

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 504/2019-T

Tema: IRS – Encargos e despesas com a alienação de bens imóveis para efeitos de determinação das mais-valias sujeitas a imposto.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. **A...** E **B...**, PORTADORES DO NIF ... e ... respectivamente, ambos residentes na Rua ..., n.º...-...-...-...-... (doravante, “REQUERENTES”), vieram, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º e do art. 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/1, requerer, em 26/7/2019, a constituição de Tribunal Arbitral e submeter pedido de pronúncia arbitral no qual requerem a “impugnação da liquidação do IRS do ano de 2017 consubstanciada na decisão final do Exmo. Senhor Chefe de Divisão da Direcção de Finanças de ..., que recaiu sobre a reclamação graciosa apresentada pelos [...] Impugnantes no processo n.º ...2019... e que lhes foi notificada no passado dia 26 de Abril de 2019, através do ofício n.º ... da Direcção de Finanças de ..., conforme doc. n.º 1 que ora se junta”.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

2.1. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o presente signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, o qual comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

2.2. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

2.3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 7 de Outubro de 2019.

3. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, os ora Requerentes, alegam, em síntese, o seguinte:

- a) «A aqui impugnante, por aquisição hereditária (6,25% em 1985/08/22; 4,69% em 1991/03/18 e 75% em 2004/12/01), era proprietária de 85,94% do prédio urbano inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo ..., da freguesia do ..., concelho de Lisboa.
- b) No dia 28 de Julho de 2017 a totalidade do referido prédio foi alienada onerosamente por € 79.500,00 (setenta e nove mil e quinhentos euros). Na mesma data, o valor patrimonial tributável deste prédio era de € 123.760,00 (cento e vinte e três mil, setecentos e sessenta euros).
- c) Por força do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/89, de 30 de Novembro, as mais valias pela alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis só seria devida após a entrada em vigor do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), que se verificou no dia 1 de Janeiro de 1989, pelo que a tributação das mesmas, no caso dos impugnantes, será apenas sobre 79,69%, uma vez que os remanescentes 6,25% a aqui impugnante adquiriu por herança no ano de 1985.
- d) A aqui impugnante, também por aquisição hereditária (25% em 1985/08/22 e 18,75% em 1991/03/18), era proprietária de 43,75% da fracção “F” do prédio urbano inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo ..., da freguesia do ..., concelho de Lisboa.

- e) No dia 24 de Julho de 2017 a totalidade da referida fracção foi alienada onerosamente por € 71.000,00 (setenta e um mil euros). Na mesma data, o valor patrimonial tributável desta fracção era de € 30.970,00 (trinta mil, novecentos e setenta euros).
- f) Por força do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/89, de 30 de Novembro, as mais valias pela alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis só seria devida após a entrada em vigor do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), que se verificou no dia 1 de Janeiro de 1989, pelo que a tributação das mesmas, no caso dos impugnantes, será apenas sobre 18,75%, uma vez que os remanescentes 25% a aqui impugnante adquiriu por herança no ano de 1985.
- g) Para aquisição e alienação dos bens imóveis a que se referem os n.ºs. 1 e 5 do presente requerimento, e para efeitos do art. 51.º do Código do IRS (CIRS), tiveram os aqui impugnantes de suportar as seguintes despesas e encargos: a) quanto ao artigo ... da freguesia do ...: i. encargos notariais e de registo predial, no valor total de € 1.265,58 (mil duzentos e sessenta e cinco euros e cinquenta e oito cêntimos), conforme documentos já juntos ao respectivo processo administrativo tributário; ii. certificação energética, no valor de € 330,26 (trezentos e trinta euros e vinte e seis cêntimos), conforme documento já junto ao respectivo processo administrativo tributário; iii. despesas com intermediação imobiliária, no valor de € 5.765,63 (cinco mil, setecentos e sessenta e cinco euros e sessenta e três cêntimos), conforme factura n.º FT 2017A1/2352, de 20 de Julho de 2017, já junta ao processo administrativo e tributário e declaração da intermediadora imobiliária e termo de autenticação do contrato de compra juntos com o recurso hierárquico e também constantes do respectivo processo administrativo tributário; b) quanto ao artigo ..., fracção “F”, da freguesia de ...: i. encargos notariais e de registo predial, no valor total de € 515,00 (quinhentos e quinze euros), conforme documentos já juntos ao respectivo processo administrativo tributário; ii. certificação energética, no valor de € 185,12 (cento e oitenta e cinco euros e doze cêntimos), conforme documento junto com o recurso hierárquico e também constante do respectivo processo administrativo tributário; iii. despesas com intermediação

imobiliária, no valor de € 2.183,25 (dois mil, cento e oitenta e três euros e vinte cinco cêntimos, conforme factura n.º FT 01/101, de 24 de Julho de 2017, já junta ao processo administrativo tributário.

