

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 468/2021-T**

**Tema: IRS – Valor de Realização; Mais-valias imobiliárias.**

*Sumário:*

*1. Ainda que o proémio do artigo 10.º, n.º 3, do Código do IRS determine que os ganhos se consideram obtidos no momento da alienação do imóvel, a verdade é que a interpretação/aplicação dessa presunção não poderá implicar uma tributação que não tome em conta os rendimentos efectivamente auferidos pelos contribuintes e que redunde em violações do princípio da capacidade contributiva.*

*2. Enquanto norma de incidência que consagra uma presunção de incidência/rendimento, podem os contribuintes objecto da mesma efectuar a sua ilisão nos termos e para os efeitos previstos no artigo 73.º da LGT e provar que efectivamente não receberam os rendimentos que a aplicação da referida norma lhes imputa.*

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os Árbitros Carla Castelo Trindade (Presidente), Henrique Nogueira Nunes e Rita Guerra Alves (Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral Colectivo, acordam o seguinte:

### **1. RELATÓRIO**

1.1. **A...**, com o NIF ..., natural de ..., Holanda, solteira, maior, residente em ..., ..., Amesterdão, Países Baixos e **B...**, que também usa B..., com o NIF..., residente em ..., Países Baixos (doravante designadas por “Requerentes”) e em coligação, vêm, por pedido datado de 4 de Agosto de 2021, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos conjugados do

---

disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), e nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

1.2. As Requerentes pretendem que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre a legalidade do actos de liquidação de IRS, com os números, respectivamente, 2021... e 2021..., no valor total de € 84.023,66, e também, de forma mediata, sobre as declarações oficiosas que estão na origem dessas liquidações, e, bem assim, condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira ao reembolso do valor pago, acrescido de juros indemnizatórios.

1.3. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

1.4. Por requerimento entregue em 22 de Setembro de 2021, ainda antes da constituição do Tribunal Arbitral, e para efeitos do disposto no artigo 13.º do RJAT, por despacho da Senhora Subdirectora-Geral da área do rendimento datado 15 de Setembro de 2021, foram revogadas parcialmente as liquidações em crise nos autos, no sentido de que a transmissão do imóvel em causa nos autos deve ser considerada, para efeitos do apuramento da mais-valia tributável na categoria G de IRS do ano 2018, limitando-se a tributação a 50% do saldo, ao qual é aplicada a taxa especial de 28%.

1.5. Na mesma data o Presidente do CAAD notificou as Requerentes para que informassem se pretendiam o prosseguimento do processo.

1.6. No dia 4 de Outubro de 2021 as Requerentes vieram aos autos informar que: *“Contudo, suportando-se em considerações estereis a respeito da pretensa natureza jurídica do contrato celebrado em vida pelo pai das impugnantes – e desconsiderando em absoluto que existe uma sentença transitada em julgado que fixa irreversivelmente os valores a considerar*

*no negócio – a AT desatendeu a pretensão das impugnantes no que tange à fixação do “valor de realização” para efeitos de cálculo da mais-valia, insistindo em considerar a importância global de € 313.360,001 e não a quantia de € 150.000,00, que constitui a única verba que deu entrada nas esferas jurídicas das impugnantes com respeito a este negócio. 4) As impugnantes não podem conformar-se com este entendimento da AT e consequências tributárias que do mesmo decorrem, razão pela qual pretendem o prosseguimento do presente processo para apreciação e decisão a respeito dessa vertente dos pedidos formulados”, tendo decidido pelo prosseguimento do processo para apreciação dessa questão específica.*

1.7. E nessa medida é apenas essa a questão que deve o Tribunal apreciar.

1.8. Como fundamento da sua pretensão as Requerentes imputam os seguintes vícios:

(i) Que receberam efectivamente – e apenas – a quantia de € 150.000,00 (cento e cinquenta mil euros) a título de contraprestação pela outorga da escritura de venda, pelo que no seu entendimento não será aceitável que o chamado “valor de realização” a declarar para efeitos de tributação das Requerentes em sede de IRS (categoria G, mais-valias) venha a corresponder ao montante global do preço pago pelo Senhor C..., ou seja, a quantia de € 313.360,00, uma vez que parte desse mesmo preço (ou seja, o montante de € 163.360,00) nunca lhes foi pago, mas sim ao seu pai em vida, jamais tendo ingressado na esfera patrimonial destas últimas;

