

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1119/2024-T**

**Tema: IRS – Mais-Valias Imobiliárias - Despesas a que alude o n.º1 do artigo 51.º do CIRS.**

### **SUMÁRIO:**

Os encargos com a valorização dos bens a que alude o artigo 51.º, n.º 1, al. a), do CIRS, para efeito da determinação da mais-valia imobiliária, abrange os encargos incorridos que se encontrem associados à valorização económica do imóvel e não é limitada pela exclusão da tributação quanto à parte do imóvel adquirido ainda antes da entrada em vigor do CIRS a que se refere a norma transitória do artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

### **DECISÃO ARBITRAL**

A HERANÇA INDIVISA ABERTA POR ÓBITO DE A..., titular do NIF..., por falecimento ocorrido a 18 de janeiro de 2022, anterior titular do NIF ..., com domicílio fiscal sito na Rua ..., n. ...., ...., ...-... Valongo da na área do Serviço de Finanças de Valongo ..., tendo sido notificada por este Serviço de Finanças, na condição de “Reclamante”, da decisão de indeferimento do procedimento tributário de reclamação graciosa identificado sob o n.º ...2024..., apresentada contra a liquidação n.º 2022..., de IRS respeitante ao exercício de 2021, com o valor total de imposto a pagar de € 14.301,14 (catorze mil trezentos e um euros e catorze cêntimos) e não se conformando com tal decisão, nos termos do disposto na alínea a) do n.1 do artigo 2.º, na alínea a) do n.2 do artigo 5.º, no n.1 do artigo 6.º, e nos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na sua redação legal atual, diploma este que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em conjugação com o artigo 140.º do Código do IRS e com os artigos 99.º e 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), veio apresentar a presente petição de Constituição de Tribunal Arbitral, com base nos fundamentos de facto e de direito dela constantes, na qual é Requerida a Autoridade Tributária (AT).

---

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 15/10/2024 pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação do Árbitro, Dr. Arlindo José Francisco, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do aludido diploma, que comunicou a respetiva aceitação no prazo aplicável. Notificadas dessa designação, a Requerente e a Requerida não manifestaram vontade de a recusar.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do mesmo diploma, sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral singular ficou constituído em 24 de dezembro de 2024, que em 26 do mesmo mês proferiu Despacho, nos termos e efeitos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, com vista à notificação da Senhora Diretora-Geral da AT, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, bem como, para junção, no mesmo prazo, de cópia integral do processo administrativo.

A Requerente, em síntese, suporta o pedido por, em seu entender, ter havido ilegalidade no ato de indeferimento da reclamação graciosa dirigida contra a referida liquidação, que sofre de diversos erros sobre os pressupostos de direito, tudo como melhor consta na respetiva petição que aqui se dá por integralmente reproduzida, nessa parte, para todos os efeitos legais, devendo-lhe ser restituído o imposto pago indevidamente acrescido de juros indemnizatórios calculados à taxa legal, no momento do reembolso do imposto pago indevidamente, bem como todas as demais consequências legais.

Por sua vez a Requerida, também síntese, vem dizer que a divergência de entendimento entre a Requerida e a AT reside na imputação dos custos à mais-valia tributável que assenta no facto de apenas parte da mais-valia estar sujeita a tributação.

---

Considera que o artigo 51º do CIRS assim tem de ser interpretado, quando diz:”... para a determinação das mais -valias sujeitas a imposto...” está a reportar-se à mais-valia tributável e não à mais-valia total, considerando que seria ilógico e desproporcional auferir deduções relativas a uma quota de 75% quando os rendimentos a que dizem respeito e que são sujeitos a tributação são de apenas 25%.

## **II – SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro), tendo o pedido sido tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se devidamente representadas de harmonia com os 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.

A Requerida apresentou a sua resposta em 27/01/2025

O processo não padece de nulidades.

## **III- FUNDAMENTAÇÃO**

### **1- As questões a dirimir são as seguintes:**

- a) Se o ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024... dirigida contra liquidação de IRS n.º 2022... do exercício de 2021 é ilegal e deverá ser revogado com a consequente anulação da referida liquidação, por sofrer de diversos erros sobre os pressupostos de direito e reembolsado o imposto a mais pago acrescido dos respetivos juros indemnizatórios; ou
- b) Se pelo contrário o ato de indeferimento da reclamação não sofre de ilegalidade nem a liquidação sofre dos alegados erros sobre os pressupostos de direito, devendo tais atos serem mantidos na ordem jurídica com todas as consequências legais daí advindas.

