

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 41/2025-T

Tema: IRS. Mais-valias. Prova de encargos, Fundamentação do acto tributário

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dra. Maria Alexandra Mesquita e Dr. Augusto Vieira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 21-03-2025, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... e B..., titulares dos números de identificação fiscal ... e ..., respetivamente, residentes em ..., ..., França, doravante designados como “Requerentes”), apresentaram pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação das liquidações de IRS n.ºs 2024... e 2024..., com fundamento na preterição de formalidade essencial e subsidiariamente em erro quanto aos pressupostos de facto, condenando na restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos legais.

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

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 13-01-2025.

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, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o

1.

Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 03-03-2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 21-03-2025.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 16-04-2025, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

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 (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) Os Requerentes, durante todo o ano de 2022, mantiveram a respetiva residência fiscal na França, detendo, por isso, naquele ano fiscal, a qualidade de não residentes em território português (Documento n.º 2, cujo teor se dá como reproduzido);
- B) Os Requerentes adquiriram, em 25-07-2016, o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo n.º... da freguesia de ... (...) (Documento n.º 2);

- C) Em 29-04-2022, os Requerentes alienaram a respetiva quota-parte, de 50% cada, do referido prédio urbano (Documento n.º 2);
- D) O prédio foi adquirido por € 2.200.000,00 e foi vendido pelo valor de € 2.950.000,00;
- E) Os Requerentes realizaram obras no prédio referido tendo a empresa C... Unipessoal, Lda emitido ao Requerente B... as facturas que constam do *e-fatura* no valor global de € 986.866,20 (IVA incluído), emitidas nos anos de 2016 a 2021, nos seguintes valores:

42.400,00
10.455,00
17.490,00
8.310,40
230.263,07
224.381,41
195.435,19
55.350,00
118.221,50
3.269,74
29.639,75
22.552,69
11.940,13
3.517,49
1.660,50
676,50
137,76
285,74
1.543,65
8.413,20
922,50

Total 986.866,22

(documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- F) As 14 primeiras facturas referidas, no montante global de € 973.226,37, que foram emitidas entre Dezembro de 2016 e Maio de 2018, reportam-se a trabalhos de construção civil realizados no imóvel sito na Rua ..., ..., Alcabideche (cópias das facturas que constam de páginas 112 a 125 do processo administrativo, cujos teores se dão como reproduzidos);

- G) Nos anos de 2016 e 2017, o Requerente B... fez transferências bancárias a favor da C... Unipessoal, Lda, no valor global de € 451.390,00, nos seguintes montantes:

7.840,00

25.000,00

122.650,00

132.550,00

163.350,00

Total: 451.390,00

(documentos de páginas 204 a 208 do documento n.º 2 cujos teores se dão como reproduzidos)

- H) No ano de 2016, o Requerente B... emitiu a favor da C... Unipessoal, Lda, o cheque no valor de € 40.000,00 cuja cópia consta da página 209 do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- I) Os Requerentes apresentaram declaração Mod. 3 de IRS, onde declararam, cada um, na linha 4001 do campo 4 do anexo G “Mais-Valias e Outros Incrementos Patrimoniais”, que a respetiva quota-parte naquele imóvel havia sido adquirida em julho de 2016, pelo montante de 1.100.000,00 €, e alienada em abril de 2022 pelo montante de 1.475.000,00 €, tendo suportado o montante de € 670.268,09 a título de despesas com a aquisição e alienação e de encargos com a valorização do imóvel (Documento n.º 2);
- J) Destas declarações, às quais foram atribuídos os n.ºs 2022-... e 2022-..., resultaram, respetivamente, as liquidações n.º 2023... e 2023..., no âmbito das quais, fruto da menos-valia declarada, não foi apurado imposto a pagar (Documento n.º 2);
- K) Após a emissão daquelas liquidações, notificados das “divergências” n.ºs ... e ..., onde se referia que “Relativamente aos imóveis alienados ou afetados a atividade profissional, existe necessidade de comprovação dos mesmos” (Documento n.º 2).
- L) Na sequência da notificação referida na alínea anterior, os Requerentes prestaram esclarecimentos e apresentaram os documentos que constam do documento n.º 2;
- M) No seguimento destes esclarecimentos, foram os Requerentes notificados pelos serviços n.ºs ... e..., ambos de 24-01-09, do Serviço de Finanças Lisboa ..., que constam das

páginas 79 e 80 do documento n.º 2, cujos teores se dão como reproduzidos, em que se refere, além do mais, o seguinte:

