

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 301/2022-T

Tema: IRS em mais-valias: valor tributável com base na propriedade alienada onerosamente pelos sujeitos que outorgaram no ato de compra de venda como proprietários (art. 10º, nº 1, do CIRS); irrelevância de despesas e encargos que não mostram conexão com os bens alienados (art. 51º, nº 1, do CIRS).

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dr. José Poças Falcão (presidente), Jorge Bacelar Gouveia (vogal e relator) e Professor Doutor Júlio Tormenta (vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa em 12 de julho de 2022 para formarem este Tribunal Arbitral Tributário Coletivo (TA), no âmbito do Processo nº 301/2022-T, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

1. Os requerentes, A... e B..., respetivamente contribuintes fiscais n.º ... e ..., tendo sido notificados, em 04.02.2022, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada respeitante à liquidação de IRS n.º 2021..., no valor de € 370.428,70, de 8.5.2021, intentaram no CAAD, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 2º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, um pedido de pronúncia arbitral, com vista à sua invalidação, sendo sua mandatária a Dra. C... .

Para tanto, apresentaram os fundamentos de duas ordens de grandeza:

- *errada quantificação dos rendimentos*: deveria ter sido aplicada a taxa de 12,5% de tributação em mais-valias, e não a taxa de 25%, como foi erroneamente feito, dado estar em causa a transação de um quarto do valor, e não apenas metade dessa quarta parte;

- *não consideração de despesas relacionadas com os prédios transacionados*: quanto à liquidação de IRS do ano de 2019, os requerentes consideram que deviam ter sido contabilizados valores declarados a título de despesas e encargos quanto a obras/prestações de serviços, despesas de mediação imobiliária e indemnizações pagas, tendo apenas sido acolhido, para efeitos de despesas, os valores de IMT e IS, dando assim origem a uma liquidação adicional de imposto, se bem que corrigida depois da revogação parcial da liquidação inicial no tocante a estas despesas, que foram aceites.

2. A Requerida, a Administração Tributária e Aduaneira (AT), pela sua Sub-Diretora-Geral para o IRS, representada em juízo pelas Dras. D... e E..., veio responder, contestando a pretensão apresentada pelos Requerentes, pedindo para se manter o ato de liquidação impugnado por não terem sido provados os vícios alegados, nos seguintes termos:

- quanto à pretensão relacionada com o erro de direito na aplicação da taxa de tributação de mais-valias, foi invocado que a mesma, de 25%, era a correta, porquanto os Requerentes foram os únicos que outorgaram na escritura de compra dos prédios mencionados na qualidade de, então, adquirentes, e que agora foram vendidos, gerando-se, por isso, as mais-valias em questão;

- quanto à pretensão atinente à consideração de despesas, foi referido que as mesmas, nas suas diversas categorias, não podiam ter tal efeito por não corresponderem às exigências legais formais no seu conteúdo e também no que tange à sua conexão com as frações alienadas.

3. Posteriormente, o TA (Tribunal Arbitral), em 15 de fevereiro de 2022, procedeu à inquirição das testemunhas que foram apresentadas pelas requerentes, as quais foram ouvidas: F... e G... .

4. No prazo estabelecido, ambas as partes apresentaram as respetivas alegações escritas.

II – SANEAMENTO

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

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade, de acordo com o disposto no artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Não foram suscitadas exceções de que cumpra conhecer.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, cumpre decidir quanto ao mérito da causa.

III – Matéria de Facto

III.1 Factos Provados

6. Do exposto, o TA considera provados os seguintes factos:

- a) Os requerentes A... e B... são, respetivamente, contribuintes fiscais com os n.ºs ... e ...;
- b) Em 3 de março de 2016, a sociedade H..., LDA., NIPC..., I..., LTD., com o número de entidade equiparada ..., e B..., casada no regime de comunhão geral com A... (Requerentes), adquiriram $\frac{3}{4}$ indivisos de várias frações do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia de ..., pelo preço global de € 468.750,00 (frações de C a N);
- c) Segundo o teor da escritura outorgada em 2016, cabia aos Requerentes, então adquirentes, a aquisição de $\frac{1}{4}$ indiviso dos imóveis, pelo preço de €156.250,00;

