

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 757/2022-T**

**Tema: IRC – Mais-Valias Imobiliárias – Sociedade Não residente.**

### **SUMÁRIO:**

**I** – As despesas com a valorização dos bens devem ser consideradas no cálculo das mais-valias, por força do disposto no artigo 56.º do Código do IRC e artigo 51.º, 1 a) do Código do IRS.

**II** - Os encargos suportados com a valorização dos bens não se restringem às valorizações materiais ou físicas dos bens, mas abrangem também os encargos efectivamente suportados que os valorizem economicamente;

**III** - Das facturas juntas aos autos resulta que a Requerente incorreu em despesas com a construção de uma piscina, antes de vender o imóvel com mais-valias, pelo que a dedução desses encargos decorre do princípio da tributação do rendimento líquido.

**IV** - A tributação das mais-valias em apenas 50%, como previsto no disposto no artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS, não é aplicável às sociedades comerciais, em Portugal, quer sejam residentes ou não residentes, uma vez que os rendimentos daquelas estão sujeitos às regras de tributação previstas no Código do IRC.

### **DECISÃO ARBITRAL**

**Acordam em tribunal arbitral:**

#### **I – RELATÓRIO**

A..., NIPC..., com sede em..., ..., ... .., França, (doravante “Requerente”) vem apresentar pedido de pronúncia arbitral ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante “RJAT), da decisão de indeferimento de Reclamação Graciosa sancionada com o número ...2022..., bem como dos actos tributários de liquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e Juros Compensatórios referentes aos períodos de tributação de 2018, no valor global de €16.465,83 (Dezasseis mil, quatrocentos e sessenta e cinco Euros e oitenta e três cêntimos).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

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 foi constituído em 20-02-2023.

A AT apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não provado.

Foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, em face do teor da matéria contida nos autos, tendo as partes sido notificadas para apresentar alegações escritas facultativas.

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas (artigo 4.º, e n.º 2 do artigo 10 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).

---

Não ocorrem quaisquer nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento imediato do mérito da causa.

Cumpre apreciar e decidir.

## **II - DO MÉRITO**

### **II-1-MATÉRIA DE FACTO**

#### **II-1-1- Factos provados**

Com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a. A Requerente adquiriu a fracção autónoma designada pela letra A do artigo matricial ... da União de freguesias de ..., concelho do Porto (sito na Rua do ..., n.º) em 11.03.2015 por 460.000€;
- b. A Requerente alienou a referida fracção, em 14.09.2018 pelo montante de 558.000,00€;
- c. A Requerente não declarou na modelo 22 relativa ao ano 2018, a mais-valia obtida com a alienação da fracção acima identificada;
- d. Pela Ordem de Serviço n.º OI2020..., de 9.06.2020, foi realizada inspecção tributaria à Requerente para apuramento das mais-valias imobiliárias, na sequência da consulta efectuada ao sistema informático da AT, nomeadamente às aplicações “*Atos por Outorgantes – declaração Modelo 11*”, onde se verificou a existência de uma escritura de compra e venda de imóveis realizada em 14.09.2018, onde a Requerente constava como vendedora;
- e. No apuramento da mais-valia (matéria tributável), a AT considerou apenas as despesas necessárias suportadas com a aquisição do imóvel em apreço em 2015, a saber o IMT e Imposto do Selo no montante de €29.444,75;

- f. A Requerente suportou despesas com a construção de uma piscina no imóvel identificado em a., no decurso do ano de 2016, no montante total de **€13.195,99**, correspondente a despesas com.
1. a emissão do correspondente alvará- 246€ - da factura FA 1ª1501/509 de 9/11/2015 (cf. **Doc. n.º 2**);
  2. trabalhos preparatórios - **€2.000** - Factura-recibo 1A1601/78 emitida em 30/11/2016 (cf. **Doc. n.º 3**);
  3. escavação manual da piscina - **€738,00** - Factura 1A601/551 emitida em 14/12/2016 (cf. **Doc. n.º 4**) e recibo RC 1A1601/414 emitido em 29/12/2016 (cf. **Doc. n.º 5**);
  4. conclusão dos trabalhos de empreitada - **€6.355,57** - Factura FA 1A160/549 em 14/12/2016 (cf. **Doc. n.º 6**) e Recibo RC 1A1601/410 em 16/12/2016, recibo RC 1A1601/414 emitido em 29/12/2016 (cf. **Doc. n.º 5**);
  5. trabalhos finais - **€3.856,42** - factura recibo n.º FT 1A1601/88 emitida em 29/12/2016 (cf. **Doc. n.º 8**).
- g. Os custos com a construção da piscina não foram considerados pela AT no cálculo das mais-valias sujeitas a IRC.
- h. A 3 de Maio de 2022, a Requerente apresentou reclamação graciosa do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2021... e Demonstração de Resultados.
- i. A 13 de Setembro de 2022, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada.

