

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1013/2024-T

Tema: IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Encargos e despesas – al. a) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRS

Sumário:

1. Para efeitos de determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem 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, nas situações previstas no artigo 10.º n.º 1 alínea a) do CIRS - artigo 51.º alínea a) do mesmo diploma legal.
2. Encargos com a valorização dos bens, a que se refere o artigo 51.º, n.º 1 do CIRS, para efeito da determinação da mais-valia imobiliária, abrange os encargos incorridos que se encontrem associados à valorização económica do imóvel.
3. As despesas inerentes à alienação são aquelas que são inseparáveis da alienação, que com esta têm uma relação intrínseca, que não meramente extrínseca e que dela são indissociáveis.
4. O ónus probatório da realização efetiva dos encargos e das despesas deve ser considerado cumprido quando o contribuinte colocar à disposição da AT os documentos conexos com esses encargos e despesas e dos documentos constarem elementos referentes aos Nifs do adquirente dos bens/serviços e do prestador, do preço, da data, e outros sinais que possam permitir a identidade da direta conexão e da relação intrínseca dos encargos e despesas com os bens imóveis que concorrem para a formação da mais-valias.

I. RELATÓRIO

I.1 Enquadramento

1. A contribuinte **A...**, com o número de identificação fiscal ..., e residente em Rua ..., n.º..., Estoril (doravante designada por Requerente), apresentou junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), pedido de constituição de Tribunal Arbitral singular, ao abrigo das disposições conjugadas nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1, 5.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), sendo **Requerida** a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), (de ora em diante designada por Requerida).
2. No pedido de pronúncia arbitral (ppa), apresentado em 31.08.2024, a Requerente peticiona que seja validada a totalidade dos encargos e despesas incorridos com as mais-valias imobiliárias realizadas no ano de 2022, no valor de € 91.685,95, bem como a declaração de rendimentos de IRS de substituição, com a consequente anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2023 ... e a realização do reembolso do diferencial de IRS a favor da Requerente.
3. A Requerente apresentou uma declaração de substituição que, por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Cascais ..., foi convolada em reclamação graciosa contra a liquidação de IRS n.º 2023..., no valor de € 158.059,12, referente ao período de tributação do ano de 2022. A qual foi indeferida, por despacho de 17.04.2024, do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Lisboa da área da Justiça Tributária, ao abrigo de poderes subdelegados, e notificado à contribuinte, Via CTT, através de ofício datado de 17.04.2024 da Direção de Finanças de Lisboa.
4. Em 02.09.2024, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi de imediato notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira. A Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1, do artigo 6.º do RJAT, em 11.09.2024 foi designado, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, o ora signatário

como Árbitro para integrar o Tribunal arbitral singular, o qual, no prazo legal, comunicou a aceitação do encargo.

5. Tendo sido notificadas da nomeação do árbitro, as Partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD e, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, em 11.11.2024, verificou-se a constituição do Tribunal arbitral.
6. Em 12.11.2024 foi proferido despacho arbitral para a Exm.ª Diretora-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira apresentar resposta no prazo legal, nos termos e para os efeitos previstos nas normas do artigo 17.º do RJAT.
7. Em 11.12.2024, a Requerida veio juntar aos autos a sua resposta e o processo administrativo, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida, tendo-se defendido por impugnação e advoga que o pedido de pronúncia arbitral deve ser considerado improcedente e mantida na ordem jurídica a liquidação de IRS impugnada.
8. Em face do conhecimento que decorre das peças processuais juntas pelas Partes, por despacho de 28.01.2025, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), visto que não foi suscitada qualquer exceção, atenta a natureza das questões a decidir, o Tribunal decidiu: i) Dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT; ii) Determinar que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas, sucessivas, a apresentar no prazo de 20 dias a contar da notificação, sendo que o prazo para a Requerida corria após o termo do prazo da Requerente, por aplicação conjunta do previsto no artigo 91.º, n.º 5, do CPTA, e no artigo 120.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º do RJAT; iii) Determinar que, no prazo definido na alínea anterior, as Partes enviem ao CAAD os respetivos articulados em formato

editável (Word), e iv) Determinar que a decisão arbitral seria proferida até ao termo do prazo previsto no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT.

