

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 702/2020-T

**Tema:** IRS – Categoria G: Mais-Valias; Cálculo do valor de aquisição; Encargos com a valorização. Revogação do ato: Inutilidade Superveniente da Lide. Responsabilidade por custas.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. RELATÓRIO**

1.1 **A...**, NIF..., com domicílio fiscal na Rua ..., n.º..., ...-... ..., veio, em 30 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 A 29 de janeiro de 2021, a Requerida juntou, no sistema de gestão processual, despacho através do qual, nos termos do n.º 1 do art.º 13.º do RJAT, revoga (parcialmente) o ato tributário cuja legalidade se encontra a ser suscitada no pedido de pronúncia arbitral.

1.4 O Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou, aos 03 de maio de 2021, a ora signatária para formar o Tribunal Arbitral Singular, disso notificando as partes.

1.5 O Tribunal foi constituído a 21 de maio de 2021.

1.6 O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto mediato a liquidação de IRS n.º 2020..., referente ao ano de 2017, no valor de € 20.309,62 (vinte mil trezentos e nove euros e sessenta e dois cêntimos) e como objeto imediato a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pelo aqui Requerente.

O Requerente manifesta a sua discordância com o ato de liquidação de imposto em crise na medida em que não foram consideradas pela AT despesas que considera necessárias e que alega foram efectivamente praticadas e os encargos que sustenta ter tido com a valorização do imóvel inscrito na matriz predial urbana da respetiva freguesia sob inscrito na matriz segundo o artigo ... e 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.

Alega que apenas conseguiu obter a mais-valia porque valorizou o imóvel com a sua construção, ainda que inacabada, pois não existiria outra forma para vender por mais do dobro do que comprou e, alega, mais, que não poderia ter alterado a matriz a não ser com a conclusão das obras e com a emissão da licença de utilização, o que ainda não tinha acontecido na data da alienação.

Sustenta, portanto, que a liquidação em crise é ilegal por ter sido violado o artigo 51.º, al. a), do Código do IRS e termina pugnando pela procedência do pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, pela consequente anulação, com as devidas e legais consequências.

1.7 A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA apresentou resposta e juntou o processo administrativo a 9 de junho de 2021.

Na sua resposta veio aos autos chamar a atenção para a revogação parcial do ato de liquidação após a entrada do pedido de pronúncia arbitral.

No que respeita à parte não revogada, veio defender-se por impugnação, mantendo a posição por si defendida de que o Requerente não fez prova de que aos encargos que o Requerente sustenta ter tido tenham uma relação com o prédio alienado nem há evidência de que os encargos nelas descritos tenham de facto contribuído para a respetiva valorização, como exigia o artigo 51º, nº 1 alínea a), do CIRS na redação aplicável à data dos factos.

Resumidamente, a AT entende que essa prova não foi feita, na medida em que as faturas apresentadas são omissas relativamente ao local de entrega do serviço, menção que delas deveria constar para verificar que existe uma correlação entre a despesa efetuada e o bem alienado.

No que respeita particularmente às faturas que titulam encargos relativos à B..., entende a Requerida que tais encargos não podem ser considerados porquanto não se comprova que respeitem à construção nem que valorizem o bem, *“sendo evidente que se trata de despesas relacionadas com o consumo de energia, e, portanto, não integram o conceito do predito preceito legal”*.

Mais sustenta que liquidação impugnada foi efetuada por o Requerente não ter entregue os suportes documentais quando tal lhe foi solicitado (no âmbito do procedimento de gestão e análise de divergências) e que apenas neste sede o Requerente se dignou apresentar prova documental, pelo que, se vier este Tribunal a julgar assistir razão ao A, não deve a AT ser condenada ao pagamento de juros indemnizatórios quanto à matéria objecto de revogação.

Termina sustentando que a prova testemunhal não deve se admitida, por despicienda e porque, no seu entender, *“a prova a produzir, quanto aos concretos alegados factos, sempre teria de ser prova documental”* e termina pugnando pela improcedência do pedido.