(ii) Que a real e efectiva “contraprestação” que foi efectivamente recebida, a que alude o artigo 44.º, n.º 1, al. f) do CIRS, não corresponde ao valor global do negócio (ou seja, o preço total pago pelo Sr. C...) mas apenas e só ao montante que efectivamente receberam, ou seja, € 150.000,00;

(iii) Que a AT desatendeu a sua argumentação e inscreveu a favor de cada uma delas a quantia de € 156.680,00 a título de “valor de realização”, o que corresponde, no conjunto das duas declarações, à importância global de € 313.360,00 que foi paga a título de preço pelo Senhor C..., ou seja, aí se incluindo a quantia de € 163.360,00 que afirmaram nunca lhes ter sido paga e de que estas nunca beneficiaram, uma vez que foi recebida pelo seu pai em vida;

(iv) Que as Requerentes, em conjunto, só receberam efectivamente a quantia global de € 150.000,00 sendo esta a única verba que deu entrada nas suas esferas jurídicas com respeito a este negócio, o que vale por dizer, no seu entender, que enquanto sujeitos passivos de IRS, esse foi o valor real da “contraprestação” a que alude a alínea f) do n.º 1 do artigo 44º do CIRS, conforme consideraram ter demonstrado junto da AT aquando da apresentação de um pedido de informação vinculativa e conforme entendem resultar expressamente da própria escritura de compra e venda onde a AT foi buscar o suposto valor de realização que serviu de base às liquidações impugnadas;

(v) Consequentemente, entendem as Requerentes que o ponto de partida para os cálculos de liquidação a efectuar não deveria ter sido a verba de € 313.360,00 que foi considerada pela AT, mas antes a quantia global de (apenas) € 150.000,00, ficando a supra referida operação executada como segue:

- € 150.000,00 ÷ 2 = € 75.000,00
- € 75.000,00 – (€ 13.769,16 x 1,19) = € 58.614,70

(vi) E que outro entendimento conduz materialmente, na perspectiva das Requerentes, à violação do princípio constitucional da tributação do rendimento real (artigo 104.º da CRP) e que encontra expressão no artigo 4.º, n.º 1, da LGT e, bem assim, à violação do princípio constitucional da igualdade (artigos 13.º e 18.º da CRP e artigo 5.º, n.º 2, da LGT);

(vii) Cumprindo também salientar que, par as Requerentes, tudo quanto foi concretizado na escritura de 16 de Abril de 2018 correspondeu à execução de uma decisão judicial que lhes impôs a transmissão do direito de propriedade sobre o imóvel em causa pelo valor global de € 329.457,00 (posteriormente reduzido para € 313.360,00, mediante acordo entre as partes), pese embora o Tribunal reconhecesse que estas apenas teriam direito a receber o remanescente, descontada que fosse a verba já recebida pelo pai D..., em vida e no ano de 1990;

(viii) E que entendem que o rendimento global a considerar para efeitos dos cálculos de cada uma das liquidações deveria ter sido de € 58.614,70, e que é sobre metade deste mesmo rendimento global que deve incidir a tributação, à taxa aplicável de 28%, o que, nos seus cálculos, perfaz a quantia a pagar em cada uma das liquidações de apenas € 8.206,06, conforme

se apura do seguinte cálculo aritmético:

- € 58.614,70 x 50% = € 29.307,35
- € 29.307,35 x 28% = € 8.206,06

(ix) E que considerando que em cada uma das liquidações impugnadas foi apurado imposto a pagar no valor de € 39.282,51, tinham segundo o seu entendimento o direito a receber da AT um reembolso correspondente à diferença, que será no montante de € 31.076,45 para cada uma delas;

(x) Pelo que, na procedência integral da presente impugnação e mediante anulação parcial das liquidações impugnadas, deveria a AT ser condenada a pagar a cada uma das Requerentes a referida quantia de € 31.076,45, correspondente ao valor de imposto pago em excesso;

(xi) Pugnam, a final, as Requerentes, pela anulação dos actos tributários em crise nos autos, e pela condenação da Requerida a restituir-lhes o valor do imposto indevidamente pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios, a contar desde a data da decisão que venha a recair sobre a impugnação dos tributos indevidamente cobrados.

