

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1100/2025-T

Tema: IRS – mais-valias – dedutibilidade de despesas com honorários de advogados

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

I. A revogação parcial do ato tributário, na pendência do processo arbitral, determina a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide quanto ao segmento abrangido pela revogação.

II. Os honorários pagos a advogado podem, em abstrato, integrar as «despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação», para efeitos do artigo 51.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, desde que se demonstre uma conexão direta e suficientemente individualizada entre os serviços prestados e a concreta operação de aquisição ou alienação do imóvel.

III. Não é suficiente, para demonstrar essa conexão, a apresentação de fatura-recibo com a descrição genérica «Contrato», ainda que emitida na mesma data da escritura de alienação, quando dela não resulte a natureza concreta dos serviços jurídicos prestados nem a sua relação direta com a alienação geradora da mais-valia.

I. RELATÓRIO

A..., doravante «Requerente», apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária («RJAT»), tendo em vista a declaração de ilegalidade parcial da liquidação de IRS n.º 2023..., relativa ao ano de 2022, bem como da correspondente liquidação de juros compensatórios e da decisão de indeferimento do recurso hierárquico interposto contra aquela liquidação.

A liquidação contestada respeita à tributação de uma mais-valia imobiliária decorrente da alienação, em 7 de dezembro de 2022, de um imóvel sito em ..., freguesia de ... (...).

O Requerente havia apresentado reclamação graciosa da liquidação, a qual foi parcialmente deferida, designadamente quanto à consideração de apenas 50% do saldo das mais-valias e à aceitação de parte das despesas declaradas.

Na sequência daquela decisão, permaneceu controvertida, entre o mais, a consideração, ao abrigo do artigo 51.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, das seguintes despesas:

- a) € 34.400,00 relativos à mediação imobiliária da venda do imóvel;
- b) € 3.444,00 relativos a honorários de advogado.

O Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa na parte desfavorável, o qual foi indeferido por despacho de 15 de setembro de 2025, notificado em 19 de setembro de 2025.

No presente pedido arbitral, o Requerente pede a anulação parcial da liquidação, no montante global que quantifica em € 5.319,45, incluindo imposto e juros compensatórios, bem como a restituição do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 19 de dezembro de 2025.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 24 de fevereiro de 2026.

A Requerida apresentou Resposta e juntou o processo administrativo em 7 de abril de 2026.

Na sua Resposta, a Requerida informou que, por despacho de 5 de abril de 2026, havia sido parcialmente revogado o ato impugnado, tendo sido acolhida a pretensão do Requerente quanto às despesas de mediação imobiliária, mantendo-se controvertida a dedutibilidade dos honorários de advogado.

A Requerida sustentou que os honorários de advogado não constituem despesas necessárias e inerentes à alienação, para efeitos do disposto no artigo 51.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, e que não são devidos juros indemnizatórios relativamente ao segmento objeto de revogação, por entender que a prova do pagamento da mediação imobiliária apenas foi apresentada no processo arbitral.

Por despacho de 23 de abril de 2026, considerando tratar-se de questão apenas de qualificação jurídica das despesas em causa, o Tribunal dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e entendeu não se justificar a apresentação de alegações escritas obrigatórias, sem prejuízo de as Partes poderem apresentá-las, querendo, no prazo de 10 dias.

No mesmo despacho determinou-se que o processo prosseguiria posteriormente os seus trâmites normais, com a prolação da decisão arbitral dentro do prazo previsto no artigo 21.º, n.º 1, do RJAT, tendo ainda sido o Requerente advertido para proceder ao pagamento da taxa de arbitragem subsequente no mesmo prazo de 10 dias.

O Requerente procedeu ao pagamento da taxa de arbitragem subsequente em 4 de maio de 2026.

A Requerida apresentou alegações em 7 de maio de 2026, reiterando a posição assumida na Resposta.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes têm personalidade e capacidade judiciais, são legítimas e encontram-se devidamente representadas.

Não existem nulidades que obstem ao conhecimento do mérito.

III. ANÁLISE DE QUESTÕES PRÉVIAS

Na pendência do processo, a Autoridade Tributária procedeu à revogação parcial do ato impugnado no segmento correspondente à não consideração das despesas de mediação imobiliária, no montante de € 34.400,00.

A revogação determinou, nessa medida, a eliminação da ordem jurídica do segmento do ato tributário cuja anulação era peticionada pelo Requerente, ficando satisfeita, quanto a esta parte, a pretensão anulatória deduzida.

Verifica-se, assim, relativamente ao pedido de anulação correspondente às despesas de mediação imobiliária, inutilidade superveniente da lide, determinante da extinção parcial da instância, nos termos do artigo 277.º, alínea e), do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

A referida extinção não prejudica, todavia, o conhecimento do pedido de juros indemnizatórios respeitante ao imposto indevidamente pago neste segmento.

Mantém-se igualmente controvertida a legalidade do ato tributário na parte relativa à não consideração dos honorários de advogado, no montante de € 3.444,00.

