

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 450/2024-T

**Tema: IRS – Mais valias imobiliárias - Inutilidade parcial superveniente da Lide
Direito a Juros Indemnizatórios.**

SUMÁRIO:

- I. A revogação parcial da liquidação impugnada, implica que a instância atinente à apreciação da legalidade daquela liquidação (na parte abrangida) se extinga por inutilidade superveniente parcial da lide dado que, por terem sido eliminados os seus efeitos, perde utilidade a sua total apreciação.*
- II. Verificada a inutilidade parcial superveniente da lide quanto ao pedido principal, deve o processo prosseguir para apreciação dos pedidos formulados que não foram satisfeitos pelo ato revogatório, in casu, para apreciação das despesas com notário para efeitos do artigo 51.º, n.º1, alínea a) do Código do IRS e decisão do pedido de condenação da requerida no pagamento de juros indemnizatórios.*

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitra Ana Rita do Livramento Chacim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 14.06.2024, decide no seguinte:

1. RELATÓRIO

A..., pessoa coletiva com o número de identificação fiscal ..., titular do passaporte..., emitido pelas entidades competentes da República Federativa do Brasil em 14 de novembro de 2019, residente na Rua ...,, São Paulo, Brasil, (doravante “Requerente”), nos termos do disposto do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por “RJAT”), requereu a constituição do Tribunal Arbitral, em que é Requerida a AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA (doravante, “Requerida” ou “AT”), peticionando a pronúncia deste Tribunal sobre a decisão e (consequente liquidação oficiosa com o n.º 2024...) proferida pela Administração Tributaria na sequência da apresentação pela Requerente de Reclamação Graciosa na qual pediu declaração de ilegalidade e anulação parcial da liquidação de IRS com o n.º 2023..., relativa ao período de rendimentos de 2022, que apurou o montante a pagar no valor de 135.859,85 € (cento e trinta e cinco mil oitocentos e cinquenta e nove euros e oitenta e cinco cêntimos).

1.1. Do pedido

A Requerente concretiza a final o seu pedido, solicitando: «*Nestes termos, e atentos ao exposto, deve ser declarada: a) A ilegalidade parcial da liquidação de IRS com o n.º 2024 ... relativa ao período de rendimentos de 2019-01-01 a 2019-12-31, do qual resultou o montante a pagar no valor de € 81,921,12 na parte correspondente à não consideração dos encargos com venda no valor de 70.420,50€. b) A condenação da Autoridade Tributária a reembolsar o imposto pago indevidamente no valor total de € 9.858,87 (nove mil, oitocentos e cinquenta e oito euros e oitenta e sete cêntimos)., bem como ao pagamento de juros indemnizatórios à taxa de 4 % até à integral restituição.*»

Da análise ao pedido formulado pela Requerente, impõe-se a devida clarificação, considerando-se que, onde se refere a liquidação de IRS com o n.º 2024 ... relativa ao período de rendimentos de 2019-01-01 a 2019-12-31, do qual resultou o montante a pagar no valor de € 81,921,12, refere-se ao período de 2022 (cf. cópia do documento junto aos autos). Estando o tribunal limitado na sua decisão, ao pedido apresentado pela Autor/Requerente na petição

2.

inicial, estabelecido no artigo 609.º, n.º 1, do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1 RJAT: “1 - A sentença não pode condenar em quantidade superior ou em objeto diverso do que se pedir”, impõe-se que se proceda à interpretação do pedido em conjugação com a “parte narrativa da petição inicial”, no sentido de delimitar a relação jurídica controvertida.

A referência ao período de 2019 no pedido foi nitidamente um lapso de escrita cometido pela Requerente, o que se extrai da parte narrativa do pedido e do próprio documento identificado (liquidação de IRS com o n.º 2024..., junto aos autos).

O nosso sistema judicial tem por base o princípio do pedido, admitindo alguma jurisprudência e doutrina a possibilidade deste princípio basilar do nosso direito adjetivo poder ceder perante o apelidado “pedido implícito”.

De salientar, neste sentido, a análise feita no Acórdão da Relação de Lisboa de 05-09-2024 proferido no Processo n.º 6845/20.8T8ALM.L1-6¹): “Nos termos do artigo 552.º, n.º 1, alínea e) do CPC, na petição inicial, o autor deve formular o pedido, que irá conformar o objecto do processo e condicionar a decisão de mérito, pelo que o tribunal, sob pena de nulidade, não pode condenar em quantidade superior ou objecto diverso (artigos 615.º, n.º 1, alínea e) e 609.º, ambos do CPC) e deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, não podendo ocupar-se de outras (artigos 615.º, n.º 1, alínea d) e 608.º do CPC).

Defendia o Professor Antunes Varela (In “Manual de Processo Civil”. Coimbra Editora, 2.ª edição, revista e actualizada, 1985, pág. 245, nota 1.) que o “...pedido deve ser formulado na conclusão da petição, não bastando que apareça acidentalmente referido na parte narrativa dela. O autor deve, no final do seu arrazoado, dizer com precisão o que pretende do tribunal – que efeito jurídico quer obter com a ação” Mais recentemente – e atendendo à lógica inerente à estrutura do novo Código de Processo Civil, nomeadamente, de preferência do “conteúdo” em detrimento de razões puramente formais -, tem-se observado uma inversão deste entendimento, com autores como o Professor Lebre de Freitas (In “Código de Processo Civil Anotado. Volume II”. Coimbra: Almedina, 3.ª edição, julho de 2017, pág. 490) a admitirem que “...o pedido seja expresso na parte narrativa do articulado, desde que se revele com nitidez, com o sentido da declaração para o declaratório normal, a intenção de obter o efeito jurídico pretendido, máxime quando o réu o haja entendido correctamente...”. Os Tribunais superiores têm, bem assim, seguido esta linha de raciocínio, “(e)m primeiro lugar, porque a petição configura uma declaração de vontade tendente a obter um determinado efeito jurídico, devendo ser

¹ [Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa \(dgsi.pt\)](#)

interpretada segundo o critério estabelecido nos arts. 236.º, n.º 1 e 238.º, n.º 1 do CC (cf., por ex., Ac do STJ de 21.4.05, em www.dgsi.pt). Depois porque se não releva a ineptidão por falta ou ininteligibilidade do pedido no caso de o réu haver interpretado convenientemente a petição inicial (art.º 193.º, n.º 3 do CPC), por maioria de razão, ou por aplicação analógica, deve admitir-se um pedido feito no corpo do articulado, máxime se foi correctamente interpretado pelo demandado” (Cfr. Acórdão do TRC, de 10.09.2013, proc. n.º 6/07, disponível em www.dgsi.pt). [nosso sublinhado]

(...)O pedido constitui o elemento identificador das acções, é este o círculo dentro do qual o tribunal se tem de mover para dar solução ao conflito de interesses que é chamado a decidir. (...)»