No seguimento da molificação efetuada relativamente à situação de irregularidade identificada na declaração de rendimentos Modelo 3 do ano de 2022 com a identificação...-2022-... não foram comprovados todos os elementos declarados pelo que por decisão de 2024-01-09 da Chefe deste Serviço de Finanças, foi determinada a efectivação da(s) seguinte(s) correcção(ões):

Anexo G: Retiradas as despesas

- N) Foram subsequentemente emitidas as declarações oficiosas de IRS n.º 2022...-... e n.º 2022-..., que removeram o valor declarado pelos Requerentes a título de despesas e encargos, mantendo no demais as declarações tal como por estes preenchidas (Documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- O) Destas Mod. 3 oficiosas de IRS, mormente do seu anexo G - “Mais-Valias e Outros Incrementos Patrimoniais”, com as correções assim determinadas, resultaram as liquidações oficiosas de IRS n.º 2024... e n.º 2024..., que determinam, cada uma, como imposto a pagar, o montante de € 97.785,38, correspondendo € 95.760,00 a imposto apurado e € 2.025,38 a juros compensatórios (documento n.º 2);
- P) Na determinação do rendimento coletável que serve de base a estas liquidações, a par da desconsideração das despesas e encargos suportados pelos Requerentes, foi ainda considerada a totalidade das mais-valias imputadas e não apenas metade;
- Q) Em 15-03-2024, os Requerentes deduziram reclamação graciosa das liquidações de IRS n.ºs 2024... e 2024..., imputando-lhes erros quanto aos pressupostos de facto, porquanto naquelas foi desconsiderado o valor das despesas e encargos suportados pelos Requerentes no âmbito da aquisição, valorização e alienação do imóvel cuja transmissão naquele período foi geradora de rendimentos de Cat. G (Documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- R) Pelo Ofício DFLISBOA ..., de 24-07-17, da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, foram os Requerentes notificados do projeto de deferimento parcial da Reclamação Graciosa, onde se determina a consideração do saldo das mais-valias imobiliárias em apenas metade do seu valor, nos termos da Instrução de Serviço

5.

n.º .../2021, mais determinando-se que só seriam aceites despesas no valor de € 74.800,00 por sujeito passivo, correspondendo à parcela paga de IMT (€ 66.000,00) e Imposto do Selo (€ 8.800,00) (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- S) No exercício do direito de audição prévia, os Requerentes carregaram ao procedimento faturas dos serviços de mediação imobiliária e correspondentes recibos, e extratos bancários e cheques comprovativos do pagamento dos serviços de construção civil adquiridos e que levaram à valorização do imóvel alienado (documento n.º 5);
- T) No seguimento, foram os Requerentes notificados do Ofício DFLIBOA ..., de 24.10.16, da Divisão de Justiça Tributária, da Direção de Finanças de Lisboa, que veio deferir parcialmente a Reclamação Graciosa, nos termos exarados no projeto de decisão, i.e., a consideração do saldo das mais-valias imobiliárias em 50% do respetivo valor, e a desconsideração das despesas e encargos declarados, com exceção do montante de € 74.800,00 por sujeito passivo, referentes ao IMT e IS liquidados (Documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- U) Na decisão da reclamação graciosa refere-se, além do mais, o seguinte:

IV - DESCRIÇÃO SUCINTA DOS FACTOS

Cada um dos reclamantes, em 2023/04/08, submeteu a declaração modelo 3 de IRS do ano de 2022, acompanhada do anexo G, na situação de não residentes, tendo ficado registadas com os n.ºs ...-2022-... (A...) e ...-2022-... (B...).

Foi mencionado em cada um dos anexos G que, em abril de 2022, alienaram por € 1.475.000,00, 50% do prédio urbano inscrito na matriz predial ...-U-..., o qual haviam adquirido por € 1.100.000,00, em julho de 2016.

