

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 168/2019-T**

**Tema: IRS – Mais valias; Acto prévio; reinvestimento parcial.**

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Amândio Silva e Rita Calçada Pires, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 09 de Março de 2019, A..., contribuinte n.º..., e B..., contribuinte n.º..., residentes na ..., ..., ..., ...-... Alcabideche, apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRS n.º 2018... e juros compensatórios, relativo ao ano de 2014, no valor de €462.650,47.
2. Para fundamentar o seu pedido alega os Requerentes, em síntese:
  - i. a ilegalidade do acto de liquidação por violação dos princípios da legalidade e tipicidade, da justiça, da proporcionalidade e da capacidade contributiva;

- ii. a ilegalidade do acto de liquidação por não estarem preenchidos os pressupostos de que, nos termos da lei, depende a exigibilidade da tributação em causa;
  - iii. a ilegalidade da liquidação de juros compensatórios por não ter sido demonstrada, nem provada a verificação dos pressupostos de que, nos termos da lei, depende a exigibilidade dos juros compensatórios em causa;
  - iv. a ilegalidade do acto de liquidação por preterição do direito de audiência prévia;
  - v. a ilegalidade do acto de liquidação por falta de fundamentação.
3. No dia 11-03-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
  4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
  5. Em 02-05-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
  6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 22-05-2019.
  7. No dia 25-06-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e por impugnação.
  8. Foi facultada à Requerente a possibilidade de exercer o contraditório relativamente à matéria de excepção, o que foi feito.

9. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
10. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
11. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, prazo esse que foi prorrogado nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
12. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.  
O processo não enferma de nulidades.  
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- Os Requerentes eram proprietários de um imóvel localizado na Rua ..., ..., n.º ... – ..., ..., freguesia e concelho de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º .../... e inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo ... do Serviço de Finanças de ...(doravante designado “imóvel”).

- 2- No início de 2013, os Requerentes decidiram vender o referido imóvel, tendo contactado agentes imobiliários da zona de ... e Lisboa para publicitar e promover a venda do imóvel.
- 3- Até Setembro de 2013, o imóvel foi visitado por diversos interessados, que contactaram directamente os Requerentes ou foram indicados por agentes imobiliários.
- 4- Em meados de Setembro de 2013, os Requerentes foram contactados pelo Sr. C..., que informou ser representante da sociedade D..., com sede em Macau, e que teria em carteira diversos clientes do mercado chinês interessados na aquisição de imóveis em Portugal, com características e valor idênticos ao imóvel pertencente aos Requerentes.
- 5- O Sr. C... propôs a celebração de um contrato de prestação de serviços, tendo os Requerentes aceite tal proposta.
- 6- A sociedade D..., sociedade comercial constituída sob a forma de sociedade por quotas, tem sede na Avenida ..., n.º ..., ..., ..., em Macau e está matriculada na Conservatória de Registo Comercial e de bens móveis de Macau com o n.º... .
- 7- Em 01-10-2013, os Requerentes celebraram com a D..., representada pelo Sr. C..., um contrato de prestação de serviços.
- 8- Do referido contrato de prestação de serviços, constava o seguinte:

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Entre:

1.ª Contratante:

D... sociedade comercial constituída sob a forma de sociedade por quotas com sede em Macau, matriculada na Conservatória dos Registos Comercial e de Bens Móveis de Macau, com o número ... com o capital social de 25.000\$00, representada pelo seu gerente/procurador C... com poderes para o acto, adiante designada por «Primeira Contratante»

e

2.ª Contratante:

A... portador do Cartão de Cidadão número ... até 01/11/2016, contribuinte fiscal número ... residente na Rua ... freguesia e concelho de ... adiante designados por «Segundo Contratante»

CONSIDERANDO QUE:

- A. O Segundo Contratante é dono e legítimo proprietário do imóvel destinado a habitação, localizado na Rua ... freguesia e concelho de ... descrito na Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o número ... da referida freguesia de ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo ... do Serviço de Finanças de ... a que se refere a licença de utilização número ... emitida pela Câmara Municipal de ... em ... de Fevereiro de 2006, adiante designado por «activo»;
- B. Os Segundos Contratantes pretendem alienar o referido activo, tendo interesse em divulgar a comercialização deste no mercado internacional, em especial no mercado Chinês, uma vez que a China é neste momento a segunda maior economia mundial, reunindo um significativo número de investidores interessados na aquisição de bens imóveis no exterior;
- C. A Primeira Contratante inclui na sua carteira de Clientes Investidores referidos no considerando anterior, bem como está dotada de meios capazes de identificar e angariar potenciais investidores provenientes do mercado Chinês;
- D. Os Segundos Contratantes pretendem a colaboração da Primeira Contratante para divulgação do activo na China e para identificação e angariação de potenciais interessados provenientes desse mercado.

É celebrado e reciprocamente aceite o presente Contrato de Prestação de Serviços, o qual se rege nos termos dos considerandos acima e do clausulado subsequente:

**Clausula Primeira**  
**(Objecto e Âmbito)**

1. O presente Contrato tem por objecto o compromisso recíproco entre as Partes Contratantes no sentido de promoverem a divulgação pelo mercado Chinês do activo mencionado no Considerando A.
2. Por força do presente Protocolo, os Segundos Contratantes contratam a Primeira Contratante para a prestação de serviços de divulgação do activo no mercado Chinês.
3. A Primeira Contratante compromete-se a promover o activo dos Segundos Contratantes por entre os seus Clientes e potenciais Clientes de origem e/ou nacionalidade chinesa de modo a assim identificar e angariar compradores interessados na aquisição do activo.

**Clausula Segunda**

**(Actividades de Divulgação, Identificação e Angariação de Compradores)**

A Primeira Contratante obriga-se, pelo presente Contrato, a desenvolver no território Chinês todas as actividades inerentes ao exercício da divulgação, identificação e angariação de compradores, tendo em vista a comercialização do activo, nomeadamente as seguintes:

- a) Desenvolver em território Chinês as mais diversas acções de marketing de promoção e divulgação do activo;
- b) Apresentar e dar a conhecer o activo em território Chinês a todos os potenciais interessados na compra do mesmo, estabelecendo os mais diversos contactos, sejam particulares ou institucionais, incluindo participação em eventos promocionais, como feiras, conferências e congressos especializados;

- c) Diligenciar, através das suas equipas profissionais na China, no sentido de contactar directamente e angariar potenciais compradores para o activo;
- d) Negociar directamente com os potenciais compradores provenientes da China, com vista à concretização da venda;
- e) Prestar assistência aos potenciais compradores provenientes da China na organização de viagens ao território português para visita ao activo;
- f) Prestar aos Segundos Contratantes informação circunstanciada sobre contactos estabelecidos com potenciais Clientes, contactos recebidos de Clientes, agendamento de visitas ao activo por parte dos potenciais interessados por si angariados, eventuais reparos efectuados por tais Clientes, bem como as demais informações que considere pertinentes relacionadas com a comercialização do activo.

**Cláusula Terceira**  
**(Relacionamento e Actuação)**

1. A Primeira Contratante obriga-se a cumprir o presente Contrato com a máxima diligência e profissionalismo, respeitando integralmente todas as instruções e procedimentos estabelecidos pela Segunda Contratante.
2. A Primeira Contratante assume a responsabilidade por prestar no mercado Chinês os serviços ora contratados segundo padrões de elevada qualidade, em consonância com a alta qualidade pretendida pelos Segundos Contratantes.

**Cláusula Quarta**  
**(Contrapartidas)**

1. Pelo exercício de todas as actividades previstas no presente Contrato, a Primeira Contratante terá direito a uma comissão sobre o valor de cada venda, cujo contrato-promessa, escritura pública ou documento particular de compra e venda resulte dos contactos e negociações originados pela Primeira Contratante.
2. A comissão prevista no número anterior será de 575.000,00€ (quinhentos e setenta e cinco mil euros).
3. A comissão acima referida será paga no prazo de 8 dias a contar da recepção da respectiva factura, a qual só poderá ser emitida pela Primeira Contratante após outorga de escritura pública ou de documento particular de compra e venda.
4. A comissão é a única contrapartida a que a Primeira Contratante tem direito pela prestação dos serviços acordados no presente Contrato, incluindo I.V.A. ou outros encargos fiscais de natureza equivalente a que possa estar sujeita.
5. A comissão será devida à Primeira Contratante, ainda que o contrato-promessa, a escritura pública ou o documento particular de compra e venda relativos ao activo sejam celebrados após o termo do presente Contrato, desde que o comprador tenha sido efectivamente angariado pela Primeira Contratante.

**Cláusula Quinta**  
**(Confidencialidade)**

Ambas as Partes se obrigam a guardar e a manter como confidenciais todas e quaisquer informações ou dados, independentemente da respectiva natureza, relacionadas com a Contraparte, não podendo usá-las para outros fins que não os estipulados no presente Contrato, quer durante a vigência do mesmo quer após a respectiva cessação.

**Cláusula Sexta**  
**(Duração)**

O presente Contrato tem a duração de 6 (seis) meses, com início a 1 de Outubro de 2013 e fim em 31 de Março de 2014 renovando-se automaticamente por sucessivos períodos de 6 (seis) meses, salvo denúncia comunicada por uma das Partes à outra através de carta registada com aviso de recepção, com, pelo menos, 15 (quinze) dias de antecedência sobre a data de renovação.

**Cláusula Sétima**  
**(Lei Aplicável e Diferendos)**

1. O presente Contrato rege-se pela lei portuguesa aplicável.
2. Em caso de litígio, serão empregues esforços comuns para uma resolução amistosa. Na persistência de diferendo, fica eleito o Foro da Comarca de Lisboa para dilimir quaisquer divergências decorrentes do presente Contrato, com expressa exclusão de qualquer outro.