1.9. A Requerida apresentou a sua resposta na qual se defendeu por impugnação, em síntese, como segue:

(i) Alegou a AT que nos termos do disposto no artigo 1022.º do Código Civil, locação é “o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição”, tendo o “contrato locação-venda” a particularidade das partes acordarem a opção de compra do bem locado;

(ii) No seu entender a lei fiscal não pode tratar-se de forma igual o contrato de locação-venda e o contrato de compra e venda, porquanto são tratados de forma diferente na lei civil;

(iii) E que pese embora ter o pai das Requerentes efectuado um “contrato de locação-compra” por volta de 1990, o direito de propriedade apenas se veio a transmitir no ato

da escritura de compra e venda, celebrada pelas Requerentes em 2018;

(iv) Os rendimentos da categoria G (Incrementos Patrimoniais) consideram-se obtidos no momento da prática do acto, ou seja, é no momento da realização da escritura que ocorre o facto tributário, pelo que segundo o juízo da Requerida é por isso irrelevante o momento (anterior ou posterior) em que se recebe o preço;

(v) Nesta conformidade, sustentou a Requerida que o rendimento considera-se obtido no ano 2018, devendo a transmissão ser declarada no Anexo G da declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS respeitante a esse ano, pelo que o valor de realização a considerar é de € 313.360,00 e não de € 150.000,00 como pretendem as Requerentes;

(vi) Quanto aos juros indemnizatórios entendeu a Requerida que são devidos juros indemnizatórios em relação à parte da prestação tributária indevidamente cobrada, porquanto aquele entendimento se aplica a todas as situações anteriores que estejam ainda em tempo de ser apreciadas pela AT;

(vii) Vem pugnar a Requerida, a final, pela improcedência da acção, com a absolvição do pedido arbitral.

1.10. Entendeu o Tribunal por despacho arbitral dispensar a realização da reunião do Tribunal Arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, face à mera questão de direito em causa nos autos, e à não especial complexidade no plano da tramitação processual, o que não mereceu oposição das partes.

1.11. Ambas as partes foram igualmente notificadas para, querendo, apresentarem Alegações finais, simultâneas, tendo ambas optado por fazê-lo reforçando as posições anteriormente assumidas.

1.12. Foi fixado o dia 16 de Abril de 2022 como prazo limite para o efeito de prolação da decisão arbitral.

## 2. SANEAMENTO

2.1. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2.º do RJAT.

2.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

2.3. Encontram-se preenchidos os pressupostos da coligação de autores e da cumulação de pedidos previstos no artigo 3.º, n.º 1 do RJAT.

2.4. O montante total das liquidações cuja anulação as Requerentes pretendem é de € 84.023,66, e não de € 62.152,90 como foi indicado na petição arbitral, pois é esse valor que corresponde à utilidade económica dos pedidos.

2.5. Na determinação do valor da causa deve atender-se ao momento em que a ação é proposta, exceto quando haja reconvenção ou intervenção principal, como decorre do disposto no artigo 299.º, n.º 1, do Código do Processo Civil (“CPC”), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

2.6. Como flui do estatuído no artigo 259.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, a instância inicia-se pela propositura da acção e esta considera-se proposta, intentada ou pendente logo que seja recebida na secretaria a respetiva petição inicial, ou seja, no caso do processo arbitral tributário, logo que seja recebida na secretaria do CAAD o pedido de constituição de tribunal arbitral.

2.7. No que aqui importa, cabe destacar que a Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, a Portaria de vinculação da AT à arbitragem tributária, estabelece no n.º 1 do seu artigo 3.º:

*“A vinculação dos serviços e organismos referidos no artigo 1.º está limitada a litígios de valor não superior a € 10 000 000”, assim delimitando, em razão do valor do litígio, a competência dos tribunais arbitrais tributários.”.*

Por seu turno importa cotejar esta norma com o disposto no artigo 97.º-A do CPPT, epigrafado “Valor da causa”, de que releva transcrever o teor do n.º 1, alínea a):

*“1 - Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes:*

*a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende;*

Trata-se de matéria que é do conhecimento oficioso, sendo que o actual artigo 306.º do CPC estipula, no seu n.º 1, que “*compete ao juiz fixar o valor da causa, sem prejuízo do dever de indicação que impende sobre as partes*”.