Declararam ainda, naquele anexo, despesas e encargos no valor de € 670.268,09 / cada.

Na sequência das declarações apresentadas foram emitidas as liquidações de IRS, n.ºs 2023 ... e 2023..., não tendo resultado quaisquer importâncias a pagar ou a receber.

Posteriormente, no âmbito de uma análise de divergências despoletada pelo facto de as declarações modelo 3 acima identificadas constarem na aplicação de Gestão de Divergências de IRS - detalhe de situação irregular com o código de análise "D39 -- Alienação de Imóveis", a análise incidiu sobre a necessidade de comprovação de todos os valores que haviam sido inscritos no anexo G, das referidas declarações.

No seguimento dos documentos apresentados e após análise aos mesmos, os serviços através de e-mail (com o seguinte endereço eletrónico: ...com) solicitaram o envio dos orçamentos da empresa C... .

Por não ter sido feita a necessária prova, os serviços notificaram os sujeitos passivos para que procedessem à entrega de uma declaração de substituição, retirando os valores que haviam sido inscritos nos anexos G, a título de despesas.

Como tal não se verificou, os serviços elaboraram os respetivos documentos de correção, com a identificação das declarações n.ºs ...-2022-... (A...) e ...-2022-... (B...), que originaram, respetivamente, as liquidações n.ºs 2024... e 2024..., no valor de € 97.785,38 / cada, que se encontram por regularizar, na situação de suspensas - pagamento a prestações, objeto da presente reclamação.

V - ANÁLISE DO PEDIDÓ

Antes de mais, quanto à alegada falta de fundamentação e respetiva indicação da respetiva base normativa na desconsideração das despesas, é de referir que, nos termos do art.º 37.º do CPPT, em caso de comunicação ou notificação em matéria tributária que o interessado considere não conter a fundamentação legal, ou em que esta é insuficiente, é conferida a possibilidade ao mesmo de requerer a notificação dos elementos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de quaisquer encargos. Na situação em apreço, verifica-se que o contribuinte sempre poderia ter utilizado tal meio para suprir a pretensa falta de fundamentação, mas que não o fez.

Por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes - SGRC, verifica-se que, no ano de 2022, os reclamantes estão qualificados na situação de não residentes fiscais em Portugal.

Estão em causa em sede deste procedimento, os rendimentos qualificados como mais-valias decorrentes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Os reclamantes pretendem que o saldo apurado da mais-valia imobiliária seja considerado para efeitos de tributação em apenas 50%, à semelhança do regime de tributação aplicável aos residentes em território nacional (art.º 43.º, n.º 2, al. b) do CIRS).

No que concerne à questão das mais valias imobiliárias foi emitida a Instrução de Serviço n.º .../2021 - Série 1 de 2021/06/23 da DSIRS, pelo que será de aplicar a alínea b) do n.º 2 do artigo 43.º do Código de IRS aos sujeitos passivos não residentes, considerando-se o saldo das mais-valias imobiliárias em apenas 50% do seu valor, mantendo-se a tributação autónoma à taxa especial de 28%, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do Código de IRS, 'considerando o entendimento agora assumido pela AT em relação à matéria em análise, é de concluir pela existência de erro imputável aos Serviços, para efeitos do previsto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

Na presente data, o imposto mostra-se parcialmente pago, sendo que, na eventualidade de, com a retificação das liquidações visadas, se vier a concluir pela existência de imposto pago em excesso, serão devidos juros indemnizatórios sobre esse montante.

Através das escrituras de compra e venda, celebradas, respetivamente, em julho de 2016 e abril de 2022, comprovam-se os valores de aquisição e realização inscritos nas declarações de IRS modelo 3, acima identificadas.

Já no que respeita ao valor de despesas e encargos, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 51.º do CIRS, apenas poderá ser aceite o valor de € 74.800,00, para cada um dos sujeitos passivos, ao invés dos valores pretendidos.

O referido valor de € 74.800,00, corresponde ao pagamento do IMT (€ 66.000,00) e do imposto de selo (€ 8.800,00).

Para efeitos de comprovação de encargos incorridos com a valorização do imóvel, juntaram diversas faturas emitidas pela entidade C... Unipessoal, Lda, as quais não poderão ser aceites.