- h) Da decisão final do Exmo. Senhor Chefe de Divisão da Direcção de Finanças de ..., que recaiu sobre a reclamação graciosa apresentada pelos aqui Impugnantes no processo n.º ...2019... e que lhes foi notificada no passado dia 26 de Abril de 2019, através do ofício n.º ... da Direcção de Finanças de ..., recorreram os mesmos hierarquicamente para o Exmo. Senhor Ministro das Finanças no dia 11 de Junho de 2019, sem terem até ao momento obtido qualquer resposta, o que os obriga a avançar com a presente acção [...].
- i) Das sucessivas correcções à sua declaração de IRS, uma feita pelos próprios e as demais officiosamente pela Autoridade Tributária na sequência do exercício por parte dos aqui impugnantes da reclamação graciosa e da audiência prévia, ainda não foi possível chegar ao valor final justo de liquidação do imposto em sede de IRS, pois continuam a não estar consideradas algumas despesas com a referida aquisição e alienação dos imóveis que vem de se referir [prédio urbano inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo ..., da freguesia do ..., concelho de Lisboa; e fracção “F” do prédio urbano inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo ..., da freguesia do ..., concelho de Lisboa].
- j) Permanecem por incluir como despesas para determinação das mais valias a serem tributadas a sede de IRS, nomeadamente, as seguintes: a) quanto ao artigo ... da freguesia do ... as despesas com intermediação imobiliária, no valor de € 5.765,63 (cinco mil, setecentos e sessenta e cinco euros e sessenta e três cêntimos); b) quanto ao artigo ..., fracção “F”, da freguesia de ... as despesas com a certificação energética, no valor de € 185,12 (cento e oitenta e cinco euros e doze cêntimos) e encargos notariais e prediais no valor de € 515,00 (quinhentos e quinze euros).
- k) No que diz respeito ao valor pago pela intermediação imobiliária, é um facto que a factura contém um lapso de escrita. Onde se lê “comissão de arrendamento”, deve ler-

se “comissão de venda”, de acordo, aliás, com a declaração emitida pela intermediadora imobiliária e que se encontra junto ao processo administrativo tributário.

- l) Dúvidas não existem de que se tratou de uma comissão pela venda e não por um qualquer (inexistente) arrendamento, uma vez que, não só a referida intermediação é referida no termo de autenticação do contrato de compra e venda, que também se encontra junto ao processo administrativo tributário, como não há qualquer outra factura emitida pela intermediadora imobiliária a qualquer um dos impugnantes, seja a que título for, pelo que a mesma se refere indubitavelmente à intermediação a que alude o contrato de compra e venda.

- m) Desde já se requer a contabilização deste valor – € 5.765,63 (cinco mil, setecentos e sessenta e cinco euros e sessenta e três cêntimos) – como despesa (que o foi) efectivamente suportada pelos impugnantes na alienação do imóvel objecto do presente processo e a que se refere o artigo ..., da freguesia do

- n) O mesmo se diga quanto ao valor de € 185,12 (cento e oitenta e cinco euros e doze cêntimos) referente à certificação energética da fracção “F” do prédio inscrito na matriz sob o art. ..., da freguesia de ..., que igualmente se encontra junto ao processo administrativo tributário.

- o) Sendo obrigatória a obtenção de certificado energético desde 2009 no acto de compra e venda, dúvidas não subsistem de que o mesmo teve de ser solicitado e pago pelo que também este valor tem, necessariamente, de ser contabilizado como despesa.

- p) Como têm também de ser contabilizados os encargos notariais e prediais, no valor de € 515,00 (quinhentos e quinze euros), suportados com a alienação da fracção “F” do prédio inscrito na matriz sob o art. ..., da freguesia de

- q) Tendo sido a Autoridade Tributária e Aduaneira a dar azo à presente acção, deve a mesma ser responsabilizada pelas despesas acrescidas a que os impugnantes já tiveram de fazer face com o presente processo, e que neste momento ascendem já a € 1.500,00 (mil e quinhentos euros).»

3.1. Os Requerentes terminam pedindo que o presente pedido de pronúncia arbitral seja julgado procedente, por provado, e, conseqüentemente, seja: “i. condena[da] a Autoridade Tributária e Aduaneira a substituir a decisão do Exmo. Senhor Chefe de Divisão da Direcção de Finanças de ... por outra que considere: a) quanto ao artigo ... da freguesia do ... as despesas com intermediação imobiliária, no valor de € 5.765,63 (cinco mil, setecentos e sessenta e cinco euros e sessenta e três cêntimos); e b) quanto ao artigo ..., fracção “F”, da freguesia de ... as despesas com a certificação energética, no valor de € 185,12 (cento e oitenta e cinco euros e doze cêntimos), e os encargos tidos com despesas notariais e registrais, no valor de € 515,00 (quinhentos e quinze euros), para determinação das mais valias sujeitas a imposto e liquidação do respectivo valor em sede de IRS; ii. condena[da] a Autoridade Tributária e Aduaneira a ressarcir os aqui impugnantes de todas as despesas e custos que já tiveram com o presente processo, nomeadamente com taxas de arbitragem e honorários a advogada, no valor de € 1.500,00 (mil e quinhentos euros).”