1.8 Aos 10 de junho de 2021, o Tribunal proferiu despacho convidando o Requerente a pronunciar-se acerca da informação prestada pela Requerida quanto à revogação parcial do ato de liquidação e, em cumprimento, o Requerente veio, aos 16 do mesmo mês, dizer que *“referente à consideração como despesa com o Cartório Notarial (€ 475), despesa com a mediação imobiliária (€ 2.460,00) e encargos com taxas camarárias (€ 14.461,54) vem aceitar o mesmo, prosseguindo o presente processo contra a parte não revogada”*.

1.9 No mesmo dia 16 de junho de 2021, o Tribunal proferiu despacho convidando o Requerente a indicar a matéria de facto à qual pretendia fossem inquiridas cada uma das testemunhas por ele arroladas e, em face da resposta do Requerente, apresentada a 21 do mesmo mês, o Tribunal proferiu despacho no sentido de se lhe afigurar ser dispensável a audição das testemunhas arroladas pelo Requerente e, bem assim, a reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, convidando as partes a apresentarem as suas alegações e designou a data provável para a prolação da decisão arbitral.

1.10 Notificadas, as partes não vieram opor-se e não apresentaram alegações.

1.11 Aos 07 de julho de 2021, o Tribunal proferiu despacho convidando a Requerida a esclarecer se já procedeu à prática do ato tributário substitutivo, se notificou o Requerente nos termos do n.º 2 daquele artigo 13.º do RJAT e se já reembolsou o sujeito passivo, juntando a respetiva prova e alertando que, não tendo ainda ocorrido essa substituição, notificação e reembolso, se lhe afigura não haver afigura, atendendo ao disposto no n.º 3 daquele artigo 13.º, que deve ainda decidir do pedido na sua totalidade, considerando o despacho de revogação meramente como meio de prova. Em consequência, adiou-se a prolação da decisão final.

1.12 A 2 de agosto de 2021, a Requerida veio informar os autos de que se mostram concretizados os efeitos do ato substitutivo, tendo sido emitida nova liquidação.

1.13 O Requerente não se pronunciou.

## 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. O Requerente adquiriu, em 15.12.2014, pelo valor de 100.000,00€ um lote de terreno para construção inscrito na matriz segundo o artigo ... (anteriormente ...), sito no ... n.º..., freguesia de ..., concelho de Vila Franca de Xira;
2. Aos 08.06.2015, a Câmara Municipal do ... emitiu licença de construção relativa àquele terreno;
3. O Requerente alienou o mesmo terreno, por permuta, em 14.06.2017, pelo valor de 215.000,00€;
4. Da escritura de permuta o prédio dado de permuta pelo Requerente é descrito como “Lote de terreno, no qual se encontra em construção um edifício de dois pisos para habitação e garagem, com a área coberta de 165,09m<sup>2</sup> e descoberta de 339,91m<sup>2</sup>;

5. No Anexo G da sua liquidação de IRS do ano de 2017 o Requerente inscreveu aqueles valores de aquisição e de alienação;
6. No campo despesas e encargos do Anexo G da sua liquidação de IRS do ano de 2017, o Requerente inscreveu o valor total de € 33.856,70€ para efeitos de determinação da mais valia;
7. A 17 de janeiro de 2020, foi emitida a liquidação 2020 ... que corrige os valores de despesas e encargos declarados pelo Requerente naquele Anexo G;
8. Desse ato de liquidação, o Requerente apresentou reclamação graciosa ao 03.02.2020;
9. Essa reclamação graciosa foi expressamente indeferida por despacho datado de 31.08.2020.

### **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 pelo Requerente quer pela Requerida, cuja autenticidade e correspondência à realidade também não foram questionadas.

## **4. MATÉRIA DE DIREITO - QUESTÕES DECIDENDAS**

## **A) DA REVOGAÇÃO PARCIAL DO ATO DE LIQUIDAÇÃO**

A revogação parcial do ato de liquidação após a entrada do pedido de pronúncia arbitral e a prática do ato substitutivo esvaziam (ainda que parcialmente, precisamente porque a revogação foi apenas parcial) parcialmente de objeto este processo arbitral.