## **II- 1-2- Factos Não Provados**

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

## **II- 1-3- Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto**

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito [*Cfr.* anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

Os factos que foram dados como provados com base nos documentos juntos aos autos, não tendo sido produzida qualquer prova que abale a credibilidade dos documentos referidos.

## **II-2- MATÉRIA DE DIREITO**

### **II-2-1- Posição das Partes**

### **III-2-2- *Thema decidendum***

Em face do pedido e da fundamentação das Partes, entende-se que se pretende saber se o acto de liquidação impugnado é ilegal, considerando que não foram aceites como custos no cálculo da mais-valia os encargos com a valorização da fracção, no montante de **€13.195,99**, e, a mais-valia apurada foi sujeita a tributação em 100% e não em 50% como se prevê no artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS, cuja aplicação ao caso concreto, a Requerente reclama.

Em suma, a Requerente invoca como causas de pedir:

- a) Ilegalidade por violação do artigo 51.º do Código do IRS;

b) Ilegalidade por violação do artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS.

### **III-2-3- Ilegalidade por violação do artigo 51.º do Código do IRS**

Alega a Requerente que da análise ao RIT resulta que a AT, no apuramento da mais-valia imobiliária em discussão, considerou apenas as despesas necessárias suportadas com a aquisição do imóvel em apreço em 2015, a saber o IMT e Imposto do Selo no montante de €29.444,75, mas não as despesas suportadas com a construção de uma piscina, no decurso do ano de 2016, despesas essas que se traduzem, em despesas de valorização do mesmo nos termos do disposto do artigo 51.º do Código do IRS., no montante de €13.195,99.

Por sua vez, a AT alega que a Requerente não logrou provar que as despesas descritas nas facturas juntas pela Requerente estão ligadas ao imóvel, em apreço, conquanto, em nenhuma das facturas é identificado o local de descarga dos materiais, nem o local de execução dos trabalhos. Mais alega a AT que, em qualquer caso, a construção da piscina deveria ter dado lugar à entrega pela Requerente da declaração Modelo 1 de IMI, o que não se verificou, não podendo agora a Requerente invocar o direito à dedução das despesas de valorização do imóvel, sob pena de *venire contra factum proprium*.

Vejamos.

No âmbito do IRC, determina-se, no artigo 56.º, n.º 1, que: *Os rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, obtidos por sociedades e outras entidades não residentes, são determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRS.*

Por sua vez, o artigo 51.º do código do IRS estabelece-se o seguinte:

---

*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;*

*b) As despesas necessárias e efetivamente suportadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas nas alíneas b), c) e k) do n.º 1 do artigo 10.º (Redação da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro)*

*2 - Os encargos e as despesas referidos na alínea a) do número anterior relativos a imóveis que tenham beneficiado de apoio não reembolsável, concedido pelo Estado ou outras entidades públicas para a aquisição, construção, reconstrução ou realização de obras de conservação de valor superior a 30 % do valor patrimonial tributário do imóvel para efeitos de IMI e sejam vendidos antes de decorridos 10 anos sobre a data da sua aquisição, da assinatura da declaração comprovativa da receção da obra ou do pagamento da última despesa relativa ao apoio público não reembolsável que, nos termos legais ou regulamentares, não estejam sujeitos a ónus ou regimes especiais que limitem ou condicionem a respetiva alienação, apenas são considerados na parte que exceda o valor do apoio não reembolsável recebido. (Redação do Decreto de Retificação n.º 6/2019, de 01 de março)*

*3 - Para efeitos da alínea a) do n.º 1, não são considerados os encargos com a valorização de bens imóveis que tenham sido realizados durante o período em que permaneceram afetos à atividade empresarial e profissional.*

No que concerne ao ónus da prova:

Segundo o artigo 75.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT)

*Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.*

Em face do quadro legal sumariamente indicado resulta que as despesas com a valorização dos bens devem ser consideradas no cálculo das mais-valias, por força do disposto no artigo 56.º do código do IRC e artigo 51.º, 1 a) do Código do IRS.