1.2. Tramitação processual

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 01.04.2024, e em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, tendo sido notificada nessa data a AT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Conselho Deontológico, designou a árbitra do Tribunal Singular, aqui signatária, que comunicou a sua aceitação, nos termos legalmente previstos.

Em 03.04.2024 a Requerente procedeu à junção de um documento, corrigindo o envio que previamente havia efetuado e, em 9.04.2024, requereu a junção dos documentos que protestou juntar na sua petição inicial (faturas-recibo).

Em 22.05.2024, as partes foram devidamente notificadas da designação do árbitro, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído em 14.06.2024, com base no disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a AT, para querendo se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.

Em 17.06.2024 foi proferido o despacho previsto no artigo 17.º do RJAT, mandando-se notificar a AT para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar Resposta, juntar cópia do processo administrativo e, querendo, requerer a produção de prova adicional.

Em 24.07.2024 a Requerida apresentou a Resposta e o Processo Administrativo, tendo sido junto na mesma data, o despacho proferido pela Senhora Subdiretora Geral da AT, no sentido de proceder à revogação parcial do ato de liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao período de tributação de 2022.

Por despacho de 01.08.2024, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada, determinando-se que *«À luz dos princípios da autonomia que regem o processo arbitral (artigo 29.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária- RJAT) e do princípio da livre condução do processo a que se refere o artigo 19.º do RJAT) dispensa-se a reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º desse Regime e determina-se o prosseguimento do processo mediante a notificação das partes para, querendo, apresentarem alegações finais escritas, no prazo simultâneo de 20 (vinte) dias. Notifique-se a Requerida para a remessa do processo administrativo, sendo aplicável o regime previsto no artigo 84.º, n.º 5 e 6 do CPTA, ao abrigo do artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT. (...)*».

As partes apresentaram as respetivas alegações finais: a Requerida no dia 23.09.2024 e a Requerente no dia 24.09.2024.

2. POSIÇÃO DAS PARTES

2.1. Pedido da Requerente

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista à declaração de anulação dos atos de liquidação identificados, o seguinte.

1. Adquiriu no dia 07 de julho de 2015, 50% do prédio inscrito na respetiva matriz sob o artigo ..., da União das freguesias de ... e ..., do concelho de Cascais, pelo valor total de €700.000,00.

2. Em 10 de novembro de 2017, a Requerente adquiriu os restantes 50% do referido imóvel pelo preço de €200.000,00.
3. Em 20 de setembro de 2022 procedeu à alienação do imóvel aqui identificado pelo preço de 1. 130.000,00€, tendo procedido em 29 de junho de 2023 à entrega do modelo 3 do IRS relativamente aos rendimentos obtidos em 2022, declarando a mais-valia apurada sobre a venda do referido imóvel.
4. Clarifica que, tanto na data dos factos, como à data de hoje, é residente fiscal no Brasil.
5. Em virtude de o Requerente não ser residente em Portugal, a AT tributou a totalidade do rendimento da mais-valia, aplicando-lhe uma taxa de tributação autónoma de 28%, nos termos do n.º 1, alínea a), do artigo 72.º, o que seria contestado mediante apresentação de reclamação graciosa onde peticionou a tributação da mais-valia a 50% e não a 100%.
6. Em 02 de Janeiro de 2023 a Requerente é notificada da decisão da Reclamação Graciosa, tendo decidido a AT conceder dar provimento parcial ao pedido.
7. Na sua decisão a AT apenas considerou para efeitos de despesa o valor total de: €35.882,38, correspondendo este valor às despesas apresentadas pela Requerente referentes ao pagamento do IMT e IS.
8. A AT não considerou concretamente as seguintes despesas:
 - Fatura, n.º FT2022/1 emitida pela imobiliária B..., que cobrou metade da comissão da venda, no valor de €34.747,50;
 - Fatura n.º FA2022A/278 emitida pela imobiliária C..., Lda., referente à outra metade da comissão relativa à venda do imóvel no valor de €34.747,50;
 - Fatura/Recibo do notário D..., referente à escritura de compra e venda do imóvel no valor de €880,50 (oitocentos e oitenta euros e cinquenta cêntimos), que protestou juntar.
 - A Fatura/Recibo do notário D..., referente à escritura de compra e venda do imóvel no valor de 45,00€ (quarenta e cinco euros), protestou juntar.
9. A Requerente apresentou despesas no valor: 106.302,88€ e a AT apenas considerou: €35.882,38, menos €70.420,50.

10. Clarifica que o que está em causa não é, nem a qualificação da mais-valia, nem o critério de incidência, mas apenas a não consideração das despesas de alieação nos termos do artigo 51.º, n.º 1, al a), do CIRS por parte da AT, para efeitos de apuramento da mais-valia.
11. Nos termos do referido artigo devem ser consideradas para efeitos de cálculo de mais valias, todas as despesas necessárias e efetivamente praticadas comprovadamente suportadas pelo titular do bem objeto de alienação onerosa que pela sua natureza se mostrem indissociáveis do mesmo.
12. Argumenta aqui que, embora aquando da apresentação da sua reclamação graciosa, não tenha junto as escrituras que comprovem a intervenção da imobiliária, a AT poderia ter consultado as referidas escrituras oficiosamente, como fez aliás com as despesas relativas aos impostos.
13. Pelo exposto, conclui que a liquidação no valor de 81.921,12€ (de IRS com o n.º 2024 ... relativa ao período de rendimentos de 2019-01-01 a 2019-12-31) é parcialmente ilegal (aqui se entendendo o período de 2022, *cf.* 1.1.), devendo a AT ser condenada a corrigir o referido valor, bem como a devolver o imposto em excesso, no valor de: € 9 858, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios calculados desde a data do pagamento do imposto até à data do integral reembolso do imposto pago em excesso.

2.2. Resposta da Requerida

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua Resposta, alegando, em síntese, o seguinte.