**Cláusula Oitava**  
**(Disposições Finais)**

1. O presente Contrato constitui o acordo integral das Partes alcançado na presente data, pelo que qualquer alteração, aditamento ou modificação só serão válidos e eficazes se forem formalizados em documento escrito assinado por ambas as Partes.
2. No caso de alguma das estipulações do presente Contrato vir a ser, qualquer que seja o motivo, declarada nula ou anulada, no todo ou em parte, tal não afectará a validade das demais estipulações contratuais. As Partes obrigam-se a praticar todos os actos e a celebrar todos os acordos necessários e suficientes para alcançarem o mesmo resultado,

sem verificação dos vícios que tenham determinado a nulidade ou anulação do presente Contrato ou de alguma das suas cláusulas.

Feito em dois exemplares, ambos valendo como originais, os quais vão ser assinados pelas Partes, destinando-se um exemplar a cada uma das Partes ora Contratantes.

Cascais, 1 de Outubro de 2013

1ª Contratante,

---

2ª Contratante,

---

---

- 9- A sociedade *D...*, através do seu representante, Sr. *C...*, pôs os Requerentes em contacto com o Sr. *E...*, de nacionalidade chinesa e residente em ... (...), distrito de ..., cidade de ..., Província ..., na República Popular da China.
- 10- O Sr. *E...* aceitou as condições propostas e manifestou interesse na celebração do contrato promessa de compra e venda do imóvel.
- 11- Em 05-10-2013, os Requerentes celebraram com o Sr. *E...* contrato promessa de compra e venda do referido imóvel, nos seguintes termos:

**CONTRATO-PROMESSA DE COMPRA E VENDA**

Entre:

1ª Contratante:

A... natural da freguesia..., concelho de Coimbra, portador do Cartão de Cidadão número..., válido até 01/11/2016, contribuinte fiscal número... e B... natural da freguesia de..., concelho de Lisboa, portadora do Cartão de Cidadão número..., contribuinte fiscal número..., casados entre si no regime da comunhão de adquiridos, residentes na Rua..., freguesia e concelho de..., adiante designados por «Promitentes Vendedores»

e

2ª Contratante:

E... natural de Cidade, República da China, portador do Passaporte nº..., emitido em 23/07/2009, pelos serviços da..., China, com domicílio efectivo na Rua..., em Lisboa, casado com... no regime da comunhão de adquiridos, adiante designado por «Promitente Comprador».

CONSIDERANDO QUE:

- Os Promitentes Vendedores são donos e legítimos proprietários do imóvel destinado a habitação, localizado na Rua..., freguesia e concelho de..., descrito na Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o número..., da referida freguesia de..., inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo... do Serviço de Finanças da..., a que se refere a licença de utilização número... emitida pela Câmara Municipal de..., em 14 de Fevereiro de 2006.
- Os Promitentes Vendedores têm interesse em vender o imóvel melhor identificado no Considerando anterior e o Promitente Comprador, por sua vez, tem interesse em adquiri-los o referido imóvel.

É celebrado e reciprocamente aceite o presente Contrato Promessa de Compra e Venda, o qual se rege nos termos dos considerandos acima e do clausulado subsequente:

**Cláusula Primeira**

**(Do prédio)**

- Os Promitentes Vendedores são donos e legítimos proprietários do imóvel destinado a habitação, localizado na Rua..., freguesia e concelho de..., descrito na Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o número..., da referida freguesia de..., e inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo... do Serviço de Finanças da..., a que se refere a licença de utilização número... emitida pela Câmara Municipal de..., em 14 de Fevereiro de 2006.
- Sobre a mencionada fracção incidem actualmente o seguinte ônus:  
Hipoteca voluntária a favor do Banco..., para garantia até ao montante máximo de 176.318.000,00 Escudos, cuja quantia corresponde actualmente a 889.446,44 EUR, inscrita sob a Apresentação número 31 de 1999/10/28.

**Cláusula Segunda**

**(Da promessa de compra e venda)**

Pelo presente contrato, os Promitentes Vendedores prometem vender ao Promitente Comprador, e este promete comprá-los, totalmente livre de ônus, encargos e limitações, o imóvel melhor identificado na cláusula primeira, pelo preço total de 3.000.000,00 EUR (três milhões de euros).

**Cláusula Terceira**

**(Do preço e do sinal)**

- O preço livremente ajustado e acordado pelos Contratantes para a compra e venda do imóvel a que se referem as Cláusulas antecedentes é fixado em 3.000.000,00 (três milhões euros).
- Na presente data o Promitente Comprador e com a assinatura do presente Contrato, o Promitente Comprador entrega aos Promitentes Vendedores a quantia de 27.000,00 EUR (vinte sete mil euros), a título de sinal, quantia da qual os Promitentes Vendedores dão quitação pelo presente instrumento.
- No prazo de 10 dias a contar da assinatura do presente Contrato, o Promitente Comprador entregará aos Promitentes Vendedores a quantia de 173.000,00 EUR (cento e setenta e três mil euros), a título de reforço de sinal.

#### **Cláusula Quarta**

##### **(Do contrato definitivo e do remanescente do preço)**

1. A escritura pública de compra e venda será celebrada no prazo máximo de 4 (quatro) meses contados a partir da data da assinatura do presente Contrato Promessa.
2. Na data da outorga da prometida escritura pública de compra e venda, o Promitente Comprador liquidará o remanescente do preço, ou seja, a quantia de 2.800.000,00 EUR (dois milhões e oitocentos mil euros), por meio de cheques visados ou bancários.
3. Contra o recebimento do remanescente do preço, os Promitentes Vendedores entregarão a posse do imóvel ao Promitente Comprador, dando ainda a respectiva quitação do remanescente do preço.

#### **Cláusula Sexta**

##### **(Bens Móveis)**

Acordam ainda ambas Partes que, do preço do presente contrato, estão incluídos os bens móveis elencados e descritos na lista a elaborar pelos Promitentes Vendedores, num prazo máximo de 10 dias a contar da presente data, a qual fará parte integrante do presente contrato e cuja junção os Promitentes Compradores protestam fazer no referido prazo.

#### **Cláusula Sétima**

##### **(Dos documentos)**

1. As Partes Contratantes expressamente declaram e aceitam que até à data da realização da escritura pública de compra e venda colaborarão entre si com vista à obtenção de todos os documentos necessários para a outorga da mesma.
2. Os Promitentes Vendedores deverão obter do IPPAR (IGESPAR) - Instituto Português do Património Arquitectónico e Arqueológico a autorização, caso seja necessária, para alienação do imóvel melhor identificado na cláusula primeira (artigo 37º da Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro).
3. Os Promitentes Vendedores deverão obter o Certificado de Desempenho Energético e da Qualidade do Ar Interior, para entrega à Promitente Compradora conforme previsto no Decreto-Lei nº 78/2006 de 4 de Abril e na Portaria 461/2007 de 5 de Julho.

#### **Cláusula Oitava**

##### **(Escritura)**

Compete ao Promitente Vendedor a marcação da escritura pública de compra e venda, devendo comunicar por escrito, através de carta registada com aviso de recepção, aos Promitentes Compradores, para a morada constante do prémio, o dia, a hora e local da sua celebração, com a antecedência mínima de 8 (oito) dias.

#### **Cláusula Nona**

##### **(Despesas)**

1. As despesas e encargos, nomeadamente o valor do imposto sobre o património, o valor dos emolumentos notariais decorrentes da escritura pública e ainda os emolumentos de registo que forem devidos em relação à fração, bem como o IMT eventualmente devido pela transmissão e formalização da escritura pública e documentos contratuais nela previstos serão suportados pelo Promitente Comprador.
2. Os Promitentes Vendedores serão responsáveis pelo pagamento de quaisquer impostos, taxas ou outros eventuais encargos legais relacionados com o imóvel que respeitem a actos ou factos anteriores à data da celebração da escritura pública de compra e venda, ainda que as respectivas notas de liquidação e de pagamento cheguem ao seu conhecimento e/ou do Promitente Comprador em data posterior à da outorga da prometida escritura pública de compra e venda.
3. Os Promitentes Vendedores declaram que à data da celebração da Escritura de Compra e Venda estarão pontualmente pagas todas e quaisquer despesas de Condomínio, taxas e impostos referentes ao imóvel em apreço, declaração essa que repetirão por ocasião da mesma.

#### **Cláusula Décima**

##### **(Entrega)**

1. O imóvel será entregue ao Promitente Comprador no dia da escritura pública de compra e venda, no estado físico de conservação em que actualmente se encontra, que é do conhecimento do Promitente Comprador.
2. Nos termos do disposto no número anterior, a posse sobre o imóvel que constitui o objecto do presente Contrato transmite-se, de facto e de direito, para o Promitente Comprador com a outorga da escritura de compra e venda.

**Cláusula Décima Primeira**  
(Incumprimento)

1. O incumprimento pelo Promitente Comprador das obrigações que para si resultam do presente contrato promessa, confere aos Promitentes Vendedores o direito de resolver o presente contrato e optar por fazer suas todas as importâncias recebidas por força do mesmo.
2. O incumprimento pelos Promitentes Vendedores das obrigações que para si resultam do presente contrato promessa confere ao Promitente Comprador o direito de resolver o presente contrato e de exigir dos primeiros a devolução em dobro da quantia entregue a título de sinal e princípio de pagamento.
3. O incumprimento do presente contrato por qualquer das Partes Contratantes não afecta a possibilidade de a Parte não faltoza, em alternativa à resolução do mesmo, requerer a sua execução específica, ao abrigo do artigo 830º do Código Civil.
4. É expressamente afastada pelas partes contratantes a presunção prevista no número 2 do referido artigo 330º do Código Civil.

**Cláusula Décima Segunda**  
(Direitos de Preferência)

Para efeitos do disposto na cláusula anterior, não é considerado incumprimento dos Promitentes Vendedores o exercício do direito de preferência legalmente estabelecido, pela Câmara Municipal de \_\_\_\_\_ ou pelo Instituto Português do Património Arquitectónico e Arqueológico obrigando-se, nesse caso, os Promitentes Vendedores a devolver em singelo ao Promitente Comprador todas as quantias que dele tiverem recebido a título de sinal e princípio de pagamento do prego já recebido.