Considerando que da lei não resulta qualquer restrição à relevância dos encargos com a valorização dos bens, entende-se que tais despesas poderão ser todas a que contribuem e são dirigidas a conservar ou a aumentar o valor dos bens.<sup>1</sup>

No mesmo sentido, entendeu-se no acórdão do STA de 21 de Março de 2012 (Processo n.º 0587/11) que os encargos suportados com a valorização dos bens não se restringem às valorizações materiais ou físicas dos bens, mas abrangem também os encargos efectivamente suportados que os valorizem economicamente, esclarecendo que o encargo há de estar ligado à valorização do bem alienado, ou seja, não estão incluídos encargos que tenham por escopo a mera preservação do valor do bem, mas, tão só os que se destinem a aumentar esse valor.

Ora, a Requerente fez prova, mediante a junção dos documentos relativos aos pagamentos da obra de construção de uma piscina, que incorreu em despesas de valorização do bem imóvel, que se tornou mais valioso pelas despesas realizadas, o que lhe permitiu aumentar o valor do bem imóvel posteriormente vendido e objecto de tributação.

---

<sup>1</sup> Vide - IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, José Guilherme Xavier de Bastos, Coimbra Editora, pp. pag.462.



Na verdade, os documentos juntos com os n.º 2 a 8, correspondentes às despesas, cuja dedução a Requerente invoca, correspondem a facturas emitidas em nome da Requerente, sendo a morada que consta das facturas correspondente à morada correspondente ao imóvel alienado e a serviços descritos associados à construção de uma piscina, o que permite deduzir que os trabalhos foram realizados no local descrito na factura, que corresponde ao lugar onde se encontra o imóvel, objecto de alienação posterior.

Parece, por isso, a este Tribunal que a documentação junta pela Requerente permite-lhe cumprir com o ónus da prova, que sobre esta impendia, não sendo os factos alegados pela AT - falta de identificação do local de descarga dos materiais e o local de execução dos trabalhos - suficientes para se inferir das facturas o contrário que delas consta, isto é, que não foram realizados em nome e na morada da Requerentes trabalhos com a construção de uma piscina.

Acresce que, mantendo a AT as dúvidas referidas quanto aonexo entre as despesas evidenciadas nas facturas com a construção da piscina e a existência da piscina no imóvel alienado, cabia-lhe, no âmbito do princípio do inquisitório e da verdade material, desenvolver as diligências necessárias, com vista a esse esclarecimento e não assumir que a Requerente deveria ser impedida de ser tributada de acordo com o seu rendimento líquido. Na verdade, no âmbito do procedimento administrativo, a AT poderia ter agendado uma visita ao imóvel para comprovação da existência ou não da piscina no local ou solicitado fotografias da casa e da piscina com vista à descoberta da verdade, por exemplo.

Entende, também, a AT que o facto da Requerente não ter submetido a Declaração Modelo 1 do IMI, em razão da construção da piscina, não lhe permite invocar o direito de ser tributada de acordo com o seu rendimento líquido, sob pena de *venire contra factum proprium*.

Sucedee que, a falta de submissão da referida declaração não constitui qualquer impedimento à tributação da Requerente de acordo com a sua situação real, e de forma alguma constitui um abuso de direito, na modalidade de *venire contra factum proprium*. Na verdade, encontram-se

expressamente previstas coimas para sancionar a falta de entrega da declaração de IMI, não podendo, por si só, tal comportamento fundamentar qualquer a não tributação da Requerente de acordo com a Lei.

Deste modo, entende-se que das facturas juntas aos autos resulta que a Requerente incorreu nas despesas com a construção de uma piscina, antes de vender o imóvel com mais-valias, pelo que a dedução desses encargos decorre do princípio da tributação do rendimento líquido.

Assim, tal como salienta Paula Rosado Pereira, *“dado que se trata de encargos e despesas necessários à obtenção do rendimento, a regra prevista no artigo 51.º do CIRS é uma concretização, relativamente ao cálculo das mais-valias, do princípio da capacidade contributiva e, em particular, do princípio da tributação do rendimento líquido objectivo - princípios estruturantes do CIRS.”*

Também na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 25/2018-T se defende que a *“teleologia da dedutibilidade destas despesas no cômputo das mais-valias inscreve-se no princípio genérico de que o rendimento sujeito a tributação deve ser um rendimento líquido, correspondente à capacidade contributiva efetivamente adquirida, pelo que os encargos comprovadamente incorridos que apresentem uma conexão evidente ou necessária com a obtenção do rendimento, mesmo tratando-se de um rendimento de natureza não recorrente, irregular ou fortuito, como é o caso das mais-valias, devem ser subtraídos ao valor de realização”*.