- d) Não constava de tal escritura pública a alusão à aquisição de metade desse valor de um $\frac{1}{4}$ das frações compradas em favor de uma sociedade israelita J... LTD;
- e) Em 2019, foram outorgadas escrituras em que os requerentes alienaram 25% daquelas frações de C a N do mesmo imóvel, inscrito sob o artigo ... da freguesia de ... com o código ..., por junto com outros três alienantes no tocante aos restantes 75%;
- f) Assim sendo, houve, num primeiro momento, a emissão pela AT da liquidação n° 2021..., de 08.01.2021, no valor a pagar de € 225.789,82;
- g) Após a verificação de divergências, a AT, por entender não terem sido comprovadas as despesas e encargos, e após um pedido de retificado apresentado pelos Requerentes, considerou novos valores no tocante àquela alienação: realização: 2019-08 – €1.582.500,00; aquisição: 2015-11 – € 149.739,58; despesas e encargos: € 2.812,50, atinentes a IMT e imposto de selo;
- h) Com a conseqüente emissão de uma nova liquidação oficiosa n° 2021..., de 8.5.2021, no valor a pagar de € 370.428,70.

III.2 Factos Não Provados

7. Não há outros factos, provados ou a provar, que sejam considerados relevantes para o conhecimento da causa, tendo o TA tomado conhecimento de todos os documentos constantes dos autos.

III.3 Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

8. 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 do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

9, 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. art.º 596.º do CPC). A convicção sobre os factos assim dados como provados (acima explicitados) fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados que não foram impugnadas pela parte contrária; na prova documental junta aos autos e no processo administrativo tributário junto aos autos pela entidade demandada, nos termos e em conformidade com o disposto no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

IV– Matéria de DIREITO

10. Fixados os factos que são relevantes para a presente decisão, importa decidir com base no Direito que se entende ser aplicável no contexto do CIRS.

São duas as questões jurídicas que aqui se suscitam, pelo que se justifica a sua consideração autónoma:

- o valor da alienação a considerar na tributação das mais-valias adquiridas; e
- a consideração das despesas invocadas para abater ao valor aceite em sede de tributação de mais-valias.

A) A consideração das mais-valias no ato translativo da propriedade

11. Em relação à primeira questão, o CIRS considera como base para a aplicação da tributação em IRS por incrementos patrimoniais de mais-valias o valor inerente à transação efetuada pelo sujeito passivo, numa dupla dimensão material e temporal:

- dimensão material: “Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de: a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis” [art. 10º, nº 1, al. a), do CIRS];
- dimensão temporal: “Os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos atos previstos no nº 1...” (art. 10º, nº 3, do CIRS).

12. Ora, no caso em apreço, os requerentes alegam que esse valor só seria de 12,5% porque a outra metade dos supostos 25% teria sido adquirida pela empresa J... LTD, para a qual tal valor haveria ou foi transferido através da celebração de um contrato paralelo e anterior à celebração da escritura da aquisição dos prédios depois alienados.

Não parece ao TA que essa argumentação seja procedente porque qualquer valor a considerar pelo CIRS assenta sempre no valor correspondente ao negócio jurídico subjacente, no caso, um contrato de compra de venda de um bem imóvel da ótica dos contribuintes.

É de atentar na definição do contrato com eficácia real, o qual é assim definido no CC, para cujo preceito remete o art. 1317º, al. a.), do CC, uma das modalidades de transmissão dos direitos reais: “A constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, salvas as exceções previstas na lei” (art. 408º, nº 1, do CC).

Esta modalidade de contrato com eficácia real, que é própria dos direitos reais, com um regime mais protetor, *maxime* a sujeição a registo, é uma especificação do conceito geral de contrato de compra e venda, que o CC também define nos seguintes termos: “Compra e venda é o contrato pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço” (art. 874º do CC).

