

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 124/2020-T

**Tema:** IRS – Tributação de Mais-valias com a alienação de bens imóveis;  
Requisitos do documento comprovativo de encargos com a valorização do imóvel.

## **SUMÁRIO:**

Em matéria de IRS, os documentos comprovativos dos custos não têm de assumir as formalidades essenciais exigidas para as facturas em sede de IVA, sendo suficiente a apresentação de documento que revele as características fundamentais da operação realizada.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. RELATÓRIO**

A..., NIF..., residente na Rua ..., n.º, ..., em Lisboa (doravante designada por Requerente), apresentou junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), pedido de constituição de Tribunal Arbitral singular, ao abrigo das disposições conjugadas nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1, 5.º, n.º 3, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante RJAT). tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação de IRS com o n.º 2019... de 22.03.2019, referente ao período de tributação de 2017, no valor de € 13.998,19.

A Requerente pede ainda a restituição da quantia paga e juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por AT ou Requerida).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 28.02.2020.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 06.07.2020, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 05.08.2020.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 09.01.2021, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT bem como alegações, em sintonia com o previsto no artigo 113.º do CPPT, subsidiariamente aplicável, por força do disposto na alínea c), do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, tendo em consideração que a questão em discussão é essencialmente de direito, podendo a matéria de facto relevante para a decisão da causa ser fixada com base na prova documental, e se encontra suficientemente debatida no pedido de pronúncia arbitral e na resposta.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

## **2. MATÉRIA DE FACTO**

## 2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) Na declaração de IRS original, para o ano de 2017, a Requerente indicou no quadro 4 do anexo G os elementos referentes à venda de um imóvel (documentos n.ºs 6 e 11, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- B) Em Maio de 2019, no âmbito de um processo de divergência levantado pela AT, a Requerente apresentou uma declaração de substituição, corrigindo os valores referentes às despesas e encargos (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- C) Fazendo da mesma constar, a título de despesas e encargos, o montante de € 41.733,32.
- D) O referido montante o montante de € 41.733,32 é relativo a obras realizadas no imóvel correspondente à fracção B do prédio urbano sito na A ..., n.º..., ..., em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...º, da freguesia de ..., concelho de Lisboa (documentos n.º 4, 9, 10 e 12 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, p. 6, e documentos constantes das pp. 61 e 4 do processo administrativo, respectivamente, cujo teor se dá como reproduzido).
- E) Das obras em questão, foi emitida por B..., fornecedor do serviço, a factura n.º 44/904, de 28.06.2016, bem como uma declaração a atestar que as mesmas foram realizadas no imóvel em causa (documentos 9, 10 e 12, juntos com o pedido arbitral e constantes das pp. 61 e 4 do processo administrativo).
- F) A Requerida não aceitou a referida correcção, por entender não estarem cumpridos os requisitos formais que entende serem necessários para que a mesma fosse considerada no apuramento de mais valias-imobiliárias (documento 3 junto com o pedido arbitral);
- G) Consequentemente emitiu a liquidação de IRS n.º 2019..., referente ao ano de 2017, no montante de € 48 464,42 (p. 48 do processo administrativo), com um acréscimo no valor de € 13 998,19, referente à liquidação inicial n.º 2018..., no montante de €

34 466, 23 (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

- H) A cujo pagamento a Requerente procedeu em 04.05.2019 (documento 13 junto com o pedido arbitral).
- I) A 16 de Julho de 2019, a Requerente apresentou reclamação graciosa.
- J) A Requerente exerceu o direito de audição prévia através de requerimento enviado por correio a 7.11.2019 (documentos 9, 10 e 12 juntos com o pedido arbitral).
- K) A Requerida indeferiu a reclamação graciosa por despacho de 29.11.2019, com os seguintes fundamentos:

Uma vez que a questão em análise, se prende justamente com a parte das despesas/encargos de obras, que a Reclamante considera a seu ver, ter direito a beneficiar desse, por assim dizer, benefício, e uma vez que a sobredita fatura, antes identificada, não contém qualquer indicação e/ou inscrição da morada do imóvel intervencionado, importa aferir da obrigatoriedade ou não, da fatura mencionar expressamente a indicação do local/morada onde as obras de beneficiação/remodelação decorreram.

Relativamente e sobre a obrigação de as faturas conterem a menção expressa ou não da morada onde determinadas obras são realizadas, fomos consultar o CIRS, a fim de se saber o que a lei nacional nos diz sobre esta matéria, e a alínea a), do art.º 51.º, vem especificar que "os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, bem como a indemnização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º"

A comprovação de que efetivamente as despesas suportadas pela Reclamante, e no nosso ordenamento jurídico, é mediante a apresentação da fatura, emitida pelo transmitente/prestador do serviço, sendo que a mesma deverá obrigatoriamente conter todos os elementos necessários à correta identificação, não somente dos sujeitos passivos, mas também da morada para onde os bens foram transmitidos e/ou os serviços prestados.