9. Todavia, não foi possível proferir a decisão arbitral até ao termo do prazo de seis meses previsto no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT e, por despachos arbitrais inseridos no processo e registados no sistema de gestão processual do CAAD, proferidos ao abrigo do normativo do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, por razões inerentes à gestão de prioridades processuais, verificou-se a necessidade de prorrogar o prazo para a prolação da decisão arbitral, sendo que o prazo legal limite termina no dia 11 de novembro de 2025.
10. Em 21.02.2025, a Requerente apresentou as suas alegações, as quais aqui se dão por integralmente reproduzidas, tendo a Requerente, no essencial, reproduzido e reforçado os argumentos aduzidos no pedido de pronuncia arbitral, em ordem a obter a validação da totalidade dos encargos e despesas incorridos pela Requerente com as mais-valias imobiliárias realizadas no ano de 2022, no valor de € 91.685,95, e a declaração de IRS de substituição, com a conseqüente anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2023 ... e o reembolso do diferencial de IRS a favor da Requerente.
11. Em 06.03.2025, a Requerida apresentou as suas alegações, as quais se dão aqui por integralmente reproduzidas, tendo, no essencial, reafirmado as razões aduzidas na resposta e pugnado pela improcedência do pedido de pronuncia arbitral, por não provado, devendo ser mantido na ordem jurídica o ato tributário de liquidação de IRS impugnado e a Requerida absolvida do pedido.

II. RAZÕES ADUZIDAS PELAS PARTES

II.1 Pela Requerente

-
12. No pedido de pronúncia arbitral apresentado, a Requerente reage contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que resultou da convolação, por despacho do Chefe de Finanças de Cascais ..., proferido nos termos da norma do n.º 5 do artigo 59.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), da declaração de substituição de rendimentos de IRS apresentada em 19.09.2023.
13. A reclamação graciosa teve por objeto a anulação parcial, com fundamento em ilegalidade, do ato de a liquidação de IRS n.º 2023..., no valor de € 158.059,12, relativo ao período de tributação do ano de 2022. A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 17.04.2025 do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Lisboa da área da Justiça Tributária.
14. Na reclamação graciosa, bem como no pedido de pronúncia arbitral, a pretensão da Requerente visa a anulação parcial da referida liquidação de IRS do ano de 2022, por força da consideração da totalidade dos encargos e despesas no valor de € 91.685,95, incorridas com as mais-valias imobiliárias realizadas no ano de 2022.
15. A Requerente invoca que, em 2022, procedeu a uma reestruturação no seu património imobiliário, tendo realizados os negócios/atos jurídicos seguintes:
- a) venda de um terreno que detinha na Comporta a um terceiro
 - b) permuta de um outro terreno no mesmo local, e
 - c) divisão do património imobiliário comum que mantinha até aquela data com o seu irmão, B..., conformes Escrituras de venda, permuta e divisão que juntou ao ppa como Documentos n.ºs 3, 4 e 5.
16. Em resultado da reestruturação do seu património imobiliário, em 30.06.2023, a Requerente apresentou a Declaração de Rendimentos modelo 3-IRS, relativa ao ano de 2022, tendo preenchido o Anexo G (Mais-valias e incrementos patrimoniais).

