

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 592/2020-T

Tema: IRS; Categoria G: Mais-valias; Cálculo do valor de aquisição; Encargos com a valorização; Incompetência material.

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

- 1.1 A..., contribuinte ..., e mulher, B..., contribuinte ..., residentes na Rua ..., Povoia de Santa Iria, vieram, em 4 de novembro de 2020, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante RJAT) e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a constituição do tribunal arbitral.
- 1.2 É Requerida nos autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.
- 1.3 O Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou a ora signatária para formar o Tribunal Arbitral Singular, disso notificando as partes, e o Tribunal foi constituído a 25 de janeiro de 2021.
- 1.4 O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto imediato o indeferimento da reclamação graciosa apresentada pelos contribuintes, com o qual não se conformam, e por objeto mediato a liquidação de IRS do ano de 2018, n.º 2020 ..., no valor de 7.074,79€ e ainda os juros de mora e custas pagos no valor 84,46€ em sede do processo de execução fiscal n.º ..., cuja anulação pretendem.

Os Requerentes manifestam a sua discordância com os atos de liquidação de imposto em crise na medida em que não foram consideradas pela AT as despesas que alegam ter feito com a valorização do imóvel, despesas que, ao abrigo do disposto no artigo 51.º alínea a) do CIRS, devem acrescer ao valor de aquisição para efeitos de cálculo da mais-valia realizada com a venda do imóvel em causa.

Na reclamação graciosa que é objeto imediato sobre o qual pretendem o pedido de pronúncia arbitral defendem, em síntese, que compraram um terreno para construção de moradia, tendo contratado a empresa C... para efetuar diversas obras.

Por Escritura de 11/01/2018, resolvem alienar o terreno com benfeitorias (só estrutura em betão armado), mas por lapso não foram incluídas as benfeitorias. Assim, fizeram uma Adenda à Escritura em 12/07/2019.

Porém, as despesas apresentadas com as obras não foram aceites, e não compreendem os motivos da não aceitação.

Os requerentes entendem ainda que no processo de liquidação do imposto houve “preterição de formalidades legais”, já que, sumariamente, a AT não atendeu aos elementos novos levados pelos Requerentes ao processo em sede de direito de audição e que decidiu executar e penhorar os Requerentes sem atender a tais elementos.

Por fim, afirmam que a falta de consideração desses novos elementos origina outro vício, o de “deficiente fundamentação”, a que acresce aquilo que alegam ser a argumentação contraditória da AT, na medida não lhe terá dado a conhecer

com suficiente clareza o motivo da não consideração dos encargos em crise, vício também conducente à anulação do ato.

Concluem pugnando pela anulação “da liquidação de € 7.074,79 que se impugna” e pela “anulação dos juros e custas pagos de € 84,46 em sede de execução fiscal”, tudo melhor identificadas no pedido dos Requerentes e nos documentos a ele juntos, para os quais aqui se remete.

- 1.5 A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA respondeu, defendendo-se por impugnação, alegando que os encargos que os Requerentes pretendiam fossem somados ao valor de aquisição não podem ser considerados porque, por um lado, entende que não existe nexó entre as despesas e o imóvel em crise, porquanto as faturas originais são omissas relativamente ao local onde os trabalhos lá descritos foram efetuados, em violação do disposto no artigo, em violação do disposto no artigo 51.º, n.º 1, alínea a) do CIRS.

Por outro lado, entende que tais gastos não estão compreendidos naquela previsão legal por não serem “suscetíveis de alterar o valor económico do terreno”.

Mais alega a AT que as faturas retificadas apresentadas pelo Requerente não foram aceites por ter sido ultrapassado o prazo de dois anos a que alude a parte final do número 3 do artigo 78.º do CIVA.

Defende que o ato em crise está suficientemente fundamentado na medida em que foi claro e preciso e deu a conhecer ao contribuinte o motivo da não aceitação das despesas em crise.

- 1.6 Não tendo qualquer das partes arrolado testemunhas ou requerido outras diligências de prova, o Tribunal proferiu despacho no sentido de se lhe afigurar ser dispensável a reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, convidando-as a apresentar alegações em prazos sucessivos, e, notificadas, as partes não vieram opor-se.
- 1.7 Não tendo as partes apresentado alegações, o Tribunal proferiu despacho indicando a data provável para a prolação da decisão.

2. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.

O processo não sofre de quaisquer vícios que o invalidem.

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal *considera provada a seguinte factualidade*:

1. Os Requerentes adquiriram em agosto de 2014, pelo valor de 40.000,00€, um terreno para construção inscrito na matriz segundo o artigo ... (anteriormente ...), sito no ..., concelho de Vila Franca de Xira;

2. Os Requerentes alienaram o mesmo terreno em janeiro de 2018 pelo valor de 110.000,00€;
3. Na sua declaração de IRS Modelo 3 do ano de 2018, apresentada em 06 de maio de 2019, identificada com o número ..., enquanto casados e optando pela tributação conjunta, os Requerentes inseriram, entre outros, um anexo G respeitante à mais valia realizada com a alienação daquele terreno;
4. No anexo G, os Requerentes inseriram o valor de 51.413,41€ a título de despesas e encargos;
5. Essa declaração de IRS deu origem a uma liquidação de imposto a 7 de maio de 2019, da qual resultou imposto a favor dos sujeitos passivos no valor de 378,90€;
6. Nesse mesmo dia 7 de maio de 2019, a AT abriu um processo de divergências ..., que foi notificado aos Requerentes através do ofício n.º
7. Os Requerentes foram ao processo comprovar os valores de aquisição e alienação do imóvel e forneceram cópias dos comprovativos dos pagamentos de despesas notariais e do pagamento de IMT e Imposto de Selo devidos com a aquisição, no valor global de 3.385,25€;
8. A AT aceitou estes comprovativos e, conseqüentemente, esse valor a título de despesas e encargos, resultando ainda um valor de divergência de 48.028,16€;
9. Em consequência, a 11 de julho de 2019 foram os Requerentes notificados para procederem ao valor dos encargos inscritos no anexo G ou para exercerem o direito de audição, comprovando o remanescente das despesas;

10. Os Requerentes efetuaram, em 12 de julho de 2019, uma retificação à escritura de alienação do imóvel, onde se menciona que “Por lapso não ficou mencionado na referida escritura, que a venda incluía não só o lote do terreno, mas também o projeto de construção devidamente aprovado e uma estrutura de betão armado já executada”.
11. Os Requerentes juntaram documentos que correspondiam à diferença assinalada, a saber, seis faturas emitidas entre 13 de março de 2017 e 8 de janeiro de 2018, emitidas pela sociedade C..., Lda., no valor global de 48.028,16€;
12. A AT não aceitou estes valores, considerando que as faturas não indicavam o imóvel onde tinham decorrido as obras e entregues os materiais lá inscritos, em violação do artigo 51.º, n.º 1 do CIRS e por não serem suscetíveis de alterar o valor económico do terreno;
13. Em 11 de fevereiro de 2020, foram os Requerentes notificados no âmbito do processo de divergências de que ira ser corrigida a declaração de IRS do ano de 2018;
14. A 20 de fevereiro de 2020 foi emitida uma declaração oficiosa de IRS que recebeu o número 2020 ..., tendo sido corrigido no anexo G quadro 4, campo 4001, substituindo o valor dos encargos de 51.413.41€ para 3.385,25€, tendo, resultado, em consequência, imposto a pagar no valor de 7.074,79€, com prazo de pagamento até 13 de abril de 2020;
15. Os Requerentes não procederam ao pagamento daquele valor no prazo de pagamento voluntário;
16. A 19 de março de 2020, os Requerentes apresentaram uma reclamação graciosa, que recebeu o número ..., contra a liquidação datada de 28 de fevereiro de 2020.