4. A Autoridade Tributária e Aduaneira (daqui em diante, “Requerida” ou “AT”) apresentou resposta, invocando, em síntese, o seguinte:

- a) «Os A. solicitam a este Tribunal que se pronuncie sobre o acto de indeferimento parcial da Reclamação graciosa n.º ...2019..., que deduziram do acto de liquidação de IRS n.º 2019..., referente ao exercício de 2017.
- b) Requerendo que sejam consideradas para efeitos de calculo de mais valias as despesas que alegam ter suportado com as respectivas alienações, a. Quanto ao artigo ... da freguesia do ..., com intermediação imobiliária, no valor de €5.765,63, e b. Quanto ao

-
- artigo ..., fração “F”, da freguesia de ..., com a certificação energética, no valor de € 185,12 e com encargos notariais e de registo predial, no valor de € 515,00.
- c) Alegando ainda, no que respeita ao valor pago pela intermediação imobiliária, que é um facto que a fatura contém um lapso de escrita, pois onde se lê “comissão de arrendamento”, deve ler-se “comissão de venda”.
 - d) Em 2018-05-22 foi tramitado procedimento de gestão de divergências com referência à declaração de rendimentos, Mod. 3 de IRS, do ano de 2017 (J0973-11), para efeitos de confirmação dos elementos relativos à alienação de imóveis, constante do Anexo G da respectiva declaração.
 - e) Em 2018-12-19 foi emitida a liquidação oficiosa de IRS, do ano de 2017, n.º 2018..., da qual resultou um saldo de imposto a pagar no total de €15.948,26.
 - f) Em 2019-01-21 foi deduzida Reclamação Graciosa (n.º ...2019...) com referência à identificada liquidação de IRS.
 - g) Em 2019-03-21 a Direção de Finanças de .../Divisão de Justiça Tributária projetou o deferimento parcial ao considerar parte das despesas e encargos que foram incorridas com a alienação dos imóveis: (i) no montante de € 6,56 (correspondente a 18,75% de € 35,00), relativamente ao artigo ...-F, da freguesia de ..., concelho de Lisboa, (ii) no montante de € 15,46 (correspondente a 4,68% de € 330,26), relativamente ao artigo ..., da freguesia do ..., concelho de Lisboa, (iii) no montante de € 247,70 (correspondente a 75% de € 330,26), relativamente ao artigo ... da freguesia do ..., concelho de Lisboa.
 - h) No exercício do direito de audição, os A. juntaram cópia de documentos que já se encontravam no processo, sendo as únicas cópias juntas que não se encontravam no processo: (i) fatura 01/101, de 2017-07-24, no valor de € 2.183,25, emitida pelas C..., Lda., que se refere à venda do imóvel sito na Rua ..., n.º..., ... em Lisboa, que corresponde

ao artigo ...-F, (ii) fatura 2017A1/2352 de 2017-07-20, no valor de € 5.765,63, emitida pela D... SA, que se refere a uma comissão de arrendamento do imóvel sito na ..., em Lisboa, que corresponde ao artigo

- i) Em 2019-04-23, e na sequência do exercício do direito de audição, a Direcção de Finanças de ..., com competência para conhecer da RG, decidiu dever ser considerado o custo de €2.183,25, relativo à fatura 01/101 - in casu considerado o montante de €409,36 (2.183,25 x 18,75%).
- j) E isto por ser possível estabelecer relação entre o montante pago e a transação do imóvel (artigo ...-F da freguesia de ..., concelho de Lisboa).
- k) Quanto à fatura 2017A1/2352 de 2017-07-20, no valor de €5.765,63, emitida pela D... SA, e que se refere a uma comissão de arrendamento do imóvel sito na ..., em Lisboa, a mesma não foi aceite, porquanto não se refere à transação que originou a mais-valia tributável, nem se mostra devidamente documentada a intervenção do mediador nos termos legais aplicáveis.
- l) Em 2019-04-30 foi recolhida oficiosamente a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, tendo sido, em 2019-05-14, realizada a liquidação n.º 2019..., da qual resultou imposto a pagar no total de € 16.205,21.
- m) Cotejando de novo os documentos juntos pelos A., visando aferir se os mesmos são aptos a provar as despesas que pretendem ver imputadas às referidas alienações, verifica-se que: [i] Em 2017-07-28 foi realizado o contrato de compra e venda por €80.000,00, do prédio urbano composto por edifício de loja, primeiro andar e saguão, sito na ..., n.ºs ..., ..., ..., ... e ..., da freguesia do ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz pelo artigo ..., constando do termo de autenticação, que as partes recorreram a mediação imobiliária prestada pela D..., SA., com a licença AMI...; [ii] Em 2017-07-20 a imobiliária em causa emite a fatura n.º FT 2017A1/2352, no valor de €5.765,63 (fls. 71