17. Em 19.09.2023, a Requerente apresentou uma declaração de IRS de substituição – Doc. 12 junto ao ppa – na qual alterou o valor das despesas e encargos declarados no Quadro 4 do Anexo G.
18. A Requerente invoca que a apresentação da declaração de IRS de substituição resultou do facto de não estar de acordo com o valor indicado pelo seu contabilista, a título de despesas e encargos dedutíveis, no Anexo G da Declaração de Rendimentos modelo 3-IRS apresentada em 30.06.2023.
19. A Requerente invoca que o montante de despesas e encargos declarados no Quadro 4 do Anexo G foi alterado de € 72.111,01 (montante indicado na primeira declaração de IRS apresentada) para o valor de € 91.685,96 (montante indicado na declaração de IRS de substituição), o que determina (pelos cálculos da Requerente) um diferencial de € 5.187,36 de IRS a pagar, face à liquidação de IRS n.º 2023..., no valor de € 158.059,12, impugnada pela Requerente – cfr. Doc. 2 junto ao ppa.
20. A Requerente não se conforma com o indeferimento da reclamação graciosa, porquanto, aquando do exercido do direito de audição explicou em detalhe o diferencial de custos indicados na primeira declaração e na declaração de substituição – cfr. Docs. n.ºs 42 e 43 juntos ao ppa – uma vez que as referidas despesas foram suportadas pela Requerente e estão relacionadas com a aquisição e/ou venda dos imóveis alienados.
21. A Requerente invoca os normativos do alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, dos artigos 44.º a 49.º e, ainda, da alínea a) do n.º 1 do artigo 51.º todos do Código do IRS. Este último normativo determina que ao valor de aquisição, acrescem “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”.
22. Para reforçar os seus argumentos a Requerente invoca jurisprudência firmada nos Tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, a saber:

a) Decisão arbitral proferida no processo de Arbitragem Tributária n.º 734/2022-T, de 30.11.2023, em que se disse que

“- Para efeitos de determinação das mais-valias de alienação de imóveis, ao valor de aquisição acrescem os encargos com a valorização dos bens e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nos termos do artigo 51.º, n.º 1, al. a), do Código do IRS. - Cabe ao sujeito passivo fazer prova dos encargos suportados e da sua relação intrínseca com o imóvel.”

b) Decisão arbitral proferida no processo de Arbitragem Tributária n.º 478/2022-T, de 09.06.2023, em que se disse que

“II. Os gastos a que alude o artigo 51.º, alínea a) e 46.º, n.º 3, ambos do Código do IRS, podem ser demonstrados pelo contribuinte, por qualquer meio ao seu alcance, não estabelecendo a lei qualquer remissão genérica para o Código do IVA nem, muito menos, especificamente dirigida às exigências formais das faturas impostas por esse diploma”.

c) Decisão arbitral proferida no processo de Arbitragem Tributária n.º 799/2022-T, de 23.10.2022, em que se disse que

“I. Para efeitos de comprovação das despesas e encargos previstos no artigo 51.º, n.º 1, alíneas a) e b), do Código do IRS, podem os sujeitos passivos lançar mão de quaisquer meios de prova que permitam estabelecer uma conexão entre os documentos apresentados e as despesas declaradas que se pretendem ver consideradas e que permitam comprovar que os encargos declarados foram efetivamente suportados pelos sujeitos passivos; II – O facto de uma fatura não conter a identificação correta ou suficiente dos serviços prestados ou algum outro dos requisitos previstos no artigo 36.º, n.º 5, do Código do IVA não a torna inválida para titular os valores

declarados para efeitos do artigo 51.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS”.

23. A Requerente considera que no cálculo das mais-valias por si obtidas no ano de 2022 deve ser considerado o valor de € 91.685,96 a título de despesas e encargos, e não o valor de € 72.111,01 conforme inicialmente indicado na primeira declaração de rendimentos modelo 3-IRS apresentada pela contribuinte.
24. Consequentemente, a Requerente considera que o ato de liquidação de IRS n.º 2023..., no valor de € 158.059,12, referente ao período de tributação do ano de 2022, é ilegal, devendo ser revisto no termos peticionados, em ordem a que seja validada a totalidade dos encargos e despesas, no valor de € 91.685,95, incorridos pela Requerente com as mais-valias imobiliárias realizadas no ano de 2022, com a consequente anulação parcial da referida liquidação de IRS.