Muitas das vezes o legislador, ao criar determinadas normas que se encontram consagradas no nosso ordenamento jurídico, faz essa menção de forma tácita, sendo que pela leitura atenta ao referido art.º 51.º, do CIRS, o mesmo contém de forma expressa o termo comprovadamente, sendo que a prova dos encargos somente poderá ser realizada mediante a apresentação da fatura com todos os dados/elementos inerentes à mesma.

Essa obrigatoriedade de constar no referido documento de despesa, fatura no caso em apreciação, a menção expressa do local/morada onde se realizaram determinadas obras de remodelação/conservação, foi criada, pelo legislador, de forma a evitar determinadas atitudes abusivas e como forma de evitar a fraude fiscal.

Por tudo o que antes foi dito, não restam dúvidas que a fatura ora reclamada (fatura n.º 44/904, de 28/06/2016, emitida pelo fornecedor B... ) não poderá ser aceite nem tão pouco a declaração apresentada, pois esta última não configura como sendo um documento de despesa aceite para efeitos fiscais, de acordo com o art.º 29.º e 36.º, do CIVA.

Desta forma e por tudo o que aqui foi dito, é entendimento nosso que deverá manter-se a Liquidação Oficiosa de IRS do ano de 2017, até prova em contrário.

- L) Em 26-02-2020, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

## **2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto**

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pela Requerente com o pedido arbitral e já antes apresentados à Requerida, designadamente em sede de audição prévia, no âmbito de processo de reclamação graciosa, e que constam do processo administrativo e em afirmações que a Requerente faz que não são questionadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Os documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os constantes do processo administrativo junto pela Requerida, não deixam margem para qualquer dúvida razoável de que as obras foram efectivamente realizadas na fracção B do prédio urbano sito na ..., n.º..., ..., em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ....º, da freguesia de ..., concelho de Lisboa.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

### 3. MATÉRIA DE DIREITO

A questão essencial consiste em saber se os documentos juntos pela Requerente são suficientes para comprovar o encargo suportado com a valorização do imóvel.

#### 3.1. Enquadramento legal

O artigo 51.º do CIRS estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

*Artigo 51.º*

*Despesas e encargos*

*1- Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem: (Anterior corpo do artigo; Passou a n.º 1 pela da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro)*

*a) Os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, bem como a indemnização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º;*

*(...)*

#### 3.2. Posições das Partes

A Requerente defende, em suma, que

- O artigo 51.º do CIRS determinava, à data dos factos, que os encargos apenas serão considerados se tiverem sido comprovadamente realizados, não especificando a forma de comprovar a sua realização;
- Contrariamente ao defendido pela AT, não estão excluídas outras formas de prova daqueles encargos para além de factura;



– A AT preteriu o exercício do direito de audição prévia em sede de reclamação graciosa, ao não atender aos novos elementos por si apresentados, não os tendo referido na decisão final, o que constitui vício de preterição de formalidade essencial, ao não atender aos novos elementos aí apresentados;

– Tendo a AT a obrigação de intervir nos procedimentos no uso do princípio do inquisitório, se entendia não serem suficientes os elementos por si apresentados, deveria ter-lhe solicitado outros com o sentido de comprovar a efectividade dos encargos em causa;

– Os requisitos estabelecidos para efeitos de IVA, se se podem invocar para efeitos de IRC, após a introdução dos novos n.ºs 3, 4 e 6 do artigo 23.º do CIRC, não podem ser invocados para efeitos de IRS, uma vez que o legislador não procedeu à introdução no Código do IRS de quaisquer requisitos semelhantes aos do Código do IRC;

– Se a AT considerava a factura omissa quanto ao local da obra, não deveria ter desqualificado o documento com a declaração do local onde foram realizadas as obras emitido pelo fornecedor das mesmas;

– A liquidação n.º 2019... deve ser considerada ilegal e conseqüentemente anulada, por vício material de violação de lei, com as demais conseqüências legais.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que

– A factura n.º 44/904 de 28-06-2016 não permite aferir onde/qual a localização desse fornecimento e/ou localização da prestação, sequer identifica o artigo matricial;

– As facturas traduzem-se, de forma simplista, em documentos que visam titular transmissão de bens ou prestação de serviços (artigo 29.º CIVA), não sendo permitido aos sujeitos passivos a emissão e entrega, aos respectivos adquirentes, de documentos de natureza diferente para titular as operações em questão (n.º 19 do artigo 29.º CIVA), encontrando-se explicitado no art.º 36.º CIVA quais as formalidades e prazos, sublinhando-se em particular o expresso no n.º 5 deste artigo;

– Em sede de IRS, o documento tem de permitir a conexão, intrínseca, daquela despesa ao imóvel e actividade nele realizada, no período temporal especificado;

- No procedimento de reclamação graciosa, a Requerente não carreou para os autos quaisquer novos elementos susceptíveis de promoverem a alteração dos fundamentos factuais e jurídicos que sustentaram a decisão de indeferimento;
- A improcedência do pedido arbitral e a manutenção na ordem jurídica da decisão de indeferimento e o acto tributário de liquidação de IRS.

