

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 85/2019-T

Tema: IRS – Mais valias; Art.º 46.º/3 do CIRS.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), António Alberto Franco e Vasco Valdez, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 11 de Fevereiro de 2019, A..., contribuinte n.º..., e B..., contribuinte n.º..., residentes na Rua ..., n.º..., ..., ..., ...-... Cascais, apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRS n.º 2018..., da demonstração de acerto de contas n.º 2018..., do acto de liquidação de IRS n.º 2018..., da demonstração de acerto de contas n.º 2018... e do documento de cobrança n.º 2018..., referentes ao exercício de 2016, no valor de global de €109.335,64.
2. Para fundamentar o seu pedido alegam os Requerentes, em síntese, o seguinte:

- i. violação da lei relativa à determinação do valor de aquisição, nomeadamente, do disposto no artigo 46.º, n.º 3 do CIRS;
 - ii. violação do princípio do inquisitório previsto no artigo 58.º da LGT;
 - iii. violação do princípio da proporcionalidade.
3. No dia 12-02-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
 4. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 5. Em 02-04-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
 6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 23-04-2019.
 7. No dia 27-05-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
 8. No dia 12-09-2019, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pelos Requerentes.
 9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, prazo esse que foi prorrogado nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.

11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- Em 14-05-1993, os Requerentes procederam à aquisição, por escritura pública lavrada na secretaria notarial de ..., pelo Dr. C..., de um prédio misto constituído por uma morada de casas térreas, com vários compartimentos para habitação e acessórios, por terras de cultura com árvores, com a área total de 6.200 m², situado no ..., freguesia de..., concelho de Faro.
- 2- O referido prédio misto estava inscrito na matriz predial urbana, sob o artigo ... e rústica sob o artigo cadastral ..., secção ... e descrito na Conservatória sob o n.º... .
- 3- Os Requerentes adquiriram o referido prédio pelo valor de €34.915,85.
- 4- À data da aquisição, a parte urbana consubstanciava meras ruínas, não possuindo condições de habitabilidade.
- 5- Na escritura celebrada, ficou a constar que o prédio iria ser reconstruído.
- 6- À data, a Câmara Municipal competente não permitia a construção de novos prédios, apenas permitia a reconstrução de prédios já existentes.

- 7- Os Requerentes não procederam a qualquer alteração à matriz.
- 8- Os Requerentes demoliram as ruínas que existiam no prédio urbano e procederam à construção de raiz de um novo prédio, em propriedade total, sem andares nem divisões susceptíveis de utilização independente.
- 9- Tal construção deu origem ao alvará de licença de construção n.º..., processo n.º 01/.../..., e ao alvará de licença de utilização n.º....
- 10- Na sequência da conclusão da obra foi apresentada, em 15-06-2005, a Modelo 1 do IMI, tendo os Requerentes declarado um imóvel constituído por uma moradia unifamiliar com dois pisos com várias divisões e logradouro com piscina, destinado a habitação.
- 11- Foi atribuído ao imóvel um valor patrimonial tributário de €385.270,00.
- 12- A matriz predial dos artigos U-... e R-...-AG foram desactivados em 2005, por “07- Eliminação do artigo por modificação do prédio”, dando origem ao artigo U-... (actual U-... da União de Freguesias de ... e ...), na sequência da apresentação da declaração modelo 1 de IMI entregue em 16-06-2005, com o motivo “3-Prédio melhorado/Modificado/Reconstruído”.
- 13- O (antigo) prédio U-... constava da matriz como “*prédio de um pavimento com 3 divisões e 4 vãos, residência do proprietário, área coberta dos acessórios do prédio rústico com 5 divisões e 5 vãos*”, tendo a avaliação efectuada nos termos da CCPIA, considerado o prédio 55m² acessórios do prédio rústico 90m², AD 215m².
- 14- O novo prédio U-... (actual U-...) foi descrito na matriz como “*Prédio em propriedade total sem andares nem divisões suscetível de utilização independente, afeto a habitação, com 2 pisos e 8 divisões*”.
- 15- A avaliação efectuada nos termos do CIMI considerou uma área total de terreno de 6.200m² e uma área bruta de construção de 531m², correspondente a uma ampliação de 386m².
- 16- Em 08-09-2016, através de escritura pública lavrada no Cartório Notarial do Dr. D..., os Requerentes procederam à venda do prédio urbano composto por moradia unifamiliar com dois pisos, com várias divisões e logradouro com piscina, destinado a habitação, sito em ..., denominado “...”, da União de Freguesias de ... e ..., concelho de Faro, inscrito na matriz predial urbana sob o n.º ... da freguesia de