14. Começa por confirmar o teor do pedido de pronúncia arbitral, o qual tem por objeto o ato de liquidação de IRS n.º 2024..., do período de tributação de 2022, emitido na sequência do provimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2023... . Clarifica igualmente que o pedido se circunscreve à questão das despesas e encargos a considerar para determinação das mais-valias imobiliárias, nos termos do artigo 51.º do Código do IRS (CIRS)
15. Explica ainda que procedeu à revogação parcial da liquidação impugnada (n.º 2024...), na parte concernente à não consideração das despesas e encargos atinentes à comissão paga

pela aquisição do bem imóvel melhor identificado nos autos, no valor global de €69.495,00, reproduzindo-se a fundamentação apresentada na informação n.º 233/2024, da Direção de Serviços do IRS (DSIRS): «*“Ora, quanto às despesas necessárias e inerentes à aquisição/alienação de direitos reais sobre bens imóveis, é entendimento consolidado que são dedutíveis, para efeitos do cálculo da mais-valia tributável, o IMT suportado aquando da aquisição do imóvel ora alienado e, ainda, os encargos notariais e de registo predial incorridos.*»

- 16.** *Também são tidas como despesas necessárias à alienação e, portanto, contribuem para a redução do valor da mais-valia, as despesas com a mediação imobiliária eventualmente incorridas para efeitos da alienação do imóvel, desde que devidamente comprovadas. A comprovação requerida deve abarcar o efetivo pagamento das despesas pelo proprietário do imóvel e, ainda, a conexão destas com o imóvel alienado / intervenção do mediador imobiliário na alienação em causa.*

iii) Começando pela despesa com a comissão imobiliária, assinale-se que esta matéria já foi objeto de informação vinculativa (processo 12/2008, com despachos concordantes do Substituto Legal do Senhor Diretor-geral dos Impostos, de 2008-07-14 e 2008-08-12), cujo teor é o seguinte:

“1. Nos termos do artigo 51.º alínea a) do Código do IRS, para determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 5 anos, e as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação de direitos reais sobre imóveis.

A expressão “despesas necessárias” constante da alínea a) do artigo 51.º encerra alguma margem de indeterminação, pelo que cabe à DGCI proceder ao seu preenchimento, para o que terá de fazer apelo a, pelo menos três tipos de considerações fundamentais: (i) o rendimento a tributar como mais-valia deve ser, sempre que possível um rendimento líquido, (ii) dever-se-á evitar a dupla tributação económica; e (iii) ter-se-ão de acautelar eventuais esquemas de fraude fiscal.

À luz destas considerações, as despesas indissociáveis da operação de venda de um imóvel que o alienante comprovadamente suportou para a sua realização, deverão, em princípio, ser tidas em conta na determinação das mais-valias.

Assim, uma vez preenchidos todos os requisitos necessários para demonstrar de forma inequívoca a conexão do montante pago ao mediador imobiliário com a transacção concreta que originou a mais-valia tributável e estando devidamente documentada a intervenção do respectivo mediador nos termos legais aplicáveis, poderá considerar-se a comissão de intermediação como “despesa necessária” para efeitos da alínea a) do artigo 51.º do CIRS.

O entendimento sancionado é aplicável às situações tributárias que se constituam para o futuro bem como, aquelas que ainda sejam passíveis de decisão por parte da Administração Tributária incluindo-se, nestas últimas quer as situações objecto de um litígio pendente, quer as situações que ainda possam ser objecto de reclamação graciosa ou impugnação judicial, nos termos, respectivamente, dos artigos 70.º e 102.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário.”

Consultados os autos de reclamação graciosa, verifica-se que, relativamente às comissões imobiliárias, foi informado o seguinte:

- Factura da empresária E...- valor de 34.747,50 Euros, o(a) requerente não junta a escritura de venda (documento completo) com comprovação de intervenção imobiliária e também não junta comprovativo de pagamento (recibo ou outro);

- Factura da sociedade C..., Lda. - valor de 34.747,50 Euros, o(a) requerente não junta a escritura de venda (documento completo) com comprovação de intervenção imobiliária e também não junta comprovativo de pagamento (recibo ou outro);

Ou seja, face à ausência de elementos probatórios, não foi deferido o pedido.

E essa foi a decisão correta, uma vez que só a fatura não permite concluir que está devidamente documentada a intervenção do respetivo mediador.

Vem a requerente alegar (no ponto 29 da petição) que a Autoridade Tributária poderia ter consultado as escrituras oficiosamente, como fez com as despesas relativas aos impostos.

A este respeito deve dizer-se que as despesas relativas aos impostos constam das bases de dados da Autoridade Tributária, pelo que é possível comprovar a existência e saber qual o valor exato dos mesmos.

Quanto às despesas com comissões imobiliárias a situação é diferente. Desde logo porque a Autoridade Tributária não tem acesso aos valores (estão nas faturas e/ou recibos).

E também não tem acesso à escritura integral, mas apenas à declaração Mod. 11 enviada pelos notários, onde a intervenção (ou não) de intermediação imobiliária não é referida.

É por isso que é necessário consultar a escritura (e esta tem de ser anexada pelo sujeito passivo às petições) para verificar da participação de determinada empresa de intermediação imobiliária no negócio.

Agora, no presente pedido de pronúncia arbitral, a requerente veio anexar a escritura de venda do imóvel.

Aí se confirma a intervenção das entidades emittentes das faturas no mencionado negócio de venda do imóvel (melhor identificado nos autos).

Além disso, a requerente juntou também aos autos a fotocópia do documento comprovativo da transferência bancária.

Estará assim demonstrada, salvo melhor opinião em contrário, a conexão entre o montante pago aos mediadores imobiliários (melhor identificados nos autos) e a transação concreta que originou a mais-valia tributável.

Está também a mesma devidamente documentada com as fotocópias agora juntas aos autos.

Como tal, poderá o montante de 69.495,00 € ser aceite a título de despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à alienação do bem (comissão imobiliária), a inscrever no respetivo campo do quadro 4 do anexo G.

(...)

“IV - Conclusão.

Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, afigura-se-nos que deverá ser concedido provimento (parcial) ao solicitado relativamente às despesas com as comissões imobiliárias.

(...)”.»

- 17.** Com base no que refere, entende que deve ser decretada a extinção parcial da instância, por a inutilidade superveniente parcial da lide, em conformidade com o previsto na al. c) do artigo 277.º do CPC, aplicável *ex vi* da al. e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.
- 18.** Já no que concerne aos encargos notariais, entende que a pretensão da Requerente não pode proceder. Como bem salienta a pronúncia da DSIRS proferida ao abrigo da informação n.º 233/2024 a este propósito (despesas notariais) – informação técnica que mereceu Despacho da Senhora Subdiretora Geral da AT no sentido de revogar parcialmente o ato de liquidação de IRS - «“(…) é entendimento consolidado que são dedutíveis, para efeitos do cálculo da mais-valia tributável, o IMT suportado aquando da aquisição do imóvel ora alienado e, ainda, os encargos notariais e de registo predial incorridos.

