

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 896/2019-T

Tema: IRS – Mais-valias; encargos e despesas (art.ºs 10.º/1 a) e 51.º a) CIRS)

Sumário

I – Constituem despesas nos termos da alínea a) do art. 51.º do CIRS, as resultantes da intervenção de uma empresa de mediação imobiliária estrangeira desde que devidamente demonstrada a conexão do montante pago com a transacção concreta que originou a mais-valia, ainda que estas acresçam às despesas relativas à efectiva intervenção de uma empresa de mediação nacional.

II – A exigência constante no art. 40.º da Lei 15/2013 que impõe a referência na escritura pública que titule negócio sobre bem imóvel da intervenção de empresa de mediação imobiliária não se aplica nos casos de exercício da actividade de mediação imobiliária fora do território nacional (n.º 2 do art. 1.º do mesmo diploma).

Decisão Arbitral

I – Relatório

1. A..., casado, residente na Rua ... n.º..., em ..., ..., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º/1 a), e 10.º do DL 10/2011, de 20.01, para apreciar a ilegalidade do despacho de indeferimento de 25.09.2019 proferido na reclamação graciosa n.º ...2019..., que não aceitou, como despesa a incluir no anexo G da sua declaração de IRS de 2017, o valor de € 39 750,00 relativo à angariação de um cliente chinês no âmbito do programa de vistos *gold*.

2. O Requerente alega ter sido, com a sua mulher, sócio de uma sociedade (B... Lda.), que, durante anos, foi arrendatária de uma loja.
3. O proprietário do prédio constituiu-o em propriedade horizontal e foi procedendo à venda das fracções, ao que o Requerente, em conversações verbais com o dono do imóvel, se declarou interessado na aquisição da loja, tendo em vista a sua alienação.
4. Não conseguindo vender a sociedade (em conjunto com o direito de aquisição da sua sede e estabelecimento), contactou a sociedade mediadora, C... Lda., que lhe apresentou um projecto de venda a um cidadão oriental interessado em adquirir direito de residência por investimento no território nacional (os chamados vistos *gold*).
5. Essa proposta implicava, no termos das instruções da sociedade mediadora, que fosse o Requerente (e não a sociedade titular do contrato de arrendamento) a efectuar a venda, para o que conseguiu o necessário assentimento do senhorio, implicando, todavia, um incremento no preço – que passou a ser de € 140.000, o qual corresponderia ao valor de mercado.
6. O interesse do comprador oriental em usar a compra do imóvel como requisito para a obtenção de um visto *gold* terá justificado a disponibilidade deste em oferecer € 265.000.
7. Nestas circunstâncias, foram celebradas em 17.04.2017, no mesmo cartório notarial, duas escrituras, correspondendo a primeira à venda do imóvel pelo seu proprietário ao Requerente, pela quantia acordada de € 140.000 e subsequentemente a venda por este, ao cidadão oriental, do mesmo imóvel, por € 265.000.
8. Em consequência destas transacções o Requerente apresentou na sua declaração de IRS referente ao ano de 2017, em sede de mais valias, o dito valor de € 265.000, indicando como encargos relativos à obtenção dessas mais-valias, o custo da aquisição do imóvel (€ 140.000), o pagamento do IMT relativo à aquisição do imóvel vendido (€ 9.100), o custo da

intermediação na venda do imóvel (€ 13.935,00) e ainda outra despesa com a mesma intermediação (€ 39.750,00).

9. A AT não aceitou que este último valor fosse indissociável da venda e notificou, por isso, o Requerente para corrigir o anexo G da declaração de IRS nesses termos.

10. Em resposta, o Requerente explicou a situação juntando diversos documentos.

11. Por cautela, procedeu ao pagamento do imposto em 26.04.2019 nos termos definidos e apresentou uma reclamação graciosa contra a liquidação do imposto, repetindo a argumentação feita em sede de audiência prévia.

12. Em 18.07.2019, o Chefe de Finanças de ... exarou o despacho confirmando a não aceitação da despesa de intermediação de € 39.750,00), por a não considerar indissociável da venda.

13. É desse despacho de indeferimento da reclamação graciosa que o Requerente vem pedir a apreciação, por o considerar inválido.

14. Para além do que ficou referido *supra*, o Requerente sublinha ter sido, na prática, mero intermediário na transmissão do imóvel – negócio esse dirigido pela empresa de mediação –, tendo-se limitado, por isso, a receber a mais-valia resultante da operação (o que demonstra através de cópia do extracto bancário relativo ao mês em que foi efectuada a transacção, no qual figura como depósito relativo à mesma, o valor de € 60 000).

