

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 471/2025-T

Tema: IRS. Artigo 51.º, n.º 1, al. a) do CIRS. Mais Valias

SUMÁRIO:

I - O artigo 51.º n.º 1 al. a) do CIRS não exige a imprescindibilidade da despesa, mas, tão-só, a sua necessidade, ou seja, não se reduz a despesas legais obrigatórias, mas abrange todas aquelas inequivocamente, conexas com a transação concreta na origem das mais-valias em causa.

II - Não existindo dúvidas quanto à existência da despesa nos serviços prestado por advogada, nem tão pouco da sua relação com o negócio em causa nos presentes autos, não existe qualquer motivo para essa despesa não estar enquadrada nos termos e para os efeitos do artigo 51.º n.º 1 al. a) do CIRS.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. **A...**, natural de São Paulo, Brasil, de nacionalidade francesa, portador do passaporte número ..., emitido pela República Francesa, NIF..., e **B...**, natural de São Paulo, Brasil, de nacionalidade Brasileira, portadora do passaporte número ..., emitido pela República Federativa do Brasil, NIF ..., ambos residentes em ...,, Genebra Suíça, requereram, em regime de coligação ativa, a constituição do Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º n.º 1, al. a) e 10.º n.º 1 al. a) e n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico de Arbitragem em matéria Tributária

(doravante, RJAT), com as alterações subsequentes, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, alterada pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro.

2. No pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes formulam o seguinte pedido:
“TERMOS EM QUE REQUER A V. EXA. A ADMISSÃO DO PRESENTE PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL, NOS TERMOS E PARA OS EFEITOS DO REGIME JURÍDICO DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, MAIS DEVENDO O MESMO SER JULGADO PROCEDENTE, POR PROVADO, ANULANDO-SE, EM CONSEQUÊNCIA, A LIQUIDAÇÃO ADICIONAL DE IRS COM O N.º 2025..., COM AS NECESSÁRIAS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS”
3. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, AT ou Requerida).
4. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi apresentado em 13-05-2025, aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 15-05-2025 e seguiu a normal tramitação.
5. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, al. a) e do artigo 11.º, n.º 1, al. a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a aqui signatária como Árbitra do Tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo devido.
6. Foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar (cf. artigo 11.º, n.º 1, al. b) e c) do RJAT, em conjugação com o disposto nos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD), pelo que, ao abrigo da al. c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT. Não se verificou a possibilidade prevista no artigo 13º do RJAT, pelo que, decorrido o prazo aí previsto para a eventual alteração ou revogação do ato impugnado, foi o Tribunal Arbitral constituído em 22-07-2025. Nesta mesma data o Tribunal Arbitral proferiu Despacho, nos termos do artigo 17º do RJAT, ordenando a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional. A Requerida não apresentou resposta, nem tão pouco remeteu o respetivo processo administrativo.

7. Em 25-11-2025 o Tribunal Arbitral proferiu despacho a marcar o dia 05-01-2026, pelas 11h30m, para a produção da prova requerida pelos Requerentes, o que foi efetivamente realizado. Terminada a produção de prova o Tribunal fixou às partes o prazo de 10 dias, igual e sucessivo, para apresentarem, querendo, alegações escritas. Foi ainda proferido despacho de prorrogação do prazo para decisão, nos termos do disposto no n.º2, do artigo 21.º do RJAT, considerando o prazo conferido às partes para alegações e a impossibilidade de proferir decisão até 22-01-2026, pelo que, a data-limite para proferir decisão foi prorrogada até 23 de março de 2026. Tudo como consta da ATA junto aos autos.
- Requerida e Requerente juntaram alegações, respetivamente, em 20-01-2026 e 22-01-2026.

II – SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS PARTES

8. Com fundamento do pedido arbitral, os Requerentes alegam, em síntese, que a liquidação adicional, resultante num valor de IRS adicional de 22.762,34 €, é ilegal por ser contrário ao disposto no artigo 51.º n.º1 al. a) do CIRS.
9. Os Requerentes sustentam, no essencial, que as despesas com o pagamento da comissão de mediação imobiliária e com o pagamento de honorários de advogada são despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação do imóvel, razão pela qual devem acrescer ao valor de aquisição para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto.
10. A Requerida não apresentou resposta.

III – SANEAMENTO

11. O Tribunal arbitral foi regularmente constituído face ao preceituado nos artigos 2.º n.º1, al. a) do RJAT. As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

12. A Requerida foi regularmente notificada de todos os requerimentos, despachos e documentos juntos aos autos que, de resto, estão disponíveis às partes no site do CAAD, tendo, por isso, sido respeitado o princípio do contraditório em toda a sua extensão.

13. O processo não enferma de nulidades.

IV – MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos Provados

14. Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Os Requerentes são proprietários de um prédio rústico composto por pinhal sito em ..., ..., freguesia da ..., concelho de Alcácer do Sal, descrito na Conservatória do Registo Predial de Alcácer do Sal sob o n.º ..., da freguesia de ..., inscrito na matriz predial rústica da freguesia de ..., sob o artigo..., secção O10.
- b) No dia 10 de março de 2023 os Requerentes celebraram contrato de mediação imobiliária com a sociedade “C..., Lda.”, contribuinte n.º..., licença n.º ... AMI e com sede na Rua ..., ..., ..., ..., ...-..., Estoril.
- c) No dia 3 de agosto de 2023 os Requerentes, na qualidade de promitentes-vendedores, celebraram contrato-promessa de compra e venda referente ao imóvel identificado na alínea a);
- d) No dia 25 de setembro de 2023, os promitentes compradores originários cederam a sua posição contratual de compradores à sociedade D... Lda., pessoa coletiva ..., com sede na Rua ... n.º ..., Lisboa.
- e) No dia 19 de outubro de 2023, os Requerentes celebraram o contrato prometido: o contrato de compra e venda relativo ao imóvel identificado na alínea a) pelo preço de 1.100.000,00€ (um milhão e cem mil euros).

- f) No âmbito da referida alienação os Requerentes incorreram em despesas e encargos no valor total de 17.300€ relativos aos honorários da advogada que os assessorou juridicamente;
- g) No âmbito da referida alienação os Requerentes incorreram em despesas e encargos no valor total de 67.650,00€ relativos à comissão de mediação imobiliária com a sociedade identificada na alínea b).
- h) No dia 7 de maio de 2024, os Requerentes submeteram declaração Modelo 3 de IRS, tendo inscrito nos campos 4001 a 4006, do quadro 4, do anexo G, o montante global de despesas e encargos no valor de 87.482,44€.
- i) Os Requerentes foram notificados da nota de liquidação de IRS relativo ao período de rendimentos de 01.01.2023 a 31.12.2023 com o valor a pagar de 239.204,78€;
- j) Mais tarde foi registada uma divergência no Portal das Finanças dos Requerentes relativo ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares do ano de 2023, onde a AT explanou que: *“Relativamente aos imóveis alienados ou afetados a atividade profissional, existe necessidade de comprovação das despesas declaradas.”*.
- k) Os Requerentes responderam a essa divergência, mas a Requerida entendeu que apenas estariam justificadas as despesas e encargos no montante de 2.532,44€ (somatório das despesas relativas ao pagamento do registo predial referente à aquisição (1.000,00€) e pagamento do notário referente às escrituras públicas de aquisição e de venda (1.532,44€), desconsiderando por completo as despesas com a intervenção do mediador mobiliário e com honorários da advogada.
- l) Neste seguimento, a Requerida notificou os Requerentes da liquidação nº 2025... referente ao IRS do ano fiscal de 2023 com o valor a pagar de 261.967,12 €.