**Cláusula Décima Terceira**  
(Notificações)

Quaisquer notificações ou outras comunicações exigidas ou permitidas ao abrigo do presente Contrato considerar-se-ão devidamente efectuadas por carta registada com aviso de recepção ou por email (neste caso imediatamente confirmado por carta registada com aviso de recepção) para os seguintes endereços:

- A) Promitentes Vendedores  
A/c Exmo. Senhor A...  
Morada: Rua \_\_\_\_\_ Cascais  
Telefone: (+351) \_\_\_\_\_  
Email: \_\_\_\_\_
- B) Promitente Comprador  
A/c Exmo. Senhor Dr. K...  
Morada: Rua \_\_\_\_\_  
Telefone: (+351) \_\_\_\_\_  
Email: \_\_\_\_\_

**Cláusula Décima Quarta**  
(Formalidades)

Ambas as Partes acordam em prescindir do reconhecimento notarial ou por advogado das assinaturas apostas no presente Contrato-Promessa.

**Cláusula Décima Quinta**  
(Alterações)

1. Qualquer alteração ao presente Contrato-Promessa só será válida sob a forma escrita e devidamente assinada pelas Partes Contratantes, de acordo com o formalismo estabelecido na Cláusula anterior.
2. O estipulado no presente Contrato-Promessa sobrepõe-se a todas as propostas e/ou acordos anteriores, verbais ou escritos, e a todas as outras comunicações entre as partes relacionadas com a matéria objecto deste contrato.

**Cláusula Décima Sexta**  
(Foro)

Em caso de litígio, as partes deste já estipulam o foro da Comarca de Lisboa, com expressa renúncia a qualquer outro.

**Cláusula Décima Sétima**  
(Tradutor e Interprete)

O presente contrato foi lido ao Promitente Comprador e feita a explicação do seu conteúdo e, por o mesmo não compreender a língua portuguesa, interveio neste acto como intérprete de sua escolha, a Sra. \_\_\_\_\_ titular do passaporte número \_\_\_\_\_ emitido em 09/11/2010 pela \_\_\_\_\_ com \_\_\_\_\_

Provença, a qual, sob compromisso de honra, traduziu verbalmente o presente Contrato ao Promitente Comprador, o qual declarou ser a sua expressão de vontade, depois de lhe ter lido e explicado todo o conteúdo do mesmo.

Feito em duplicado, ficando um exemplar para cada Parte e ambas valendo como originais,

Cascais, 5 de Outubro de 2013

Os Promitentes Vendedores,

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

O Promitente Comprador,

\_\_\_\_\_

A Tradutora e Intérprete

\_\_\_\_\_

12- Em 10-10-2013, os Requerentes celebraram um “ACORDO DE ALTERAÇÃO AO CONTRATO-PROMESSA DE COMPRA E VENDA”. Aí os Requerentes, além de contratualizarem com o Sr. E..., contratualizaram ainda com a Sr<sup>a</sup> F..., uma futura proprietária do Sr. E..., nos seguintes termos:

**“CONSIDERANDO QUE:**

*A. Os Promitentes Vendedores e o Primeiro Promitente Comprador celebraram em 5 de Outubro de 2013 um contrato-promessa de compra e venda tendo por objecto o imóvel destinado a habitação, localizado na Rua ..., ... -..., freguesia e concelho de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o número .../... da referida freguesia de Cascais e inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo ... do Serviço de Finanças de ..., a que se refere a licença de utilização número ... emitida pela Câmara Municipal de ..., em 14 de Fevereiro de 2006 (...);*

*B. O Primeiro Promitente Comprador pretende adquirir o referido imóvel, em comum com a Segunda Promitente Compradora, reservando para si uma quota ideal correspondente a 5/6 daquele prédio (...);*

*C. A Segunda Promitente Compradora pretende igualmente adquirir o imóvel melhor descrito no considerando A., em comum com o Primeiro Promitente Comprador, reservando para si uma quota correspondente a 1/6 daquele prédio (...);*

*D. Os Promitentes Vendedores têm interesse em vender o imóvel melhor identificado no Considerando A e o Primeiro Promitente Comprador e a Segunda Promitente Compradora, por sua vez, têm interesse em adquirir-lhes o referido imóvel, nas proporções mencionadas no considerando anterior (...);*

*É celebrado e reduzido a escrito o presente Acordo de Alteração ao Contrato Promessa de Compra e Venda celebrado entre os Promitentes Vendedores e o Primeiro Promitente Comprador no dia 5 de Outubro de 2013, que fica subordinado aos termos dos considerandos acima e aos clausulado subsequente (...)*

*Cláusula Primeira*

*O proémio do contrato promessa é alterado de modo a incluir a aqui 3ª Contratante como Segunda Promitente Compradora, passando assim a ter a redacção espelhada acima (...).*

*Cláusula Segunda*

*É integralmente alterada a redacção do clausulado contratual, passando a reger-se pelas seguintes cláusulas com o seguinte teor (...).*

*Cláusula Primeira*

*(Do prédio)*

*1. Os Promitentes Vendedores são donos e legítimos proprietários do imóvel destinado a habitação, localizado na Rua ... n.º ... - ..., freguesia e concelho de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o número .../... da referida freguesia de ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo ... do Serviço de Finanças de..., a que se refere a licença de utilização número ... emitida pela Câmara Municipal de ..., em 14 de Fevereiro de 2006 (...)*

*2. Sobre a mencionada fracção incidem actualmente o seguinte ónus (...):*

- a) Hipoteca voluntária a favor do Banco G..., para garantia até ao montante máximo de 178.318.000,00 Escudos, cuja quantia corresponde actualmente a 889.446,44 EUR, inscrita sob a Apresentação número 31 de 1999/10/28;
- b) Hipoteca voluntária a favor da H... para garantia ao montante máximo de 281.476,00 EUR, inscrita sob a Apresentação número 1281 de 2011/11/11.

### *Cláusula Segunda*

*(Da promessa de compra e venda)*

*Pelo presente contrato, os Promitentes Vendedores prometem vender ao Promitente Comprador e à Promitente Compradora, e estes prometem comprar-lhes, totalmente livre de ónus, encargos e limitações, o imóvel melhor identificado na cláusula primeira, pelo preço total de 3.000.000,00 EUR (três milhões de euros), nas seguintes proporções:*

- a) *Primeiro Promitente Comprador: 5/6, pelo preço parcial de 2.500.000,00 EUR (dois milhões e quinhentos mil euros);*
- b) *Segunda Promitente Compradora: 1/6, pelo preço parcial de 500.000,00 EUR (quinhentos mil euros).*

### *Cláusula Terceira*

*(Do preço e do sinal)*

- 1. O preço livremente ajustado e acordado pelos Contratantes para a compra e venda do imóvel a que se referem as Cláusulas antecedentes é fixado em 3.000.000,00 EUR (três milhões de euros).*
- 2. No dia 5 de Outubro de 2013, com a assinatura da versão original do presente Contrato, o Primeiro Promitente Comprador entregou aos Promitentes Vendedores a quantia de 27.000,00 EUR (vinte e sete mil euros), a título de sinal, quantia da qual os Promitentes Vendedores dão quitação pelo presente instrumento.*
- 3. No prazo de 10 dias a contar da assinatura da versão original do presente Contrato (5 de Outubro de 2013), o Primeiro Promitente Comprador entregará aos Promitentes Vendedores a quantia de 173.000,00 EUR (cento e setenta e três mil euros), a título de reforço de sinal.*

### *Cláusula Quarta*

*(Do contrato definitivo e do remanescente do preço)*

1. A escritura pública de compra e venda será celebrada no prazo máximo de 4 (quatro) meses contados a partir da data da assinatura da versão original do presente contrato promessa.
2. Na data da outorga da prometida escritura pública de compra e venda, o Primeiro Promitente Comprador e a Segunda Promitente Compradora liquidarão o remanescente do preço, ou seja, a quantia de 2.800.000,00 EUR (dois milhões e oitocentos mil euros), por meio de cheques visados ou bancários, nos seguintes termos:
  - a) Primeira Promitente comprador; 2,3000.000,00 EUR;
  - b) Segunda Promitente Compradora: 500.000,00 EUR.
4. Contra o recebimento do remanescente do preço, os Promitentes Vendedores entregarão a posse do imóvel ao Primeiro Promitente Comprador e à Segunda Promitente Compradora, dando ainda a respectiva quitação do remanescente do preço.