15. Considera, por isso, que a despesa de € 39.750,00 com a empresa de mediação macaense (D... Ltd) constituiu uma mediação que integra a previsão dos artigos 10º/1 a) e 51.º a) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), devendo, por isso, ser incluída no anexo G da sua declaração de IRS de 2017, o que resultará na devolução pela AT de € 7.081,52 (sete mil e oitenta e um euros e cinquenta e dois cêntimos) indevidamente cobrados.

16. Em resposta veio a AT assumir que a questão a decidir nos presentes autos, consiste em determinar se a importância de € 39 750,00, que o Requerente refere ter pago a D... Ltd, sediada em Macau, se enquadra no artigo 51º/1 a) do CIRS e como tal, poderá ser deduzida para efeitos de mais valias.
17. Insiste, todavia, em que na escritura de alienação do imóvel em causa consta apenas que o contrato teve intervenção do mediador imobiliário denominado C..., Ld.^a, titular da licença ...-AMI, a qual emitiu em 2017/04/17 uma factura/recibo no montante de € 13 935,00.
18. Quando à factura emitida 20.04.2017 por D..., sediada em Macau, salienta a AT que a mesma não apresenta numeração, que é dirigida ao Requerente, mas menciona como cliente o adquirente do imóvel em questão e que refere como comissão o valor de € 39 750,00 (indicando o Banco e conta onde deverá ser efectuado o pagamento).
19. Explica, assim, que aceitou *como despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação* (art. 51.º a) CIRS) os montantes relativos ao Imposto do Selo (€ 1 120), IMT (€ 9 100) e taxa de mediação (€ 13 935) paga à imobiliária – conforme é referido na escritura de alienação do imóvel, em obediência ao estipulado no art. 40.º da L 15/2013 de 08/02,
20. Mas não aceitou a despesa de € 39 750,00 por esta não cumprir os requisitos que a AT considera necessários para considerar uma comissão de mediação como despesa necessária nos termos do art, 51.º a) CIRS (nomeadamente a demonstração inequívoca da conexão do montante pago ao mediador imobiliário com a transacção concreta que originou a mais-valia tributável e a devida documentação da intervenção do mediador nos termos legais aplicáveis).
21. Insiste que, relativamente a essa despesa, não foi cumprida a exigência do referido art. 40.º da L 15/2013 (que impõe a referência na escritura pública que titule negócio sobre bem imóvel

sobre a eventual intervenção de empresa de mediação imobiliária, respectiva denominação social e número de licença ou registo junto do INCI).

22. E refere finalmente que, *a opção de procurar um cliente com interesse no programa de investimento Vistos Gold, e para tal ter sido angariado pela empresa D..., foi uma escolha dentro da liberdade contratual que cabe ao Requerente, mas que de forma alguma se mostra necessária e indissociável do negócio de compra e venda do imóvel em causa.*

23. Conclui pedindo a declaração de improcedência do pedido, mantendo-se o acto impugnado.

24. No seguimento do processo, por despacho arbitral de 5.5.2020, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT.

25. As partes apresentaram alegações insistindo, no essencial, nas posições anteriormente afirmadas.

26. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

27. Nos termos do disposto no art. 6.º/1 e do art. 11.º/1 a) do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da L 66-B/2012, de 31.12, o Conselho Deontológico designou como árbitro singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

28. As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do art. 11.º/1 a) e b), do RJAT e dos art.s 6.º e 7.º do Código Deontológico.

29. Assim, em conformidade com o preceituado no art. 11.º/1 c) do RJAT, na redacção introduzida pelo art. 228.º da L 66-B/2012, de 31.12, o tribunal arbitral foi constituído em 13.3.2020.

30. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente face ao preceituado nos art.s 2.º/1 a) e 30.º/1, do DL 10/2011, de 20.01.

31. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (art.s 4.º e 10.º/2, do mesmo diploma e 1.º da Port.ª 112-A/2011, de 22.03).

32. O processo não enferma de nulidades, nem foram invocadas excepções.

Cabe apreciar e decidir.

II. Matéria de facto

Factos provados

33. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:

- A) Em 17.04.2017 foram celebradas no mesmo cartório notarial, duas escrituras incidentes sobre a fracção autónoma individualizada pela letra “D”, correspondente ao rés-do-chão, com extensão na sobreloja, com entrada pelos n.ºs ... e ... do prédio urbano sito no ..., n.ºs ... a ..., tornejando para a Rua ..., em Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número ..., da freguesia ..., afecto ao regime da propriedade horizontal registada pela apresentação 654 de 22.07.2009 com a aquisição registada a pela apresentação 2558, de 03-11-2011, prédio inscrito na respectiva matriz da freguesia de ... sob o artigo
- i. a primeira correspondendo à venda pelo seu proprietário (E...) ao Requerente (A...), pela quantia de € 140 000 e
 - ii. a segunda, subsequente, correspondendo à venda pelo Requerente a F..., cidadão chinês, da mesma fracção, por € 265 000.