E explica, no n.º 2, que “*o valor da causa é fixado no despacho saneador, salvo nos processos a que se refere o n.º 4 do artigo 299.º e naqueles em que não haja lugar a despacho saneador, sendo então fixado na sentença.*”.

2.8. Pelo que entende o Tribunal dever alterar o valor da causa para € 84.023,66, em conformidade com o disposto no artigo 306.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, do RJAT.

2.9. Não foram identificadas nulidades processuais, nem existem excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

### **3. MATÉRIA DE FACTO**

3.1 Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam

provados:

A) As Requerentes foram notificadas por via postal registada das liquidações n.ºs 2021 ... e 2021 ... relativas ao Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), no valor total de € 84.023,66, apurado pela AT com respeito a alegados rendimentos da categoria G (mais-valias) obtidos no ano de 2018 – cfr. Documentos n.ºs 1 e 2 juntos pelas Requerentes;

B) As referidas liquidações têm na sua origem declarações oficiosas elaboradas pela AT – cfr. Documentos n.º s 3 e 4 juntas pelas Requerentes;

C) As Requerentes são as únicas filhas e herdeiras de D... (NIF ...), falecido em 18 de Agosto de 2005 (com o NIF da Herança ...), à data com domicílio na Holanda, conforme se apura da “Certidão Relativa ao Direito das Sucessões”, emitida pelo notário E..., com Cartório em Amesterdão – cfr. Documento n.º 5 junto pelas Requerentes;

D) Em data não concretamente determinada mas que se situa no ano de 1990, o referido Senhor D... celebrou com o Senhor C... (NIF...) um contrato inominado – que as partes então denominaram de “locação-compra” – e que tinha por objecto o prédio misto denominado “...”, também conhecido por “Quinta ...”, sito em ..., na freguesia de ..., concelho de Cascais – cfr. Documento n.º 6 junto pelas Requerentes;

E) No âmbito e em execução desse denominado contrato de “locação-compra”, o Senhor C... tomou posse do referido imóvel, tendo pago ao Senhor D... a quantia de € 163.360,00 (cento e sessenta e três mil euros, trezentos e sessenta euros) referente a parte do pagamento do preço do imóvel – Cfr. Documento n.º 6 junto pelas Requerentes e facto não contestado pela Requerida;

F) O Senhor D... veio a falecer no dia 18 de Agosto de 2005, sem que a execução do contrato acima referido tivesse sido concluída, tendo a propriedade do referido imóvel transitado *mortis causa* para a esfera patrimonial das Requerentes, enquanto suas únicas herdeiras, conforme se alcança da certidão relativa a direito das sucessões e do registo predial – cfr. Documento n.º 5 e 7 juntos pelas Requerentes;

G) O pagamento do remanescente do preço do imóvel e efectiva transmissão da propriedade a favor do Senhor C... foi discutida e apreciada judicialmente pelo Juízo Cível do Tribunal de

---

Primeira Instância de Amesterdão, Holanda, em acção instaurada por aquele contra as Requerentes, enquanto únicas herdeiras do falecido D..., e à qual coube o número de processo ...;

H) No âmbito do referido processo veio a ser proferida sentença, na qual o referido Tribunal Holandês fixou o valor do preço do imóvel em € 329,457,00, e condenou as Requerentes A... e B... a formalizarem a transmissão do direito de propriedade do referido imóvel a favor do Sr. C..., pelo referido valor global de € 329,457,00 – cfr. Documento n.º 8 junto pelas Requerentes;

I) No âmbito do mesmo processo o Sr. C... foi condenado a pagar às herdeiras do Sr. D... (as Requerentes nos presentes autos) o remanescente do referido valor, ou seja, a quantia de € 166.097,00, acrescido de juros legais (holandeses) – cfr. Documento n.º 8 e facto não contestado pela Requerida;

J) Desta decisão foi interposto recurso pelo Sr. C..., que foi julgado improcedente, tendo o tribunal superior confirmado a sentença do Tribunal de Primeira Instância, conforme cópia do acórdão – cfr- Documento n.º 9 junto pelas Requerentes;