#### *Cláusula Quinta*

*(Bens Móveis)*

*Acordam ainda as Partes que, no preço do presente contrato, estão incluídos os artigos de mobiliário (artigos de decoração excluídos) elencados e discriminados no registo fotográfico nesta data elaborado pelas Partes e que aqui consta em anexo, o qual faz parte integrante do presente contrato.*

#### *Cláusula Sexta*

*(Dos documentos)*

1. As Partes Contratantes expressamente declaram e aceitam que até à data da realização da escritura pública de compra e venda colaborarão entre si com vista à obtenção de todos os documentos necessários para a outorga da mesma.
2. Os Promitentes Vendedores deverão obter do IPPAR (IGESPAR) - Instituto Português do Património Arquitectónico e Arqueológico a autorização, caso seja necessária, para alienação

*do imóvel melhor identificado na cláusula primeira (artigo 37º da Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro).*

*3. Os Promitentes Vendedores deverão entregar o Certificado de Desempenho Energético e da Qualidade do Ar Interior, para entrega à Promitente Compradora conforme previsto no Decreto-lei n.º 78/2006 de 4 de Abril e na Portaria 461/2007 de 5 de Julho.*

#### *Cláusula Sétima*

##### *(Escritura)*

*Compete aos Promitentes Vendedores a marcação da escritura pública de compra e venda, devendo comunicar por escrito, através de carta registada com aviso de recepção, ao Primeiro Promitente Comprador e à Segunda Promitente Compradora, para as moradas constantes da cláusula décima segunda, o dia, a hora e local da sua celebração, com a antecedência mínima de 8 (oito) dias.*

#### *Cláusula Oitava*

##### *(Despesas)*

*1. As despesas e encargos, nomeadamente o valor do imposto sobre o património, o valor dos emolumentos notariais decorrentes da escritura pública e ainda os emolumentos de registo que forem devidos em relação ao imóvel, bem como o IMT eventualmente devido pela transmissão e formalização da escritura pública e documentos contratuais nela previstos serão suportados pelo Primeiro Promitente Comprador e pela Segunda Promitente Compradora.*

*2. Os Promitentes Vendedores serão responsáveis pelo pagamento de quaisquer impostos, taxas ou outros eventuais encargos legais relacionados com o imóvel que respeitem a actos ou factos anteriores à data da celebração da escritura pública de compra e venda, ainda que as respectivas notas de liquidação e de pagamento cheguem ao seu conhecimento e/ou do Primeiro Promitente Comprador e/ou da Segunda Promitente Compradora em data posterior à da outorga da prometida escritura pública de compra e venda.*

*3. Os Promitentes Vendedores declaram que à data da celebração da escritura de compra e venda estarão pontualmente pagas todas e quaisquer despesas de Condomínio, taxas e impostos referentes ao imóvel em apreço, declaração essa que repetirão por ocasião da mesma.*

*Cláusula Nona*

*(Entrega)*

*O imóvel será entregue ao Primeiro Promitente Comprador e à Segunda Promitente Compradora no dia da escritura pública de compra e venda, no estado físico de conservação em que actualmente se encontra, que é do conhecimento do Primeiro Promitente Comprador e da Segunda Promitente Compradora.*

*Nos termos do disposto no número anterior, a posse sobre o imóvel que constitui o objecto do presente contrato transmite-se, de facto e de direito, para o Primeiro Promitente Comprador e para a Segunda Promitente Compradora com a outorga da escritura de compra e venda.”*

13- Em 16-10-2013, os Requerentes emitiram recibos a favor dos promitentes compradores, pelos valores pagos por estes a partir de Hong Kong e a título de sinal e princípio de pagamento, nos termos do contrato promessa assinado.

14- Em Janeiro de 2010, o Sr. C... em representação da D... e os Requerentes encetaram contactos tendo em vista a celebração da prometida escritura de compra e venda e a retificação da inexatidão na indicação do valor da comissão devida.

15- Em 24-01-2014, os Requerentes celebraram com a D..., um “ADITAMENTO AO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CELEBRADO EM 01/10/2013”, nos seguintes termos:

*“CONSIDERANDO QUE:*

*A. As Partes formalizaram em 1 de Outubro de 2013 um contrato de prestação de serviços por via do qual o Segundo Contratante contrata a Primeira Contratante para prestação de serviços de divulgação pelo mercado chinês do imóvel destinado a habitação, localizado na Rua ..., ... - ...- freguesia e concelho de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o número .../... da referida freguesia de ... e inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo ... do Serviço de Finanças de...s, a que se refere a licença de utilização número-..., emitida pela Câmara Municipal de ..., em 14 de Fevereiro de 2006;*

*B. Na referida data as Partes alcançaram acordo quanto ao valor da comissão a que a Primeira Contratante teria direito pelo exercício das actividades previstas no referido contrato e que se fixaria em 550.000,00€ (quinhentos e cinquenta mil euros);*

*C. As Partes detectaram porém que, por mero lapso de escrita, ficou a constar do clausulado do mencionado Contrato que a comissão a que a Primeira Contratante teria direito se deixava fixada em 575.000,00€ (quinhentos e setenta e cinco mil euros), razão pela qual o clausulado contratual não reflecte a real vontade das Partes;*

*D. As Partes, no espírito de boa-fé que move toda a negociação, e de acordo com o previsto no número 1 da Cláusula Oitava do já sobejamente referido Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre as Partes em 01/10/2013. pretendem proceder à rectificação da Cláusula Quarta do mencionado Contrato de Prestação de Serviços, de modo a que aí passe a constar que a comissão a que a Primeira Contratante tem direito é fixada em 550.000,00€ (quinhentos e cinquenta mil euros),*

*É celebrado o presente Aditamento ao Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre as Partes em 1 de Outubro de 2013, constituído pelas cláusulas subsequentes que acordaram, aceitam e reciprocamente se obrigam a cumprir:*

*Cláusula Primeira*

*(Rectificação da Cláusula Quarta)*

*A Cláusula Quarta do Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre as Partes em 01/10/2013 é neste momento rectificadora quanto ao valor da comissão estabelecida a favor da Primeira Contratante, passando a ter a seguinte redacção:*

*Cláusula Quarta*

*(Contrapartidas)*

*1. Pelo exercício de todas as actividades previstas no presente Contrato. a Primeira Contratante terá direito a uma comissão sobre o valor de venda, cujo contrato-promessa, escritura pública ou documento particular de compra e venda resulte dos contactos e negociações originados pela Primeira Contratante.*

*2. A comissão prevista no número anterior será de 550.000,00€ (quinhentos e cinquenta mil euros).*

3. A comissão acima referida será paga no prazo de 8 dias a contar da recepção da respectiva factura, a qual só poderá ser emitida pela Primeira Contratante após outorga de escritura pública ou de documento particular de compra e venda.

4. A comissão é a única contrapartida a que a Primeira Contratante tem direito pela prestação dos serviços acordados no presente Contrato, incluindo I.V.A. ou outros encargos fiscais de natureza equivalente a que possa estar sujeita.

5. A comissão será devida à Primeira Contratante, ainda que o contrato-promessa, a escritura pública ou o documento particular de compra e venda relativos ao activo sejam celebrados após o termo do presente Contrato, desde que o comprador tenha sido efectivamente angariado pela Primeira Contratante.

#### *Cláusula Segunda*

##### *(Inalteração das Demais Cláusulas)*

*Com excepção do previsto na Cláusula anterior, mantêm-se em vigor, nos exactos termos inicialmente formalizados, todas as Cláusulas do Contrato de Prestação de Serviços acima mencionado que não sejam por este Aditamento objecto de alteração.”*

16- Em 28-01-2014, os Requerentes celebraram escritura de compra e venda do imóvel no Cartório Notarial de I..., em Lisboa, pelo preço global de €3.000.000,00.

17- Na referida escritura pública, os outorgantes declararam que houve intermediação de uma mediadora imobiliária de Macau, denominada J... *Unipessoal, Limitada*, inscrita na Conservatória do Registo Comercial de Macau sob o n.º de registo:...

18- Em 28-01-2014, a sociedade D... emitiu a seguinte fatura aos Requerentes:

環球貿易有限公司  
D...  
馬里奧·蘇亞雷斯博士大馬路, 埃德  
Av. ...  
澳門 - 商業登記號 A

Attn: Dr. A... Address: Rua c Portugal	Cascais
--	---------

No.: 14/02 Date: 28-Jan-2014 Sales: Page(s): 1

ITEM	DESCRIPTION	QTY	AMOUNT
1	L... located at Rua das	1	550.000,00 €
2	Portugal Commercial Discount	-5%	29.000,00 €
	<b>Total</b>		<b>521.000,00 €</b>

Terms and Conditions: We prefer payments by TT to our bank:

Banco ( G... S.A.  
Located in Av. de o, N°. Macau T (+ ) E -  
@bnu.c  
W http://www.  
Beneficiary Name - ID: D...  
Beneficiary account number: SWIFT:  
The address of our Macau Located in Av. de Macau  
Total Amount (€) 521.000,00



- 19- Em 03-02-2014, os Requerentes pagaram à D..., o valor de €521.000,00, mediante transferência bancária para a conta indicada por aquela sociedade, no Banco G..., em Macau.
- 20- Em 28-05-2015, os Requerentes procederam à entrega da declaração de IRS, relativa ao ano de 2014, a qual foi identificada com o n.º... .
- 21- A referida declaração de IRS foi selecionada para análise dos elementos declarados no que concerne à quantia inscrita no anexo G, relativa às despesas e encargos relacionados com a venda do imóvel.

22- Em 28-06-2015, os Requerentes foram notificados para efeitos da referida verificação e análise do conteúdo da declaração e, em 06-10-2015, entregaram no Serviço de Finanças documentação necessária à análise da questão.

23- Em 18-10-2017, a Divisão de Liquidação dos Impostos sobre o Rendimento e Despesa da Direcção de Finanças de Lisboa, mediante o ofício n.º ..., notificou os Requerentes, para efeitos de audição prévia, da intenção de se efetuar a correção do montante do encargo relativo à venda do imóvel.