- do PA), descriminando o serviço como “comissão de arrendamento” relativo ao imóvel anteriormente identificado, sendo que em 2019-06-06, emite declaração na qual declara que por lapso foi inscrito nessa fatura a designação “comissão de arrendamento” em vez de “comissão de venda”.
- n) Porém, não só a alegada despesa não respeita à transação (venda) que originou a mais-valia tributável, como não se mostra devidamente documentada a intervenção do mediador nos termos legais aplicáveis. Nem, ainda, os A. fizeram qualquer prova da realização da despesa que alegam.
- o) [A] prova das despesas de alienação aptas à dedução pretendida pelos A. há de ser feita por via da prova documental do respectivo pagamento, realizado pelos A.. Ora, os A. limitam-se a juntar uma factura. Bem sabendo que lhes cabia o dever de requerer a anulação da referida factura e substituição por outra que identificasse cabalmente o serviço alegadamente prestado, bem como o ónus de fazer prova do pagamento da mesma. Não fizeram nenhuma. Pelo que o peticionado deve ser indeferido.
- p) Quanto ao artigo ...-F, da freguesia de ..., e às alegadas despesas com a certificação energética e com as despesas notariais e registrais, os A. não juntam prova que permita correlacionar as mesmas com o prédio em causa.
- q) Para fazer prova do alegado, não basta aos A juntar um conjunto de “papéis” e afirmar que os mesmos respeitam a determinadas relações subjacentes. Há que fazer a devida prova. Prova de que as referidas despesas se mostram relacionadas com as aquisições e alienações em causa e que foram efectivamente realizadas. Posto que, na ausência de prova, devem os pedidos ser, totalmente, julgados improcedentes.
- r) [...] [Q]quanto ao peticionado sob o ponto ii. [do pedido], [...] carece igualmente de fundamento legal. Confira-se o n.º 7 do art. 4.º do Regulamento de custas nos processos de arbitragem tributária e, bem assim, o acórdão do TCA Sul proferido em 12/07/2017,

no processo 128215.9BELRS. Ademais, e sem conceder, novamente, os A. se abstém de juntar prova das despesas em que alegam ter incorrido.»

4.1. A AT conclui pedindo que seja julgado totalmente improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, absolvendo-se a Requerida.

5. Considerando existirem nos autos elementos probatórios suficientes para proferir a decisão, o Tribunal Arbitral, através de despacho datado de 12/3/2020, prescindiu da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como das pretendidas declarações de parte, o que fez ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste. Foi, também, fixado o dia 25 de Março de 2020 para a prolação da decisão arbitral.

II. Saneamento

6. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 4.º, ambos do RJAT.

7. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (vd. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

8. Assim, e após a análise da excepção de conhecimento oficioso que será analisada, *infra*, em **III.**, passar-se-á ao conhecimento, de seguida, do mérito do pedido remanescente.

III. Excepção de conhecimento oficioso / valor do processo

9. No final da sua petição arbitral, os Requerentes pedem a condenação da AT “a ressarcir os aqui impugnantes de todas as despesas e custos que já tiveram com o presente processo, nomeadamente com taxas de arbitragem e honorários a advogada, no valor de € 1.500,00.”

10. Verifica-se, contudo, que este específico pedido não pode ser conhecido nesta sede.

11. Como bem esclarece, em caso similar, a Decisão arbitral n.º 276/2013-T, de 27/5/2014¹: “Pede [...] a Requerente a condenação da AT a ressarcir-lhe das despesas resultantes da lide, nomeadamente os honorários do seu mandatário judicial, a liquidar em execução de sentença. [...] Ressalvado o respeito devido a outras opiniões, entende-se, desde logo, que a opção pela jurisdição arbitral implica a renúncia à compensação das despesas cobertas pelas custas de parte, onde se incluem os honorários de advogado (artigo 25.º/2/d) do Regulamento das Custas Processuais). Efetivamente, não se prevendo o pagamento de custas de parte na jurisdição arbitral, ao admitir-se a possibilidade de ser pedida, pelos contribuintes, compensação pelos encargos com mandatário, estar-se-ia a discriminar negativamente a AT, na medida em que, nas causas que vença, não se verá compensada pelas correspondentes custas de parte, nem poderá obter a correspondente compensação. Deste modo, dever-se-á entender que, ao optar pela jurisdição arbitral tributária, quer a AT quer o contribuinte, estão a abdicar da compensação devida por despesas abrangidas pelas custas de parte. Sem prejuízo do que vem de se dizer, entende-se ainda não caber na competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária a apreciação da pretensão indemnizatória em causa. Com efeito, como se decidiu no Ac. do Pleno do STA de 30-04-2013, proferido no processo 03197/13 [...]: «Está atribuída aos tribunais administrativos a competência para a acção em que a parte vencedora em anterior demanda vem pedir indemnização pelos encargos que suportou como honorários a advogado, ainda que tal acção tenha decorrido perante os tribunais tributários.»” (Sublinhados nossos.)

12. Assim, pelas mesmas razões assinaladas na referida Decisão arbitral, e tendo também em conta, nos termos explicitados no citado aresto, o disposto nos artigos 4.º, n.º 1, e 49.º do ETAF, bem como, especificamente quanto aos tribunais arbitrais, o art. 2.º do RJAT, verifica-se, quanto ao específico pedido ora em causa, a excepção da incompetência absoluta em razão da matéria, de conhecimento oficioso e que obsta ao conhecimento do mérito do mesmo (vd. art. 96.º, al. a), 577.º, al. a), 576.º, n.º 2, e 578.º, do CPC, *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).