No entanto no caso aqui em análise, foi constatado em sede de reclamação graciosa que os documentos não identificam o imóvel. Assim, face a essa constatação, os montantes inscritos nos referidos documentos não foram considerados. Agora, no presente pedido de pronúncia arbitral, não foram juntos mais elementos para efeitos de contraditar o que foi apurado em sede de reclamação graciosa.

Aliás, nem as faturas foram juntas aos presentes autos.

Como tal, não poderá considerar-se que se trata de despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação daquele imóvel em concreto.

E, não existindo a devida correlação entre as despesas e o imóvel (melhor identificado nos autos), não poderão os montantes constantes das faturas emitidas pelo notário (no valor global de 925,50€) ser consideradas como despesas para efeitos de acrescer ao valor de aquisição, e a inscrever nos campos 4001 e 4002 do quadro 4 do anexo G da declaração de rendimentos referente ao ano fiscal de 2022.”»

- 19.** No que concerne ao pagamento de juros indemnizatórios, entende que não se verifica uma situação de ‘erro imputável aos serviços’, porquanto a própria Requerente reconhece que não juntou no momento devido os meios de prova necessários ao deferimento da sua pretensão, designadamente, a escritura que comprovasse a intervenção de respetivo mediador, não tendo a AT acesso a tal elemento.

2.3. ALEGAÇÕES FINAIS

As Partes pronunciaram-se no prazo concedido para a apresentação das alegações finais escritas, reiterando os entendimentos apresentados.

Clarifica a Requerente que:

«20. No que respeita às comissões imobiliárias a Autoridade Tributária, assumiu na sua resposta ao pedido arbitral, que as referidas comissões se encontram justificadas e por isso devem ser consideradas para os devidos efeitos. 21. No que respeita, às despesas do notário importa reiterar o já referido, anteriormente, no requerimento apresentado pela Requerente quando juntou os documentos os documentos 18 e 19. 22. As referidas despesas devem se consideradas pois não há qualquer dúvida relativamente a necessidade das despesas e também na há dúvida que elas foram e efetivamente praticadas. O documento n.º 18 corresponde ao recibo de pagamento e à fatura n.º 3465, que foi emitida para pagamento da escritura pública junta como documento n.º 5. Conseguimos perceber, pois, o número da fatura está aposta na própria escritura. (cfr. com pag. 7 do documento n.º 5 junto com o pedido arbitral.). No mesmo documento 18 consta o comprovativo de pagamento. 24. O Documento n.º 19 corresponde ao pagamento da fatura/recibo n.º 2565, que foi emitida para pagamento do cancelamento da

hipoteca e o seu número também está apostado na escritura junto como documento n.º 6.(cfr. com documento n.º 6 Pag. 1). 25. Deste modo, julgo que fica claro que qualquer uma das despesas se encontrou necessária foi efetivamente praticada e ambas são inerentes à aquisição e alienação do imóvel em causa. 26. Pelo que, se encontram preenchidos todos os requisitos para uma correta aplicação do artigo 51. n.º 1 alínea a) do CIRS, assim, as despesas de notário identificadas nos documentos 18, 19, 5 e 6) devem ser consideradas para efeitos de calculo de mais valias.

3. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído, é competente, tendo em vista as disposições contidas no artigo 2.º, n.º 1 e artigo 5.º, nºs. 1 e 3 ambos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, estando ambas regularmente representadas, de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, nº 2, ambos do RJAT.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

Não foi suscitada matéria de exceção.

O processo não enferma de nulidades.

Cumprе apreciar e decidir.

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1. Factos provados

Para a decisão da causa submetida à apreciação do Tribunal, cumpre atender aos seguintes factos que se julgam provados:

1. A Requerente A... é não residente para efeitos fiscais em Portugal - *facto não controvertido*;
2. A Requerente adquiriu no dia 07.09.2015, 50% do prédio inscrito na respetiva matriz sob o artigo ..., da União das freguesias de ... e ..., do concelho de Cascais, pelo valor total de €700.000,00 - *cf cópia da escritura pública de compra e venda junta aos autos como Documento n.º 4.*

3. Em 10.11.2017, a Requerente adquiriu os restantes 50% do referido imóvel pelo preço de €200.000,00 – cf cópia da escritura pública de compra e venda e mútuo com hipoteca junta aos autos como Documento n.º 5.
4. Em 20.09.2022 procedeu à alienação do imóvel aqui identificado pelo preço de €1.130.000 - cf cópia da escritura pública de compra e venda junta aos autos como Documento n.º 6.
5. Em 29.06.2023 procedeu à entrega da declaração de rendimentos modelo 3 do IRS relativamente aos rendimentos obtidos em 2022, declarando a mais-valia apurada sobre a venda do referido imóvel. - cf cópia da declaração junta aos autos como Documento n.º 7

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS MODELO 3		Comprovativo de Entrega da Declaração Modelo 3 de IRS Via Internet Ano: 2022 Identificação da Declaração: _____ Data de Receção: 2023-06-29		Elementos para validação do Comprovativo N.º de Contribuinte: 2 Cód. Validação: 1 <small>Para validar este comprovativo acesse ao site www.portaldasfinancas.gov.pt, opção "Serviços>Outros Serviços>Validação de Documento" e introduza o n.º de contribuinte e código de validação acima mencionados. Verifique que o documento obtido corresponde a este comprovativo.</small>	
3 NOME DO SUJEITO PASSIVO					
Sujeito Passivo A: A...			NIF: 01		DEFICIENTE GRAU: <input type="checkbox"/> FA: <input type="checkbox"/>

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS MODELO 3 Anexo G		MAIS-VALIAS E OUTROS INCREMENTOS PATRIMONIAIS			2 ANO DOS RENDIMENTOS 01 2022		
3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)							
Sujeito passivo A NIF 01		Sujeito passivo B NIF 02					
4 ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS [art.º 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS]							
Titular	Realização			Aquisição			Despesas e encargos
	Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor	
4001 A	2022	9	565.000,00	2015	9	350.000,00	53.151,44
4002 A	2022	9	565.000,00	2017	11	200.000,00	53.151,44
SOMA			1.130.000,00	550.000,00			106.302,88
IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS BENS							
Campos	Freguesia (código)	Tipo	Artigo	Fração / Secção	Quota-parte %		
4001		U		U	50,00		
4002		U		U	50,00		

6. Emissão de liquidação adicional com o 2023... de 14.07.2023, com valor a pagar correspondente a €135.859,85 – cf. junta cópia aos autos como Documento n.º 2.