24- Da referida notificação, constava o seguinte:

**NOTIFICAÇÃO PARA AUDIÇÃO PRÉVIA**

Exmos. Srs:

Da análise efectuada aos documentos/elementos apresentados relativamente à declaração de IRS, Modelo 3, do ano de 2014, com a identificação ..., constatou-se a existência de incorrecções:

- D25 – Reinvestimento de Imóveis

Deste modo, fica V. Ex.ª por este meio notificado/a da intenção de se efectuarem a(s) seguinte(s) correção(ões) aos valores inscritos na referida declaração Modelo 3, de acordo com as informações disponíveis na Autoridade Tributária e Aduaneira:

Anexo	Quadro	Valores Declarados					Valores Final aceite e a Corrigir								
		Realização			Aquisição		Despesas e encargos	Realização			Aquisição		Despesas e encargos		
		Ano	Mês	Valor	Ano	Mês		Valor	Ano	Mês	Valor	Ano		Mês	Valor
G	4	2014	1	3.000.000,00 €	2008	2	751.230,00 €	550.000,00 €	2014	1	3.000.000,00 €	2011	1	751.230,00 €	0,00 €

Anexo	Quadro	campo	Valores Declarados	campo	Valores Final aceite e a Corrigir
G	5	501	2014	501	0
		502	401	502	0
		505	332.889,52 €	505	0,00 €
		506	3.000.000,00 €	506	0,00 €

Relativamente às despesas e encargos, não reúne as condições previstas da Lei 15/2013 de 8 fevereiro do nº(s) 1 e seguintes do artigo 40.º, de acordo com o espelhado no referido artigo:

*"A escritura pública ou documento particular que litule negócio sobre bem imóvel deve mencionar se o mesmo foi objeto da intervenção de empresa de mediação imobiliária, com indicação, em caso afirmativo, da respetiva denominação social e número de licença ou registo junto do INCI."<sup>1</sup>*

*"Quando haja indícios da intervenção na mediação de negócios sobre bens imóveis de pessoa singular ou coletiva que não esteja legalmente habilitada para o exercício da atividade da mediação imobiliária, o notário ou profissional equiparado deve enviar ao INCI, no prazo de 15 dias, cópia dos documentos em que tal intervenção conste."*

Neste sentido, verifica-se através dos documentos enviados que a empresa que efetuou a intermediação está sediada em Macau.

No que concerne ao quadro 5A do mesmo anexo G, Intenção de Reinvestimento, no campo 505 nada junto ao processo (documento bancário) onde fosse possível de forma clara constatar que o valor em dívida do empréstimo à data da alienação do bem que foi vendido em 2014 era de € 332.889,52.

Quanto ao campo 506 do mesmo quadro, Valor da realização que pretende reinvestir (sem recurso ao crédito), no montante de € 3.000.000,00 não pode ser tido em consideração, atendendo que não reúne os pressupostos das alíneas a) e b) do n.º 5 do artigo 10.º "o reinvestimento ...seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização".

Estas evidências foram verificadas através das declarações entregues para o ano civil de 2015 e 2016 (não fazendo qualquer referência da intenção de reinvestimento no anexo G).

Mais se informa que, caso pretenda exercer o direito de audição prévia a que se refere o artigo 60.º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo D.L. 396/98 de 17 de dezembro, poderá apresentar as suas alegações no prazo de 15 dias, no site [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt), mediante seleção da opção "Consultar - IRS - Divergências", junto da Direção de Finanças de Lisboa, localizada em ALM. DOS OCEANOS, ZONA DE INTERVENÇÃO DA EXPO, n.º 55, 1998-027 LISBOA, ou utilizando o e-mail: [dlisboa-dlird@af.gov.pt](mailto:dlisboa-dlird@af.gov.pt).

Cumpra ainda informar V.Exa. que, caso não exerça o referido direito, os serviços procederão de imediato à alteração oficiosa dos elementos constantes da sua declaração, nos termos do n.º 4 do artigo 65.º do Código do IRS.

<sup>1</sup> O exercício da atividade de mediação imobiliária por prestador individual ou coletivo estabelecido em território nacional, sem prejuízo do disposto no artigo 21.º da Lei n.º 15/2013, de 8 de fevereiro, depende de licença a conceder pelo INCI. Poderá requerer, as pessoas singulares ou coletivas cujo domicílio ou sede se situe em qualquer Estado Económico Europeu e, sendo pessoa coletiva, tenha sido constituída ao abrigo da lei de qualquer desses Estados e se dedique à atividade de mediação imobiliária (...)"

25- Os Requerentes exerceram o respectivo direito de audição prévia.

26- Alguns dos argumentos apresentados em sede de direito de audição foram tidos em consideração, tendo a AT emitido a seguinte decisão final:

ASSUNTO: IRS - ANO FISCAL DE 2014

D39 – Alienação de imóvel não declarada ou necessidade de comprovação dos valores das despesas, valor de alienação, data de aquisição dos imóveis alienados ou afetação a atividade profissional

D25 – Reinvestimento de imóveis

SUJEITO PASSIVO A: A... | NIPC:

SUJEITO PASSIVO B: B...

| NIPC:

INFORMAÇÃO N.º / 2017

### INFORMAÇÃO

A declaração de rendimentos modelo 3 do ano de 2014 do sujeito passivo (ora designado SP) acima identificado, com o n.º , foi seleccionada para efeitos de análise da divergência com os códigos D25 e D39, atendendo que apresentou os seguintes valores no Quadro 4 e quadro 5 do Anexo G da declaração supra identificada:

Valores apresentados												
Anexo G   Quadro 4   Campo 4001												
Identificação Matricial dos Bens						Realização						Despesas e Encargos
Titular	Freguesia	Tipo	Artigo	Fração	Quota-Parte	Ano	Mês	valor	Ano	Mês	valor	
401 A		U			100,00%	2014	1	3.000.000,00 €	2006	2	751.230,00 €	550.000,00 €

Anexo G   Quadro 5A			
Valor Declarado		Valor Aceite e a	
Campo		Campo	
501	2016	5001	-
502	4009	5002	-
505	332.889,52 €	5005	0,00 €
506	3.000.000,00 €	5006	0,00 €

O sujeito passivo foi notificado da deteção da divergência através do ofício GI - em 2015/06/28.

Face à referida notificação, o Sujeito Passivo em 2015/10/06 entregou documentos no Serviço de Finanças Cascais para análise.

Em 2016/12/12, através da entrada 2016, foi remetido pelo Serviço de Finanças de Cascais a esta Direção de Finanças, os respectivos documentos, a fim de serem analisados.

Analisada a informação, foi o Sujeito Passivo notificado/a em 2017/11/10, através do ofício 00040774, da intenção de se efectuarem a(s) seguinte(s) correção(ões) aos valores inscritos na referida declaração Modelo 3, de acordo com a informação constante na base de dados na Autoridade Tributária e Aduaneira, conforme quadros infra:

Valor Aceite e a Corrigir												
Anexo G   Quadro 4   Campo 4001												
Identificação Matricial dos Bens					Realização						Despesas e Encargos	
Titular	Freguesia	Tipo	Artigo	Fração	Quota-Parte	Ano	Mês	valor	Ano	Mês	valor	Encargos
401 A		U			100,00%	2014	1	3.000.000,00 €	2011	1	751.230,00 €	0,00 €

Relativamente às despesas e encargos, não reúne as condições previstas da Lei 15/2013 de 8 fevereiro do nº(s) 1 e seguintes do artigo 40.º, de acordo com o espelhado no referido artigo:

*"A escritura pública ou documento particular que título negócio sobre bem imóvel deve mencionar se o mesmo foi objeto da intervenção da empresa de mediação imobiliária, com indicação, em caso afirmativo, da respetiva denominação social e número de licença ou registo junto do INCI."*

*"Quando haja indícios da intervenção na mediação de negócios sobre bens imóveis da pessoa singular ou coletiva que não esteja legalmente habilitada para o exercício da atividade de mediação imobiliária, o notário ou profissional equiparado deve enviar ao INCI, no prazo de 15 dias, cópia dos documentos em que tal intervenção conste."*

Neste sentido, verifica-se através dos documentos enviados que a empresa/imobiliária que efetuou a intermediação está sediada em Macau.

No que concerne ao quadro 5A do mesmo anexo G, Intenção de Reinvestimento, no campo 505 nada juntou ao processo (documento bancário) onde fosse possível de forma clara constatar que o valor em dívida do empréstimo à data da alienação do bem em 2014 era de € 332.889,52.

Quanto ao campo 506 do mesmo quadro, valor de realização que pretende reinvestir (sem recurso ao crédito), no montante de € 3.000.000,00 não pode ser tido em consideração, atendendo que não reúne os pressupostos das alíneas a) e b) do nº 5 do artigo 10.º *"o reinvestimento ...seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização"*.

Via **Justificação Internet em 2017-11-30 (Portal das Finanças)**, o SP refere ainda que, foi realizada reunião presencial com a técnica inspectora, tendo enviado email com data 29/11/2017, anexando documentação justificativa.

Analisada a informação enviada, constata-se que:

1. De facto o contribuinte liquidou IMI, referente ao imóvel, desde 2007, através da nota de cobrança nº \_\_\_\_\_, de 2010, pelo que a data de aquisição do imóvel a considerar será de 2007.
2. Quanto ao quadro 5A do mesmo anexo G, Intenção de reinvestimento, no campo 505, o valor correto, como atesta o documento bancário é de € 148.102,90 e não € 332.889,52.
3. Relativamente ao campo 506, o contribuinte mantém a intenção de reinvestir, dentro dos 3 anos previstos, referindo que no ano do reinvestimento declarará o valor efectivamente reinvestido.

Quanto às **despesas e encargos**, conforme descrito no art.º 51.º do CIRS, não reúne as condições previstas da Lei nº 15/2013 de 8 fevereiro do nº(s) 1 e seguintes do artigo 40.º, de acordo com o espelhado em sede de audição prévia.

Acresce ainda que, de acordo com a mesma legislação:

*"O exercício da atividade de mediação imobiliária fora do território nacional não se encontra abrangido pelo regime estabelecido na presente lei, ainda que o destinatário dos serviços se encontre em território nacional no momento da prestação do serviço, ou tenha aqui sede ou domicílio principal, ou que o serviço incida sobre imóvel localizado em território nacional (...)" (nº 2 do artigo 1).*

*"Considera-se empresa de mediação imobiliária a pessoa singular ou colectiva cujo domicílio ou sede se situe em qualquer Estado do Espaço Económico Europeu e, sendo pessoa colectiva, tenha sido constituída ao abrigo de lei de qualquer desses Estados e se dedique à actividade de mediação imobiliária (...)" (nº 3 do artigo 2).*

*"Sem prejuízo do disposto no artigo 21.º, o exercício da atividade de mediação imobiliária por prestador individual ou coletivo estabelecido em território nacional depende de licença a conceder pelo InCI (...)" (nº 1 do artigo 4).*

Mais se informa que a fatura apresentada **não reúne os requisitos** previstos nos artigos 36º e 40.º do Código do IVA.