- B) Na escritura identificada em A) ii é referida a intervenção da empresa C..., Lda, titular da licença ...-AMI;
- C) O Requerente pagou por essa intervenção a quantia de € 13 935;
- D) O Requerente pagou de IMT € 9 100;
- E) O Requerente pagou de Imposto de Selo € 1 120;
- F) No anexo modelo G (respeitante a mais-valias e outros incrementos patrimoniais) da sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 2017 o Requerente inscreveu a alienação referida em A) ii, indicando € 63 905 de despesas, valor este que correspondia:
 - i. ao custo da aquisição A) i,
 - ii. aos impostos referidos em D) e E),
 - iii. ao custo da intermediação referido em B) e C) e ainda
 - iv. a outra despesa com a mesma intermediação: € 39.750.
- G) Esta última despesa foi documentada pelo Requerente através de uma factura de D..., Macau;
- H) A AT não aceitou que esta última despesa fosse indissociável da venda e notificou, por isso, o Requerente para corrigir o anexo G da declaração de IRS nesses termos;
- I) O Requerente efectuou o pagamento do imposto nos termos exigidos pela AT e interpôs uma reclamação graciosa em 26.04.2019 que foi indeferida por despacho de 25.09.2019.

Factos não provados

- 34. Não se encontra provado que o adquirente final do imóvel (F...) tenha efectuado essa aquisição tendo em vista a obtenção de um visto *gold*.

- 35. Não se encontra provado que o Requerente tenha sido mero intermediário na transmissão do imóvel, tendo-se limitado, por isso, a receber a mais-valia resultante da operação, a qual foi dirigida pela empresa de mediação.

- 36. Não se encontra provado que a angariação do cliente tenha ocorrido por intervenção da D... .

Fundamentação da fixação da matéria de facto

37. O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada ou não provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo remetido pela AT.
38. A relevância da factualidade não provada justifica que se ofereçam justificações mais desenvolvidas. Assim,
39. O Requerente justifica o valor da aquisição – e a própria condução e desenho final do negócio – com o facto de este ter em vista a obtenção pelo adquirente de um visto *gold*.
40. Tendo presente que o regime em causa exige, relativamente à aquisição de bens imóveis, um valor igual ou superior a € 500 000, ou, no caso de imóveis com mais de 30 anos ou localizados em área de reabilitação urbana, € 350 000 (cf. art. 65.º-A/1 c) e d) do DR 84/2007 de 5.11, aditado pelo DR 15-A/2008 de 2.9), verificamos que o valor praticado (€ 265 000) seria insuficiente, pelo que, não sendo sequer indicado como pretendia cumprir a exigência, não pode considerar-se demonstrada essa factualidade.
41. Acresce que, o adquirente (F...) refere na respectiva escritura residir na Rua ..., n.º ..., ..., em Óbidos, o que – sem que seja oferecida outra explicação – indicia que este beneficiasse, antes do negócio, da pretendida autorização de residência.
42. O Requerente não comprova ainda ter sido mero intermediário na transmissão do imóvel, a qual teria sido dirigida pela empresa de mediação, restando-lhe (ao Requerente) receber apenas as mais-valias resultantes da operação.
43. Na verdade, o Requerente pretende comprovar essa situação exibindo o seu extracto bancário relativo ao mês de Abril de 2017, no qual figura um depósito de € 60 000.

44. Acontece que a mais-valia obtida, segundo indica o próprio Requerente, seria de € 61.095 – 265 000 - (140 000 + 63 905) – e, mais uma, vez não é oferecida justificação plausível para esse diferencial, o que retira credibilidade à demonstração pretendida.
45. O Requerente também não demonstra que a angariação do cliente (o adquirente final do imóvel) tenha ocorrido por intervenção da D... .
46. Para o efeito invoca um contrato que terá sido feito entre a empresa mediadora nacional (C...) e aquela sociedade, sediada em Macau, e junta uma factura desta sociedade.
47. Relativamente ao contrato não se alcança a razão da sua não exibição (particularmente tendo em conta os elevados valores das comissões cobradas – 15% do valor da venda, que acrescem à comissão da intermediação nacional de 5,25%).
48. Mais importante ainda, o contrato terá sido realizado entre a mediadora nacional e a sociedade macaense, o que impunha que o montante relativo à intermediação fosse exigido à mediadora nacional.
49. Relativamente à factura, tem de sublinhar-se que esta não apresenta qualquer numeração, refere como cliente o adquirente e a sua fiabilidade é supostamente assegurada por exibir um número fiscal que, conforme as informações disponibilizadas *on line* pela OCDE, apresenta oito algarismos sendo o primeiro deles um 8, tal como acontecerá com as sociedades macaenses (cf. n.º 10 da resposta do Requerente de 2018.10.04, junta com a petição).
50. A factura revela, assim, inconsistências que impedem que possa ser considerada prova bastante da existência de um contrato e da efectiva prestação da intermediação referida pelo Requerente.