PERÍODO RENDIMENTOS	ACERTO	Nº LIQUIDAÇÃO	LIQUIDAÇÃO
2022-01-01 a 2022-12-31	2023-07-19	2023	2023-07-14

CD	Descrição	Valor
26	Juros de retenção-poupança	€ 0,00
27	Sobretaxa-resultado	€ 0,00
28	Juros compensatórios	€ 0,00
29	Juros Indemnizatórios	€ 0,00
Taxa Efetiva de Tributação - 28,00%		
DATA LIMITE DE PAGAMENTO: 2023-08-31		VALOR A PAGAR: € 135.859,85

7. Em 30.07.2023 foi apresentada reclamação graciosa contra a liquidação identificada no ponto 6., com o n.º 2023 ... de 14.07.2023, onde peticionou a tributação da mais-valia a 50% e não a 100% – Cf. cópia do procedimento constante do PA.

Reclamação Graciosa n.º 20230.
Contribuinte: A...
NIF: ...

INFORMAÇÃO

Por p.i., enviada, via Internet, para o Portal das Finanças, em 30/07/2023, à qual foi atribuído o n.º 2023 ... vem o sujeito passivo (SP) acima indicado, reclamar contra a liquidação de IRS com o n.º ... do ano de 2022, no montante de €135.859,85.

- DESCRIÇÃO SUMÁRIA DO PEDIDO

1 - ... (SP A), NIF: ..., doravante Reclamante(s), vem(êm), ao abrigo dos artigos 68º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), apresentar reclamação graciosa contra a(s) Liquidação(ões) n.ºs 2023 ... de 14-07-2023, respeitante a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), período(s) de tributação de 2022, que apurou imposto (coleta líquida) de € 135.859,85 (Documento de Cobrança n.º 2023 de 19-07-2023, no valor de € 135.859,85), peticionando:

• Na mais-valia da venda do imóvel (quota-parte 100,00%) -U- -U é de tributar apenas 50,00%, aplicando uma taxa liberatória de 28%.

8. A Requerente foi notificada em 02.01.2024 da decisão final da Reclamação Graciosa, no sentido de deferir parcialmente o pedido ali exarado - cf cópia da notificação junta aos autos como Documento n.º 1).

Ofício n.º	
Data:	21-12-2023
N.º	2023() (REC2023)
NIF / NIPC:	
Funcionário	

Exmº(a) Senhor (a)	A...
	texto
R T	- LISBOA
	LISBOA

Forma de Carta Registada com AR (RH PT)
Assunto: Notificação de Decisão Final
Tipo de Processo: Reclamação Graciosa
Autor: A...

Fica por este meio notificado de que no procedimento supra identificado, em 20-12-2023 foi proferido despacho de Deferimento Parcial, pelo Chefe de Divisão de Direção de Finanças, ao abrigo de Subdelegação de competências.

V - ANÁLISE DO PEDIDO E PARECER

9 – Tributação de 50% da mais-valia à taxa especial de 28% – não residentes.

Analisada toda a documentação constante do processo e consultada a base de dados do sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), verifica-se o seguinte:

Com referência ao ano de 2022, o(a) Requerente submeteu a declaração de IRS em 29-06-2023 (identificação: 2022-), como residente em Brasil (código 76), da qual faz parte integrante o anexo G (mais-valias e outros incrementos patrimoniais).

Em consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, à data de 30-06-2022, o(a) contribuinte encontrava-se com morada de Residência em BRASIL, com efeitos pelo menos desde 02-09-2015.

Não se verificando, no ano de 2022, a permanência em Portugal num período superior a 183 dias - Art.º 16º, n.º 1, al. a) do CIRS (Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares) - o(a) reclamante é não residente no ano em análise.

A(s) liquidação(ões) de IRS n.º 2023 de 14-07-2023 (Mod. 3 n.º - 2022 - de 29-06-2023) encontra-se regularizada com pagamento de € 72.062,29 em 30-08-2023.

Nesta sede, o reclamante pretende que a mais-valia apurada seja tributada em apenas 50%, nos termos do n.º 2 do art.º 43.º do CIRS, à semelhança do regime de tributação aplicável aos residentes em território nacional.

De acordo com a Instrução n.º 20017/2021-Série I de 2021-06-23 da Direção de Serviços do IRS, é de aplicar o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS aos sujeitos passivos não residentes, considerando-se o saldo das mais-valias imobiliárias em apenas 50% do seu valor e mantendo-se a tributação autónoma à taxa especial de 28%, pelo que se afigura que a liquidação visada deverá ser retificada em conformidade, nos termos peticionados pelo reclamante.

Considerando o entendimento agora assumido pela AT em relação à matéria em análise, é de concluir pela existência de erro imputável aos Serviços, para os efeitos do nos termos previstos n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

10 – Despesas de aquisição e alienação - Artigo 51º, n.º 1, al. a) do CIRS.

Para efeitos de disposto no Artigo 51º do CIRS, quanto às despesas inerentes à aquisição e alienação, consideram-se as despesas necessárias e efetivamente praticadas, comprovadamente, suportadas pelo titular do direito de propriedade do bem objeto de alienação onerosa que, pela sua natureza, se mostrem indissociáveis do mesmo.

Sempre que possível os documentos devem identificar o imóvel em questão, contudo, para aferir a existência de uma ligação com o imóvel alienado, relativamente a despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, poderão tais encargos ser aceites desde que o sujeito passivo disponha dos elementos que identifiquem os serviços efetuados, de forma que permita comprovar a sua ligação com o imóvel alienado.

Assim, além de juntar e identificar os respetivos documentos (faturas, recibos e outros), o Requerente deve descrever de forma clara os serviços e valores a que se refere cada um dos documentos, demonstrado a ligação com os respetivos comprovativos meios de pagamento.

10.1 - Em consulta ao sistema informático verificam-se as seguintes despesas:

- Liquidação de IMT n.º de 03-09-2015, no valor de € 21.000,00;
- Liquidação de IS n.º de 03-09-2015, no valor de € 2.800,00;
- Liquidação de IMT n.º de 09-11-2017, no valor de € 10.482,38;
- Liquidação de IS n.º de 09-11-2017, no valor de € 1.600,00.

10.2 – Despesas aceites - total.

Com base nos documentos apresentados e em consulta ao sistema informático, confirmam-se despesas de aquisição e alienação no total de € 35.882,38 (€ 21.000,00 de IMT + € 2.800,00 de IS + € 10.482,38 de IMT + € 1.600,00 de IS).