Tal como o sujeito passivo alega, determina a alínea a) do n.º 1 do art.º 51.º do CIRS que, para efeitos de determinação das mais-valias sujeitas a imposto, acrescem ao valor de aquisição "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 ...".

Quanto ao conceito de encargos com a valorização, podemos socorrer-nos do entendimento vertido no acórdão do TCAN - proc. 00543/04. 7B EPNF de que, "Este conceito de «encargos com a valorização dos bens» encerra alguma margem de indeterminação e necessita de ser preenchido.

Ora, atentando na letra da lei (encargos com valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos) não pode deixar de concluir-se, desde logo, 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. (...)"

Conforme resulta da alínea a) do n.º 1 do art.º 51.º do CIRS, estes encargos têm de ser comprovados e, tem de se verificar, nos documentos emitidos, uma conexão entre a despesa efetuada e o imóvel gerador da mais-valia.

E, quanto à prova de que o encargo foi efetivamente suportado, a mesma deve ser efetuada através do recibo de pagamento ou fatura-recibo, uma vez que, tem de ficar evidenciado que a despesa foi efetivamente paga.

Sucedem que, no caso em apreço, da análise efetuada aos documentos apresentados (os quais já constavam do processo de divergências), verifica-se que os mesmos não preenchem os requisitos necessários para que possam ser aceites para efeitos de apuramento da mais-valia resultante do imóvel alienado.

Ou seja, as mesmas não se fazem acompanhar do respetivo recibo/comprovativo de pagamento e/ou documento/orçamento que prove inequivocamente a relação entre o bem ou serviço adquirido e o imóvel alienado, sendo entendimento da AT, que a prova do encargo deve ser efetuada através do recibo de pagamento, devendo do mesmo constar os elementos que associam a despesa com o imóvel alienado.

Quanto ao pagamento efetuado por cada um dos sujeitos passivos à entidade de mediação imobiliária, também não poderá ser aceite, na medida em que os documentos apresentados consistem num lançamento proforma, o qual refere expressamente "este

documento não serve de fatura", relativamente às mesmas também não foi apresentado o respetivo documento de quitação.

Não obstante o exposto, poderão os reclamantes no âmbito do exercício do contraditório, carrear aos autos a necessária prova documental.

Com efeito, encontrando-se o sujeito passivo investido na condição de reclamante, cabe-lhe o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos que alega, nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT, o que não se verifica no caso em apreço.

VI-- CONCLUSÃO

Nestes termos, propõe-se o deferimento parcial do pedido, de acordo com os fundamentos expressos na presente informação.

VII-- INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR

Atendendo aos fundamentos de facto e de direito constantes do projeto de decisão, foi exarado em 2024/07/11, despacho no sentido do deferimento parcial do pedido, pelo Diretor de Finanças Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, por delegação.

reclamantes foram notificados (na pessoa do seu mandatário), nos termos da alínea b) do n. 1 do artigo 60.º da LGT, para exercer o direito de audição prévia, no prazo de 15 (quinze) dias, através do ofício n.º ..., de 2024/07/17, expedido na mesma data através do registo CTT - RH ... PT.

Considerando o estatuído no art.º 39.º do CPPT, quanto à perfeição das notificações, a mesma presume-se efetuada no dia 2024/07/22, pelo que, o termo do prazo para exercer tal direito ocorreu em 2024/08/06.

Porém, atendendo a que o referido prazo terminou no decurso do mês de agosto, o mesmo, de acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 57-A da LGT, é transferido para o primeiro dia útil do mês seguinte - 2024/09/02.

Contudo, muito antes daquele prazo (2024/07/29 -- carta registada), os reclamantes viriam a exercer aquele direito relativamente ao projeto de decisão da reclamação graciosa, manifestando a sua discordância, com os fundamentos que constam da sua petição e que aqui se dão por integralmente reproduzidos, anexando ainda comprovativos de seis transferências bancárias, no valor total de € 491.390,00.

Em suma, entendem os reclamantes que a prova das despesas e encargos suportados pode ser feita tanto pela apresentação de quitação do seu pagamento, como por comprovativos da sua realização (extratos de transferência, cheques, depósitos, etc), tendo valor probatório idêntico.