II.2 Pela Requerida

25. Na sua resposta, que aqui se dá por integralmente reproduzida, a Requerida pugna pela manutenção na ordem jurídica do ato tributário de IRS n.º 2023..., no valor de € 158.059,12, referente ao período de tributação do ano de 2022, devendo, consequentemente, ser declarado totalmente improcedente.
26. A Requerida sublinha que para determinação dos ganhos sujeitos a IRS na categoria G, deve atender-se ao valor de realização e ao valor de aquisição tal como definidos nos termos do artigo 44.º a artigo 49.º do CIRS, tendo em conta o coeficiente de correção monetária, nos termos do artigo 50.º do CIRS, e as despesas e encargos nos termos do artigo 51.º do CIRS.
27. E que, conforme previsto no artigo 51.º do CIRS e do artigo 74.º da LGT, não são aceites as despesas e encargos cujos respetivos documentos não identifiquem devidamente o bem imóvel a que dizem respeito, não discriminem os serviços efetivamente prestados, não digam respeito a encargos com a valorização dos

bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e / ou com despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, e relativamente aos quais não se encontre devidamente comprovado o seu efetivo pagamento e dos respetivos meios de pagamento.

28. A Requerida sublinha que, em sede de direito de audição na reclamação graciosa, a Requerente apresentou as escrituras públicas de aquisição e alienação dos referidos bens imóveis, bem como diversas faturas e outros documentos que considerou relevantes, porém, não discriminou as despesas adicionadas na declaração de substituição referentes a cada um dos bens imóveis, nem apresentou os respetivos meios de pagamentos, devidamente organizados.
29. A Requerida, sublinha, ainda que as despesas inerentes à alienação são aquelas que são inseparáveis da alienação, que com esta têm uma relação intrínseca, que não meramente extrínseca e que dela são indissociáveis.
30. A Requerida realça que o facto do artigo 36.º do CIVA não se referir ao local da entrega dos bens vendidos ou dos serviços prestados não torna tal elemento despiciendo, uma vez que o mesmo se integra na cláusula que obriga a identificar, em cada fatura, o bem vendido e o serviço prestados em termos de saber da sua relevância para a finalidade que a fatura deve prosseguir, pelo que cabia à Requerente ter tido o cuidado de exigir a explicitação de tais indicações na fatura emitida, de modo a garantir a dedução de encargos na valorização dos bens a vender futuramente.
31. Para reforçar os seus argumentos e as razões invocadas, a Requerida invoca as decisões proferidas nos processos de arbitragem tributária n.º 305/2023-T, de 02.07.2024, n.º 257/2021, 28.02.2022, e ainda o Acórdão do Tribunal Central Administrativo n.º 06824/13, de 14.04.2015.
32. A Requerida considera que fez a aplicação da lei nos termos em que como órgão executivo está adstrita constitucionalmente, não existindo qualquer erro de facto ou de direito na liquidação de IRS impugnada, pelo que não se pode falar em erro

imputável aos serviços nos termos previstos no artigo 43.º da LGT, não havendo, portanto, lugar a pagamento de juros indemnizatórios.

33. A Requerida considera que o pedido de pronuncia arbitral deve ser julgado improcedente e o ato tributário impugnado mantido na ordem jurídica.

III. SANEAMENTO

34. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

35. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

36. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).

37. O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

IV.1.1. Factos provados

38. Em relação à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, nos termos do n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e do n.º 3 do artigo 607.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29.º do RJAT, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar os factos considerados provados e os não provados. O tribunal considera provados e relevantes para a decisão arbitral os factos seguintes:

- 38.1 A Requerente no ano de 2022 procedeu à alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis - cfr. Docs. 3,4,5, 7, 8 e 9 junto ao ppa.
- 38.2 Em 30.06.2023, a Requerente apresentou a Declaração de Rendimentos modelo 3-IRS, com os Anexos F, G, G1 e H, com o código de identificação n.º ...-2022-... -... – cfr. Doc. 6 junto ao ppa.
- 38.3 Em 19.09.2023, a Requerente apresentou a Declaração de Rendimentos substituição com o código de identificação n.º ...-2022-...-... – cfr. Doc. 12 junto ao ppa.
- 38.4 O Chefe do Serviço de Finanças de Cascais ..., por despacho de 26.09.2023, convolou a declaração de substituição em reclamação graciosa com base na norma do n.º 5 do artigo 59.º do CPPT.
- 38.5 A liquidação de IRS n.º 2023..., no valor de € 158.059,12, a que se refere a Nota de cobrança n.º 2023..., teve a data limite de pagamento voluntário em 25.09.2023. A contribuinte procedeu ao pagamento voluntário do IRS – Doc. 2 junto ao ppa.
- 38.6 A reclamação graciosa teve por objeto a liquidação de IRS n.º 2023..., no valor de € 158.059,12, que correu termos na Direção de Finanças de Lisboa, tendo sido indeferida por despacho de 17.04.2024 do Chefe de Divisão da área da Justiça Tributária da Direção de Finanças de Lisboa – Doc. 1 junto ao ppa.
- 38.7 A contribuinte foi notificada do projeto de decisão de indeferimento da reclamação, através de ofício da DF de Lisboa, datado de 27.02.,2024, e exerceu o direito de audição explicando a conexão dos encargos e das despesas com a alienação dos bens imóveis.
- 38.8 A Requerente apresentou um acervo de documentos, no valor de € 91.685,95, que inscreveu no Anexo G da declaração de Rendimentos de IRS (declaração de substituição) apresentada em 19.09.2023, os quais também foram juntos ao pedido de pronúncia arbitral – Docs. 13 a 43 juntos ao ppa.
- 38.9 O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 31 de agosto de 2024.

IV.1.2. Motivação - Factos provados e não provados

39. Os factos provados baseiam-se nos documentos apresentados pelas Partes e que estão juntos ao processo arbitral, não existindo, com relevo para a decisão, factos que devam considerar-se como não provados.

IV.2. MATÉRIA DE DIREITO

40. Em face da matéria de facto controvertida e dos argumentos aduzidos pelas Partes – Requerente e Requerida – a questão de direito que importa decidir é determinar se as despesas e os encargos indicados na Declaração de Rendimentos modelo 3-IRS), declaração de substituição, apresentada em 19.09.2023, no valor de € 91.685,95, e que, outrossim, foram identificados no pedido de pronúncia arbitral, devem ser todos considerados para os efeitos previstos na norma da alínea a) do n.º 1 do artigo 51.º do Código do IRS.

41. Nos termos do n.º 1 do artigo 9.º do CIRS são considerados rendimentos da categoria G os incrementos patrimoniais que sejam constituídos por mais-valias decorrentes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, desde que não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais – al- a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.

42. Para efeitos de determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem 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, nas situações previstas no artigo 10.º n.º 1 alínea a) do Código do IRS - artigo 51.º alínea a) do mesmo diploma legal. As despesas inerentes à alienação são aquelas que são inseparáveis da alienação, que com esta têm uma relação intrínseca, que não meramente extrínseca e que dela são indissociáveis.

43. Em relação ao período de tributação do ano de 2022, a contribuinte, na qualidade de sujeito passivo da relação jurídica tributária, apresentou a Declaração de Rendimentos modelo 3-IRS no prazo legal, conforme decorre da norma do n.º 1 dos artigos 57.º e 60.º do Código do IRS.
44. Assim, sendo em face da norma do n.º 1 do artigo 75.º da LGT, os elementos que a contribuinte inscreveu na declaração de rendimentos presumem-se verdadeiros e de boa-fé, porquanto, aquele normativo prescreve que “[p]resumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”.
45. Em caso de erro na declaração, em face da norma do n.º 2 do artigo 140.º do Código do IRS, o sujeito passivo pode apresentar, no prazo de dois anos a contar do termo do prazo legal para a entrega da declaração, reclamação graciosa, em ordem a obter a correção da liquidação do imposto. *In casu*, a contribuinte, ora Requerente, verificou que na Declaração de Rendimentos modelo 3-IRS, relativa ao ano de 2022, em vez de terem sido inscritas despesas e encargos no valor de € 91.685,95, apenas foram indicados despesas e encargos no valor de 72.111,01. As despesas e encargos em causa, nos termos do n.º 1 do artigo 51.º do Código do IRS, são relevantes para determinação do valor da mais-valias a sujeitar a tributação no ano de 2022, período de tributação em que as mesmas foram realizadas por efeito da alienação onerosa de bens imóveis de que a contribuinte era proprietária em regime de compropriedade.
46. A contribuinte em vez de apresentar uma reclamação graciosa optou por utilizar a faculdade estabelecida na norma do ponto II da alínea b) do n.º 3 do artigo 59.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), e apresentou uma declaração de substituição, na qual corrigiu o erro de facto em relação ao valor

dos encargos incorridos e atinentes à valorização dos bens e às despesas necessárias à alienação dos bens.