K) Uma vez que o Sr. C... não cumpriu voluntariamente a obrigação de pagar o valor a que foi condenado, as Requerentes instauraram contra aquele um procedimento de declaração de excoutoriedade da sentença do Tribunal de Amesterdão, com vista à sua execução, que veio a correr os seus termos no Tribunal de Lisboa Oeste, Juízo de Execução de Oeiras, sob o n.º de processo .../16...T..OER, sendo que no âmbito dessa execução as partes – o Sr. C... (Executado) e as Srs.<sup>a</sup> A... e B... (então Exequentes) – chegaram a um acordo pelo qual aceitaram reduzir o valor remanescente a pagar pelo Sr. C... para o montante de € 150.000,00, obrigando-se a transmitir a propriedade do imóvel para aquele, daí resultando a correspondente redução no valor global de venda que havia sido fixado pelo Tribunal de Amesterdão – cfr. Documento n.º 10 junto pelas Requerentes e facto não contestado pela Requerida;

L) Em 16 de Abril de 2018 o mandatário constituído em representação das filhas do Sr. D...– Requerentes nos presentes autos arbitrais – outorgou com o Senhor C... um contrato de compra e venda, por intermédio de escritura pública no Cartório do Dr. F..., em Oeiras, onde, em nome das suas representadas declarou vender àquele o referido imóvel, pelo preço global de €

313.360,00 (trezentos e treze mil, trezentos e sessenta euros) – preço global esse que corresponde ao que havia sido fixado pelo Tribunal Holandês, deduzido do abatimento correspondente à redução acordada – assim dando, ambas as partes, plena e cabal execução à douta sentença proferida por aquele mesmo Tribunal e posteriormente confirmada pela Relação de Amesterdão, a título de contrapartida aquando da assinatura daquela escritura, tendo as Requerentes recebido a quantia remanescente, ou seja, a quantia de € 150.000,00 (cento e cinquenta mil euros) – cfr. Documento n.º 10;

M) Estes factos foram considerados no acordo alcançado entre as partes e ficaram expressamente consignados na escritura de compra e venda celebrada – cfr. Documento n.º 11 junto pelas Requerentes – aí se consignando expressamente o seguinte e citando:

*[...] pela presente escritura, e desde que integralmente pago o respetivo preço, as partes consideram ter dado cabal e completa execução ao decidido na sentença judicial de 27 de julho de 2011, proferida no âmbito do processo número ... pelo Juízo Cível do Tribunal de Primeira Instância de Amesterdão, Holanda e, bem assim, ao decidido pelo Acórdão do Tribunal da Relação de Amesterdão, de 25/03/2014, proferido no processo número... .*

Acrescentando-se ainda na mesma escritura que,

*[...] o pagamento do preço é feito da seguinte forma:*

*I – A quantia de €163.360,00 (cento e sessenta e três mil trezentos e sessenta euros), já foi previamente paga, em numerário, no ano de 1990, pelo comprador ao anterior proprietário do imóvel, pai das vendedoras, D..., entretanto falecido, no contexto do contrato que veio posteriormente a estar na origem do processo judicial acima referido;*

*II – A quantia de €100.000,00 (cem mil euros) paga hoje, através de quatro transferências bancárias, cada uma no montante de vinte e cinco mil euros, da conta com IBAN PT50..., para as contas de A..., com os IBANS NL..., NL..., NL..., NL...; e*

*III – O remanescente do preço no valor de €50.000,00 (cinquenta mil euros), será pago até ao dia 30 de outubro de 2018, mediante duas transferências bancárias, cada uma no montante de vinte e cinco mil euros, para as contas de A..., com os IBANS NL..., NL...*

N) As Requerentes solicitaram à AT que fosse emitida informação vinculativa no sentido de

confirmar que o “valor de realização” a declarar para efeitos de tributação do negócio em sede de IRS (categoria G, mais-valias) deveria corresponder ao montante da contraprestação que por elas havia sido efectivamente recebida, enquanto únicos sujeitos passivos do imposto em causa – ou seja, € 150.000,00 (cento e cinquenta mil euros) tendo, mediante comunicação recebida pelo mandatário das Requerentes em 18 de Dezembro de 2020, sido informados que o pedido de informação vinculativa havia sido arquivado sem decisão, em virtude de o assunto estar a ser objecto de análise no âmbito de um procedimento de gestão de divergências pelo Serviço de Finanças competente, e que da decisão emanada por esse mesmo Serviço da Finanças poderiam reagir – cfr. Documento n.º 12 junto pelas Requerentes;