Também entendem que, nos termos do disposto no artº 58.º da LGT, subsistindo dúvidas, competirá à AT desenvolver as diligências necessárias.

As faturas inicialmente apresentadas emitidas pela entidade C... Unipessoal, Lda, no valor total de € 973.326,18, conforme já referido, não foram aceites pelo facto de não terem sido

apresentados os respetivos recibos de pagamento, por forma a ficar evidenciado que as despesas foram efetivamente pagas.

De facto, atendendo ao princípio da despesa realmente praticada teremos que atender ao seu efetivo pagamento, sendo que a fatura titula o que está em causa (a quantidade, a denominação e discriminação dos serviços prestados, etc.) e quem são os intervenientes e o recibo é que determina o pagamento ou não do que foi faturado, os quais são exigíveis de acordo com o art. 787.º do Código Civil - CC.

Assim, a documentação apresentada (faturas sem o respetivo comprovativo de pagamento, vulgo recibos) não constitui meio de prova suficiente para comprovar o pagamento de qualquer trabalho realizado no imóvel alienado suscetível de crescer ao valor de aquisição para efeitos de cálculo da mais-valia.

Em sede de audição os reclamantes continuam sem juntar os respetivos recibos de pagamento, apenas juntaram comprovativos de seis transferências bancárias, no valor total de € 491.390,00, efetuadas para a entidade acima mencionada.

Ainda que não houvesse necessidade da apresentação dos recibos (o que não é o caso), atendendo às datas de emissão das faturas e às datas das transferências, verifica-se que os respetivos valores não conciliam, não se conseguindo estabelecer qualquer correlação com as despesas apresentadas.

Acresce que, num dos documentos apresentados, foram manuscritos os seguintes dados: entidade 'beneficiária, a data e o valor.

Da leitura da petição apresentada pelos reclamantes, conclui-se que as alegações ora formuladas não são suscetíveis de alterarem os fundamentos do projeto de decisão.

De facto, encontrando-se os sujeitos passivos investidos na condição de reclamantes, cabe-lhes o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos que alegam, nos termos do n.º 1 do art. 74.º da LGT, o que não se verifica no caso em apreço.

Face ao exposto, e uma vez que se mantêm válidos os fundamentos constantes do projeto de decisão, no qual é proposto o deferimento pardo do pedido, deverá o mesmo ser convolado em definitivo, no sentido de se considerar a aplicação do disposto no n.º 2 do art.º 43.º do CIRS e de serem consideradas despesas inerentes à aquisição do imóvel que geraram a mais-valia em causa, no valor total de € 74.800,00, para cada um dos sujeitos passivos, correspondente ao pagamento de IMT (€ 66.000,00) e do Imposto de Selo (€ 8.800,00).

- V) Em consequência, e por os Requerentes terem solicitado a execução provisória do deferimento parcial, foram geradas as declarações oficiosas de IRS n.º 2022-...-... -... e 2022-... (Documento n.º 6), de onde advieram as liquidações de IRS n.ºs 2024 ... e 2024... (Documento n.º 7), que constituem o objeto do presente processo e que têm, cada uma

delas, imposto a pagar no valor de € 38.199,20, correspondendo € 37.408,00 a imposto apurado e € 791,20 a juros compensatórios;

- W) Em 10-01-2025, os Requerentes apresentaram o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo;
- X) Em 04-04-2025, a Administração Tributária revogou parcialmente as liquidações impugnadas, aceitando a relevância para determinação das mais-valias quanto às despesas com intermediação imobiliária, no valor de € 108.855,00 para cada Requerente.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

2.2.1. Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pelos requisitos e os que constam do processo administrativo.

2.2.2. Não se provaram as concretas obras realizadas pela empresa C... Unipessoal, Lda, mas apenas que se tratava de obras de construção civil, como decorre das facturas emitidas por aquela empresa.

É, no entanto, convicção do Tribunal de que se trata de obras de que resultou valorização do imóvel, o que é corolário natural da sua dimensão.