¹ No mesmo sentido, ver, por ex., as Decisões arbitrais n.ºs 147/2012-T, 116/2016-T e 117/2013-T. Refere esta última decisão, de forma lapidária: “[...] não há qualquer suporte legal para incluir nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD condenações por dívidas de honorários de mandatários.”

13. Pelo exposto, e como o valor (da utilidade económica) do pedido segue, como bem refere Carla Castelo Trindade (em *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*, p. 306), “as regras previstas no artigo 97.º-A do CPPT por aplicação do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a) e, bem assim, por indicação expressa do disposto [no] n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas [RCPAT]”, não fazendo aquela parcela de € 1500,00 parte do valor do acto cuja legalidade se pretende aqui discutir, tal determina a redução do valor do processo para € 6465,75 [= € 7965,75 – € 1500,00].

14. Atento o disposto na Tabela I do RCPAT, a referida redução do valor do processo não implica alteração do valor das custas.

IV. Questão a decidir

15. Na petição arbitral, os Requerentes alegam, em síntese, que “ainda não foi possível chegar ao valor final justo de liquidação do imposto em sede de IRS, pois continuam a não estar consideradas algumas despesas com a referida aquisição e alienação dos imóveis”, dado que, em seu entender, “permanecem por incluir como despesas para determinação das mais valias a serem tributadas a sede de IRS, nomeadamente, as seguintes: a) quanto ao artigo ... da freguesia do ... as despesas com intermediação imobiliária, no valor de € 5.765,63 (cinco mil, setecentos e sessenta e cinco euros e sessenta e três cêntimos); b) quanto ao artigo ..., fracção “F”, da freguesia de ... as despesas com a certificação energética, no valor de € 185,12 (cento e oitenta e cinco euros e doze cêntimos) e encargos notariais e prediais no valor de € 515,00 (quinhentos e quinze euros).”

16. Por seu lado, a Requerida considera, em síntese, que os ora Requerentes não fizeram “prova de que as referidas despesas se mostram relacionadas com as aquisições e alienações em causa e que foram efectivamente realizadas.”

17. Pelo exposto, conclui-se que a questão essencial a decidir nos presentes autos consiste em saber se a liquidação em causa desconsiderou injustificadamente as despesas agora invocadas pelos ora Requerentes.


V. Mérito

V.1. Matéria de facto

18. Com relevo para a apreciação e decisão da questão de mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- A. A ora Requerente era, por aquisição hereditária (6,25% em 22/8/1985; 4,69% em 18/3/1991 e 75% em 1/12/2004), proprietária de 85,94% do prédio urbano inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo ..., da freguesia do ..., concelho de Lisboa. Em 28/7/2017, a totalidade do referido prédio foi alienada por € 80.000,00 (vd. PA 2 apenso aos autos). Na mesma data, o valor patrimonial tributável deste prédio era de € 123.760,00.
- B. A ora Requerente era, também por aquisição hereditária (25% em 22/8/1985 e 18,75% em 18/3/1991), proprietária de 43,75% da fracção “F” do prédio urbano inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo..., da freguesia de ..., concelho de Lisboa. Em 24/7/2017, a totalidade da referida fracção foi alienada por € 71.000,00 (vd. PA 1 apenso). Na mesma data, o VPT desta fracção era de € 30.970,00.
- C. Na declaração modelo 3, que foi entregue em 20/5/2018, referente aos rendimentos auferidos em 2017, os Requerentes declararam (vd. PA 1 e PA 2 apensos aos presentes autos):

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2018

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS MODELO 3 Anexo G		1	CATEGORIA G MAIS-VALIAS E OUTROS INCREMENTOS PATRIMONIAIS			2	ANO DOS RENDIMENTOS 01 2017			
3								IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S) Sujeito passivo A NIF 01 Sujeito passivo B NIF 02 		
4								ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS [art.º 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS]		
Titular		Realização			Aquisição			Despesas e encargos		
		Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor			
4001	B	2017	07	71.000,00	1991	03	30.970,00	30.263,29		
4002	B	2017	-07	39.750,00	1991	03	61.880,00	5.743,75		
4003	B	2017	07	39.750,00	2004	12	61.880,00	5.743,75		
SOMA				150.500,00			54.730,00	41.750,79		
5								IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS BENS		
Campos		Freguesia (código)		Tipo		Artigo		Fação / Secção		Quota-parte
Campo 4001			U			F		18,75
Campo 4002			U					4,69
Campo 4003			U					50,00

D. Esta declaração de rendimentos foi liquidada em 22/5/2018 e originou a liquidação n.º 2018..., da qual resultou imposto a pagar no montante de € 389,61.