O) A AT inscreveu officiosamente a favor de cada uma das Requerentes a quantia de € 156.680,00 a título de “valor de realização”, o que corresponde, no conjunto das duas declarações officiosas de IRS, à importância global de € 313.360,00 que foi paga a título de preço pelo Senhor C..., aí se incluindo a quantia de € 163.360,00 – cfr. Documentos n.ºs 3 e 4;

P) Em discordância com as liquidações em crise nos autos, as Requerentes apresentaram junto do CAAD, em 4 de Agosto de 2021, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

#### **4. FACTOS NÃO PROVADOS**

4.1. Não existem factos com relevo para a decisão de mérito da causa que não se tenham provado.

#### **5. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

5.1. Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

5.2. De referir que o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo Requerente enquanto autor (cfr. artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 2 a 4, do CPC e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT).

5.3. 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 as regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e de razoabilidade (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na Lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos – cfr. artigo 371.º, do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

5.4. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2 do CPPT e dos artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

5.5. No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal fundou-se, essencialmente, na análise crítica da prova documental junta aos autos.

## **6. DO DIREITO**

### **6.1. Mais-valias imobiliárias**

6.1. A única questão de que cumpre conhecer resume-se à determinação do valor de realização do imóvel para efeitos do cálculo da mais-valia tributável na esfera das Requerentes.

6.2. Quanto a este ponto cumpre ter em conta que o Código do IRS determina no artigo 44.º, n.º 1, al. f) que o valor de realização corresponde ao valor da contraprestação e, bem assim, que segundo o artigo 10.º, n.º 3, al. a) daquele mesmo código, os ganhos consideram-se obtidos no momento da alienação do imóvel.

6.3. Não obstante, ainda que o proémio do referido artigo 10.º, n.º 3, do Código do IRS determine que os ganhos se consideram obtidos no momento da alienação do imóvel, a verdade é que a interpretação/aplicação dessa presunção não poderá implicar uma tributação que não tome em conta os rendimentos efectivamente auferidos pelos contribuintes e que redunde em violações do princípio da capacidade contributiva.

6.4. Enquanto norma de incidência que consagra uma presunção de incidência/rendimento, podem os contribuintes objecto da mesma efectuar a sua ilisão nos termos e para os efeitos previstos no artigo 73.º, da LGT e provar que efectivamente não receberam os rendimentos que a aplicação da referida norma lhes imputa.

6.5. Essa leitura, de resto, é a que corresponde ao enquadramento que a jurisprudência tem feito.

6.6. Convoquemos o aresto proferido pelo STA no processo 0320/03, de 9 de Abril de 2003, em que o douto Tribunal veio a apreciar como segue:

*" (...) Todavia e a nosso ver, esta norma não pode ser interpretada sem atender ao carácter globalizante da tributação de IRS, de que se fala no preâmbulo do CIRS (n.º 3) e aos princípios essenciais em que assenta este imposto, como o impõe o princípio da "unidade do sistema jurídico".*

---

*"Dos três factores interpretativos a que se refere o n.º 1 do art. 9.º, este é sem dúvida o mais importante. A sua consideração como factor decisivo ser-nos-ia imposta pelo princípio da coerência valorativa ou axiológica da ordem jurídica.*

*Como diz Larenz, "a lei vale na verdade para todas as épocas, mas em cada época da maneira como esta a compreende e desimplica, segundo a sua própria consciência jurídica". A isto há que acrescentar que, se o legislador actual insuflou de espírito novo o ordenamento jurídico ou o regime de uma dada matéria, se altera o termo de referência para a compreensão da fórmula verbal de uma norma antiga que se mantenha em vigor. Engisch fala a este propósito em "referência do sentido de cada norma ao ordenamento jurídico global" e menciona neste contexto, designadamente, a "interpretação conforme à Constituição" (Baptista Machado, in *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, págs. 191 e 192).*

*Ora e como é sabido, a introdução do IRS teve em vista não só a obtenção de uma receita mais elevada, através do alargamento da sua base de incidência, mas também que esse aumento se fizesse sem prejuízo da justiça e equidade. E por ser assim, é que o legislador acolheu um conceito amplo de rendimento, ao mesmo tempo que determinou que a tributação incidisse, fundamentalmente, sobre o rendimento real efectivo.*