-
- 17- O referido imóvel foi vendido pelos Requerentes a E... e F..., pelo valor de €875.000,00.
 - 18- Em Maio de 2017, os Requerentes procederam à entrega da declaração modelo 3 de IRS.
 - 19- No preenchimento do anexo G – quadro 4, os Requerentes declararam como valor de aquisição €385.270,00, que corresponde ao valor patrimonial tributário resultante da declaração modelo 1 de IMI entregue após a conclusão da construção do imóvel, mais despesas no valor de €53.812,00.
 - 20- Na sequência da entrega da declaração modelo 3 de IRS, foi emitida a demonstração de liquidação n.º 2017..., com valor a pagar de €94.228,93.
 - 21- Em 22-08-2017, dentro do prazo legal, os Requerentes procederam ao pagamento da referida liquidação.
 - 22- A declaração de rendimentos relativa ao ano de 2016 foi selecionada para análise.
 - 23- Através do Ofício n.º..., os Requerentes foram notificados da intenção de se proceder à correcção da declaração modelo 3 – anexo G – quadros 4 e 9.
 - 24- Os Requerentes não se pronunciaram em sede de direito de audição prévia.
 - 25- Em 21-09-2018, os Requerentes foram notificados da decisão final de correcção dos valores inscritos na declaração modelo 3 de IRS do ano de 2016, da qual constava o seguinte:

Nesta conformidade, e face ao anteriormente exposto, propõe-se que projecto de decisão de alterações se torne definitivo e seja elaborado Documento de Correção Único com a(s) seguinte(s) correção(ões) aos valores inscritos na declaração Modelo 3 do Contribuinte:

Quadro - 4

ANEXO G - Quadro 4 - Valores A Corrigir no Quadro a cinzeno)								
4 Alteração Onerosa de Direitos Reais Sobre Bens Imóveis (art.º 109.º, n.º 1, al. a), do CIRIS)								
Titular		Realização			Aquisição			Despesas e Encargos
		Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor	
4001	A	2016	6	437.500,00 €	1993	5	17.457,92 €	0,00 €
4002	B	2016	9	437.500,00 €	1993	5	17.457,92 €	0,00 €
			SOMA	875.000,00 €			34.915,85 €	0,00 €
Identificação Matricial dos Bens								
Campos	Freguesia(código)	Tipo	Adgo	Freg.º/secção				Quota-parte %
4001		U						50
4002		U						50

Quadro - 9 - Correção

ANEXO G - Quadro 9 - VALORES A CORRIGIR / ACRESCENTAR (9002 a 9010) - (correções no quadro a cinzeno)													
Alteração Onerosa de Partes Sociais e Outros Valores Mobiliários													
Titular	NIF Entidade	Cod. Valor Mobiliário	Código	Realização				Aquisição				Despesas e Encargos	
				Ano	Mês	Dia	Valor	Ano	Mês	Dia	Valor		
9001	A	LU0	G22	2016	11	15	58.944,44 €	2016	10	4	06.930,00 €	- €	
9002	A		G22	2016	6	27	10.798,00 €	2014	11	9	0,00 €	- €	
9003	A		G22	2016	10	25	6.288,00 €	2016	3	1	0,00 €	- €	
9004	A	LU0	G22	2016	12	28	3.480,74 €	2016	9	21	3.713,66 €	- €	
9005	B	LU0	G22	2016	12	28	3.480,74 €	2016	9	21	3.713,66 €	- €	
9006	A	ED	G22	2016	6	27	2.562,94 €	2014	11	1	2.830,00 €	- €	
9007	A	ED	G22	2016	9	27	3.016,00 €	2015	3	10	3.000,00 €	- €	
9008	A	LU0	G22	2016	9	27	1.009,00 €	2014	11	0	1.000,00 €	- €	
9009	A	ED	G22	2016	6	27	3.821,19 €	2016	5	18	3.200,00 €	- €	
9010	A	ES	G22	2016	6	24	4.016,70 €	2016	6	16	4.377,65 €	- €	
9011	A	LU0	G22	2016	6	27	1.574,23 €	2015	5	18	1.655,22 €	- €	
9012	A	LU0	G22	2016	6	27	2.100,00 €	2014	11	15	2.020,00 €	- €	
9013	A	LU0	G22	2016	6	27	2.100,00 €	2015	5	10	2.170,00 €	- €	
9014	A	LU0	G22	2016	6	24	4.063,36 €	2016	2	16	4.377,65 €	- €	
9015	A	LU0	G22	2016	4	24	4.089,41 €	2016	5	18	4.327,66 €	- €	
9016	A	LU0	G22	2016	1	8	540,00 €				0,00 €	- €	
9017	A	LU0	G22	2016	11	15	58.944,44 €	2016	10	4	06.930,00 €	- €	
9018	B	LU0	G22	2016	4	15	3.016,75 €				0,00 €	- €	
9019	B	LU0	G22	2016	11	10	6.931,66 €				0,00 €	- €	
							272.611,89 €					236.331,42 €	- €