-
17. Pelo Ofício ..., de 10 de julho de 2020, foram os Requerentes notificados pela AT para exercerem o direito de audição prévia relativo ao projetado indeferimento da reclamação graciosa;
 18. A 04 de agosto de 2020, foi enviada citação regista à Requerente mulher para o processo de execução fiscal n.º ..., sendo a quantia lá mencionada de 7.074,79€, acrescida de 28,76€ de juros de mora e de 86,46€ de custas;
 19. No mesmo dia foi enviada citação registada ao Requerente marido para o processo de execução fiscal n.º ..., sendo a quantia lá mencionada de 7.074,79€, acrescida de 28,76€ de juros de mora e de 89,76€ de custas;
 20. Por email datado de 4 de agosto de 2020 enviado para o Serviço de Finanças de ..., os Requerentes vieram pronunciar-se sobre o teor do “Ofício ... de 10/7/2020, Processo ...”;
 21. Nesse email repetem outro, datado de 8 de julho desse ano e dirigido à Divisão dos Impostos sobre o Rendimento e a Despesa, onde referenciam o processo ... e vêm requerer a junção de um conjunto de documentos, a saber:

Doc. 1 notificação da existência de divergências no seu IRS de 2018.

Doc. 2 justificação da divergência.

Doc. 3 audição prévia.

Doc. 4 questão colocada à AT

Doc. 5 liquidação adicional do IRS de 2018.

Doc. 6 reclamação graciosa.

Doc. 7 consulta do site e ainda aguardavam decisão.

Doc. 8 2.ª via da decisão.

Doc. 9 – Cópia do Requerimento relativo ao art.º 37.º do CPPT.

Doc. 10 – Faturas corrigidas: - Fatura ... de 13/3/2017 corrigida nas observações com a identificação precisa do imóvel. - Fatura ... de 30/3/2017 corrigida nas observações com a identificação precisa do imóvel. - Fatura ... de 28/4/2017 corrigida nas observações com a identificação precisa do imóvel. - Fatura ... de 26/5/2017 corrigida nas observações com a identificação precisa do imóvel. - Fatura ... de 24/7/2017 corrigida nas observações com a identificação precisa do imóvel. - Fatura ... de 8/1/2018 corrigida nas observações com a identificação precisa do imóvel

22. No dia 21 de agosto de 2020 foi proferido o Ofício ..., que incidiu sobre a reclamação graciosa, indeferindo-a;
23. O processo de execução fiscal ... foi extinto pelo pagamento ocorrido a 10 de setembro de 2020, do valor de 7.222,07€, sendo 7.074,79€ de imposto, 57,52€ de juros de mora, 3,30€ de despesas e 86.46€ de custas do processo.

Factos não provados

Não foram alegados pelas partes quaisquer outros factos, com relevo para a apreciação do mérito da causa, que não se tenham provado.

Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se nas alegações dos Requerentes e da Requerida não contraditadas pela parte contrária, sustentadas na prova documental junta quer pelos Requerentes quer pela Requerida e pelo Processo Administrativo, cuja autenticidade e correspondência à realidade também não foram questionadas.

4. MATÉRIA DE DIREITO - QUESTÕES DECIDENDAS

QUESTÃO PRÉVIA – DA INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL

Vem peticionada pelos Requerentes a anulação dos juros e custas pagos em sede de processo executivo.

Cumprido, pois, dizer, antes de mais, que embora não tenha sido suscitada pelas partes a incompetência material do CAAD para decidir sobre essa matéria, afigura-se, ainda assim, ao Tribunal que a sua incompetência material para apreciar essa matéria é manifesta atendendo ao disposto no artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

Tratando-se de exceção dilatória do conhecimento oficioso, face ao disposto nos artigos 96.º, n.º 1, 97.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, alínea a), 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a), todos do CPC, *ex vi* do art. 2.º, alínea e) do CPPT e do artigo 29.º do RJAT, declara-se, pois, este Tribunal materialmente incompetente para se pronunciar sobre o pedido de anulação dos juros de mora e custas pagos pelos Requerentes no processo executivo.

Absolve-se, em consequência, a Ré AT da instância quanto a essa parte do pedido de pronúncia arbitral.

As restantes questões a decidir são as seguintes:

- 1. No processo de liquidação em crise houve preterição de formalidades legais?**
- 2. A liquidação de imposto em crise foi insuficiente fundamentada?**
- 3. Os encargos que os Requerentes inscreveram no Anexo G da declaração de IRS do 2018 foram comprovadamente efetuados e inserem-se na previsão do artigo 51.º do CIRS?**

Cumprido decidir:

1. Da preterição de formalidades essenciais:

Alegam os Requerentes que a AT os citou para o processo de execução fiscal e os penhorou enquanto ainda se aguardava pronúncia sobre as várias explicações que os Requerentes iam dando à Administração Tributária, o que, no seu entender, configura preterição de formalidades essenciais.

