas normas de incidência tributária, configurando-se como princípios-garantia dos contribuintes. É que, na definição da incidência do imposto, a determinação da matéria coletável constitui um elemento essencial da relação jurídico-fiscal, quantificando a obrigação tributária e, assim, a medida do imposto devido. Deste modo, o legislador não pode fixar a medida do imposto sem atender à capacidade revelada pelo seu devedor.

*Aqui se revelam as virtualidades do princípio da capacidade contributiva: «constituindo a ratio ou a causa da tributação, este princípio afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que (...) erija em objecto e matéria colectável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto. Daqui decorre (...) a ilegitimidade constitucional das presunções absolutas de tributação» (JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., pp. 154-155).*

É certo que, na determinação da matéria coletável, socorre-se muitas vezes o legislador de técnicas presuntivas, justificadas por razões de praticabilidade e simplificação do sistema fiscal. Sirva o expediente constante do artigo 44.º, n.º 2 do CIRS objetivos de praticabilidade, simplificação e eficiência na arrecadação de receitas fiscais (ao fazer prevalecer, sem mais, o VPT sobre o valor do preço declarado), sirva também objetivos de combate à fraude e evasão fiscal, desconsiderando o valor declarado pelos outorgantes da escritura e presumindo que é outro – superior – o valor da transmissão onerosa do imóvel, não se pode perder de vista que a consagração de uma presunção absoluta na determinação dos rendimentos sujeitos a tributação torna a 'verdade' tão só presumida numa 'verdade' definitiva, mesmo que esta não encontre correspondência com a veracidade do rendimento real. E, vedando a prova do contrário, prescinde em definitivo da consideração do rendimento real auferido pelo contribuinte, desvirtuando-se, assim, a ratio e o critério da tributação: a capacidade contributiva.

Considerou o Acórdão n.º 452/2003:

«(...) certos métodos de tributação, pela sua mesma estrutura, podem, afinal, acabar por conduzir à imposição de situações ou realidades em que falece, de todo, a capacidade contributiva, ou (e com maior probabilidade) em que a medida do imposto exigido não tem efectiva correspondência com essa capacidade, indo além (e, porventura, bastante além) dela; é o que ainda Casalta Nabais (O dever fundamental..., págs. 497/498 e 501/502) considera, quando se refere a “soluções tradicionais do direito dos impostos” com suporte no “interesse fiscal”, em particular as “presunções”, considerando esta técnica legislativa “movida por legítimas preocupações de simplificação de praticabilidade das leis fiscais”, mas que “tem de compatibilizar-se com o princípio da capacidade contributiva, o que passa, quer pela ilegitimidade das presunções absolutas, na medida em que obstam à prova da inexistência da capacidade contributiva visada na respectiva lei, quer pela idoneidade das presunções relativas para traduzirem o correspondente pressuposto económico do imposto”».

No caso vertente, a fixação da matéria coletável através do recurso a métodos presuntivos, sem possibilidade de ilisão, pelo contribuinte, da presunção estabelecida na lei, terá como consequência possível (e plausível) a tributação de ganhos (mais-valias) não efetivamente auferidos pelo contribuinte.

Ora, tal resultado, a final, afronta o próprio desiderato da tributação das mais-valias, se, para mais, a tributação destes rendimentos corresponder ainda à observância do princípio da capacidade contributiva. Segundo SÉRGIO VASQUES, é o próprio princípio da capacidade contributiva que «exige a oneração do rendimento global, qualquer que seja a sua origem, natureza ou destino e daqui resulta necessariamente a exclusão da velha teoria do rendimento-fonte (Quellentheorie, source-income theory), pela qual se integravam no rendimento tributável apenas os fluxos periódicos e regulares de riqueza percebidos pelo contribuinte, uma teoria que serviu de apoio aos impostos cedulares que no passado se abatiam exclusivamente sobre os rendimentos do trabalho, lucros do comércio e da indústria, rendas ou juros. Em vez disso, o princípio exige que se alargue o rendimento tributável a todo o acréscimo patrimonial verificado na esfera do contribuinte em dado período de tempo, tal como ensina a teoria do rendimento-acréscimo (Reinvermögenszugangstheorie, accretion theory), tributando-se também ganhos fortuitos, como as mais-valias, rendimentos do jogo ou doações» (Cfr. Manual de Direito Fiscal, cit., p. 297).

Ora, se o ganho fortuito não existir ou, existindo, ficar muito aquém do estimado, a tributação não será devida. Pelo menos, à luz do princípio da capacidade contributiva ínsito na Constituição portuguesa.

Com efeito, as mais-valias decorrentes da transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis correspondem ao ganho obtido com essa transmissão em face do valor da aquisição anterior do mesmo bem. Ao determinar o rendimento tributável por referência a um ganho presuntivo, sem que ao contribuinte seja dada a possibilidade de demonstrar a inexistência da capacidade contributiva que se pretende tributar, incorre a norma constante do artigo 44.º, n.º 2, do CIRS - na interpretação desaplicada nos autos - em inconstitucionalidade, por ofensa do princípio da capacidade contributiva acima enunciado.