E. A referida declaração de rendimentos, modelo 3, deu origem a um procedimento de gestão de divergências, por a AT entender que havia a necessidade de comprovação dos valores declarados no anexo G. Em resultado desse procedimento, foi preenchida, em 4/12/2018, uma declaração oficiosa pelos serviços da AT, na qual se considerou, no Anexo G:

4								ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS [art.º 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS]		
Titular		Realização			Aquisição			Despesas e encargos		
		Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor			
4001	B	2017	07	13.312,50	1991	03	38,70			
4002	B	2017	07	5.801,25	1991	03	1.424,56			
4003	B	2017	07	92.820,00	2004	12	22.792,98			
SOMA				111.933,75			24.256,31			
5								IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS BENS		
Campos		Freguesia (código)		Tipo		Artigo		Fação / Secção		Quota-parte
Campo 4001			U			F		18,75
Campo 4002			U					4,69
Campo 4003			U					75,00

E no Anexo G1:

S	IMÓVEIS ALIENADOS EXCLUÍDOS DO ISSENTOS DA TRIBUTAÇÃO									
	Identificação Matricial				Código	Data de Aquisição			Valor	
	Freguesia	Tipo	Artigo	Fração		Ano	Mes	Dia	Realizado	Aquisição
501		U		F	1	1985	08	08	17.750,00	51,71
582		U			1	1985	08	08	5.000,00	1.899,37

F. Em 19/12/2018 foi emitida a liquidação oficiosa de IRS n.º 2018..., referente ao exercício de 2017, da qual resultou um saldo de imposto a pagar no valor total de € 15.948,26 (pois foi feita a compensação do valor apurado com o estorno da liquidação n.º 2018..., na qual o ora Requerente tinha pagado o montante supra referido de €389,61: vd. PA 2 apenso aos autos).

G. Inconformados, os ora Requerentes deduziram, em 21/1/2019, reclamação graciosa (n.º ...2019...) relativamente ao mencionado acto de liquidação de IRS n.º 2018..., referente ao exercício de 2017.

H. Em 21/3/2019, a Direcção de Finanças (DF) de .../Divisão de Justiça Tributária projectou o deferimento parcial da reclamação supra referida, ao considerar uma parte das despesas e encargos incorridos com a alienação dos imóveis: i) o montante de € 6,56 (correspondente a 18,75% de € 35,00), relativamente ao artigo ...-F, da freguesia de ..., concelho de Lisboa; (ii) o montante de € 15,46 (correspondente a 4,68% de € 330,26), relativamente ao artigo..., da freguesia do ..., concelho de Lisboa; e (iii) o montante de € 247,70 (correspondente a 75% de € 330,26), também relativamente ao artigo ... da freguesia do ..., concelho de Lisboa:

ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS E AFETAÇÃO DE BENS IMÓVEIS A ACTIVIDADE EMPRESARIAL E PROFISSIONAL, Art. 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS								
Titular	Realização			Aquisição			Despesas e encargos	
	Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor		
4001	B	2017	07	13.312,50	1991	03	38,79	6,56
4002	B	2017	07	5.791,97	1991	03	1.422,42	15,46
4003	B	2017	07	92.820,00	2004	12	22.795,20	247,70

IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS BENS					
Campos	Freguesia (código)	Tipo	Artigo	Fração / Secção	Quota Parte %
Campo 401		U		F	18,75
Campo 402		U			4,68
		U			75

S	IMÓVEIS ALIENADOS EXCLUÍDOS OU ISENTOS DA TRIBUTACÃO									
	Identificação Matricial				Código	Data de Aquisição			Valor	
	Freguesia	Tipo	Artigo	Fração		Ano	Mês	Da	Realização	Aquisição
501		U		F	1	1985	8	22	17750,00	51,72
502		U			1	1985	8	22	7735,00	1899,60

- I. Em 23/4/2019, e na sequência do exercício do direito de audição e dos documentos então apresentados pelos Requerentes, a DF de ... decidiu dever ser considerado o custo de € 2.183,25, relativo à factura 01/101 (de 24/7/2017; v. doc. no PA 2 apenso) – *in casu*, considerando o montante de € 409,36 [= € 2.183,25 × 18,75%].
- J. Quanto à outra cópia junta pelos ora Requerentes que não se encontrava no processo, a factura 2017A1/2352, de 20/7/2017, no valor de € 5.765,63, emitida pela D... SA, e que se refere a uma “comissão de arrendamento” do imóvel sito na C ..., em Lisboa, a mesma não foi aceite, porque se ter entendido que “a mesma não se refere à transacção que originou a mais-valia tributável nem está devidamente documentada a intervenção do respectivo mediador nos termos legais aplicáveis.” (vd. PA 2 apenso).
- L. Em 30/4/2019 foi recolhida oficiosamente a decisão de deferimento parcial da referida reclamação graciosa, tendo sido, em 14/5/2019, realizada a liquidação de IRS n.º 2019..., da qual resultou imposto a pagar no total de € 16.205,21:

DECLARAÇÃO OFICIOSA | DC

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
AUTORIDADE EMLENTA E ADJUDICATÓRIA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IR
MODELO 3
Anexo B