*Assim o impõe, de facto, o art. 107.º, n.º 2 da CRP e vem também afirmado, em termos gerais, no art. 4.º, n.º 4 da Lei n.º 106/88 de 12/9, que autorizou o Governo a aprovar o CIRS. Por outro lado, um dos princípios também determinantes, em matéria de IRS, é o da anualidade, entendido este no sentido de que os rendimentos que ele procura tributar são todos aqueles que, em cada ano, são nele auferidos ou postos à disposição do seu titular (cfr. art.ºs 1.º, 21.º, n.º 1 e 41.º, n.º 1 do CIRS).*

*Deste modo, da globalidade das normas do IRS decorre que, em relação a cada contribuinte e em cada ano, o IRS incide não só sobre o rendimento efectivo, mas também sobre o que nele aquele obteve. E se assim é, importa interpretar o predito art. 10.º, n.ºs 1, al. b) e 3 não como determinando, no acto da prática do acto, a tributação de rendimentos não efectivamente*

*auferidos nem postos à disposição do titular nesse ano, mas sim como uma presunção de que os rendimentos que constituem mais-valias são os auferidos no momento da prática do acto.*

*Daí que e no caso dos autos, para efeito de determinação da matéria tributável dos impugnantes, não se pode, assim, deixar de atender senão ao J rendimento que efectivamente receberam naquele ano de 1994 e que foi aquele que foi colocado à sua disposição na altura em que celebraram a escritura da cessão das quotas e alteração e não o que resultaria da totalidade do valor convencionado, a liquidar, no que à parte restante diz respeito, em prestações nos anos seguintes.*

*(...)*

*Por último, mesmo a admitir-se que o preceito legal em causa consagra uma presunção iuris et iure e, como tal, inilidível, sempre esta teria, actualmente, de ser considerada susceptível de ilisão, por força do disposto no art. 73º da LGT.”.*

6.7. Também a jurisprudência arbitral mais recente veio de encontra a esta posição do STA. A título de exemplo veja-se a decisão proferida no âmbito do processo n.º 303/2020-T, datado de 18 de Fevereiro de 2021 em que considerou e citando:

*“II- O disposto nos n.ºs 1 alínea b) e n.º 3 do artigo 10º do CIRS deverá ser interpretado de forma a não determinar (no acto da prática em que se verifica a alienação) a tributação de rendimentos não efectivamente auferidos, nem postos à disposição do seu titular, mas sim como uma presunção de que os rendimentos que constituem mais-valias foram auferidos no momento da constituição do facto tributário”.*

6.8. Ainda que o enquadramento jurídico da jurisprudência citada não seja o mesmo dos presentes autos, a verdade é que a *ratio* subjacente às citadas decisões é aplicável aos presentes autos, porquanto em ambos os processos estão em causa questão jurídicas semelhantes, já que em ambos se discute a coincidência temporal entre a verificação do facto tributário (a alienação de bens) e a obtenção de rendimentos sujeitos a IRS. Por conseguinte, entende-se que assiste às

Requerentes a possibilidade de, ao abrigo do artigo 73.º da LGT, ilidirem a presunção estabelecida no artigo 10.º, n.º 3, al. a) do CIRS de forma a assegurarem que a tributação que lhes é imposta não incide sobre rendimentos que não ingressaram nas respectivas esferas jurídicas. Tudo porque o princípio da capacidade contributiva consagrado no artigo 104.º, n.º 1 da CRP constitui “o pressuposto, o limite e o critério da tributação”, conforme evidencia SÉRGIO VASQUES, em Manual de Direito Fiscal, reimpressão, Almedina, 2015, p. 296.

6.9. Ora, resulta da extensa prova junta aos autos pelas Requerentes que estas lograram ilidir a referida presunção, provando que o valor de realização do imóvel em causa nos autos correspondeu ao valor recebido de € 150.000,00 constante do acordo e escritura pública que juntaram como prova (cfr. Documentos n.ºs 10 e 11) tendo ficado provado que foi esse e apenas esse o montante efectivamente recebido, por oposição ao valor global constante do contrato de € 313.360,00, que comporta uma parcela de rendimento que não receberam no montante de € 163.360,00, mas sim o seu progenitor à época.

6.10. Tendo em conta os factos dados como provados, uma leitura diferente do dissídio, conforme pretende a AT, levaria a uma situação de violação directa do princípio da capacidade contributiva que impõe que a tributação incida sobre o rendimento efectivamente auferido (rendimento-acrécimo).