42. Seguindo esse mesmo entendimento, o STA em 08/11/2017 no proc.01108/14 e o TAF de Leiria, na sentença de 4/12/2014 no processo n.º 285/15 entendem que: “*Todavia, o n.º 2 deste artigo consagra a regra que sempre que o valor da escritura seja inferior ao valor que serviu de base à liquidação do IMT, este valor prevalece como valor de realização. Porém, tal disposição, deve ser interpretada no sentido de que aqui o legislador estabeleceu uma*

presunção sobre o valor de realização, que cede perante prova em contrário, ou seja, prova de que o valor de realização foi efectivamente inferior ao valor tomado como base para a liquidação do IMT. (No mesmo sentido, apesar de não abordar directamente esta questão, cfr. JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra, pág. 446 e seguintes). Se admitirmos qualquer outra interpretação, a Administração Fiscal estaria a tributar não o rendimento real operado pela transmissão mas um rendimento normal. Por outro lado, se se tratar de uma presunção, o sujeito passivo pode provar que o valor de realização foi efectivamente inferior. Aliás, se não qualificarmos esta regra como uma presunção ilidível, estaríamos a criar uma norma de determinação da matéria colectável susceptível de violar o princípio da capacidade contributiva. Sublinhe-se, todavia, que esta técnica legislativa [a utilização de presunções], movida por legítimas preocupações de simplificação e de praticabilidade das leis fiscais, tem de compatibilizar-se com o princípio da capacidade contributiva, o que passa, pela ilegitimidade constituída das presunções absolutas, na medida em que obstam à prova da inexistência da capacidade contributiva visada na respectiva lei (cfr. JOSÉ CASALTA DE NABAIS, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, pág. 498). E foi por esta razão que o legislador da LGT vem afastar expressamente, para o campo da incidência fiscal, as presunções inilidíveis. Na verdade, à luz do art. 73º da LGT, não se pode admitir no CIRS qualquer presunção, que não admita prova em contrário, que determine que o valor da realização de um imóvel não seja o valor efectivamente realizado. Refira-se também que o legislador do CIRC já consagrou tal princípio no art. 139º, o qual admite que o sujeito passivo possa fazer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial. E por este motivo o Tribunal não descortina a razão para interpretar uma disposição do CIRS que permita criar um tratamento desigual entre os contribuintes sujeitos às regras do CIRS e os contribuintes sujeitos às regras do CIRC, sem uma justificação plausível.”

43. Posto o que, seguindo a jurisprudência anteriormente exposta, temos que quando esteja em causa a alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, considera-se como valor de aquisição, o valor da respectiva contraprestação nos termos do disposto no art. 44º do CIRS.

44. Deste modo, voltando à presente situação, temos que a presunção do artigo 44.º n.2 pode ser afastada mediante prova.

45. No caso vertente, a Requerente demonstrou, através da junção da escritura publica do contrato de compra e venda, o preço de alienação por si declarado, mais juntou o Parecer nº .../2018 do Ministério Público emitido em 12/04/2018, conforme já identificado e transcrito o seu total teor na fundamentação de facto, lembrando que *“Quanto ao valor da realização obtida, afigura-se-nos que, nesta parte, não assiste razão à demandada: Na escritura celebrada foi declarado o preço global de 5000.000€, (100.000€, por cada um), pelo que, salvo melhor opinião, é esse o valor de realização a ter em conta para efeitos de tributação de mais valias em sede de IRS e não o do VPT à data da realização, mesmo sendo superior, como ocorre no caso dos auto”*.

46. Face ao exposto, e tendo em conta o disposto no 44.º n.º 2 do CIRS, a presunção prevista no artigo 73.º da LGT, dos factos dados como provados, o valor a considerar para efeitos do calculo das mais valias, é o valor da alienação, ou seja, é o valor da realização a ter em conta para efeitos de mais valias em sede de IRS e não o valor do VPT à data da realização, concluindo-se deste modo pela ilegalidade da liquidação ora impugnada, e como procedente o pedido de pronúncia arbitral.

I - QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

47. O tribunal tem o dever de se pronunciar sobre todas as questões, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT). Contudo as questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, *“as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”*.

Em face da solução dada, fica prejudicado o conhecimento de qualquer outra questão incluída no pedido de pronúncia arbitral.

J - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

48. Peticiona ainda a Requerente, o pagamento de juros indemnizatórios.
49. Perante o exposto, a liquidação na parte abrangida pela anulação, resulta de erro de facto e de direito imputável exclusivamente à administração fiscal, na medida em que, a Requerente cumpriu o seu dever de declaração.
50. Na verdade, ficou demonstrado que a Requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido. Desta forma e por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem a Requerente direito aos *juros indemnizatórios* devidos, juros esses que devem ser contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, cujo prazo para pagamento se conta da data de início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.ª a 5, do CPPTTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.
51. Face a todo o exposto e às invocadas normas legais, decide-se pelo provimento do pedido da Requerente.

H- DECISÃO

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

1. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, 2013..., respeitante ao exercício de 2009, que fixou um imposto a pagar de €28.224,45 (vinte e oito mil duzentos e vinte e quatro euros, e quarenta e cinco cêntimos).
2. Condenar a Requerida, a restituir à Requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga, acrescida do pagamento de juros indemnizatórios já vencidos, relativo ao período que mediou entre a data de pagamento do imposto até a sua devolução, bem como, no pagamento dos juros indemnizatórios vincendos a contar da data da notificação da decisão, até, efetivo e integral pagamento, tudo conforme o disposto n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT, à taxa legal apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT até integral reembolso.

Fixa-se o valor do processo em € 28.224,45 (vinte e oito mil duzentos e vinte e quatro euros, e quarenta e cinco cêntimos), correspondente ao valor da liquidação, atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnada, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 1.530,00€ (mil quinhentos e trinta euros), a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º 1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 21 de Outubro de 2019.

A Árbitra

Rita Guerra Alves