13. Observando a escritura que foi outorgada, verifica-se que a referida empresa não teve qualquer intervenção, como reconhecem expressamente as Requerentes no art. 18º da sua petição inicial, dizendo ainda no art. 20º que “Não obstante a sociedade J... LTD não constar formalmente da escritura pública de compra e venda”.

Nunca poderia ser, por tal facto, considerada parte interveniente nesta transação real, porquanto os negócios translativos da propriedade imobiliária obedecem ao formalismo de terem de ser celebrados por escritura pública, só sendo relevante a outorga subjetiva que em

tal momento surja, com a indicação expressa da qualidade dos adquirentes. Tal não sucedeu com aquela empresa.

Assim é porque decorre da própria definição do CC, que neste ponto o CIRS segue, que o efeito translativo ocorre no ato instantânea de celebração do contrato de compra e venda por escritura pública: “A compra e venda tem como efeitos essenciais: a transmissão da propriedade da coisa ou da titularidade do direito; b) a obrigação de entregar a coisa; c) a obrigação de pagar o preço” (art. 879º do CC).

Não seria deste jeito se o efeito translativo pudesse ocorrer de outro modo, ou noutro tempo, como sucede com o Direito Alemão, em que assume autonomia a tradição do objeto da transação para efeitos de consumação do efeito translativo. Não é o caso de Portugal em cujo regime legal os contratos de compra e venda, com exceção de cláusulas acessórias específicas, dá-se por mero efeito do contrato, naturalmente apenas para as partes que nele outorgam.

Não podem ser considerados como tendo quaisquer efeitos reais – mas unicamente creditícios, e se for esse o caso – quaisquer outros acordos ou combinações entre os contraentes do contrato com eficácia real e outros sujeitos jurídicos.

Nem sequer consta que a referida empresa tivesse sido uma das partes outorgantes na escritura de compra e venda dos bens em questão, nem tal se afiguraria alguma vez possível porque não era sequer proprietária dos bens vendidos.

B) Despesas e encargos e a sua conexão com as frações alienadas

14. Em relação ao segundo tema atinente à consideração das despesas que se afiguram relevantes, o CIRS é claro a este respeito, dispondo o seguinte: “Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem: 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 nº 1 do artigo 10º” [art. 51º, nº 1, al. a), do CIRS].

Vem esta disposição legal estabelecer que o valor a considerar para efeitos de tributação em mais-valias deve ser temperado pela consideração de despesas e encargos que justifiquem a sua redução em benefício do contribuinte, salientando-se, então, as seguintes categorias de despesas:

- os encargos com a valorização dos bens;
- as despesas necessárias e efetivamente praticadas inerentes à aquisição e alienação; e
- as indemnizações comprovadamente pagas pela renúncia onerosa a posições contratuais atinentes aos bens transacionados.

15. Em matéria de despesas relacionadas com obras e prestações de serviços, analisado toda a documentação constantes dos autos, bem como o que foi dito pelas testemunhas, considera-se correta a apreciação feita na resposta da AT, concluindo-se pelo acerto da conclusão a que chegou, plasmada no art. 26º da Resposta, com a consideração do doc. 3C – custo com a realização do ato notarial de compra e venda de 3.3.2016 – e dos docs. 3G e 3T – faturas/recibos emitidos por “...” quanto a prestações de serviços com a identificação do prédio na Rua ..., pisos 1 a 6, por terem o nome das requerentes.

Assim é porque o TA não descortinou uma conexão de tais despesas com a finalidade que subjaz à sua consideração para efeitos de taxação em mais-valias, ou a identidade dos Requerentes que as suportaram, isso mesmo tendo ficado também patente nos testemunhos apresentados, que não lograram oferecer ao TA essa explicação.

Essa é uma conclusão que nem sequer parte de qualquer excesso de rigor formal na análise da documentação apresentado de faturas e recibos, mas, sim, considera-as na perspetiva de nelas faltarem os elementos fundamentais – que não são formais – que permitam indicar a que fração a despesa se refere, ou nem sequer havendo o comprovativo de efetivo pagamento de tais despesas.