6.11. Face ao exposto, sem necessidade de quaisquer outras considerações, importa anular as liquidações de IRS em crise e, em consequência, anular os actos tributários objecto dos presentes autos, por vício de violação de lei, na parte correspondente ao valor de realização que se fixa em € 150.000,00, com as demais consequências legais, correspondendo ao pedido das Requerentes tal como foi formulado na petição arbitral.

## **6.2. Juros Compensatórios**

6.2.1. As Requerentes não imputaram vícios próprios e autónomos aos actos de liquidação de juros compensatórios juntos aos presentes autos (cfr. Documentos n.ºs 13 e 14),

contudo, referiram que tinham direito a receber da AT o reembolso correspondente aos juros compensatórios cobrados e pagos sobre o montante de imposto cobrado e pago em excesso.

6.2.2. O direito a juros compensatórios encontra-se regulado no artigo 35.º, n.º 1 da LGT, onde se refere que “[s]ão devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”.

6.2.3. Ora, na medida em que se consideraram ilegais os actos de liquidação de IRS impugnados pelas Requerentes, verifica-se que não ocorreu qualquer retardamento da liquidação e entrega do imposto para efeitos do citado artigo, razão pela qual se julgam igualmente ilegais os actos de liquidação de juros compensatórios objecto do pedido arbitral.

### **6.3. Juros Indemnizatórios**

6.3.1. Quanto ao pedido dos juros indemnizatórios, dispõe o n.º 1 do artigo 43.º da LGT e o artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que são devidos juros indemnizatórios quando se determine em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

6.3.2. Assim, quando o património do contribuinte tenha sido atingido em resultado de um erro da Administração Tributária, e tal erro tenha sido declarado, o que ocorre, implicitamente, sempre que seja proferida uma decisão de anulação do ato de liquidação, nasce o direito a juros indemnizatórios.

6.3.3. A pedra de toque destas normas é o erro dos serviços, cujo reconhecimento tem como efeito automático o direito a juros indemnizatórios, devidos desde a data em que o tributo foi pago em excesso até à data em que deva ser emitida a nota de crédito a favor do sujeito passivo, conforme referiu o STA no acórdão de 2 de Novembro de 2005, proferido no âmbito do processo n.º 562/05.

6.3.4. Mais, considera-se erro imputável à administração, quando o erro não for imputável ao contribuinte e assentar em pressupostos de facto errados que não sejam da responsabilidade deste.

6.3.5. Ora, resultando dos atos tributários impugnados a obrigação de pagamento de imposto superior ao que seria devido, são devidos juros indemnizatórios nos termos legalmente previstos, presumindo o legislador, nestes casos, em que se verifica a anulação da liquidação, que ocorreu na esfera do contribuinte um prejuízo em virtude de ter sido privado da quantia patrimonial que teve que entregar ao Estado em virtude de uma liquidação ilegal.

6.3.6. Em consequência, tem o contribuinte direito a essa indemnização, independentemente de qualquer alegação ou prova do prejuízo sofrido.

6.3.7. No caso *sub judice*, conforme resulta dos factos dados como provados, foi a AT que no âmbito de um procedimento (“Gestão de Divergências”) do Serviço de Finanças competente originou os actos de liquidação desfavoráveis às Requerentes, pelo que é a esta que é imputável essa conduta.

6.3.8. Direito a juros indemnizatórios, esse, que deverá ter como base o montante de imposto que foi pago a mais por via do valor de realização incorrecto que a AT havia determinado.

6.3.9. Face ao exposto, são devidos juros indemnizatórios às Requerentes na proporção da procedência do pedido.

## **7. DECISÃO**

7.1. Em face do exposto, acorda este Tribunal Arbitral Colectivo em:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, anular os actos tributários objecto dos presentes autos, por violação de lei, nos termos supra expostos;
- b) Condenar a AT a restituir às Requerentes o valor de imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios, a contar da data em que foi efectuado o pagamento até à data do processamento da respectiva nota de crédito;
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

## **7. VALOR DO PROCESSO**

7.1. Fixa-se ao processo o valor de € 84.023,66, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, de harmonia com o fixado por este tribunal em sede de saneamento do processo.

## **8. CUSTAS**

8.1. Custas no montante de € 2.754,00, a cargo da Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 30 de Março de 2022.

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade

Henrique Nogueira Nunes (relator)

Rita Alves Guerra