§2 – Factos Não Provados

15. Inexistem factos não provados com relevo para a causa.

§3 – Fundamentação da decisão da matéria de facto

-
- 16.** A Requerida não apresentou resposta, nem tão pouco o processo administrativo.
- 17.** Nos termos do artigo 110.º n.º6 do CPPT a falta de contestação não representa a confissão dos factos articulados pelos Requerentes, podendo o Tribunal, nos termos do n.º7 do mesmo artigo, apreciar livremente a falta da contestação específica dos factos. Tal solução decorre do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, conforme resulta no artigo 30.º n.º2 da LGT, a que acresce o facto de a AT se encontrar adstrita na sua atuação ao princípio da legalidade.
- 18.** Também a falta da remessa do processo administrativo não possui qualquer efeito cominatório, devendo ser apreciada livremente.
- 19.** Nos presentes autos verifica-se que foram juntos todos os elementos relevantes que são essenciais para uma tomada de decisão e que constituíram o designado processo administrativo.
- 20.** Deste modo, os factos dados como provados resultam da prova documental e testemunhal.

Alínea a) do elenco dos factos provados:

Resulta diretamente do documento n.º4 junto ao pedido de constituição do tribunal arbitral.

Alínea b) do elenco dos factos provados:

Resulta diretamente do documento n.º3 junto ao pedido de constituição do tribunal arbitral.

Alíneas c) e d) do elenco dos factos provados:

Resulta diretamente do documento n.º6 junto ao pedido de constituição do tribunal arbitral.

Alínea e) do elenco dos factos provados:

Resulta diretamente do documento n.º 7 junto ao pedido de constituição do tribunal arbitral.

Alínea f) do elenco dos factos provados:

Resulta diretamente dos documentos n.ºs 8 e 9 juntos ao pedido de constituição do tribunal arbitral.

No mais, a relação entre as despesas com a advogada e a concreta operação mobiliária que conduziu à alienação do imóvel em causa nos presentes autos, foi devidamente comprovada com os referidos documentos, bem como com a prova testemunhal produzida, nomeadamente através da inquirição da advogada que emitiu as faturas-recibos em causa. Com efeito, a referida testemunha apresentou um depoimento esclarecido, claro e espontâneo, merecendo por isso toda a credibilidade do Tribunal.

Alínea g) do elenco dos factos provados:

Resulta diretamente dos documentos n.ºs 10 e 11 juntos ao pedido de constituição do tribunal arbitral.

Alínea h) do elenco dos factos provados:

Resulta diretamente do documento n.º 14 junto ao pedido de constituição do tribunal arbitral.

Alínea i) do elenco dos factos provados:

Resulta diretamente do documento n.º 1 junto ao pedido de constituição do tribunal arbitral.

Alínea j) do elenco dos factos provados:

Resulta diretamente do documento n.º 17 junto ao pedido de constituição do tribunal arbitral.

Alínea k) do elenco dos factos provados:

Resulta diretamente dos documentos n.ºs 18 e 20 junto ao pedido de constituição do tribunal arbitral, bem como das próprias alegações finais da Requerida.

Alínea l) do elenco dos factos provados:

Resulta diretamente do documento n.º 2 junto ao pedido de constituição do tribunal arbitral.

V. Matéria de Direito

21. A questão essencial a decidir no presente processo é aferir se as despesas referidas nas alíneas f) e g) do elenco dos factos provados são juridicamente relevantes para os termos e efeitos do disposto no artigo 51.º n.º1 al. a) do CIRS, isto é, se para efeitos de determinação das mais-valias em causa nos presentes autos, ao valor de aquisição acrescem aquelas despesas ou não.

22. Ora, o artigo 51.º n.º1 al. a) do CIRS estatui que:

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;

23. Nos presentes autos estão apenas em causa as “*despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação.*”

24. Da conjugação dos artigos 128.º n.º1 do CIRS, 71.º n.º1 da LGT e 342.º n.º1 do Código Civil, resulta de modo claro que aos Requerentes cabe a tarefa de comprovar a existência de despesas necessárias e efetivamente realizadas e que foram inerentes à aquisição e alienação do imóvel.