## 2 - Matéria de Facto

### 2.1 – Factos provados

- a) Em 26 de junho de 2022, foi submetido pelo Cabeça-de-Casal, B..., via internet, a declaração de rendimentos (modelo 3), referente ao ano de 2021, respeitante à sua Mãe, A..., anterior titular do NIF..., falecida a 18 de janeiro de 2022, na sua condição de viúva, tendo a referida declaração ficado identificada com o n.º 2021..., sendo constituída pelos anexos A, G e G1 e da qual resultou a liquidação n.º 2022..., com um valor total de imposto a pagar de € 14 301,14. (Doc. 3)
- b) A Mais-Valia declarada resulta da alienação da quota de 75% de um prédio urbano composto de edifício de 3 pisos, tipo T-3, destinados a habitação e logradouro, sito na Rua ..., n.ºs ... e ..., união das freguesias de ..., ... e ..., concelho do Porto, descrito na Conservatório do Registo Predial do Porto, sob o n.º ... – ..., inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o artigo ... (anterior artigo ...).
- c) A aquisição da referida quota de 75% pela Requerente resultou da aquisição de 50% daquele prédio em virtude de casamento celebrado a 10 de abril de 1958, sob o regime da comunhão geral de bens, com C..., conforme Doc. 8 e 9; 16,67% por falecimento em 28 de novembro de 2017, do marido C..., Doc. 10 e 11 e 8,33% por aquisição de metade do quinhão hereditário do filho B..., Doc. 12.
  - d) A declaração apresentada constituída pelos anexos A,G e G1, tendo no quadro 4 do anexo G sido declarada alienação de 25% do imóvel alienado que corresponde à percentagem adquirida na vigência do CIRS e a totalidade das despesas imputáveis à realização da Mais-Valia, no montante de € 62 647,77.
  - e) No Anexo G1 da mesma declaração foi declarada a percentagem de 50% cuja aquisição ocorreu antes da entrada em vigor do CIRS.sta declaração deu origem a procedimento de divergências com o motivo “D 39” que corresponde a “alienação de imóveis não declarada ou com necessidade de comprovação dos valores das despesas, valor de alienação, data de aquisição dos imóveis alienados ou afetação a atividade profissional”.
  - f) Reagiu a Requerente a este procedimento de divergência com apresentação de declaração de substituição em 21/09/2022, na qual manteve os valores já declarados

anteriormente, com exceção das despesas imputáveis à mais-valia que alterou para € 91 089,67, o que levou ao encerramento do procedimento de divergências antes referido e à abertura de um segundo pelo mesmo motivo “D 39”.

- g) Este último procedimento de divergências foi convocado em reclamação graciosa, ao abrigo do n.º 5 do artigo 59.º do CPPT, dado que a declaração de substituição foi entregue após o termo do prazo de pagamento voluntário que havia terminado em 31 de agosto de 2022, mas ainda dentro do prazo aludidos nos artigos 70.º e 102.º do CPPT.
- h) A AT analisou os documentos comprovativos da situação fiscal declarada e apenas desconsiderou uma despesa no montante de € 307,50, por não respeitar ao imóvel alienado, tendo apurado uma despesa total de € 245 193,37, imputando o valor de € 49 005,23, apurado em proporção ao valor sujeito a tributação de mais-valias, o que levou ao indeferimento da reclamação graciosa, mantendo-se em vigor a liquidação 2022..., com um valor total de imposto oportunamente pago (13 de agosto de 2022) no montante de € 14 301,14.
- i) A Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral em 14/10/2024 contra o indeferimento do procedimento tributário de Reclamação graciosa n.º ...2024... e contra a liquidação 2022..., em virtude dos diversos erros sobre os pressupostos de direito que considera a mesma padecer, pretendendo a anulação do imposto no montante de € 14 301,14, indevidamente pago.

## **2.2 - Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto**

O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas Partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, 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 seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para

o objeto do litígio no direito aplicável (conforme artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes, no teor dos documentos juntos aos autos, por elas não contestados.