Verificou-se ainda que, o Sujeito Passivo submeteu uma **declaração de substituição** com o nº ... em 2017/11/30 encontrando-se no estado "Declaração não Liquidável (PD1)", alterado o ano de aquisição do imóvel, o valor das despesas e encargos e o campo 505 do anexo G.

Assim, face ao anteriormente exposto, e para que a liquidação em causa produza os efeitos adequados, propõe-se a elaboração de DCU, à declaração n.º ..., submetida em 2015/05/08 conforme informação infra:

Valor Aceite e a Corrigir												
Anexo G   Quadro 4   Campo 4001												
Identificação Matricial dos Bens					Realização						Despesas e Encargos	
Titular	Freguesia	Tipo	Artigo	Fração	Quota-Parte	Ano	Mês	valor	Ano	Mês	valor	Encargos
401	A		U		100,00%	2014	1	3.000.000,00 €	2007	1	751.230,00 €	0,00 €

Anexo G   Quadro 5A			
Valor Declarado		Valor Aceite e a Corrigir	
Campo		Campo	
501	2016	5001	-
502	4009	5002	-
505	332.889,52 €	5005	148.102,90 €
506	3.000.000,00 €	5006	3.000.000,00 €

Submete-se à consideração superior,

DIVISÃO DE LIQUIDAÇÃO DOS IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO E SOBRE A DESPESA, EM 13 DE DEZEMBRO DE 2017.

- 27- A AT determinou a elaboração de uma declaração oficiosa na qual o valor relativo a despesas e encargos relacionados com a venda do imóvel foi retirado e foi mantida a intenção de reinvestimento.
- 28- A referida declaração oficiosa deu origem à liquidação n.º 2017..., na qual se apurou um reembolso no montante de €2.551,96, notificado e pago aos Requerentes em 02-11-2018.
- 29- Em 14-05-2018, aquando a entrega da declaração de IRS relativa ao ano de 2015, os Requerentes declararam que concretizaram uma parte do reinvestimento, no valor de €838.380,00.
- 30- Na sequência disso, em 30-10-2018, foi efectuada uma nova liquidação n.º 2018..., visando o cálculo do reinvestimento parcial, da qual resultou imposto a pagar no valor de €462.650,47.
- 31- O teor da notificação foi o seguinte:

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRS		PERÍODO RENDIMENTOS	ACERTO	NR. LIQUIDAÇÃO	LIQUIDAÇÃO
		2014-01-01 a 2014-12-31	2018-11-06	2018 ...	2018-10-30
NR. ACERTO CONTAS		ID. FISCAL			
2018 ...		...			
CONSIGNAÇÃO: NIF ...					
IRS	1.995,43	IVA	1,95	IVA SUPORTADO E-FATURA	
PERDAS A REPORTAR:	0,00	BASE	12,96		
PAGTOS. POR CONTA a efetuar no ano	2016	BENEFÍCIO:	1,95		
NIF ...	0,00	(art. 66º-B do EBF)			
NIF ...	0,00	BENEFÍCIO DEDUZIDO	0,00		
SOBRETAXA					
Base:	812.775,83	x	3,500 %		
	=		28.447,16		
Deduções:			24,54		
Ret. Fonte:			1.165,45		
Resultado:			27.257,17		
		NOTA DEMONSTRATIVA DA LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO			
1	Rendimento global		€		835.251,97
2	Deduções específicas		€		8.736,15
3	Perdas a recuperar		€		0,00
4	Abatimentos		€		0,00
5	Deduções ao rendimento		€		0,00
6	Rendimento coletável	[1-(2+3+4+5)]	€		826.515,82
7	Quociente rendimentos anos anteriores Propriedade intelectual		€		0,00
8	Rendimentos isentos englobados para determinação da taxa		€		0,00
9	Total do rendimento para determinação da taxa	(6+8-7)	€		826.515,82
10	Coefficiente conjugal 2,00 ; taxa 48,000 %				
11	Importância apurada	(9 : coef. x taxa)	€		198.363,81
12	Parcela a abater		€		8.280,00
13	Imposto anos anteriores/Propriedade intelectual		€		0,00
14	Imposto correspondente a rendimentos isentos		€		0,00
15	Taxa adicional [(170.000,00 x 2,5% + 163.257,92 x 5%) x 2,00]		€		24.825,80
16	Excesso em relação ao limite do quociente familiar		€		0,00
17	Imposto relativo a tributações autónomas		€		0,00
18	Coleta total	[(11-12) x 2,00 + 13-14 + 15 + 16 + 17]	€		404.993,62
19	Deduções à coleta		€		855,00
20	Benefício municipal	( 1,25% da coleta)	€		5.051,74
21	Acréscimos à coleta		€		0,00
22	Coleta líquida	[18-19-20( > - 0) + 21]	€		399.086,68
23	Pagamentos por conta		€		0,00
24	Retenções na fonte		€		19.355,94
25	Imposto apurado	[22-(23+24)]	€		379.730,74
26	Juros de retenção-poupança		€		0,00
27	Sobretaxa-resultado		€		27.257,17
28	Juros compensatórios		€		55.662,56
29	Juros indemnizatórios		€		0,00
VALOR A PAGAR:					€ 462.650,47

- 32- Na parte referente aos juros compensatórios foram os Requerentes notificados, ainda, do seguinte:

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS

NR. DA COMPENSAÇÃO: 2018 ... ID. FISCAL: ...  
DATA DA COMPENSAÇÃO: 2018-11-06

Período de Tributação	Liquidação / Documento Base	Liquidação Juros	Valor Base	Período de Cálculo	Taxa (%)	Valor
Juros Compensatórios-Retardamento da Liquidação (art.ºs 91º do CIRS e 35º da LGT) 2014-01-01 a 2014-12-31	2018 ... , IRS	2018 ...	486.987,91	2015-06-01 a 2018-10-30	4,000	55.662,56
					TOTAL:	55.662,56

33- Em 10-12-2018, os Requerentes procederam ao pagamento da referida liquidação.

## 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 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. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 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. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

## **B. DO DIREITO**

### **i. Da matéria de excepção**

#### **a. Da extemporaneidade do pedido e da caducidade do direito de acção**

A Requerida começa a sua defesa por arguir a extemporaneidade (e não intempestividade, como seguramente por lapso, refere) do pedido e a caducidade do direito de acção.

Para a Requerida, apesar de os Requerentes indicarem como objecto do pedido de pronúncia arbitral a liquidação n.º 2018..., de 30-10-2018, a causa de pedir apresentada estaria apenas relacionada com o procedimento de análise do teor dos elementos indicados na declaração de rendimentos entregue a 28-05-2015.

Assim, prossegue a Requerida, uma vez que a causa de pedir que subjaz ao pedido respeita efectivamente à liquidação resultante do procedimento de verificação dos elementos declarados que foi emitida em Dezembro de 2017 e paga em Outubro de 2018 (liquidação n.º 2017...), e considerando que o pedido de pronúncia arbitral apenas foi apresentado em 11-03-2019, terá sido ultrapassado o prazo legal para o fazer, pelo que se verificaria a excepção de intempestividade, excepção peremptória conducente à absolvição do pedido.

Ressalvado o respeito devido não assistirá qualquer razão à Requerida nesta matéria.

Efectivamente, e como a própria Requerida reconhece, o objecto da presente acção arbitral, a que se reporta o pedido anulatório formulado e que é, consabidamente, o referente da tempestividade do pedido arbitral, nos termos do art.º 10.º do RJAT, é o acto de liquidação de IRS n.º 2018 ... e juros compensatórios, relativo ao ano de 2014, no valor de €462.650,47, cuja tempestividade da impugnação arbitral não é contestada pela Requerida.

As questões relativas à causa de pedir, suscitadas pela Requerida não contendem, por qualquer forma com a tempestividade da acção arbitral, mas, antes, com a procedência ou improcedência do mesmo, em termos que adiante se analisarão.

Nos presentes autos, e como igualmente se reverá adiante, estaremos perante uma situação análoga à decidida no Acórdão do STA de 29-10-2013, proferido no processo 01028/03, onde se explica que:

“III - A ordem de reposição de quantias é um acto consequente, mas não um mero acto de execução de anterior acto que operou a redução do saldo, já que, embora este habilite à prática do segundo acto e funcione como seu pressuposto, o segundo acto contém, nessa medida, um efeito jurídico inovador, legitimado pela prática do primeiro mas não contido nele.

IV - O recurso contencioso deste segundo acto deve, no entanto, ater-se aos vícios que lhe sejam directamente imputáveis, e não aos que estejam eventualmente a inquinar a primeira decisão, pelo que, caso o recurso contencioso do primeiro acto seja rejeitado, o recurso contencioso da ordem de restituição só pode ter como causa de pedir os vícios da nova decisão, ou seja, os que eventualmente afectem a "liquidação" da obrigação de restituir.”.

Também no caso *sub iudice*, e como é bem evidente, os Requerentes alegam vícios próprios do acto de liquidação de IRS n.º 2018 ... e juros compensatórios, relativo ao ano de 2014, no valor de €462.650,47 (violação de determinados princípios, ilegalidade dos juros, falta de audiência prévia e de fundamentação).

Daí que motivo algum haverá para concluir, como pretende a Requerida, pela extemporaneidade do pedido ou pela caducidade do direito de acção, devendo, naturalmente, o Tribunal ater-se à apreciação dos vícios invocados que sejam próprios do acto tributário objecto da acção arbitral.

Assim, e face ao exposto, julga-se improcedente a excepção, ora em apreço, invocada pela Requerida.

\*\*\*

## **ii. Do fundo da causa**

Como previamente se expôs, na presente acção de processo arbitral está em causa aferir da legalidade do acto de liquidação de IRS n.º 2018 ... e juros compensatórios, relativo ao ano de 2014, no valor de €462.650,47.