1 ANO DOS RENDIMENTOS
2017

3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)
Sujeito passivo A NIF 81 [REDACTED] Sujeito passivo B NIF 82 [REDACTED]

4 ALIENAÇÃO GRACIOSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS MÓVEIS (art.º 18.º, n.º 5, al. a), do IRS)

Titular	Ano	Realização			Apreciação			Despesas e encargos
		Mês	Valor	Valor	Mês	Valor		
4001 B	2017	07	13.312,90	1991	03	35,79	416,62	
4002 B	2017	07	5.791,87	1991	03	1.422,42	15,48	
4003 B	2017	07	62.829,90	2004	12	23.795,26	267,72	
SOMA			111.934,47			24.296,41	679,08	

5 IDENTIFICAÇÃO FISCAL DOS BENS

Campo	Designação	Tipo	Artigo	Fracção/Função	Qualificação
Campo 4001	110621	U	[REDACTED]	F	18,75
Campo 4002	110607	U	[REDACTED]		4,68
Campo 4003	110607	U	[REDACTED]		75,00

M. Da decisão final (de indeferimento parcial) do Exmo. Senhor Chefe de Divisão da DF de ..., que recaiu sobre a reclamação graciosa (n.º....2019...), e que foi notificada aos ora Requerentes a 26/4/2019, através do ofício n.º... da DF de ..., recorreram os mesmos hierarquicamente para o Exmo. Senhor Ministro das Finanças a 11/6/2019 (sem, até ao momento, terem obtido resposta).

N. Inconformados, os Requerentes interpuseram o presente pedido de pronúncia arbitral em 26/7/2019.

V.2. Factos não provados

19. Com relevo para a apreciação do mérito da causa, não se mostra provado que os ora Requerentes tenham suportado as despesas e encargos que alegam ter incorrido (no valor de € 5.765,63, quanto ao artigo ... da freguesia do ..., concelho de Lisboa; e no valor de € 185,12 + € 515,00, quanto ao artigo ..., fracção “F”, da freguesia de ..., concelho de Lisboa) com a

alienação dos imóveis em causa, atendendo à prova documental apresentada e constante destes autos.

V.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

20. O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 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).

21. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objecto do litígio no direito aplicável (vd. art. 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

22. A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto) e no teor dos documentos juntos aos autos, não contestados pelas Partes.

V.4. Matéria de direito

23. Como se referiu *supra*, em **IV.**, a questão essencial a decidir nos presentes autos consiste em saber se a liquidação em causa desconsiderou injustificadamente as despesas invocadas pelos ora Requerentes.

24. Com efeito, os ora Requerentes alegam que “ainda não foi possível chegar ao valor final justo de liquidação do imposto em sede de IRS, pois continuam a não estar consideradas algumas despesas com a referida aquisição e alienação dos imóveis”, dado que, em seu entender, “permanecem por incluir como despesas para determinação das mais valias a serem tributadas a sede de IRS, nomeadamente, as seguintes: a) quanto ao artigo ... da freguesia do ...

as despesas com intermediação imobiliária, no valor de € 5.765,63 (cinco mil, setecentos e sessenta e cinco euros e sessenta e três cêntimos); b) quanto ao artigo ..., fracção “F”, da freguesia de ... as despesas com a certificação energética, no valor de € 185,12 (cento e oitenta e cinco euros e doze cêntimos) e encargos notariais e prediais no valor de € 515,00 (quinhentos e quinze euros).”.

25. Por seu lado, a Requerida defendeu, nesta sede e em síntese, que os ora Requerentes não fizeram “prova de que as referidas despesas se mostram relacionadas com as aquisições e alienações em causa e que foram efectivamente realizadas.”

26. Vejamos, então.

27. No que diz respeito às alegadas despesas com intermediação imobiliária, no valor de € 5.765,63 (quanto ao artigo ... da freguesia do ...), os Requerentes apresentaram, como elemento probatório, a “factura n.º FT 2017A1/2352, de 20 de Julho de 2017, já junta ao processo administrativo e tributário e declaração da intermediadora imobiliária e termo de autenticação do contrato de compra juntos com o recurso hierárquico e também constantes do respectivo processo administrativo tributário”.

28. Verifica-se, contudo, pela leitura do referido documento, constante do PA 2 apenso aos presentes autos, que não assiste razão aos ora Requerentes.

29. Com efeito, e como bem refere a Requerida, “em 2017-07-28 foi realizado o contrato de compra e venda por €80.000,00, do prédio urbano composto por edifício de loja, primeiro andar e saguão, sito na ..., n.ºs ..., ..., ..., ... e ..., da freguesia do ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz pelo artigo ..., constando do termo de autenticação que as partes recorreram a mediação imobiliária prestada pela D..., SA., com a licença AMI”

30. Ora, ao ler a mencionada factura n.º FT 2017A1/2352, datada de 20/7/2017, verifica-se que a referida sociedade de mediação imobiliária, ao emitir a factura, discriminou o serviço prestado como “comissão de arrendamento” relativo ao imóvel acima identificado.