### 3.2. Apreciação da questão

A principal questão que se coloca nos presentes autos reconduz-se a saber se a correcção aos rendimentos declarados pela Requerente, relativos ao ano de 2017, em sede de mais-valias imobiliárias, com fundamento na não-aceitação dos encargos indicados, é ou não legalmente admissível.

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, «*[c]onstituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de: a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.*»

De acordo com o n.º 4, alínea a) do mesmo preceito legal, o ganho sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso.

Por seu turno, à data dos factos, dispunha a alínea a) do artigo 51.º do Código do IRS que para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem «*[o]s encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos e as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º*».

No caso *sub judice*, a Requerente pretende que ao valor de aquisição do imóvel seja acrescido os custos com a sua valorização, correspondentes à factura n.º 44/904, de 28.06.2016, no valor de € 41.733,32, emitida por B..., que forneceu o serviço de construção e remodelação de interiores em causa.

Essa factura constitui documento idóneo, não sendo a veracidade da mesma contestada pela AT (Cfr. artigos 20.º e 23.º da resposta apresentada). Acresce que o referido B... veio, mais tarde, declarar que efectivamente a factura n.º 44/904, de 28.06.2016, por si emitida,



corresponde a serviço que prestou na ..., n.º ..., ..., em Lisboa, estabelecendo, assim, a conexão, inequívoca, da despesa titulada pela factura ao imóvel e actividade nele realizada.

Note-se que tal facto, ou seja, que as obras tenham sido efectivamente realizadas naquela morada não é contestado pela Requerida que, na sua resposta (artigos 45.º e 46.º), limita-o objecto do presente pedido arbitral a uma questão meramente de direito, ou seja, saber se, nos termos legais, a factura em causa preenche os requisitos para ser considerada como comprovativo de encargo com a valorização do imóvel e aceite em sede fiscal (artigos 33.º-36.º da resposta).

Consequentemente, tendo em conta a veracidade da factura e da declaração emitidas por B... que efectuou as obras no imóvel, bem como atendendo a outros documentos fornecidos pela Requerente à Requerida e que constam a pp. 7, 8, e 12 e seguintes do processo administrativo (facturas de aquisição de produtos e outros materiais e serviços de consultoria de arquitectos para intervenção na ..., n.º..., ..., em Lisboa), entende-se que daqueles documentos resulta provado que a Requerente realizou efectivamente a referida despesa com o imóvel alienado.

Contrariamente ao defendido pela AT, entende-se que a Requerente logrou comprovar a despesa realizada e a sua relação entre esse pagamento e a valorização do imóvel em causa, à luz do artigo 74.º, n.º 1 da LGT e do artigo 342.º do Código Civil.

De facto, tal como em matéria de IRC, em matéria de IRS, os documentos comprovativos dos custos não têm de assumir as formalidades essenciais exigidas para as facturas em sede de IVA, sendo suficiente a apresentação de documento que revele as características fundamentais da operação realizada (Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 5 de Julho de 2012, proferido no processo n.º 0658/2011,).

Ademais, entendendo a AT que a prova produzida pela Requerente não era suficiente deveria aquela pedir informação suplementar ao sujeito passivo, realizando inclusive inspecção ao prestador do serviço, para saber se a factura em causa se reportava ou não à obra realizada no imóvel alienado, ao abrigo do princípio do inquisitório. É que o princípio do inquisitório está a montante do problema do ónus da prova (Cfr. nesse sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 21.10.2009, no processo n.º 0583/09).

Em face do exposto, considera-se que os documentos juntos pela Requerente constituem documentos idóneos à comprovação das despesas realizadas com a valorização dos bens, devendo essas despesas ser consideradas para efeitos de determinação da mais-valia sujeita a IRS.

Pelo que procede o presente pedido arbitral, declarando-se, conforme peticionado, a ilegalidade da liquidação em crise, com as demais consequências legais.

#### **4. RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO PAGO E JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe "restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito". O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT "é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário", o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRS, ao reembolso da importância indevidamente liquidada, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

#### **5. DECISÃO**

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral:

- A) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- B) Anular a liquidação de IRS, com o n.º 2019..., de 22.03.2019, com as demais consequências legais;
- C) Julgar procedente o pedido de reembolso do imposto indevidamente pago pela Requerente no montante de € 13 998, 19;
- D) Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.
- E) Condenar a Requerida nas custas do processo.

## **6. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 13 998, 19.

## **7. CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00, de harmonia com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 05.04.2021

O Árbitro,

(Cristina Aragão Seia)