IV. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

IV.1 Matéria de facto provada

- A. Em 8 de maio de 2017, o Requerente adquiriu, pelo preço de € 284.000,00, um imóvel sito em ..., freguesia de ... (...).
- B. Em 7 de dezembro de 2022, o Requerente alienou o referido imóvel pelo preço de € 540.000,00.
- C. Na escritura pública de compra e venda ficou consignada a intervenção na alienação da sociedade B..., Lda.
- D. Pela intervenção da referida mediadora foram emitidas duas faturas, no montante de € 17.200,00 cada, perfazendo € 34.400,00.
- E. A Administração Tributária recusou inicialmente a consideração dessas despesas por o Requerente não ter apresentado os respetivos recibos.
- F. No procedimento administrativo, o Requerente apresentou comprovativos do pagamento das despesas de mediação imobiliária.
- G. No decurso do processo arbitral, a Administração Tributária revogou parcialmente o ato impugnado, aceitando as despesas relativas à mediação imobiliária.

- H. O Requerente suportou uma despesa no montante global de € 3.444,00 titulada pela fatura-recibo n.º 339, emitida em 7 de dezembro de 2022 por C..., cuja atividade se encontra identificada como «Advogados».
- I. Na referida fatura-recibo consta unicamente, no campo destinado à descrição da prestação, a expressão «Contrato».
- J. A fatura-recibo identifica o Requerente como adquirente dos serviços.
- K. A alienação do imóvel foi formalizada através de escritura pública celebrada em 7 de dezembro de 2022.
- L. O Requerente procedeu ao pagamento da liquidação de IRS impugnada.

IV.2 Factos não provados

Não ficou demonstrado que:

- A. Os serviços titulados pela fatura-recibo n.º 339 tenham consistido especificamente na negociação, preparação ou formalização do contrato de compra e venda do imóvel gerador da mais-valia;
- B. Que tais serviços jurídicos apresentassem uma relação direta e individualizável com a alienação do imóvel em causa nos autos.

IV.3 Fundamentação da decisão quanto à matéria de facto

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

Neste caso concreto, a convicção do Tribunal resulta dos documentos juntos pelas Partes e constantes do processo administrativo.

V. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

Atenta a revogação parcial ocorrida na pendência do processo, subsistem essencialmente duas questões a decidir por este Tribunal:

(i) Por um lado, saber se a despesa de € 3.444,00 correspondente a honorários de advogado deve ser considerada para efeitos de determinação da mais-valia imobiliária nos termos do artigo 51.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS;

(ii) Por outro lado, saber se são devidos juros indemnizatórios relativamente ao montante de imposto indevidamente pago correspondente às despesas de mediação imobiliária entretanto aceites pela Administração Tributária.

Quanto à primeira das questões identificadas, nos termos do artigo 51.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem, além dos encargos com a valorização dos bens aí previstos, as “*despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação*”.

A jurisprudência arbitral tem vindo a admitir que os honorários pagos a advogados podem integrar a previsão do artigo 51.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, desde que se mostre demonstrada a sua conexão com a concreta operação de alienação.

Assim, na decisão arbitral proferida no processo n.º 676/2020-T, de 25 de junho de 2021, entendeu-se expressamente que, entre as despesas inerentes à alienação de um imóvel, podem incluir-se os honorários pagos a advogado pelo apoio jurídico prestado à respetiva venda. Esta orientação foi retomada na decisão proferida no processo n.º 734/2022-T, na qual foi aceite como encargo inerente à alienação o custo de serviços de assessoria jurídica especificamente identificados como respeitantes à venda dos imóveis em causa. Mais recentemente, a decisão arbitral proferida no processo n.º 471/2025-T, de 11 de fevereiro de 2026, reiterou que o artigo 51.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS não exige a imprescindibilidade da despesa, mas apenas a sua necessidade, abrangendo despesas inequivocamente conexas com a concreta transação que está na origem das mais-valias. Nesse processo, estando demonstradas quer a existência da despesa com serviços de advogado, quer a respetiva relação com o negócio, o Tribunal

considerou-a abrangida pelo artigo 51.º do Código do IRS. Não procede, por isso, a tese da Requerida se entendida no sentido de que a circunstância de a intervenção de advogado não ser legalmente obrigatória na alienação de um imóvel determina, só por si, a impossibilidade de os respetivos honorários integrarem as despesas previstas no artigo 51.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

O conceito de ‘despesas necessárias’ não se confunde com o de despesas legalmente obrigatórias ou absolutamente indispensáveis à validade da operação. O que se exige é que exista uma relação suficientemente direta entre a despesa e a concreta aquisição ou alienação que deu origem à mais-valia.

Todavia, o reconhecimento desta possibilidade em abstrato não dispensa a demonstração, no caso concreto, da natureza dos serviços prestados e da sua conexão com a alienação em causa.

Nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, compete ao Requerente demonstrar os factos constitutivos do direito invocado. Ora, no presente caso, a fatura-recibo n.º 339 comprova que o Requerente suportou uma despesa no montante de € 3.444,00, paga a uma advogada, tendo o documento sido emitido em 7 de dezembro de 2022, precisamente na data da escritura de alienação do imóvel. No campo destinado à descrição dos serviços consta, porém, apenas a menção genérica «Contrato»; não resulta qual o contrato a que os serviços respeitaram, nem quais os concretos serviços jurídicos prestados. Designadamente, não resulta que a advogada tenha intervindo na negociação, preparação ou formalização do contrato de compra e venda do imóvel em causa nos autos. A coincidência entre a data da fatura-recibo e a data da escritura constitui um elemento indiciário de conexão, mas não se mostra, por si só, suficiente para demonstrar que a despesa respeitou à concreta alienação geradora da mais-valia.

É precisamente neste ponto que o presente caso se distingue das situações apreciadas nas decisões arbitrais acima referidas: nelas encontrava-se demonstrada a relação entre os serviços jurídicos prestados e a concreta operação de alienação; aqui, a prova produzida permite demonstrar a existência e o pagamento da despesa, mas não, com suficiente segurança, o respetivo objeto e a sua conexão direta com a venda do imóvel.

Assim, não porque os honorários de advogado estejam, pela sua natureza, excluídos do âmbito do artigo 51.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, mas porque o Requerente não demonstrou suficientemente que os honorários em causa respeitaram à concreta alienação geradora da mais-valia, improcede o pedido nesta parte.

O Requerente pede ainda o pagamento de juros indemnizatórios relativamente ao imposto pago em excesso. Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável aos serviços do qual tenha resultado pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

A Requerida sustenta que, quanto à despesa de mediação imobiliária posteriormente aceite, não ocorreu erro imputável aos serviços, porquanto o Requerente apenas teria apresentado no processo arbitral os comprovativos do respetivo pagamento. Esta alegação não encontra, porém, correspondência no processo administrativo: com efeito, na própria fundamentação da decisão administrativa ficou expressamente consignado que o Requerente tinha apresentado “os comprovativos do pagamento de mediação imobiliária”, tendo a despesa sido recusada porque não teriam sido apresentados os respetivos “recibos”.

Significa isto que a Administração Tributária dispunha já, no procedimento administrativo, de elementos comprovativos do pagamento da despesa. Ora, o artigo 51.º do CIRS não subordina a comprovação da efetividade da despesa à apresentação de um específico meio de prova, designadamente de um recibo, quando o respetivo pagamento possa resultar suficientemente demonstrado através de outros elementos idóneos. Por outro lado, a posterior revogação do ato e aceitação da despesa confirmam que a liquidação impugnada exigiu imposto em montante superior ao legalmente devido.

Estando o imposto pago e sendo o excesso de tributação consequência de erro imputável à Administração Tributária, assiste ao Requerente o direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 24.º, n.º 5, do RJAT, relativamente ao montante de imposto correspondente à desconsideração das despesas de mediação imobiliária, desde a data do pagamento indevido até ao processamento da respetiva nota de crédito.

Na medida em que a Administração Tributária revogou a correção correspondente às despesas de mediação imobiliária, deve igualmente ser eliminado o segmento dos juros compensatórios que dela seja consequência.

Quanto ao segmento respeitante aos honorários de advogado, mantendo-se a correção, não existe fundamento para a correspondente anulação.

VI. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral:

- a) Julgar extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, quanto ao pedido de anulação do ato tributário na parte correspondente à desconsideração das despesas de mediação imobiliária no montante de € 34.400,00, em consequência da respetiva revogação administrativa pela AT;
- b) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios relativamente ao imposto indevidamente pago correspondente àquele segmento, condenando a Autoridade Tributária e Aduaneira no respetivo pagamento nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 24.º, n.º 5, do RJAT;
- c) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral na parte relativa à desconsideração da despesa de € 3.444,00 titulada pela fatura-recibo n.º 339, mantendo nessa medida o ato tributário impugnado e a decisão do recurso hierárquico;
- d) Determinar as consequências legais da revogação parcial quanto ao imposto e correspondentes juros compensatórios indevidamente liquidados;
- e) Condenar as partes nas custas na proporção do respetivo decaimento.

VII. VALOR DA AÇÃO

Fixa-se o valor do processo em € 5.319,45, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. CUSTAS

Nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária. Quanto à respetiva repartição, importa distinguir os dois segmentos do pedido:

- (i) Relativamente ao segmento correspondente às despesas de mediação imobiliária, no montante de € 4.835,86, a instância extingue-se por inutilidade superveniente da lide, em consequência da revogação parcial do ato impugnado pela Requerida já na pendência do processo arbitral. Não se verifica, por isso, nesta parte, um decaimento em sentido estrito decorrente de decisão de mérito. Todavia, tendo a satisfação da pretensão do Requerente resultado de atuação superveniente da Requerida, é esta quem deve suportar as custas correspondentes a esse segmento
- (ii) Já quanto ao segmento relativo aos honorários de advogado, no montante de € 483,59, o pedido é julgado improcedente, devendo as correspondentes custas ser suportadas pelo Requerente.

Atendendo ao peso relativo de cada um daqueles segmentos no valor global do processo, as custas são, assim, suportadas pela Requerida na proporção de 90,91% e pelo Requerente na proporção de 9,09%.

Lisboa, 20 de agosto de 2026

A Árbitra,

(Raquel Franco)