25. A este propósito sempre será de referir o disposto no artigo 75.º n.º1 da LGT ao estabelecer que:

1- Presumem-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.

Consequentemente, a lei obriga os sujeitos passivos, *in casu* os Requerentes, a apresentar junto da AT a documentação que comprova os elementos e informações declarados na sua declaração de IRS, não se verificando a existência de qualquer limitação probatória quanto aos documentos comprovativos dos valores declarados, isto é, não pressupondo que determinado encargo ou despesa deva ser comprovado com determinado documento (como por exemplo fatura e respetivo recibo de quitação).

A. Das Despesas com a Intervenção de Mediador Mobiliário;

- 26.** Os Requerentes sufragam o entendimento segundo o qual as despesas com a intervenção da mediadora mobiliária foram efetivamente realizadas e que se encontram relacionadas com a alienação do imóvel em causa.

Ora, conforme resulta do documento n.º 20 junto com o pedido de constituição do Tribunal Arbitral, a Requerida não contesta a existência da despesa com a intervenção de mediador mobiliário, nem tão pouco o respetivo valor, mas o facto de nos documentos comprovativos não constarem elementos que permitam verificar a relação com a alienação do imóvel em causa nos presentes autos.

A este propósito é pacífico na jurisprudência e na doutrina o carácter necessário das despesas com comissões imobiliárias no âmbito da venda de imóveis. O certo é que o disposto no artigo 51.º n.º1 al. a) do CIRS exige a existência de uma relação entre essa despesa e o negócio concretamente realizado (“*inerentes à aquisição e alienação*”)

- 27.** Sucede que a intervenção da mediadora mobiliária consta na própria escritura de compra e venda do imóvel em causa (cfr. documento n.º7 junto ao pedido de constituição do tribunal arbitral), tendo essa mesma mediadora mobiliária emitido as faturas para o pagamento da

referida despesa. E sempre será de referir que nas faturas emitidas pela mediadora mobiliária consta, de facto, uma referência de onde é possível retirar a relação com a venda do imóvel em causa. Com efeito, na fatura emitida no dia 9 de agosto de 2023 consta: “*Serviços prestados na venda da propriedade sita, Comporta (50%)*” (conforme documento nº 10 junto ao pedido de constituição). Já na fatura emitida no dia 23 de outubro de 2023 consta: “*Serviços prestado na venda propriedade... – Comporta (50%)*.”

E, diga-se, ainda que não constasse essas referências nas faturas, a verdade é que a restante documentação entregue pelos Requerentes se revela suficiente e proporcional à prova da óbvia relação entre a comissão imobiliária e a venda do imóvel em causa.

- 28.** Aliás, vigora no nosso ordenamento jurídico o princípio da prevalência da substância sobre a forma, segundo o qual, citando o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo n.º 637/09.2BELRS, de 23 de fevereiro de 2017: “*entende-se o mesmo no sentido de que, nuclearmente, o que releva, para o direito fiscal, é o apuramento da efectiva realidade, relevante para efeitos de tributação, que não a mera forma do negócio jurídico concretamente utilizado.*”

Assim o entendeu o Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 0245/17.4BELRA no acórdão proferido no dia 18 de novembro de 2020: “*IV - O caso das comissões imobiliárias é diferente das despesas em causa, pois que, se o interessado opta pela venda do imóvel através da mediação imobiliária, como pode fazer, estas despesas estão, inequivocamente, conexas com a transacção concreta na origem das mais-valias, são-lhe inerentes, o que já não acontece, como vimos, com os encargos com a desoneração do imóvel alienado.*”

- 29.** Consequentemente, é forçoso concluir encontrarem-se preenchidos todos os requisitos necessários para demonstrar, de forma inequívoca, a conexão do montante pago a título de comissão imobiliária e a concreta venda do imóvel, devendo, por isso, o valor de 67.650,00€ concorrer para a determinação da mais-valia de IRS, nos termos do artigo 51.º n.º1 al. a) do CIRS.