Ou seja, destruídos parcialmente os atos tributários sindicados por revogação administrativa na pendência da causa, a continuação da instância é, na parte revogada, não só inútil como impossível, por falta de objeto da lide.

Como referem ABRANTES GERALDES, PAULO PIMENTA e PIRES DE SOUSA, a inutilidade superveniente decorre dos casos em que o efeito pretendido já foi alcançado por via diversa, como o pagamento da quantia peticionada, a entrega do bem reivindicado ou, em geral, o cumprimento espontâneo da obrigação.

A inutilidade superveniente é, nos termos da alínea e) do artigo 277.º do CPC, aplicável ex vi do artigo 29º do RJAT, causa de extinção da instância.

Coloca-se, portanto, a questão de saber quem, na circunstância, deve suportar as custas.

O princípio-regra nesta matéria é o de que suporta as custas quem dá causa à extinção da instância, tornando-a inútil ou impossível (cf. os artigos 527.º e 536º, 3 e 4, do CPC, ex vi do artigo 29º do RJAT).

A AT, na sua resposta, defende que só agora veio – parcialmente – dar razão ao sujeito passivo porque só agora, com o pedido de pronúncia arbitral, foram juntos elementos que lhe permitiram constatar os pressupostos legais da consideração das despesas, designadamente, os do artigo 5.º do CIRS.

---

Não é isso, porém, que decorre da fundamentação do despacho, da qual se retira que os elementos juntos pelo sujeito passivo, considerados insuficientes em sede de reclamação graciosa, foram agora, afinal, considerados suficientes.

Veja-se, por exemplo:

*“Apesar disso, sempre se dirá que o documento refere expressamente o número da escritura. Consultada a declaração Mod.11 no sistema informático, pode verificar-se que aquele número de escritura corresponde à aquisição do imóvel (estando o mesmo devidamente identificado) por parte do Requerente”;*

Ou

*“Ainda no âmbito das despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, vem o Requerente contestar a não aceitação da despesa de intermediação imobiliária na venda do imóvel. Assinale-se que esta matéria já foi objeto de informação vinculativa (processo 12/2008, com despachos concordantes do Substituto Legal do Senhor Diretor-geral dos Impostos, de 2008-07-14 e 2008-08-12) (...) À luz destas considerações, as despesas indissociáveis da operação de venda de um imóvel que o alienante comprovadamente suportou para a sua realização, deverão, em princípio, ser tidas em conta na determinação das mais-valias”*

E

*“Estará assim demonstrada, salvo melhor opinião em contrário, a conexão entre o montante pago ao mediador imobiliário e a transação concreta que originou a mais-valia tributável. Está também a mesma devidamente documentada pois a fotocópia da fatura foi junta aos autos. Poderá, pois, o pedido acerca do pagamento da mediação imobiliária obter deferimento.”*

E, finalmente,

*“Refira-se que as guias de pagamento indicam o número do processo (que remete para o imóvel). Assim, também estes encargos podem ser aceites (no montante de 14.461,54 €) para efeitos de acrescer ao valor de aquisição.”*

Dúvidas não podem restar, pois, que a AT estava na posse dos elementos que lhe permitiram tomar antes a decisão que tomou depois de notificada da entrada do pedido de pronúncia arbitral.

Por outro lado, apesar de ter revogado (parcialmente) a liquidação e a decisão da reclamação graciosa, objetos do pedido de pronúncia arbitral, só muito tempo depois, quando estava, aliás, já designada data para prolação da decisão arbitral, é que a Requerida praticou o ato substitutivo e apenas quando instada pelo Tribunal disso veio dar conhecimento aos autos.

Não restam, pois, dúvidas de que deu causa à inutilidade superveniente, na parte revogada, e de que deve, em consequência, suportar as respetivas custas.