47. O Chefe do Serviço de Finanças de Cascais ..., por despacho de 26.09.2023, convolou a declaração de substituição em reclamação graciosa com base na norma do n.º 5 do artigo 59.º do CPPT, dispositivo que estabelece que “[a] declaração de substituição entregue no prazo legal para a reclamação graciosa, quando a administração tributária não proceder à sua liquidação, é convolada em reclamação graciosa, de tal se notificando o sujeito passivo”.
48. Há que sublinhar que, nos termos do artigo 128.º do Código do IRS, “[a]s pessoas sujeitas a IRS devem apresentar, no prazo de 15 dias, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e de outros factos ou situações mencionadas na respetiva declaração, quando a Autoridade Tributária e Aduaneira os exija”. Esta obrigação mantém-se durante os quatro anos seguintes àquele a que respeitem os documentos, sendo que, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, “[o] ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.
49. Compete, portanto, à contribuinte, ora Requerente, fazer prova dos encargos que contribuíram para a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e das despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à alienação dos bens que motivaram a formação da mais-valias sujeitas a tributação, nos termos dos artigos 9.º e 10.º do Código do IRS.
50. Há que considerar que os encargos com a valorização dos bens a que se refere a norma do n.º 1 do artigo 51.º do Código do IRS, para efeitos da determinação da mais-valia imobiliária, abrange os encargos incorridos que se encontrem associados à valorização económica do imóvel e não tenham uma estrita finalidade de preservação dos bens, bem como as despesas inerentes à alienação são aquelas que são inseparáveis da alienação, que com esta têm

uma relação intrínseca, que não meramente extrínseca e que dela são indissociáveis.

51. Quanto aos requisitos do documento adequado a comprovar um custo para efeitos de IRC há que ter em consideração a jurisprudência firmada no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0658/11, de 05.07.2012, no qual foi decidido que “I. Em sede de IRC, o documento comprovativo e justificativo dos custos para efeitos do disposto nos arts. 23.º, n.º 1, e 42.º, n.º 1, alínea g), do CIRC, não tem de assumir as formalidades essenciais exigidas para as facturas em sede de IVA, uma vez que a exigência de prova documental não se confunde nem se esgota na exigência de factura, bastando tão-só um documento escrito, em princípio externo e com menção das características fundamentais da operação, uma vez que ao contrário do que se passa com o IVA, em sede de IRC, a justificação do custo consubstancia uma formalidade probatória e, por isso, substituível por qualquer outro género de prova. II. Se a recorrente, além de não ter apresentado documentos externos identificadores das principais características das transacções, se limita a apresentar notas internas contabilizadas referindo-se a compras, carne, peixe, ovos, e a meros talões de compras, sem identificação das principais características das operações efectuadas, tais como, o objecto, o adquirente, o fornecedor e o preço, não podem relevar como documentos comprovativos dos respectivos custos para efeitos do disposto nos arts. 23.º, n.º 1, alínea a), e 42.º, n.º 1, alínea g), do CIRC, preceito segundo o qual para o efeito da determinação do lucro tributável só relevam os encargos devidamente documentados. III. As exigências formais em sede de comprovação de custos visam propiciar à Administração Fiscal um eficaz controlo das relações económicas quer do lado do adquirente quer do fornecedor, uma vez que, como ficou dito, à revelação de um custo para um agente, contrapõe-se um proveito para o outro, e não se tratando de uma prática isolada, mas de uma prática reiterada e que envolve vários agentes económicos, com e sem contabilidade

organizada, aceitar tais notas como documento idóneo a comprovar os respectivos custos, seria fazer tábua rasa da obrigação que impende sobre a recorrente quanto às exigências de contabilidade organizada e, ao mesmo tempo, convidar a ficarem fora do sistema fiscal, múltiplos agentes económicos. (...).”