11 – Juros indemnizatórios.

Na presente data, o imposto mostra-se parcialmente regularizado por pagamento de € 72.062,29 em 30-08-2023, sendo que, na eventualidade de, com a retificação da liquidação visada, se vier a concluir pela existência de imposto pago em excesso, serão devidos juros indemnizatórios sobre esse montante.

VI – CONCLUSÃO E PROJETO DE DECISÃO

12 – Conclusão.

É de preencher e corrigir, pelos serviços da AT, a declaração vigente n.º ...2022-... de 29-06-2023, para efeitos de tributação de 50% da mais-valia a uma taxa de 28%, resultante dos seguintes valores:

- Linha 4001 – Titular A – Imóvel ...-U- ...-U (Quota-parte 50,00 %): Valor de Realização (2022/09) = € 565.000,00; Valor de Aquisição (2015/09) = € 350.000,00; Despesas e encargos = € 23.800,00;
- Linha 4002 – Titular A – Imóvel ...-U- ...-U (Quota-parte 50,00 %): Valor de Realização (2022/09) = € 565.000,00; Valor de Aquisição (2017/11) = € 200.000,00; Despesas e encargos = € 12.082,38.

- Liquidar juros indemnizatórios, se se concluir pela existência de imposto pago em excesso.

13 - Por todo o exposto, propõe-se o PROVIMENTO PARCIAL do pedido exarado na reclamação graciosa, com os fundamentos constantes na presente informação.

Sendo de notificar o(a)s reclamante(s) do direito de exercer audição prévia, caso entenda(m), nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 60º da LGT.

9. Em 20 de novembro de 2023 foi notificada pela Caixa Geral de Depósito de penhoras de saldos bancários no valor total de 65.276,70€ (sessenta e cinco mil duzentos e sessenta e seis euros e setenta cêntimos) ao abrigo do processo executivo número ...2023..., intentado pela AT. As referidas penhoras foram concretizadas no dia 22 de novembro de 2023 – *facto não controvertido*.
10. Emissão de demonstração de liquidação de IRS no valor de €81.921,12 (de IRS com o n.º 2024... relativa ao período de rendimentos de 2022-01-01 a 2022-12-31) – *cf. cópia que junta aos autos como Documento n.º 3.*

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRS

PERÍODO RENDIMENTOS	ACERTO	Nº LIQUIDAÇÃO	LIQUIDAÇÃO
2022-01-01 a 2022-12-31	2024-01-24	2024	2024-01-12

29 Juros indemnizatórios	€	0,00
Taxa Efetiva de Tributação - 28,00%	VALOR A PAGAR: €	81.921,12

11. O pedido de pronúncia arbitral foi efetuado no dia 31.03.2024 e aceite em 01.04.2024.
12. Junção aos autos das faturas referentes às despesas com o D... (Fatura n.º 2017/3465 (Recibo n.º 3428/2017), com data de 10.11.2017, no valor de €880,50 (*cf. documento n.º 18 junto aos autos*) e Fatura n.º 2022/2565 (Recibo n.º 2552/2022), com data de 20.09.2022 no valor de €45 (*cf. documento n.º 19 junto aos autos*).
13. Em 28.05.2024 foi proferido despacho pela Senhora Subdiretora Geral da AT, no sentido de proceder à revogação parcial do ato de liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao período de tributação de 2022 - *cf. cópia junta aos autos como “revogação parcial”, em 24.07.2024, com a Resposta da Requerida.*

4.2. Factos não provados

Com interesse para a decisão da causa, inexistem factos não provados.

4.3. Motivação da decisão da matéria de facto

O Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe apenas seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada e com relevância para a decisão – *cf. n.º 2, do art.º 123.º do CPPT e n.º 3 do art.º 607.º do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicável ex vi al. a) e e) do n.º 1, do art. 29.º do RJAT.*

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada, para além do reconhecimento de factos não controvertidos pelas partes, resultou da análise crítica dos documentos juntos aos autos com o pedido de pronúncia arbitral, da resposta da Requerida e dos demais documentos juntos e constantes do processo, como indicado em relação a cada facto julgado provado. A saber, as faturas-recibos demonstrativas das despesas com notários e respetiva correspondência com os atos notariais realizados, cuja prova se encontra controvertida para efeitos de aplicação do artigo 51.º, n.º, alínea a) do Código do IRS.

5. MATÉRIA DE DIREITO

5.1. Questão prévia – da inutilidade superveniente parcial da lide

1. Considerada a matéria controvertida, e as posições apresentadas pelas Partes, refere-se que, pelo presente pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pretendeu a aceitação, a título de despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à alienação de um imóvel sito em Cascais e aqui devidamente identificado, para efeitos de apuramento da mais-valia (cf. artigo 51.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS), (cf. ponto 18 do PPA), as despesas que abaixo se identificam: «

e) *Fatura, n.º FT2022/1 emitida pela imobiliária B..., que cobrou metade da comissão da venda, no valor de 34.747,50€ (cfr. com documento n.º 14 e documento n.º 15 que se juntam e dão por integralmente reproduzidos);*

f) *Fatura n.º FA2022A/278 emitida pela imobiliária C..., Lda., referente à outra metade da comissão relativa à venda do imóvel no valor de 34.747,50€ (cfr. com documento n.º 16 que se junta e se dá por integralmente reproduzido.)*

g) *Fatura/Recibo do notário D..., referente à escritura de compra e venda do imóvel no valor de 880,50€ (oitocentos e oitenta euros e cinquenta cêntimos), que se protesta juntar.*

h) *A Fatura/Recibo do notário D..., referente à escritura de compra e venda do imóvel no valor de 45,00€ (quarenta e cinco euros), que se protesta juntar.»*

2. Com a Resposta apresentada pela Requerida em 24.07.2024, esta veio informar o Tribunal Arbitral da Informação da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (DSIRS) n.º .../2024, que mereceu Despacho da Senhora Subdiretora Geral da AT em 28.05.2024 no sentido de revogar parcialmente o ato de liquidação de IRS: «Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, *afigura-se-nos que deverá ser concedido provimento (parcial) ao solicitado relativamente às despesas com as comissões imobiliárias. E será de indeferir o pedido relativamente às despesas notariais. Deverá ser devolvido à requerente o montante indevidamente pago (na proporção do deferimento parcial do pedido). Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, não deverá o mesmo proceder. (...) Por tudo o exposto, propõe-se que*

seja alterada a liquidação n.º 2024..., referente ao IRS do ano fiscal de 2022. (...).»
[nosso sublinhado]