### **2.3- Factos não provados**

Não se considera a existência de outros factos não provados com relevância para a decisão.

## **3 - MATÉRIA DE DIREITO**

O dissenso entre as partes reside na imputação dos custos à mais-valia apurada, atendendo a que só uma parte da mais valia está sujeita a tributação.

Entende a AT que, tendo havido exclusão da tributação de mais-valias de 50%, por virtude do prédio alienado em 2021 ter sido adquirido em comunhão geral de bens com o cônjuge em 1958, muito antes da entrada em vigor do CIRS, não podem considerar-se como despesas inerentes à alienação os gastos correspondentes à parte excluída da tributação, considerando que seria ilógico e desproporcional auferir deduções relativas a uma quota de 75% quando os rendimentos a que dizem respeito e que são sujeitos a tributação são de apenas 25%.

Mais entende que se a mais-valia total não fosse sujeita a tributação, nenhuma despesa poderia ser considerada para efeitos do artigo 51º do CIRS, razão pela qual o Anexo G1 não integra a possibilidade de fazer a declaração dessas despesas e que o artigo 22º do CIRS, nº 2 alínea b) estipula que “...cada titular engloba os rendimentos ilíquidos e as deduções legalmente admitidas, na proporção das respetivas quota”.

Contrariamente a Requerente entende que a Lei não estabelece um critério de repartição das despesas em função da percentagem sujeita ou não sujeita a tributação que, para determinação das mais-valias sujeitas a imposto acrescem ao valor de aquisição, sem qualquer discriminação ou repartição proporcional, os encargos com a valorização dos bens e despesas com a alienação e aquisição necessárias e efetivamente praticadas, sendo que, no caso concreto, os encargos em causa ocorreram dentro dos 12 anos anteriores à alienação, bem como a despesa com a mediação imobiliária refere-se à alienação concretizada no ano de 2021, sob a égide do Código do IRS.

---

Considera ainda que não cabe á AT praticar atos administrativos com base numa pretensa equidade substituindo-se ao Legislador, sob pena de violação do princípio da legalidade tributária.

Vejamos:

O Decreto – Lei 442-A/88 de 30 de Novembro que aprovou o CIRS, estabelece, no nº 1 do seu artigo 5º - Regime transitório da categoria G, o seguinte:

*“Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46673, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código”.*

O Imposto de mais – valias era, antes da entrada em vigor do CIRS, regulado pelo DL nº 46 673, de 9 de junho de 1965, abolido pelo artigo 3º do citado DL 442-A/88 já referido, diploma que não previa a tributação dos ganhos realizados com a alienação de prédios urbanos. Só com a entrada em vigor do CIRS em 01 de janeiro de 1989 é que tais ganhos passaram a estar sujeitos a tributação, como rendimentos da categoria G nos termos do nº.1 alínea a) do artigo 9º e artigo 10º nº 1 alínea a) ambos do CIRS.

A criação do Regime transitório já referido para os rendimentos da categoria G, justifica-se para evitar uma aplicação retroativa do novo regime para este tipo de rendimentos que é mais abrangente do que o anterior, uma vez que a tributação das mais-valias, regulada pelo DL nº 46 673, de 9 de junho de 1965, como já se viu, deixava de fora da tributação a alienação de prédios urbanos.

Segundo a Doutrina este regime transitório para este tipo de rendimentos, não é entendido como uma isenção, mas antes uma não sujeição ou de uma exclusão do seu âmbito de incidência, como ensina a Professora Doutora Paula Rosado Pereira, (in Manual de IRS, da Almedina – 2ª Edição).

No caso concreto e como já se viu a AT não põe em causa o enquadramento das despesas na previsão do nº1 do artigo 51º do CIRS, o que pretende é que elas sejam reduzidas proporcionalmente apenas à parte sujeita a tributação.

---

Se atentarmos à alínea a) do nº1 do artigo 51º do CIRS que se transcreve;

“Artigo 51.º  
*Despesas e encargos*

*1- Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem: (Anterior corpo do artigo; Passou a nº 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;”*

Daqui se conclui que o legislador não determina qualquer imputação proporcional nos encargos com a valorização dos bens nem das despesas necessárias praticadas com a aquisição e alienação, nem impõe qualquer exclusão ao facto de parte da aquisição ter ocorrido antes da entrada em vigor do CIRS, o que importa é a realização das despesas e o seu enquadramento na previsão do artigo 51º do CIRS e isso não foi posto em causa pela AT nem o respetivo montante. Nem se invoque a alínea b) do nº 2 do artigo 22º do CIRS que tem aplicabilidade no caso de haver contitularidade de rendimentos o que não é o caso uma vez que a titular do rendimento era ao tempo da alienação viúva e por isso única titular.