16. No tocante às despesas de mediação imobiliária, igualmente se considera correto o entendimento assumido pela AT, expresso no art. 31º da Resposta, na medida em que não se cumprem os dois requisitos fundamentais para permitir tornar relevantes tais despesas em sede de tributação de mais-valias:

- a identificação do mediador, devidamente se documentando a despesa realizada como sendo aferida a bem imóvel determinado e comprovado pela emissão dos documentos contabilísticos devidos, fatura e recibo;

- a referência à intervenção do mediador imobiliário no ato translativo da propriedade, ou seja, a escritura pública de compra e venda.

A observação dos documentos constantes dos autos, nesta categoria de despesas de mediação imobiliária, não permite vislumbrar o cumprimento destes requisitos, pelo que se consideram irrelevantes tais despesas para efeito de tributação em mais-valias, por falta da identificação da fração e pela genérica referência sua no ato formal de outorga da escritura notarial de alinação das mesmas.

17. Relativamente à indemnização paga pelos Requerentes, como se pode observar da documentação constante dos autos, verifica-se que a mesma está conexas com a perturbação causada na sequência de obras realizadas na fração destinada a comércio, não sendo essa qualquer fração em causa na transação que ora se aprecia neste procedimento arbitral, pelo que ainda aqui se considera correta a decisão da AT.

18. Acresce ainda dizer que, no plano do procedimento tributário, é ao sujeito passivo que cabe o ónus da prova no tocante à afirmação dos seus direitos no sentido de fazer funcionar as correspondentes normas fiscais de isenção ou de incidência objetiva negativa com o resultado da menor ou nenhuma tributação.

Atentamente apreciados os depoimentos das duas testemunhas que foram inquiridas, dos mesmos não se retira elemento probatório no sentido de comprovar nexos de causalidade destas despesas com a transação ocorrida, sendo testemunhos parcelares e difusos sem a virtualidade de adicionarem um “plus” probatório ao que já havia sido apresentada no contexto da prova documental oportunamente produzida nos autos.

No limite, resultam dúvidas sérias quanto à realidade dos factos essenciais alegados pelas Requerentes como fundamento do pedido, sendo que, atento o ónus probatório citado, a consequência será sempre a de se considerarem, também a esta luz, como não provados, nos termos do disposto no artigo 414º, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29º, do RJAT.

V – DECISÃO

19. Termos e fundamentos pelos quais decide este Tribunal:

- a) Declarar a inutilidade superveniente da lide no tocante à parte da liquidação oficiosa que foi posteriormente revogada pela Requerida, por aceitação dos valores comprovados nos citados docs. 3C, 3G e 3T, respetivamente, € 397,50, € 1.563,50 e € 494,66;
- b) Absolver a Requerida do pedido de invalidação da parte restante da liquidação oficiosa por não enfermar de qualquer vício, nos termos da fundamentação apresentada;
- c) Condenar as Requerentes no pagamento de 90% da taxa de arbitragem;
- d) Condenar a Requerida no pagamento de 10% da taxa de arbitragem.

VI – VALOR DO PROCESSO

20. Fixa-se ao processo o valor de €370.428,70, correspondente à liquidação adicional impugnada, nos termos do artigo 97º-A, nº 1, al. a), do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII – CUSTAS

21. Custas no montante de € 6.120,00 (seis mil cento e vinte euros), sendo € 5.508,00 (cinco mil quinhentos e oito euros) a cargo dos Requerentes e € 612,00 (seiscentos e doze euros), a cargo da Requerida, considerando os respetivos decaimentos conforme exposto supra, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com os artigos 12º, nº 2, e 22º, nº 4, do RJAT, e artigos 4º, nº 5, do RCPAT, e artigos 527º e 536º, nºs 3 e 4, do CPC, *ex vi* artigo 29º, nº 1, al. e), do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de janeiro de 2023

O Árbitro-Presidente,

(Dr. Poças Falcão)

O Árbitro-Vogal (relator)

(Prof. Doutor Jorge Bacelar Gouveia)

Árbitro-Vogal,

(Prof. Doutor Júlio Tormenta)