3. De referir que o despacho de revogação parcial sobre a liquidação n.º 2024... de 12.01.2024, aqui identificada e objeto do presente PPA, foi comunicado pela AT em 24.07.2024, ou seja, após a data de constituição do Tribunal Arbitral (14.06.2024).
4. Nestes termos, verifica-se a inutilidade parcial superveniente da lide no que concerne ao pedido de declaração de ilegalidade e anulação do ato de liquidação de IRS na parte impugnada, o que implica a respetiva extinção da instância nessa parte (Cf. artigo 277.º, alínea e), do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

5.2. Da aceitação das despesas com o notário para efeitos do artigo 51.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS

5. Tendo sido ser aceite pela AT, a título de despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à alienação do bem (comissão imobiliária), considerou no entanto (a AT), na referida Informação (DSIRS) n.º 233/2024 que, «Relativamente às restantes duas faturas, são as mesmas referentes a despesas com notário. Tal como já mencionado supra, é entendimento consolidado que são dedutíveis, para efeitos do cálculo da mais-valia tributável, o IMT suportado aquando da aquisição do imóvel ora alienado e, ainda, os encargos notariais e de registo predial incorridos. No entanto no caso aqui em análise, foi constatado em sede de reclamação graciosa que os documentos não identificam o imóvel. Assim, face a essa constatação, os montantes inscritos nos referidos documentos não foram considerados. Agora, no presente pedido de pronúncia arbitral, não foram juntos mais elementos para efeitos de contraditar o que foi apurado em sede de reclamação graciosa. Aliás, nem as faturas foram juntas aos presentes autos. Como tal, não poderá considerar-se que se trata de despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação daquele imóvel em concreto. E, não existindo a devida correlação entre as despesas e o imóvel (melhor identificado nos autos), não poderão os montantes constantes das faturas emitidas pelo notário (no valor global de 925,50 €) ser consideradas como despesas para efeitos de acrescer ao valor de aquisição, e a inscrever nos campos 4001 e 4002 do quadro 4 do anexo G da declaração de rendimentos referente

ao ano fiscal de 2022. v) Vem, ainda, a requerente solicitar a devolução da quantia paga bem como o pagamento de juros indemnizatórios. Relativamente à devolução, face ao exposto supra relativamente às comissões imobiliárias, está justificado o pedido. E, também, face ao explanado supra, deverá ser devolvido à requerente o montante indevidamente pago (na proporção relativa à comissão imobiliária). Já quanto às despesas notariais (na devida proporção) nada haverá a devolver, por não estarem devidamente comprovadas essas despesas. [nosso sublinhado e realce]

6. Com as alegações finais escritas apresentadas pela Requerente, em 24.09.2024, alega a mesma que «21. No que respeita, às despesas do notário importa reiterar o já referido, anteriormente, no requerimento apresentado pela Requerente quando juntou os documentos os documentos 18 e 19. 22. As referidas despesas devem se consideradas pois não há qualquer dúvida relativamente a necessidade das despesas e também na há dúvida que elas foram e efetivamente praticadas.

O documento n.º 18 corresponde ao recibo de pagamento e à fatura n.º 3465, que foi emitida para pagamento da escritura pública junta como documento n.º 5. Conseguimos perceber, pois, o número da fatura está aposta na própria escritura. (cfr. com pag. 7 do documento n.º 5 junto com o pedido arbitral.). No mesmo documento 18 consta o comprovativo de pagamento.

24. O Documento n.º 19 corresponde ao pagamento da fatura/recibo n.º 2565, que foi emitida para pagamento do cancelamento da hipoteca e o seu número também está apostado na escritura junto como documento n.º 6. (cfr. com documento n.º 6 Pag. 1). 25.

Conclui a Requerente que: «Deste modo, julgo que fica claro que qualquer uma das despesas se encontrou necessária foi efetivamente praticada e ambas são inerentes à aquisição e alienação do imóvel em causa. 26. Pelo que, se encontram preenchidos todos os requisitos para uma correta aplicação do artigo 51. n.º 1 alínea a) do CIRS, assim, as despesas de notário identificadas nos documentos 18, 19, 5 e 6) devem ser consideradas para efeitos de calculo de mais valias. [nosso sublinhado]

7. Com as alegações escritas apresentadas pela Requerida, em 23.09.2024, vem a mesma «(...) dizer que reitera tudo o quanto foi deduzido em sede de Resposta, mantendo que deverá ser ordenada a extinção parcial da instância, com fundamento na inutilidade superveniente parcial da lide, nos termos da alínea e) do artigo 277.º CPC ex vi 29.º do RJAT, atenta a revogação parcial do ato impugnado, devendo, no demais, a presente ação ser julgada improcedente, por não provada, e a Requerida absolvida do pedido.»

Pode ler-se na decisão prolatada no Processo n.º 444/2023: «(...) temos que o ato tributário controvertido na parte em que foi contestado foi objeto de anulação, pelo que a pretensão formulada pelos Requerentes, quanto à declaração de ilegalidade e anulação do ato de liquidação de IRS na parte impugnada, ficou prejudicada por aquela atuação administrativa.

Ou seja, o pedido de anulação da liquidação controvertida ficou sem objeto, pois com a anulação administrativa, os efeitos jurídicos constitutivos (referimo-nos sempre à parte anulada) são destruídos com eficácia retroativa, de acordo com o artigo 171.º, n.º 3, do Código de Procedimento Administrativo (doravante “CPA”), porquanto, conforme consabido, o conceito de revogação (a que se reporta o artigo 79.º da Lei Geral Tributária), corresponde, hoje, à luz do CPA, à “anulação administrativa”.

Nestes termos, **verifica-se a inutilidade superveniente da lide no que concerne ao pedido de declaração de ilegalidade e anulação do ato de liquidação de IRS na parte impugnada, o que implica a respetiva extinção da instância nessa parte** (Cf. artigo 277.º, alínea e), do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

(...)

Assim, estamos confrontados com uma anulação apenas parcial do objeto deste processo, o que justifica o prosseguimento dos autos para apreciação do pedido que não foi satisfeito pelo aludido ato anulatório, ou seja, a condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios, se verificados os seus pressupostos.