III. Matéria de Direito

51. A Requerente apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e pronúncia arbitral tendo em vista a declaração de ilegalidade do despacho de indeferimento de 25.09.2019 proferido na reclamação graciosa n.º ...2019..., que não aceitou, como despesa a incluir no anexo G da sua declaração de IRS de 2017, o valor de € 39 750,00 relativo à angariação de um cliente chinês.
52. A AT insiste que aquela despesa de mediação não pode considerar-se uma despesa necessária nos termos do art, 51.º a) CIRS.
53. Invoca fundamentalmente dois argumentos, o primeiro dos quais consiste no facto de, relativamente a essa despesa, não ter sido cumprida a exigência do art. 40.º da L 15/2013 que impõe a referência na escritura pública que titule negócio sobre bem imóvel sobre a eventual intervenção de empresa de mediação imobiliária, respectiva denominação social e número de licença ou registo junto do INCI.
54. Este argumento não colhe. De facto, o diploma em causa (L 15/2013) não se aplica à pretendida mediação pela empresa D... já que, conforme o mesmo refere expressamente no seu art. 1.º/2 [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.*
55. Ainda que o diploma não fosse explícito, sempre seria de considerar no mínimo temerária a pretensão da AT ao retirar do incumprimento de uma exigência em matéria de regulação da actividade de intermediação imobiliária a invalidação da despesa para efeitos de cálculo das mais valias.

56. De facto, o legislador fixa, ele próprio, no n.º 3 do artigo invocado uma sanção – a eventual condenação em pena de desobediência (348.º do Código Penal) – não se vendo que tenha autorizado a cominação de outros efeitos, nomeadamente fiscais.

57. O segundo argumento da AT reside no entendimento de que a opção de procurar um cliente com interesse no programa de investimento vistos *gold* terá sido uma escolha dentro da liberdade contratual que cabe ao Requerente, que não se mostra necessária e indissociável do negócio de compra e venda do imóvel em causa.

58. Também este argumento da AT não colhe: nada distingue o envolvimento de uma mediadora nacional do eventual envolvimento de uma mediadora estrangeira.

59. A partir do momento em que se admite que os custos com uma intervenção mediadora são relevantes enquanto despesas a declarar para efeitos de dedução nas mais-valias nos termos do art. 51.º a) CIRS, nada autoriza excluir a intervenção de uma empresa por ser estrangeira, por aproximar os clientes no âmbito de um regime específico de facilita o acesso de estrangeiros ao visto de residência, ou sequer por haver acumulação de despesas de intermediação.

55. A única razão para desconsiderar essas despesas seria sempre a não demonstração inequívoca da conexão e inerência do montante pago ao mediador imobiliário com a transacção concreta que originou a mais-valia tributável.

60. E é exactamente por isso – argumento que a AT acaba por invocar também, embora superficialmente – que, *in casu*, a referida despesa não deve aceitar-se, contrariamente ao pretendido pelo Requerente.

56. De facto, tal como foi referido *supra*, o Requerente não logrou provar os factos essenciais à sua argumentação: que o adquirente final do imóvel tenha efectuado essa aquisição tendo em vista a obtenção de um visto *gold*, que (ele Requerente) tenha sido mero intermediário na

transmissão do imóvel limitando-se a receber a mais-valia resultante da operação, ou que a angariação do cliente tenha ocorrido por intervenção da D... .

56. Não tendo o Requerente provado tais factos, fica por demonstrar o carácter indissociável da despesa com o rendimento declarado.

IV. Decisão

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

1. Julgar improcedente o pedido arbitral
2. Condenar o Requerente no pagamento das custas

V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 7.081,52 (sete mil e oitenta e um euros e cinquenta e dois 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/1 a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º/2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 612 (seiscentos e doze euros), a pagar pela Requerente, nos termos dos 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, 7 de Outubro de 2020

O Árbitro

Rui M. Marrana

*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.*