Por outro lado, embora nas escrituras de compra e venda não se refira a rua e o número do prédio em causa, não foi questionado que as obras foram efectuadas no prédio adquirido e vendido pelos Requerentes, nem que este se situava na Rua do Alto do Arneiro n.º 55 em Alcabideche, e a Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou como respeitando a esse prédio as facturas das despesas com intermediação imobiliária.

2.2.3. Não se provou que os Requerentes tenham pagado as quantias liquidadas.

Não é apresentado qualquer documento relativo a eventual pagamento e na decisão da reclamação graciosa refere-se que as anteriores liquidações se encontravam «*por regularizar, na situação de suspensas – pagamento em prestações*».

3. Matéria de direito

Os Requerentes adquiriram, em 25-07-2016, um prédio urbano, pelo preço de € 2.200.000,00, que venderam em 29-04-2022, pelo preço de € 2950.000,00.

Os Requerentes realizaram obras no prédio referido, através da empresa C... Unipessoal, Lda.

Os Requerentes apresentaram declarações modelo 3 de IRS em que declaram as mais-valias realizadas com a venda do prédio, indicando € 670.268,09, cada um, a título de despesas com a aquisição e alienação e de encargos com a valorização do imóvel.

Com base nessas declarações foram emitidas as liquidações n.ºs 2023... e 2023..., em que não foi apurado imposto a pagar.

Posteriormente, a Autoridade Tributária e Aduaneira iniciou um procedimento de divergência de que resultou a eliminação das despesas e encargos declarados e a emissão de novas liquidações com os n.ºs 2024... e n.º 2024..., que determinam, cada uma, como imposto a pagar, o montante de € 97.785,38, correspondendo € 95.760,00 a imposto apurado e € 2.025,38 a juros compensatórios. Estas liquidações tiveram por base a totalidade das mais-valias.

Os Requerentes deduziram reclamação graciosa destas últimas liquidações, que foi parcialmente deferida, tendo sido aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira as despesas com IMT e Imposto do Selo, no valor total de € 74.800,00 para cada uma dos Requerentes, para além de aceitar que o IRS incide apenas sobre 50% das mais-valias e não a totalidade.

Na sequência da reclamação graciosa foram emitidas as liquidações de IRS n.ºs 2024 ... e 2024..., que constituem o objeto do presente processo e que têm, cada uma delas, imposto a pagar no valor de € 38.199,20, correspondendo € 37.408,00 a imposto apurado e € 791,20 a juros compensatórios.

Na pendência do presente processo arbitral, a Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou a relevância das despesas com serviços de intermediação imobiliária, no valor de € 108.855,00 para cada Requerente.

Assim, a controvérsia está reduzida à questão da aceitação dos encargos invocados pelos Requerentes com suportados com a valorização do imóvel.

Os Requerentes imputam às liquidações impugnadas vício de falta de fundamentação e, subsidiariamente, erro sobre os pressupostos de facto, quanto à quantificação do rendimento,

O artigo 124.º do CPPT estabelece regras sobre a ordem de conhecimento de vícios em processo de impugnação judicial, que são subsidiariamente aplicáveis ao processo arbitral, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

No caso de vícios geradores de anulabilidade, a alínea b) do n.º 2 daquele artigo 124.º estabelece que se deve atender prioritariamente à ordem indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade, o que é o caso.

Por isso, proceder-se-á ao conhecimento de vícios pela ordem indicada pela Requerente, só tomando conhecimento do pedido subsidiário em caso de improcedência do principal, já que «*diz-se subsidiário o pedido que é apresentado ao tribunal para ser tomado em consideração somente no caso de não proceder um pedido anterior*» [artigo 554.º, n.º 1, do CPC subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

3.1. Vício de falta de fundamentação

Os Requerentes defendem, em suma, que

- no âmbito dos procedimentos atinentes à regularização do que a AT denominou de “divergências” e “situação de irregularidade”, não lhes foi dito, do que é que o que declararam “divergia” ou face ao quê é que seria “irregular”;
- apresentaram vários documentos nesses procedimentos, tendo-lhes só sido indicado que “não foram comprovados todos os elementos declarados”, pelo que foi determinada a correção “Anexo G: Retiradas as despesas”.

Como bem nota a Autoridade Tributária e Aduaneira, esta imputação de falta de fundamentação reporta-se aos procedimentos anteriores à reclamação graciosa, que deram origem a liquidações que já foram anuladas.