Como já se viu o CIRS não impõe qualquer imputação proporcional exige sim que tais despesas tenham sido realizadas nos últimos 12 anos e tenham sido necessárias e praticadas e disso não há qualquer dúvida.

Neste sentido O TCA do Norte de 02 de Junho de 2022, no ponto III do seu sumário que, com a devida vénia, se transcreve:

*“III - Estão aqui em causa encargos intrinsecamente ligados ao bem alienado, conducentes a uma valorização, quer material ou física, quer económica, do mesmo...”*

Também a Jurisprudência do CAAD, designadamente, no Pº 8/2021 que, com a devida vénia também se transcreve, na parte aplicável, tem vindo a decidir que: *“... o facto tributário que determina a dedução para efeitos do cálculo da mais-valia é a própria realização da despesa e tendo essa despesa ocorrido já na vigência do CIRS, nenhum motivo há para a considerar influenciada pela exclusão da tributação à parte do imóvel adquirido ainda antes da entrada em vigor do Código...”*

Sendo a mais-valia imobiliária resultante da diferença positiva entre o valor obtido com a transmissão do imóvel e o valor pago aquando da aquisição acrescido das despesas a que alude a alínea a) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRS e que esta se considera obtida no momento da prática dos atos que dão origem aos ganhos, isto é, alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis sem que a Lei preveja ou determine a exclusão, desse cálculo, da parte do imóvel adquirido ainda antes da vigência do CIRS, fica patente que as despesas apresentadas pela Requerente que não foram postas em causa pela AT, estão associadas à valorização económica do imóvel, não sendo as mesmas limitadas pela exclusão da tributação quanto à parte do imóvel adquirido ainda antes da entrada em vigor do CIRS a que se refere a norma transitória do artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, como pretende a Requerida.

Assim, concluímos pela procedência do pedido de pronúncia com a revogação do despacho de indeferimento da convolada reclamação graciosa n.º ...2024... e consequente anulação da liquidação n.º 2022..., de IRS respeitante ao exercício de 2021 e reembolso do imposto indevidamente pago, por tais atos violarem a Lei por erro nos pressupostos de direito.

#### **4 - JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

A Requerente peticiona ainda a restituição do imposto pago indevidamente acrescido de juros indemnizatórios, sendo certo que a jurisprudência arbitral tem reiteradamente afirmado a competência destes Tribunais para proferir pronúncias condenatórias derivadas do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios originados em atos tributários ilegais que aí sejam impugnados, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) e n.º 5 do RJAT e 43.º e 100.º da LGT.

Desta disciplina deriva o dever, que recai sobre a AT, de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT e 100.º da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios por parte da AT que deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via do cálculo de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.

Termos em que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, que são devidos, ao abrigo do disposto nos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, à taxa legal supletiva, calculados sobre o valor pago indevidamente, contados desde a data em que foi efetuado o pagamento até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

#### **IV – DECISÃO**

Face ao exposto o Tribunal decide:

- a) Declarar o pedido de pronúncia arbitral procedente com todas as consequências legais daí advindas, designadamente a revogação do despacho de indeferimento da convolada reclamação graciosa n.º ...2024... com a consequente anulação da liquidação n.º 2022..., de IRS respeitante ao exercício de 2021 e reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.
- b) Fixar o valor do processo em € 14.301,14 (catorze mil trezentos e um euros e catorze cêntimos) de harmonia com as disposições contidas no artigo 299º, n.º 1, do CPC, artigo 97º-A do CPPT, e artigo 3º, n.º2, do RCPAT.
- c) Fixar o montante das custas em € 918,00, de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT, que ficam a cargo da Requerida de harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 22º do RJAT e do artigo 527º n.º 2 do CPC, aplicável ex vi alínea e) do n.º 1 do artigo 29º do RJAT.

Notifique-se

Lisboa, 10 de Março de 2025

O Árbitro,

Arlindo José Francisco