Relativamente a tal acto, e como também se indicou já, os Requerentes assacam os seguintes vícios:

- i. ilegalidade do acto de liquidação por violação dos princípios da legalidade e tipicidade, da justiça, da proporcionalidade e da capacidade contributiva e por não estarem preenchidos os pressupostos de que, nos termos da lei, depende a exigibilidade da tributação em causa;
- ii. ilegalidade da liquidação de juros compensatórios por não ter sido demonstrada, nem provada a verificação dos pressupostos de que, nos termos da lei, depende a exigibilidade dos juros compensatórios em causa;
- iii. ilegalidade do acto de liquidação por preterição do direito de audiência prévia;
- iv. ilegalidade do acto de liquidação por falta de fundamentação.

Vejamos cada um deles.

\*

**a. Da violação dos princípios da legalidade e tipicidade, da justiça, da proporcionalidade e da capacidade contributiva e por não estarem preenchidos os pressupostos de que, nos termos da lei, depende a exigibilidade da tributação em causa**

Começam os Requerente por arguir a ilegalidade da liquidação contra a qual ora se insurgem por violação dos princípios da legalidade e tipicidade, da justiça, da proporcionalidade e da capacidade contributiva.

Para os Requerentes, e no que diz respeito aos dos princípios da legalidade e tipicidade, a mais-valia deve definir-se pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, *maxime* quando o facto gerador do imposto constituir uma alienação onerosa, como se verifica no presente processo, estando assim sujeita ao princípio da realização.

No mais, estando em causa a tributação dos ganhos, que se reflectam no aumento do património do sujeito passivo, em harmonia com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da tributação do rendimento, a lei consagra a possibilidade de dedução das despesas e encargos necessários para que o rendimento pudesse ter ocorrido e que, como expressão negativa da capacidade contributiva que são, devem nessa exacta medida ser excluídos do rendimento tributável, impondo que só devam ser sujeitos a imposto os rendimentos líquidos.

Prosseguem os Requerentes afirmando que, no caso em análise, não se verifica, nem foi identificado no texto e contexto dos concretos actos de liquidação e cobrança impugnados no presente processo, qualquer facto material simples do qual resulte a inadmissibilidade da despesa suportada pelo impugnante com o pagamento da comissão pelos serviços de intermediação imobiliária em causa que, como resulta dos factos invocados e se demonstrou e foi reconhecido pela AT, foi necessária para que o rendimento pudesse ter ocorrido (arts. 8.º, 36.º e 74.º da LGT e art.º 100.º do CPPT), tributando-se como se de rendimento líquido se tratasse o valor de encargos e despesas suportados pelos impugnantes, o que é inadmissível, *ex vi* do art.º 104.º da CRP e do art. 52.º, alínea a) do CIRS (v. art.º 103.º da CRP, arts. 8.º, 11.º e 18.º da LGT, art. 9.º do C. Civil).

Concluem no sentido de que os actos tributários *sub judice* violaram frontalmente os princípios constitucionais da legalidade, da justiça, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, pois impuseram aos impugnantes suportarem encargos patrimoniais que não eram legalmente devidos, relativamente a quantias que integram despesas relevantes e necessárias para a obtenção do rendimento e que, conseqüentemente, não integram, qualquer rendimento líquido, considerando manifesta a inconstitucionalidade do art.º 51.º, alínea a) do CIRS, com o sentido normativo que lhe foi atribuído naqueles actos.

Consideram, ainda, os Requerentes não estarem preenchidos os pressupostos de que, nos termos da lei, depende a exigibilidade da tributação em causa.

A este propósito, referem a inexistência de facto tributário, causa e base legal dos actos tributários *sub judice*, bem como a falta de elementos essenciais ou “causa jurídica” a que a constituição ou manutenção da obrigação tributária possa ser atribuída, e que não tendo sido demonstrada, nem provada a verificação dos pressupostos de que, nos termos da lei, depende a exigibilidade da tributação em causa, é manifesto que não se verifica o respectivo facto tributário, sendo manifesta a ilegalidade dos actos *sub judice*.

Antes de mais, cumpre notar, desde logo, o equívoco em que parece assentar a argumentação dos Requerentes. Note-se que a presente acção arbitral tem como objecto, exclusivamente, o acto de liquidação de IRS n.º 2018... e respectivos juros compensatórios, relativo ao ano de 2014.

Como decorre dos factos dados como provados, tal acto - acto de liquidação de IRS n.º 2018...- funda-se e resulta exclusivamente da circunstância de os Requerentes terem declarado, no prazo legal, que apenas concretizaram uma parte do reinvestimento, no valor de €838.380,00 das mais valias que tinham auferido, e que, previamente, tinham declarado pretender levar a cabo.

A questão da relevância das despesas relevantes e necessárias para a obtenção do rendimento tributado – mais-valias – não foi objecto de apreciação naquele acto de liquidação.

Tal acto de liquidação – no que à matéria das despesas referidas – limitou-se a aplicar o que resultou do procedimento de correção do montante do encargo relativo à venda do imóvel, a que se referem os pontos 23 e ss. dos factos provados, e do respectivo acto final e liquidação, actos estes que não foram impugnados e, como tal, consolidaram-se na ordem jurídica, formando o que se costuma designar, na doutrina e na jurisprudência, caso decidido ou resolvido.

Como se escrevia já no Ac. do STA de 13-01-1994, proferido no processo 032425, em doutrina reafirmada no recente Ac. do TCA-Sul de 07-03-2019, proferido no processo 2647/14.9BELSB, *“com a figura do caso resolvido o legislador visou dar estabilidade às decisões finais da Administração, com o fito de evitar a prática de actos confirmativos e de libertar os serviços da insistência importuna dos reclamantes pirrónicos, objectivos que são compatíveis com a revogabilidade dos actos administrativos, nos termos em que a lei a consente.”*.

Na parte em que desconsidera as despesas relevantes e necessárias para a obtenção do rendimento tributado que os Requerentes ora pretendem fazer valer, o acto de liquidação de IRS n.º 2018... e juros compensatórios, relativo ao ano de 2014, é um acto meramente confirmativo.

Como se explica no Ac. do TCA-Sul de 10-07-2015, proferido no processo 01772/07, o acto final de liquidação não possui *“natureza de acto substitutivo porque não cria um novo quadro jurídico regulador de uma situação concreta, (...) não inovando na ordem jurídica (...), tem natureza meramente confirmativa que não admite impugnação autónoma.”*

Acrescente-se, ainda, que o acto final do procedimento de correção do montante do encargo relativo à venda do imóvel, a que se referem os pontos 23 e ss. dos factos provados, e

o subsequente acto de liquidação, constituem em si actos autónomos e lesivos para os Requerentes, na medida em que definiram autoritariamente a sua situação jurídico-tributária, em termos que lhes eram desfavoráveis, motivo pelo qual são é possível aplicar aqui o princípio da impugnação unitária, a que se refere o art.º 54.º do CPPT.

Daí que os vícios e invalidades que os Requerentes apontam ao acto de liquidação de IRS n.º 2018... e juros compensatórios, relativo ao ano de 2014, se hão-de apreciar, unicamente, na parte em que o mesmo é inovatório, ou seja, na parte em que procede à liquidação resultante de os Requerentes terem declarado, no prazo legal, que concretizaram uma parte do reinvestimento, no valor de €838.380,00 das mais valias que tinham auferido, e que, previamente, tinham declarado pretender levar a cabo.

A esta luz resulta clara a improcedência dos vícios que lhe são assacados pelos Requerentes, na medida em que assentam, exclusivamente, em matéria relativa às despesas relevantes e necessárias para a obtenção do rendimento tributado, matéria essa que foi apreciada e decida no procedimento de correção do montante do encargo relativo à venda do imóvel, a que se referem os pontos 23 e ss. dos factos provados, e do respectivo acto final e liquidação.

De resto, e no que diz respeito às alegadas violações dos princípios invocados pelos Requerentes, é consabido que os princípios devem ser compatibilizados com outros princípios e valores, como seja, no caso, a segurança e a estabilidade jurídicas, cedendo em determinadas circunstâncias.

Como escreveu o Tribunal Constitucional no acórdão 32/2002, de 22/01/2002, no âmbito do processo n.º 787/98: “... não houve recurso contencioso e o acto administrativo acabou por se consolidar na ordem jurídica, deixando de ser impugnável. Ora, este Tribunal já decidiu expressamente, no Acórdão n.º 786/96 (Acórdãos do Tribunal Constitucional, 34.º vol., p. 34), que, “nesta última hipótese, tal consolidação, mesmo não constituindo caso julgado em sentido estrito, por não proceder de decisão judicial, há-de, no entanto, a ele ser equiparada para efeito do disposto no artigo 282.º, n.º 3, da Constituição”. O que significa, no caso vertente, que aqueles casos em que não foi oportunamente interposto recurso contencioso constituem agora caso administrativo resolvido e se encontram já consolidados”.

No mais, que diz respeito à alegada inexistência de facto tributário, como se escrevia já no Ac. do STA de 09-12-2003, proferido no processo 015806, “*A inexistência do facto tributário radica na não ocorrência da situação real causa da liquidação propriamente dita*”.

Ora, como é pacífico nos autos, os Requerentes auferiram uma mais valia sujeita a tributação nos termos legais.

Daí que, desde logo, nunca poderia estar em causa, salvo melhor opinião, a inexistência de facto tributário, mas meramente um erro na quantificação do mesmo.

Não obstante, e no quadro do quanto previamente se expôs, não é esse o caso.