As liquidações impugnadas têm por base a fundamentação que consta da decisão da reclamação graciosa, pelo que é à face desta que há que apreciar a suficiência de fundamentação.

Por outro lado, tendo sido já anuladas as liquidações a que os Requerentes imputam o vício de falta de fundamentação, seria um acto inútil, conseqüentemente proibido [artigo 130.º do CPC

subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT], apreciar se elas também enfermavam de vício de falta de fundamentação.

Pelo exposto, não se toma conhecimento do vício de falta de fundamentação imputado pelos Requerentes às liquidações já anuladas.

Como os Requerentes não imputam esse vício à decisão da reclamação graciosa que fundamenta as liquidações que são objecto do processo, não há qualquer vício de falta de fundamentação a apreciar.

3.2. Vício de erro sobre os pressupostos de facto quanto à quantificação do rendimento

O artigo 51.º do CIRS estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

1 - 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 n.º 1 do artigo 10.º;

No caso em apreço, está em causa apenas a não aceitação pela Autoridade Tributária e Aduaneira dos encargos declarados pelos Requerentes com a valorização do imóvel, pelas seguintes razões, em suma:

As faturas inicialmente apresentadas emitidas pela entidade C... Unipessoal, Lda, no valor total de € 973.326,18, conforme já referido, não foram aceites pelo facto de não terem sido apresentados os respetivos recibos de pagamento, por forma a ficar evidenciado que as despesas foram efetivamente pagas.

De facto, atendendo ao princípio da despesa realmente praticada teremos que atender ao seu efetivo pagamento, sendo que a fatura titula o que está em causa (a quantidade, a denominação e discriminação dos serviços prestados, etc.) e quem são os intervenientes e o recibo é que determina o pagamento ou não do que foi faturado, os quais são exigíveis de acordo com o art. 787.º do Código Civil - CC.

Assim, a documentação apresentada (faturas sem o respetivo comprovativo de pagamento, vulgo 'recibos) não constitui meio de prova suficiente para comprovar o

pagamento de qualquer trabalho realizado no imóvel alienado suscetível de acrescer ao valor de aquisição para efeitos de cálculo da mais-valia.

A exigência de recibo para comprovação de despesas não tem qualquer suporte legal em sede de IRS.

Na verdade, não há qualquer suporte textual no artigo 51.º do CIRS para concluir que é necessária a apresentação de recibos dos pagamentos efectuados.

Quanto aos «encargos com a valorização dos bens», o artigo 51.º nem sequer se refere à necessidade de comprovar o pagamento, limitando-se a exigir que esses encargos estejam «comprovadamente **realizados**». Esta conclusão no sentido da desnecessidade de prova do pagamento dos encargos com a valorização é literal reforçada pelo facto de a mesma alínea a) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRS se referir também à «**indenização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens**», não fazendo idêntica referência à comprovação do pagamento quanto aos encargos com a valorização.

Por isso, são admissíveis quaisquer meios de prova de que existiram encargos com a valorização dos bens, como vem entendendo, em geral, o Supremo Tribunal Administrativo para prova de encargos. (¹)

Da mesma forma, no contexto de prova de despesas no âmbito do IRS são admitidos como meio de prova, indiferentemente, «*fatura, fatura-recibo ou recibo*» [artigo 78.º, n.º 6, alínea b), subalínea i) do CIRS].

Para além disso, o CIRS evidencia uma generalizada equiparação da factura ao recibo como meio de prova de pagamentos para efeitos deste imposto, como se vê pelos artigos 115.º, n.ºs 1, alínea a), e 4 e 126.º, n.º 1].

O mesmo sucede em sede de IRC, em que se estabelece que «*os gastos dedutíveis devem estar comprovados documentalmente, **independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito***» (artigo 23.º, n.º 3, do CIRC). E, em sede de IRC, também há tributação de mais-valias, em cujo cálculo se atende aos encargos que lhes sejam inerentes (artigo 46.º, n.º 2, do CIRC), comprovados por documento de qualquer tipo, nos termos daquele artigo 23.º, n.º 3, do

¹ Acórdão de 09-09-2015, processo n.º 028/15.

mesmo Código, situação esta que é análoga à que se gera com a tributação de mais-valias em sede de IRS.