Por todo o referido, somos a concluir que a liquidação, objecto de impugnação, é, nesta parte, ilegal, por vício de violação de Lei.

### **III - 2-4 – Tributação das Mais-Valias**

Alega a Requerente que no cálculo das mais-valias apurado no âmbito do procedimento de inspecção, a AT considerou o saldo apurado das mais-valias em 100% quando deveria ser em 50%, de acordo com o disposto nos n.º 1 e 2 do artigo 43.º do Código do IRS e no artigo 56.º do TFUE, que proíbe a restrição aos movimentos de capitais.

Por sua vez, a AT defende que a Requerente está sujeita a IRC, sendo o rendimento da mais-valias no caso determinado por remissão para as categorias sujeitas a IRS, mas a liquidação do imposto devido segue as regras previstas no IRC, que não contempla qualquer redução em 50% das mais-valias sujeitas a imposto, como acontece no IRS.

Vejam os.

A Requerente, enquanto sociedade comercial, está sujeita às regras estabelecidas no Código do IRC e não do Código do IRS, que aplica aos rendimentos obtidos por pessoas singulares.

Sendo a Requerente uma sociedade não residente e sem estabelecimento estável em Portugal, conforme acima transcrito, aplica-se o artigo 56.º do código do IRC, que sob a epígrafe *“Rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável”* estatui que *esses rendimentos (não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, obtidos por sociedades e outras entidades não residentes), são determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRS.*

Em consequência, a determinação da matéria colectável do rendimento de mais-valias obtidas pela Requerente segue as regras previstas para o cálculo do rendimento, previstas no Código do IRS, que respeitam essencialmente à incidência de imposto. Não obstante, o rendimento das mais-valias ser determinado, por remissão do artigo 56.º do Código do IRC, de acordo com as regras estabelecidas quanto à determinação do rendimento colectável previstas no Código do IRS, o rendimento das mais-valias obtida pela Requerente, enquanto sociedade comercial, está sujeito a IRC e não a IRS.

Sobre a tributação da matéria colectável das sociedades comerciais, não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal, determina-se no artigo 87.º, n.º 4 do Código do IRC que a taxa de IRC é de 25%. No caso desses rendimentos serem obtidos por uma sociedade residente em Portugal, a taxa de IRC é de 21%.

Não se prevê no Código do IRC nenhuma dedução de 50% das mais-valias a sujeitar a imposto, nem para residentes, nem para não residentes, contrariamente ao que sucede, em sede de IRS, como salienta a Requerente.

Em consequência, a tributação das mais-valias em apenas 50%, como previsto no disposto no artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS não é aplicável às sociedades comerciais, em Portugal, quer sejam residentes ou não residentes, uma vez que os rendimentos daquelas estão sujeitos às regras de tributação previstas no Código do IRC.

Em face do exposto, entende-se que o pedido de anulação da liquidação de IRC, no que respeita à ilegalidade da tributação a 100% do rendimento de mais-valias, é improcedente.

### **III-2-5 - Questões de conhecimento prejudicado**

O Tribunal tem o dever de se pronunciar sobre todas as questões, abstendo-se de se pronunciar sobre as que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT). Contudo as questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, *as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras*, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Em face da solução dada, que garante tutela eficaz à Requerente, fica prejudicado o conhecimento de qualquer outra questão incluída no pedido de pronúncia arbitral.

### **IV – Decisão**

Termos em que se decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido arbitral e anular a decisão de indeferimento da Reclamação graciosa apresentada referente ao acto tributário de liquidação de IRC n.º 2021..., quanto ao cálculo da mais-valia imobiliária, conforme decidido em III-2-3;
- b) Julgar improcedente o pedido arbitral de anulação da decisão de indeferimento relativa ao acto tributário de liquidação de IRC n.º 2021..., referente ao período de tributação de 2018, quanto à determinação da matéria colectável sujeita a imposto, conforme decidido em III-2-4;

#### **V - Valor da causa**

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de €16.465,83.

#### **VI - Custas**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em €244,80 a cargo da Requerida, e €979,20 a cargo da Requerente, na proporção do respectivo vencimento.

Lisboa, 27 de Abril de 2023

O Tribunal Arbitral,

---

Magda Feliciano  
(Árbitro)

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990)