**B) OS ENCARGOS QUE O REQUERENTE INSCREVEU NO ANEXO G DA DECLARAÇÃO DE IRS DO 2018 FORAM COMPROVADAMENTE EFETUADOS E INSEREM-SE NA PREVISÃO DO ARTIGO 51.º DO CIRS?**

No que respeita à parte do ato de liquidação que subsiste, 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, a comprovação de que as despesas foram efetuadas e de que estas contribuíram para a valorização do imóvel.

Ora, essa matéria está tratada no artigo 74.º da LGT e no artigo 128.º do CIRS.

Nos termos daquelas disposições, 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.

E é só cumprido este ónus que se transfere para o Requerente o dever de as comprovar e de demonstrar a sua relação com a valorização do imóvel alienado.

A AT sustenta que as facturas apresentadas pelo Requerente não apresentam o local da obra. Ora, o local de descarga ou o local da prestação dos serviços não é requisito legal das facturas.

Quando muito, no caso do transporte de mercadorias, é requisito da guia e transporte. Por outro lado, dúvida não podem restar, pelos restantes elementos juntos pelo Requerente, de que foi obtida uma licença de obras e que foram realizadas obras.

A Requerida, por outro lado, para além de uma omissão que imputa às facturas, que não as vicia, nada mais oferece como fundamento das correções que pretende fazer nem demonstrar realizado – como lhe competia – quaisquer diligências tendentes ao apuramento da verdade material.

No que respeita às facturas de eletricidade, o mesmo raciocínio se aplica: é manifestamente evidente que a realização de obras implica o fornecimento de energia e a Requerida não veio

aos autos oferecer prova que permita desconsiderar a documentação que o Requerente juntou e aquilo que ditam as regras se sendo comum.

Finalmente, quanto ao documento emitido pela ADENE, a identificação T4/T5 quando se trata de uma vivenda não é suficiente para que se desconsidere a despesa, atendendo até à indefinição no número de divisões, lógica quando se trata de um imóvel em construção.

Por conseguinte, os documentos juntos pelo Requerente são suficientes para que as despesas e encargos que titulam sejam, nos termos das regras da determinação das mais valias, ser somados ao custo de aquisição nos termos do disposto no artigo 51.º do CIRS.

Por último, a Requerida alega que o Requerente não logrou demonstrar que estas despesas tenham valorizado o bem.

O que é certo - provado por documento autêntico - é que o Requerente adquiriu um terreno para construção e alienou um terreno com benfeitorias. As benfeitorias - trabalho de recuperação, conservação ou melhoramento realizados num bem móvel ou imóvel – são benefícios, vantagens. Aportam, por definição, valor à coisa.

É, portanto, incompreensível, neste particular, o raciocínio da Requerente.

A Requerente, na sua resposta, refere ainda que, se vier este Tribunal a julgar assistir razão ao A, não deve a AT ser condenada ao pagamento de juros indemnizatórios quanto à matéria objecto de revogação.

Acontece que não só o Requerente não peticionou a condenação em juros indemnizatórios como a própria Requerida, quando, a convite do Tribunal, veio informar que praticou o ato substitutivo, deu nota de que o Requerente não pagou a liquidação objeto do pedido de pronúncia arbitral e que ela se encontra em execução fiscal.

Como tal, o Tribunal não se deve pronunciar quanto à matéria dos juros indemnizatórios.

## **5. DECISÃO**

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

**Julgar totalmente procedente o pedido do Requerente, anular o ato de liquidação em crise na parte em que não foi revogada pela Requerente, com as consequências previstas no artigo 24.º do RJAT e no artigo 61.º do CPPT.**

\* \* \*

Fixa-se o valor do processo em 20.309,62 (vinte mil trezentos e nove euros e sessenta e dois 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 1.224,00€ (mil duzentos e vinte e quatro euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, **a cargo da Requerida**, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT, 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Porto e CAAD, a 1 de setembro de 2021

A Árbitro,  
Eva Dias Costa