31. Embora os Requerentes tenham emitido, a 6/6/2019, declaração na qual declaram que, por lapso, foi inscrito na mencionada factura a designação “comissão de arrendamento” em vez de “comissão de venda” (o que aqui reafirmaram, na sua p.i.), certo é que, com este documento, tal como ele se apresenta, não é possível demonstrar, de uma forma inequívoca, a conexão do montante pago ao mediador imobiliário e a transacção concreta que originou a mais-valia tributável, nem confirmar a intervenção do referido mediador nos termos legais aplicáveis, pelo que a comissão em causa e o seu respectivo montante não podem ser (como não foram) considerados como “despesa necessária e efectivamente praticada” para os efeitos do disposto na al. a) do artigo 51.º do CIRS.

32. Acresce que, como também bem refere a Requerida, “a prova das despesas de alienação aptas à dedução pretendida pelos A., há de ser feita por via da prova documental do respectivo pagamento realizado pelos A.”. Com efeito, essa prova documental do pagamento da despesa alegada também não foi apresentada nestes autos.

33. E não se pode dizer que não era possível (e devida) a anulação da factura que se entendia incorrectamente preenchida e a sua substituição por uma outra que identificasse o serviço que teria sido, alegadamente, prestado, acompanhado de prova do pagamento do montante que da mesma constasse. Mas o certo é que nem se procedeu a emissão da factura nos termos que se entendiam correctos, atendendo ao serviço que, alegadamente, teria sido prestado, nem se fez acompanhar a apresentação da factura da prova de pagamento do valor dela constante.

34. Também no que diz respeito às despesas com a certificação energética, no valor de € 185,12, e encargos notariais e prediais, no valor de € 515,00, alegadamente relativas à fracção “F” do prédio urbano inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo ..., da freguesia de ..., concelho de Lisboa, conclui-se que não assiste razão aos ora Requerentes.

35. É certo que os ora Requerentes alegam que os “documentos” comprovativos das referidas despesas foram juntos “ao respectivo processo administrativo tributário”. Acrescentam, ainda, especificamente a respeito das despesas com a certificação energética, que, “sendo obrigatória a obtenção de certificado energético desde 2009 no acto de compra e venda, dúvidas não subsistem de que o mesmo teve de ser solicitado e pago”.

36. Contudo, lendo o PA apenso aos autos, não se encontra qualquer prova documental apta a demonstrar que tais despesas estão relacionadas com o prédio urbano em causa e que foram efectivamente realizadas.²

37. Nomeadamente, não se encontra, tanto no PA 1 como no PA 2 apensos aos autos, recibo de pagamento da referida certificação energética com o valor alegado e com os elementos que inequivocamente associem tal despesa com o imóvel alienado. Note-se, a este respeito, que, no PA 1 apenso aos autos, há facturas relativas a despesas com a certificação energética (no montante de € 330,26, referentes ao art. ... da freguesia do ..., e já consideradas pela AT) mas, como se vê, são relativas a prédio com morada distinta da do prédio urbano agora em causa, inscrito, como se disse, na matriz predial sob o artigo ..., da freguesia de ...a, e sito, como consta do contrato de compra e venda da fracção “F” desse prédio (v., também, PA 1 apenso aos autos), na Rua ..., n.º ... (2.º Esq.).

38. Assim sendo, conclui-se, pelo exposto, que os ora Requerentes não fizeram (como era sua obrigação, atento, nomeadamente, o disposto no art. 128.º do CIRS) prova (que não poderia, neste caso, deixar de ser) documental de que suportaram as despesas e encargos que alegam ter incorrido: € 5.765,63, quanto ao artigo ... da freguesia do ..., concelho de Lisboa; e € 185,12 + € 515,00, quanto ao artigo ..., fracção “F”, da freguesia de ..., concelho de Lisboa. Consequentemente, não é igualmente possível estabelecer uma relação directa entre estas

² Com efeito, e como assinala, p. ex., o Acórdão do TCA-Sul de 14/11/2019 (proc. 219/11.9BEBJA), “o critério legal de relevação das despesas em causa [com vista à determinação das mais-valias] consiste em demonstrar se as mesmas eram necessárias, foram efectivamente praticadas e eram inerentes à alienação do imóvel.”

despesas e encargos (cuja existência ficou, como se disse, por demonstrar) e os imóveis alienados em causa nestes autos.

VI. DECISÃO

Em face do *supra* exposto, decide-se:

- Julgar totalmente improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, absolvendo-se a Requerida e mantendo-se na ordem jurídica o acto impugnado.
- Declarar a incompetência absoluta deste tribunal arbitral para conhecer do pedido de condenação da AT em indemnização aos Requerentes pelas despesas resultantes da lide, nomeadamente os honorários da sua mandatária judicial.

VII. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 6465,75 (seis mil quatrocentos e sessenta e cinco euros e setenta e cinco cêntimos), nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VIII. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 612,00 (seiscentos e doze euros), a pagar pelos Requerentes, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 25 de Março de 2020.

O Árbitro

(Miguel Patrício)

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto
no art. 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de
1990.*