Alegam, portanto, que há uma preterição do direito de audição, cuja consequência para os atos sob pronúncia, aliás, não concretizam suficientemente.

Ora, da matéria dada como provada resulta claramente que os Requerentes não efetuaram o pagamento da liquidação corretiva de imposto no prazo de pagamento voluntário, o que sempre implicaria, nos termos dos artigos 78.º, alínea a), 84.º, n.º 4 e 88.º, todos do CPPT, a instauração de processo de execução fiscal.

Sendo que a reclamação graciosa apresentada só era suscetível de suspender esse processo caso tivesse sido prestada garantia, nos termos do artigo 169.º do CPPT, observadas as condições da isenção ou requerida e concedida a respeitava dispensa. O que, no caso, nada indica que tenha sucedido.

Acresce que os Requerentes foram notificados para o exercício do direito de audição – e exerceram-no – quer antes da liquidação corretiva quer já no âmbito da reclamação graciosa, não se vislumbrado em que momento mais pretendia ser ouvidos sem que essa faculdade lhes tenha sido concedida.

Consequentemente, e sem necessidade de maiores considerações, parece-nos que os Requerentes de alguma foram se desorientaram com a tramitação processual, esquecendo o benefício da execução prévia de que goza o crédito tributário, e confundem a citação e a penhora

efetuadas antes da decisão da reclamação graciosa com uma putativa omissão de formalidades legais, pelo que é, sem mais, de considerar que essa alegação improcede.

2. Da deficiente fundamentação:

Também aqui não se vislumbram razões para o argumento invocado pelos Requerentes. A AT foi fundamentando, ao longo das várias comunicações e em diversas sedes, as razões pelas quais entendia não serem de considerar as faturas apresentadas pelos Requerentes como encargos comprovadamente realizados com a valorização do imóvel, nos termos do artigo 51.º do CIRS.

O que acontece é que os Requerentes discordam desses argumentos. A indignação dos Requerentes não constitui, todavia, um facto e a discordância não se subsume a deficiente fundamentação.

A fundamentação dos vários despachos que a AT foi proferindo parece-nos clara e suficiente e entendemos, sobretudo, que os Requerentes agiram demonstrando que a compreenderam perfeitamente.

Pelo que também aqui é de improceder a invocação dos Requerentes.

3. Da comprovação dos encargos:

No que respeita àquilo que, na verdade, nos parece constituir o cerne da impugnação, sempre se dirá, quanto a certos despachos que constam do Processo Administrativo e que os Requerentes juntam ao pedido de pronúncia arbitral, que é, na verdade, de censurar a transposição que a AT faz dos argumentos dos Requerentes para a pessoa do Mandatário que os representa, pessoalização com a qual este justamente se insurge.

Na verdade, os mandatários, nas peças processuais, não falam em nome próprio, mas em nome das partes e são das partes os argumentos suscitados, o que a AT não pode ignorar, até em cumprimento das mais básicas regras de conduta.

Dito isto, parece-nos também que - aceitando embora que são os Requerentes que retoulam as despesas de valorização como benfeitorias, a argumentação que a AT usa nalgumas das peças acerca do conceito de benfeitorias e da sua relação com o arrendamento constituem uma interpretação demasiado simplista da figura, que era de evitar tanto mais que inútil, por não se afigurar direta aplicação ao caso em apreço.

Também pouco útil se nos afigura a discussão sobre a forma e o prazo de regularização das faturas apresentadas pelos Requerentes, ainda que nos pareça que não assiste razão à AT na medida em que as retificações se referem a elementos não essenciais das faturas (a menção do imóvel no qual as obras foram efetuadas e onde os materiais foram depositados), das quais não resultou qualquer alteração do imposto ou da base sobre a qual aquele incidia, não sendo, portanto, de aplicar o artigo 36.º do CIVA, a exigência da emissão de notas de crédito, tampouco o prazo revisto no artigo 78.º do CIVA.

Não há aqui, como a AT não ignora, imposto liquidado a menos ou a mais.

O cerne desta questão reside claramente no artigo 51.º do CIRS: as despesas **comprovadamente** efetuadas com a **valorização** do imóvel (os negritos são nossos), que, para efeitos do cálculo da mais valia, podem acrescer ao custo de aquisição.