Assim, tem de se concluir que a falta de recibos não impede que possam ser consideradas provados os encargos relativos às obras de construção civil, quando foram emitidas facturas.

A prova produzida, designadamente as facturas emitidas pela empresa que realizou as obras de construção civil, gera a convicção deste Tribunal de que as despesas com as obras realizadas no imóvel estão suficientemente comprovadas.

Desde logo, as obras foram realizadas no prédio dos Requerentes, como evidenciam as referências ao «*Local Descarga*», que é a Rua ..., ..., que constam de todas as facturas que incluídas no documento n.º 2.

Por outro lado, não há qualquer razão para duvidar, à face das regras da experiência, que os pagamentos efectuados por um dos donos de um imóvel a uma empresa que efectuou trabalhos de construção civil nesse imóvel e os facturou a esse dono se destinaram a pagamento dos trabalhos facturados, nomeadamente quando não é aventado e não se vislumbra a que outros hipotéticos trabalhos se possam reportar.

Para além disso, mesmo sem estarem especificados os trabalhos efectivamente realizados, é de presumir, à face da regras da experiência que os árbitros devem aplicar na apreciação dos factos [artigo 16.º, alínea e) do RJAT], que obras no valor global de € 973.226,37, efectuadas num imóvel adquirido por € 2.200.000,00 (obras no valor de mais de 44% do valor de aquisição), num período de cerca de um ano e meio (entre Dezembro de 2016 e Maio de 2018), necessariamente o valorizaram, pois isso corresponde ao que normalmente sucede, *quod plerumque accidit*.

De qualquer modo, mesmo que fosse necessária a prova do pagamento, resulta da matéria de facto fixada que estão comprovados pagamentos no valor global de € 491.390,00, efectuados por transferências bancárias (€ 451.390,00) e cheque (€ 40.000,00) a favor da empresa que levou a cabo os trabalhos de construção civil, pelo que, apesar de não abrangerem a totalidade do valor das obras, sempre estaria a Autoridade Tributária e Aduaneira impedida de recusar a aceitação total da relevância dos encargos com a valorização dos bens comprovadamente realizados.

Pelo exposto, é de concluir que a correcção efectuada enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto quanto à quantificação das despesas, que justifica a anulação das liquidações emitidas com fundamento nessa correcção, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

As liquidações de juros compensatórios têm subjacentes as respectivas liquidações de IRS, pelo que enfermam do mesmo vício, justificando-se também a sua anulação.

4. Reembolso e juros indemnizatórios

Como resulta da matéria de facto fixada, não se provou que a Requerente tivesse efetuado o pagamento da quanta liquidada.

O reembolso de quantia paga por força de acto anulado e os juros indemnizatórios dependem, naturalmente, do pagamento indevido e da data em que ele é efectuado, pelo que não há fundamento factual para se decidir neste processo se os Requerentes têm ou não direito a reembolso e a juros indemnizatórios.

A ter ocorrido pagamento, os Requerentes terão direito a reembolso das quantias pagas, o que é consequência da anulação, e também direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, já que a anulação das liquidações se baseia em erro imputável aos serviços.

Assim, não tendo sido feita prova do pagamento, aqueles pedidos têm de ser julgados improcedentes, sem prejuízo dos eventuais direitos a reembolso e juros indemnizatórios poderem ser reconhecidos aos Requerentes em execução de julgado, que é o meio processual adequado para os definir, quando não há elementos para esse efeito no processo declarativo (artigo 609.º, n.º 2, do CPC e 61.º, n.º 2, do CPPT).

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao pedido principal;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto ao pedido subsidiário;
- c) Anular as liquidações de IRS n.ºs 2024.... e 2024...;
- d) Julgar improcedentes os pedidos de reembolso e juros indemnizatórios, sem prejuízo de os respectivos direitos serem reconhecidos em execução desta decisão arbitral.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.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 **€ 76.398,40**, indicado pelos Requerentes sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneiras.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 2.448,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 18-04-2025

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)
(relator)

(Maria Alexandra Mesquita)

(Augusto Vieira)