52. *In casu*, não estamos em sede de IRC, mas sim de IRS, porém, há que considerar que os encargos ou despesas que o sujeito passivo tem de provar não estão sujeitos a formalidades especiais, logo, nem todos os documentos comprovativos dos encargos ou despesas têm necessariamente de observar os requisitos estabelecidos nas normas do n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA, sendo fundamental garantir que o sujeito passivo seja tributado em função da sua capacidade contributiva.
53. Com efeito, há que considerar que o Código do IRS não exige especiais formalidades para o sujeito passivo comprovar os encargos e despesas incorridas com a valorização do imóvel alienado, sendo, todavia, necessário que todas as despesas e encargos estejam devidamente comprovadas, em ordem a demonstrar que os encargos foram efetivamente suportados com a valorização do imóvel em causa e que as despesas incorridas são indissociáveis da alienação do bem imóvel. Será, portanto, necessário que os documentos comprovativos dos encargos e das despesas integrem elementos relativos à identificação do titular do imóvel e do vendedor ou prestador do serviço e os respetivos números de identificação fiscal, bem como o imóvel em que foi prestado o serviço ou aplicado o bem, o valor pago e a respetiva data. Sendo de sublinhar que no Código do IRS não existe qualquer normativo que exija ao contribuinte o dever de fazer prova do fluxo financeiro.
54. Compulsados os documentos apresentados pela Requerente verifica-se que todos os comprovativos dos encargos e das despesas incorridos têm o número fiscal do prestador do serviço e o número fiscal da Requerente, constando dos mesmos o valor pago e os documentos estão todos datados. Ainda que alguns

documentos não identifiquem, per si e em concreto o imóvel diretamente conexo com o encargo ou despesa, há que considerar que todos os documentos integram sinais através dos quais, com o confronto com as respetivas escrituras públicas, e com base no acervo dos imóveis que concorrem para a formação das mais-valias, é possível identificar em concreto o imóvel a que a despesa ou encargo se refere, estando assim garantida a conexão direta e intrínseca dos encargos e da despesas a que se refere a norma do n.º 1 do artigo 51.º do Código do IRS com os imóveis alienados.

55. Há que sublinhar que a Requerente apresentou alguns documentos bancários (Notas de Lançamento/Millennium) a comprovar a efetiva realização do encargo ou despesa, sendo de sublinhar que, atenta a natureza de alguns encargos ou despesas e o documento comprovativo emitido pelo prestador do serviço, é absolutamente desproporcional, desadequado e desnecessário estar a exigir o documento comprovativo do fluxo financeiro para considerar se o encargo ou a despesa foi efetivamente realizado e se está conexo com os imóveis alienados e que contribuíram para a formação da mais-valias sujeita a tributação.
56. A contribuinte, ora Requerente, realizou o ónus probatório que sobre si recaía de forma adequada atenta a tipologia da matéria controvertida e, quer na declaração de substituição na qual inscreveu os encargos e as despesas no valor total, quer em sede de exercício de direito de audição em que juntou os documentos e fez a direta conexão com os respetivos bens imóveis, razão pela qual, atentos os sinais inscritos em cada documento, é absolutamente possível concluir pela efetiva realização do encargo e pela necessidade da despesa realizada e da sua relação intrínseca com os imóveis alienados.
57. Na apreciação e decisão da matéria controvertida o Tribunal teve em consideração a jurisprudência firmada nas decisões arbitrais proferidas nos processos de Arbitragem Tributária n.ºs 26/2018-T, 374/2018-T, 154/2019-T,

257/2021-T, 478/2022-T, 734/2022-T799/2022-T, 305/2023-T634/2023-T, 1119/2024-T e 41/2025-T.