Com efeito, e como antes se indicou, a liquidação objecto da presente acção arbitral limitou-se a retirar as consequências da circunstância de os Requerentes terem declarado, no prazo legal, que concretizaram apenas uma parte do reinvestimento exigido, no valor de €838.380,00 das mais valias que tinham auferido, e que, previamente, tinham declarado pretender levar a cabo. A liquidação objecto da presente acção arbitral não dispôs, por qualquer forma, sobre a questão da consideração do montante do encargo relativo à venda do imóvel, que os Requerentes aqui pretendem fazer valer. Essa foi uma questão que já estava decidida e definida, como atrás identificado, por acto anterior, não abrangido no objecto da presente acção arbitral. Enfatiza-se. Aquilo que está em causa na liquidação objecto da presente acção arbitral é a correcção derivada da não utilização do benefício fiscal legalmente devido, uma vez que não se preencheu o requisito legal temporal: apesar de os Requerentes terem a opção de concretização do reinvestimento no prazo de 36 meses, i.e., no caso em apreço, até Janeiro de 2017, tal não correu na totalidade.

Daí que não se verifique qualquer das ilegalidades e inconstitucionalidades invocadas pelos Requerentes e ora apreciadas, devendo por isso, nesta parte, improceder o pedido arbitral.

\*\*\*

## **b. Da ilegalidade da liquidação de juros compensatórios**

Prosseguem os Requerentes, alegando a ilegalidade da liquidação de juros compensatórios, por não ter sido demonstrada, nem provada a verificação dos pressupostos de que, nos termos da lei, depende a exigibilidade dos juros compensatórios em causa.

Para os Requerentes inexistente qualquer dívida tributária que permitisse a liquidação de tais juros e não se verifica, não foi demonstrada, nem foi provada qualquer culpa dos contribuintes.

Como se escreveu no Acórdão do STA de 04-12-2013, proferido no processo 01111/13, *“A fundamentação de uma liquidação de juros compensatórios deve dar a conhecer, no plano factual, o montante do imposto sobre o qual incidem os juros, a taxa ou taxas aplicáveis e o período da sua contagem.”*.

E, como se explica, mais detalhadamente, no Acórdão do TCA-Sul de 19-09-2017, proferido no processo 07964/14: *“Assim, o conhecimento integral do itinerário valorativo e cognoscitivo seguido pela entidade que liquidar os juros compensatórios não dispensará:*

*1- A indicação do montante dos juros, separado do montante do tributo, se for liquidado concomitantemente;*

*2- Os termos inicial e final da contagem dos juros;*

*3- A taxa ou taxas e os períodos a que se reporta cada uma delas, se não for a mesma a taxa aplicada para cálculo da totalidade dos juros;*

*4- A indicação dos diplomas legais que consagram a responsabilidade por juros compensatórios e os que prevêm as taxas aplicadas;*

*5- A situação fáctica violadora da lei que justifica a liquidação dos juros ou os factos que levaram a A. Fiscal a concluir que o atraso na liquidação se deveu a actuação culposa do contribuinte (cfr.ac.S.T.A.-2ª.Secção, 4/2/2004, rec.1733/03; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 23/4/2013, rec.1095/12; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 17/10/2013, proc.6670/13; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 24/09/2015, proc.8225/14; Diogo Leite de Campos e Outros, Lei Geral Tributária comentada e anotada, 4ª. edição, Encontro da Escrita, 2012, pág.284 e seg.; Jorge Lopes de Sousa, C.P.P. Tributário anotado e comentado, IV volume, Áreas Editora, 6ª. edição, 2011, pág.240).”*

Ora, os Requerentes não colocam em causa qualquer destes elementos e, como se viu já, a alegada inexistência da dívida tributária, não ocorre no presente caso.

Relativamente à alegada demonstração e prova da verificação dos pressupostos de que, nos termos da lei, depende a exigibilidade dos juros compensatórios em causa, o certo é que, conforme resulta da matéria de facto dada como provada, da notificação que foi efectuada aos Requerentes constam todos os elementos necessário ao cumprimento das obrigações legais que nessa matéria assistiam à AT, à luz dos critérios previamente expostos.

Daí que, não se verificando a violação de qualquer norma ou princípio, legal ou constitucional, aplicável ao caso ou invocado pelos Requerentes, também nesta parte, deva improceder o pedido arbitral.

\*\*\*

### **c. Da ilegalidade do acto de liquidação por preterição do direito de audiência prévia**

Alegam também os Requerentes que, relativamente ao acto de liquidação objecto da presente acção arbitral, foi preterido o direito de audiência prévia, que, no caso, lhe consideram assistir.

Para os Requerentes, os actos de liquidação e cobrança sub judice não foram assim precedidos de audiência e defesa dos ora impugnantes sobre todas as questões que foram objecto de decisão, designadamente:

- que se tenha verificado “*através dos documentos enviados que a empresa que efectuou a intermediação está sediada em Macau*” e que fosse aplicável o regime da Lei 15/2013, de 8 Fevereiro, a situações expressamente excluídas do seu âmbito pelo respectivo art.º 1.º, n.º 2;
- a aplicabilidade dos arts. 36.º e 40.º do CIVA;
- os pressupostos de que, nos termos da lei e na perspectiva da entidade decidente – Autoridade Tributária -, depende a exigibilidade dos juros compensatórios.

Antes de mais, cumpre reiterar aqui o anteriormente expandido quanto ao aparente equívoco em que laboram os Requerentes, ao confundir o procedimento de correção do

montante do encargo relativo à venda do imóvel, a que se referem os pontos 23 e ss. dos factos provados, e do respectivo acto final e liquidação, com o acto tributário objecto da presente acção arbitral, o que é patente pela remissão que fazem para os documentos 16 e 18 juntos com o Requerimento inicial, que dizem respeito àquele referido procedimento.

Cingindo-nos ao acto de liquidação de IRS n.º 2018... e juros compensatórios, relativo ao ano de 2014, verifica-se que o mesmo foi emitido na sequência da declaração de reinvestimento apresentada pelos Requerentes e em conformidade com a mesma, bem como com o previamente decidido, e firmado na ordem jurídica, no procedimento de correção do montante do encargo relativo à venda do imóvel, a que se referem os pontos 23 e ss. dos factos provados.

Daí que, nos termos do disposto no art.º 60.º, n.º 2, alínea a) da LGT fosse, relativamente ao acto tributário que ora nos ocupa, dispensado, *ope legis*, a audiência prévia dos Requerentes, não sendo necessário, por falta de acolhimento legal, nenhuma decisão expressa nesse sentido, desde logo, porquanto o regime em questão visa agilizar e simplificar a emissão de actos tributários, o que é, evidentemente, incompatível com a necessidade de uma decisão prévia a determinar a aplicação desse mesmo regime.

Em todo o caso, e mesmo que assim não fosse, sempre a preterição da formalidade em questão se degradaria em não essencial, uma vez que tendo sido conforme à declaração apresentada pelo contribuinte, corrigida nos termos de acto anterior já sedimentado na ordem jurídica, não seria a participação dos Requerentes na decisão susceptível de alterar aquela.

Já no que diz respeito à audiência prévia relativa aos pressupostos de que, nos termos da lei e na perspectiva da entidade decisora – Autoridade Tributária -, depende a exigibilidade dos juros compensatórios, não foi efectivamente cumprido o dever de audiência prévia que, nesse caso, impendia sobre a AT.

Todavia, como se decidiu no Acórdão do STA de 19-09-2018, proferido no processo 0242/17, “*A preterição de uma determinada formalidade poderá considerar-se preterição de formalidade não essencial se se demonstrar (apreciação dependente das circunstâncias concretas de cada caso, numa ponderação que está subjacente ao princípio do aproveitamento dos actos administrativos) que, mesmo sem ela ter sido cumprida, a decisão final do procedimento não poderia ser diferente.*”.

Ora, no caso, e no que diz respeito a esta matéria, os Requerentes não alegam, e conseqüentemente não demonstram, que a sua audição antes da liquidação de juros compensatórios fosse alterar, por qualquer forma, o respectivo cálculo.

Com efeito, e conforme consta da respectiva notificação que integra os factos provados, ocorreu retardamento da liquidação. Além disso, sendo os elementos de cálculo dos juros em questão elementos apenas numéricos, e sendo que as operações aritméticas subjacentes ao seu cálculo são as correctas, não se vislumbra, por isso, que a decisão final em questão pudesse ser diferente da que foi tomada.

Deste modo, e em obediência à jurisprudência citada, dever-se-á julgar a formalidade preterida relativa à audiência prévia dos interessados, degrada em não essencial.

Face ao exposto, não se verificando a violação de qualquer norma ou princípio, legal ou constitucional, aplicável ao caso ou invocado pelos Requerentes, improcederá igualmente nesta parte o pedido arbitral.

\*\*\*

#### **d. Da ilegalidade do acto de liquidação por falta de fundamentação**

Arguem, por fim, os Requerentes, ilegalidade do acto de liquidação por falta de fundamentação.

Consideram os Requerentes, a este propósito, que resulta do texto e contexto dos concretos actos de liquidação e cobrança impugnados, que estes enfermam de manifesta falta de fundamentação, de facto e de direito, ou, pelo menos, esta é insuficiente, obscura e incongruente.

Uma vez mais, nesta matéria, o que se verifica é que os Requerentes incorrem no equívoco de misturar o procedimento de correção do montante do encargo relativo à venda do imóvel, a que se referem os pontos 23 e ss. dos factos provados, e do respectivo acto final e liquidação, com o acto tributário objecto da presente acção arbitral, já que todos os argumentos que esgrimem relativamente à falta de fundamentação daquele último, se reportam ao primeiro,

com exceção da parte relativa aos juros compensatórios, já analisada, no que diz respeito à necessidade de fundamentação, em ponto anterior.

Não se verifica, por isso, também nesta matéria a violação de qualquer norma ou princípio, legal ou constitucional, aplicável ao caso ou invocado pelos Requerentes, pelo que deverá improceder o pedido arbitral formulado.

\*\*\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Absolver a Requerida do pedido; e
- b) Condenar os Requerentes nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

### **D. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 462.650,47, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **E. CUSTAS**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 7.344,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelos Requerentes, uma vez que o pedido foi julgado totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de Janeiro de 2020

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Amândio Silva)

A Árbitro Vogal

(Rita Calçada Pires)