8. Com respeito às despesas notariais, concluiu a AT que nada haverá a devolver, por não estarem devidamente comprovadas essas despesas, considerando assim que não se encontra cumprido o elemento probatório, para efeitos do disposto no artigo 51.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS («artigo 51.º - Despesas e encargos - 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; (...)»
9. No que respeita às despesas do notário, procedeu este Tribunal à análise dos documentos juntos aos autos, considerando-se que, as duas faturas-recibo emitidas pelo notário D..., respetivamente:
- Fatura n.º 2017/3465 (Recibo n.º 3428/2017), com data de 10.11.2017, no valor de €880,50 (cf. documento n.º 18), tendo sido emitida na data da certidão da escritura de compra e venda, igualmente junta aos autos (documento n.º 5), constando o número da fatura (3465) da própria escritura. Pode ler-se a identificação da fatura na página 7 do documento n.º 5 junto com o pedido arbitral.
 - Fatura n.º 2022/2565 (Recibo n.º 2552/2022), com data de 20.09.2022 no valor de €45 (cf. documento n.º 19), tendo sido emitida na data da certidão da escritura de compra e venda (documento n.º 6). Pode ler-se na certidão: “Conta incluída na factura n.º 2566/2022”.
10. As faturas-recibo em causa foram juntas aos autos (constando do PPA a indicação da Requerente de que as protestava juntar), previamente à constituição do Tribunal Arbitral, sem que a Requerida exercesse qualquer análise sobre as mesmas.
11. Não resulta dúvida (incluindo para a AT), quanto à natureza do encargo e a sua subsunção à tipologia de despesas a considerar para efeitos do normativo em questão,

atendendo aos atos jurídicos em causa (registo notarial das escrituras de compra e venda apresentadas).

12. Da análise efetuada aos referidos documentos, também não resulta dúvida a este Tribunal quanto à efetividade do encargo (recibos n.º 3428/2017 e n.º 2552/2022).

13. Pelo que antecede, entende este Tribunal resultar provado a devida correlação entre as despesas com o notário e o imóvel (identificado nos autos), no valor global de €925,50, mostrando-se verificado o direito à devolução do correspondente montante de imposto.

5.3. Dos juros indemnizatórios

No que respeita à pretensão de juros indemnizatórios, é aplicável o disposto no artigo 43.º, da Lei Geral Tributária (LGT): *«1 - São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.»*

Resulta assim do referido artigo, que o direito a juros indemnizatórios depende dos seguintes pressupostos:

(i) verificação de erro imputável aos Serviços, considerando-se, em linha com a maioria da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que a anulação dos atos tributários pela AT, *in casu* por desconformidade material com a lei, é, por si só, demonstrativa de erro imputável aos Serviços determinando o pagamento de juros, de acordo com o artigo 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (Cf. Acórdãos do STA nos processos n.ºs 574/14, de 7 de janeiro de 2016 e 1101/16, de 3 de maio de 2017) – Neste sentido, veja-se a decisão prolatada no Processo n.º 444/2023-T já aqui referida.

(ii) verificação de tal erro ocorrer no âmbito de um processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, o que ocorreu.

(iii) ao pagamento da prestação pela Requerente em montante superior ao legalmente devido.

Com efeito, determinando o n.º 5, do artigo 24.º, do RJAT que *"é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código*

de Procedimento e de Processo Tributário", deverá o mesmo ser interpretado no sentido de permitir o conhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral tributário.

Os juros indemnizatórios têm uma função reparadora do dano, dano esse que resulta do facto de o sujeito passivo ter ficado ilicitamente privado de certa quantia, durante um determinado período de tempo, visando colocá-lo na situação em que o mesmo estaria caso não tivesse efetuado o pagamento que lhe foi indevidamente exigido.

Alegou a AT que, *«Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, estabelece o n.º 1 do artigo 43º da LGT que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. Ora, embora se reconheça, no presente caso, que foi pago montante superior ao legalmente devido (no que se refere às comissões imobiliárias), não se reconhece qualquer erro imputável aos serviços. Isto porque a Autoridade Tributária efetuou a declaração oficiosa (que deu origem à liquidação controvertida) sem incluir as despesas com as comissões imobiliárias apenas porque a requerente não apresentou os devidos comprovativos das mesmas. Ou seja, e tal como informado supra, as incidências prejudiciais à situação tributária da requerente tiveram início e aconteceram porque não foram apresentados os devidos comprovativos em sede de reclamação graciosa. Informação Como tal, foi a omissão da requerente (falta de apresentação dos devidos comprovativos) e não a atuação da Autoridade Tributária que originou o erro na liquidação.»*

Ora, da análise efetuada, resultou claro que a AT nunca questionou a subsunção da natureza das despesas ao disposto no artigo 51.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS, tendo apenas permanecido em causa a sua comprovação.

No que respeita às despesas com notário, sempre se entenderá que a intervenção notarial nos atos em questão (escrituras de compra e venda de imóvel) resulta de normativos legais para os quais se encontram definidos custos. Ainda assim, e atenta a regularidade do custo, também se refere que poderia a Requerida ter procedido a diligências que fossem adequadas e necessárias à preparação de uma decisão legal e justa, promovendo a descoberta da verdade material

(artigos 55.º e 58.º da LGT), desde logo a notificação ao contribuinte (aqui Requerente) para comprovar os valores declarados.

Prevê ainda o artigo 100.º da LGT que "*A administração tributária está obrigada em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.*" Isto é, a anulação judicial do ato implica a destruição dos seus efeitos *ex tunc*, ou seja, tudo se deve passar como se este não tivesse sido praticado.

Desta forma, não restarão dívidas quanto à imputabilidade do erro, determinativo do pagamento de juros indemnizatórios, e quanto ao dever de proceder ao reembolso do montante de imposto indevidamente pago. Procede assim o pedido de juros indemnizatórios, contados à taxa legal, de acordo com o previsto no artigo 43.º, n.º 4 da Lei Geral Tributária, entre a data em que foi efetuado o pagamento indevido e até integral reembolso.

6. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar parcialmente extinta a instância, por inutilidade superveniente parcial da lide, nos termos do artigo 277.º, alínea e) do CPC, *ex vi* 29.º do RJAT;
- b) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade parcial da liquidação de IRS n.º 2024 ... relativa ao exercício de 2022, com referência às despesas com notário apresentadas, no montante de €925,50, para efeitos do artigo 51.º, n.º, alínea a) do Código do IRS, sem prejuízo da parte já anulada pela AT;
- c) Julgar procedente o pedido de condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios e ao reembolso do imposto pago em excesso à Requerente;
- d) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

II. VALOR DO PROCESSO

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 9.858,87 (nove mil, oitocentos e cinquenta e oito euros e oitenta e sete cêntimos), que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

III. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em € 918 (novecentos e dezoito euros), cujo pagamento fica a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 02 de dezembro de 2024

A Árbitra do Tribunal Arbitral

Ana Rita Chacim