58. Nesta medida, o tribunal considera que a Requerente observou o ónus probatório a que estava vinculada e que o valor de encargos e de despesas no valor de € 91.685,95 estão conexos e são intrínsecos à alienação dos bens imóveis que concorreram para a formação da mais-valias sujeita a tributação ao abrigo dos artigos 9.º e 10.º do Códigos do IRS e, conseqüentemente, considera procedente o pedido de pronúncia arbitral.
59. Deste modo, o ato tributário de liquidação de IRS n.º 2023..., no valor de € 158.059,12, relativo ao período de tributação do ano de 2022, deve ser anulado parcialmente, por força da consideração do valor total de € 91.685,95, valor de encargos e despesas relevantes nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 51.º do Código do IRS.

V. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

60. A Requerente peticiona a restituição do imposto pago excesso. Todavia, não peticiona o pagamento de juros indemnizatórios. Porém, importa realçar que os juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, são devidos 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”. Sendo de realçar que, em face da norma do n.º 8 do artigo 61.º do CPPT, o pagamento de juros indemnizatórios não está sujeito a impulso processual da iniciativa do contribuinte.
61. A jurisprudência arbitral tem reiteradamente afirmado a competência dos Tribunais arbitrais para proferir pronúncias condenatórias derivadas do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios originados em atos tributários

ilegais que aí sejam impugnados, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) e n.º 5 do RJAT e 43.º e 100.º da LGT.

62. Desta disciplina jurídica deriva o dever, que recai sobre a AT, de proceder à 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, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT e 100.º da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios por parte da AT que deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via do cálculo de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.
63. É certo que no caso *sub judice* o erro na liquidação de IRS é imputável ao sujeito passivo da relação jurídica tributária. Porém, tendo sido a declaração de substituição apresentada pela contribuinte convolada em reclamação graciosa e, em sede deste procedimento tributário, tendo o contribuinte disponibilizado todos os elementos necessários à correção da sua situação tributária, com a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, o erro na liquidação de IRS passou a ser imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira.
64. Importa, portanto, ter em consideração a jurisprudência firmada no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 01098/16.5BELRS, de 09.12.2021, em que se disse que “I. O direito aos juros indemnizatórios, desde que verificados os respectivos pressupostos, deve ser reconhecido pela AT ao sujeito passivo, independentemente do pedido por ele formulado nesse sentido (cfr. art.º 100.º da LGT e art.º 61.º, n.º 2, do CPPT). II. Ainda que a liquidação tenha sido efectuada correctamente de acordo com os elementos de facto declarados pelo contribuinte, se este pediu a anulação da mesma mediante impugnação administrativa com fundamento em erro nos

pressupostos de facto e a AT, indevidamente, lha recusa ou não cumpre os prazos de decisão, deve considerar-se que desde esse momento da decisão de indeferimento, efectiva ou presumida, a imputabilidade do erro se transferiu para a AT desde (passando a constitui um erro dos serviços), a determinar o pagamento por esta ao sujeito passivo de juros indemnizatórios sobre o montante pago [cfr. art.º 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c), da LGT]”.

65. Nesta conformidade, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, que são devidos, ao abrigo do disposto nos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril, à taxa legal supletiva, calculados sobre o valor pago em excesso, contados desde a data em que foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

VI. DECISÃO

Nestes termos, o Tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Considerar o valor de € 91.685,95 como despesas e encargos enquadráveis na alínea a) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRS e, conseqüentemente, anular parcialmente o ato de liquidação de IRS impugnado, referente ao ano de 2022, por força da consideração daquele valor e não do valor de € 72.111,01;
- c) Condenar a Requerida a restituir à Requerente o valor de IRS que se mostre liquidado em excesso, com o pagamento de juros indemnizatórios desde a data de 17.04.2024, até a emissão da nota de crédito;
- d) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 5.187,36 (cinco mil, cento e oitenta e sete euros e trinta e seis cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

VIII. CUSTAS PROCESSUAIS

O valor das custas é fixado em € 612,00 (seiscentos e doze euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo da Requerida, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 5 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 31 de outubro de 2025

O Árbitro,

Jesuíno Alcântara Martins