A AT e os Requerentes têm, relativamente a esta, posições antagónicas, pelo que se impõe questionar quem está onerado com a prova dos requisitos legais. Sendo estes, repete-se, por um lado os motivos que levam a AT a colocar em causa a presunção de veracidade de que gozam as declarações dos sujeitos passivos e, por outro, a comprovação de que as despesas foram efetuadas e de que estas contribuíram para a valorização do imóvel.

Se é verdade que é sobre a Administração Fiscal que incide o ónus de suscitar de forma fundamentada os pressupostos que a levaram a efetuar correções ao declarado pelo contribuinte, incumbindo-lhe, por isso, indagar sobre a verificação dos factos relevantes, através da realização de todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material, também é verdade que, cumprido que foi pela AT este ónus, o de fundamentar as razões que a levam a não considerar estas despesas, se transferiu para os Requerentes, nos termos do artigo 74.º da LGT e do artigo 128.º do CIRS, o dever de as comprovar e de demonstrar a sua relação com a valorização do imóvel alienado.

Os Requerentes – mostrando, aliás, que bem compreenderam a fundamentação das correções que, primeiro, se projetavam e que, depois, foram efetuadas pela AT – procuraram, é verdade, cumprir esse ónus, “retificando” as faturas, acrescentando os elementos que a AT dizia estarem em falta e retificando também a escritura de alinação do imóvel.

Tudo, por forma a procurarem demonstrar que o valor de realização foi determinado também pela existência de um projeto de construção e por obras realizadas no terreno, potencialmente preparatórias da projetada construção.

Procuraram, portanto, por essa forma, comprovar que tinham efetuado essas despesas e que tais despesas tinham uma concreta ligação ao valor pelo qual acabaram por vender o terreno, isto é, a conexão que se exige dessas despesas com a alienação, como bem refere o Acórdão do TCA que a AT cita na sua resposta.

Acontece que os Requerentes, onerados que estavam – e que sabiam estar – com a prova de que tinham realizado essas despesas e que tais despesas tinham uma conexão com a valorização ocorrida, e confrontados com a desconfiança da AT, motivada pela forma como as faturas e até a escritura foram “retificadas”, podiam e deviam ter juntado ou requerido outros meios de prova.

Tiveram essa oportunidade no processo de divergências, antes da liquidação corretiva. Tiveram-na novamente em sede de reclamação graciosa, já que, pese embora a limitação à prova documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham, o órgão instrutor ordenar outras diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material, nada tendo sido junto nem requerido pelos lá reclamantes.

A título de exemplo, não se descortinam o alegado projeto de construção ou fotografias do terreno pelas quais se pudessem comprovar as obras que os Requerentes dizem lá ter efetuado.

Também neste processo arbitral, onde são admitidos meios de prova mais amplos, nada foi pedido pelos Requerentes com o objetivo de cumprirem o ónus que sobre eles incidia.

Os Requerentes manifestaram, portanto, pouco interesse nessa comprovação, alienaram-se dessa responsabilidade e limitaram-se a repetir os argumentos já invocados, sede após sede.

Entende, pois, o Tribunal que os Requerentes não lograram demonstrar que as obras efetuadas e os materiais adquiridos, que as faturas juntas titulam, o foram com relação ao imóvel alineado, tão pouco que tais obras tiveram uma conexão com a valorização que o imóvel teve e que determinaram o ajuste do valor da venda, de forma a que, nos termos das regras da determinação das mais valias, possam ser somados ao custo de aquisição.

Como tal, improcede também esta alegação dos Requerentes.

5. DECISÃO

Nestes termos e com a fundamentação *supra*, decide-se:

Julgar totalmente improcedentes os pedidos dos Requerentes.

* * *

Fixa-se o valor do processo em 7.074,79€ (sete mil e setenta e quatro euros e setenta e nove cêntimos) de harmonia com o disposto nos artigos 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT) e 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT.

O montante das custas é fixado em 612,00€ (seiscentos e doze euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, **a cargo dos Requerentes**, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT, 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Porto e CAAD, aos 31 de maio de dois mil e vinte e um.

Notifique-se.

O Árbitro,

Eva Dias Costa