B. Das Despesas com Honorários de Advogada;

30. Os Requerentes declararam o montante de 17.300€, respeitantes a despesas com serviços jurídicos, sufragando o entendimento segundo o qual essa despesa se encontra abrangida pelo disposto no artigo 51.º n.º1 al. a) do CIRS.

A Requerida, por seu turno, entende que essa despesa não é necessária para a alienação do imóvel, porquanto a sua inexistência não é um impedimento para a realização da operação, não preenchendo, por isso, os requisitos previstos no artigo 51.º n.º1 al. a) do CIRS.

Ora, a despesa com os serviços jurídicos foi efetivamente realizada, conforme resulta da prova documental junta, nomeadamente as faturas-recibos (documentos n.ºs 8 e 9). Acresce que, conforme já referido, da prova testemunhal realizada, bem como o alegado pelos Requerentes no pedido de constituição do Tribunal Arbitral, determina indubitavelmente, a existência de uma relação entre esse serviço jurídico e a concretização da venda do imóvel.

31. O artigo 51.º n.º1 al. a) do CIRS não exige a imprescindibilidade da despesa, mas, tão-só, a necessidade. Conforme entendeu de modo particularmente elucidativo e pertinente a decisão arbitral proferida no dia 30 de novembro de 2023 no âmbito do processo n.º 734/2022-T: *“Com efeito, o conceito de “despesas necessárias” não se reduz a despesas legais obrigatórias, mas abrange todas aquelas “inequivocamente, conexas com a transação concreta na origem das mais-valias”[2] e que lhe são inerentes. Não existindo dúvidas quanto à conexão dos serviços prestados por um advogado na negociação e formalização do contrato de venda, não deve a sua dedutibilidade depender de juízos de oportunidade ou eventual indispensabilidade, no âmbito de uma normal atuação de um contribuinte que se faz acompanhar de um profissional para a boa concretização de um negócio jurídico.”*

Ora, uma vez que não existem dúvidas quanto à existência da despesa nos serviços prestado por advogada, nem tão pouco da sua relação com o negócio em causa nos presentes autos, não existe qualquer motivo para essa despesa não estar enquadrada nos termos e para os efeitos do artigo 51.º n.º1 al. a) do CIRS.

Consequentemente, o valor de 17.300,00€ comprovadamente realizado para os Requerentes serem assessorados juridicamente no âmbito da venda do imóvel, concorre para a determinação da mais-valia de IRS, nos termos do artigo 51.º n.º1 al. a) do CIRS.

32. Deste modo, o ato tributário de liquidação adicional n.º 2025... com o valor global de 261.967,12€ relativo ao período de tributação de 2023, deve ser anulado parcialmente, por violação do disposto no artigo 51.º n.º1 al. a) do CIRS. O ato impugnado padece de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, evidenciado na consideração do valor adicional de 22.762,34€, o que determinou uma liquidação de imposto excessiva.

VI. Decisão

Termos em que delibera este Tribunal julgar totalmente procedente o pedido arbitral e, em consequência, decide:

- A) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- B) Considerar os custos com a comissão da mediadora mobiliária e honorários da advogada enquadráveis na alínea a) do n.º1 do artigo 51.º do CIRS e, consequentemente, anular parcialmente o ato de liquidação de IRS impugnado referente ao ano de 2023, nos termos peticionados;
- C) Condenar a Requerida nas custas do processo, atento o seu total decaimento.

VII. Valor do processo

Nos termos do disposto no artigo 306.º, n.º2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º1, al. a) do CPPT e no artigo 3.º, n.º2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 22.762,34 (vinte e dois mil, setecentos e sessenta e dois euros e trinta e quatro cêntimos).

VIII. Custas

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º2 e 22.º, n.º2 do RJAT, no artigo 4.º, n.º4 e na Tabela I (anexa) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante de custas é fixado em €1.224,00, a cargo da parte vencida.

Lisboa, 11 de fevereiro de 2026

O Tribunal Arbitral Singular,

Maria do Rosário Anjos