NOTAS EXPLICATIVAS:

a) Apresentação dos comprovativos das operações declaradas. Sob pena do valor de Aquisição = 0,00€

b) Apresentação do comprovativo do valor e data de aquisição. Sob pena do o valor de Aquisição =0,00€

- 26- Em 10-11-2018, os Requerentes foram notificados da demonstração de liquidação n.º 2018..., com valor a pagar de €245.571,33 e da demonstração de acerto de contas n.º 2018..., no valor de €151.342,40.
- 27- Em 29-10-2018, os Requerentes apresentaram documentos relativos às divergências identificadas na declaração de rendimentos modelo 3, do ano de 2016, com a identificação ...
- 28- Os Requerentes apresentaram nova declaração onde passou a constar como valor de aquisição, o valor da escritura (34.915,85€) e não €385.270,00, como inicialmente tinham declarado.

29- Nessa sequência, em 08-11-2018, os Requerentes receberam a demonstração de acerto de contas n.º 2018..., no valor de €42.006,76 e a demonstração de liquidação n.º 2018..., com o valor a pagar de €203.564,57.

30- Os Requerentes receberam o documento de cobrança n.º ..., no valor de €109.335,64, tendo procedido ao pagamento dessa quantia.

31- Por despacho datado de 25-03-2019, a AT procedeu à revogação parcial da liquidação de IRS do ano de 2016, nos seguintes termos:

B – Pedido de Pronúncia:

Após leitura e análise da matéria objeto do pedido de pronúncia arbitral, informa-se o seguinte:

- i) A liquidação de IRS do ano 2016 *vigente* considerou, no Anexo G, para efeitos do cálculo de mais-valias, os seguintes elementos:

	Realização		Aquisição		Despesas e Encargos
SPA	2016 09	437.500,00	1993 05	17.457,92	26.906,00
SPB	2016 09	437.500,00	1993 05	17.457,93	26.906,00

ii) Em sede da petição inicial do pedido de pronúncia arbitral, vêm os Requerentes invocar, em suma, que a parte urbana do prédio misto adquirido em 1993 consubstanciava meras ruínas, sem condições de habitabilidade, sendo por isso na realidade o prédio adquirido um terreno para construção. Posteriormente, demoliram as ruínas existentes e edificaram um prédio novo, constituído por uma moradia unifamiliar com dois pisos, na sequência do que apresentaram a declaração modelo I do IMI, em 2005/06/15, da qual resultou um valor patrimonial tributário de €385.270,00.

iii) Entendem os Requerentes que, atendendo ao disposto no n.º 3 do artigo 46.º do Código do IRS, tratando-se de um imóvel construído pelos próprios, o valor de aquisição corresponde ao valor patrimonial inscrito na matriz ou, se superior a este, em segunda linha, ao valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, tendo a aquisição por construção ocorrido em 2005.

Vejamos,

iv) Analisada a matriz predial dos (antigos) artigo U- e artigo R- AG, verifica-se que ambos foram desativados em 2005, por "07 - ELIMINACAO DO ARTIGO POR MODIFICACAO DO PREDIO", dando origem ao artigo U- (atual U- da freguesia "União das Freguesias de e), na sequência da apresentação da declaração Mod.1 de IMI entregue em 2005/06/16 com o motivo "3 - Prédio Melhorado / Modificado / Reconstruído".

v) Ora, o (antigo) prédio U- constava da matriz como "prédio de um pavimento com 3 divisões e 4 vãos, residência do proprietário. Área coberta dos acessórios do prédio rústico com 5 divisões e 5 vãos", tendo a avaliação efetuada nos termos da CCPIA considerado o prédio 55m², acessórios do prédio rústico 90m², AD 215m².

vi) O (novo) prédio U- (atual U-) é descrito na matriz como "Prédio em Prop. Total sem Andares nem Div. Susp. de Utiliz. Independente, afeto a Habitação, com 2 pisos e 8 divisões", tendo a avaliação efetuada nos termos do CIMI considerado uma Área total do terreno de 6.200m² e uma área bruta de construção de 531m².

vii) Confrontando a área bruta de construção (531m²) com a superfície coberta anterior de 145m² (55m²+90m²), fica patente a existência de uma ampliação de 386m², o que permite inferir que as

obras de ampliação invocadas pelo recorrente tiveram impacto ao nível da área de construção e, por consequência, na determinação do valor patrimonial tributário, que passou de €1.776,95 do prédio misto (€424,13 do prédio rústico + €1.352,82 do prédio urbano) para €385.270,00 do (unificado) prédio urbano.

- viii) Pelo que se torna admissível a aplicação, *in casu*, do n.º 3 do Art.º 46.º do Código do IRS, que prevê que, para determinação dos ganhos sujeitos a IRS, tratando-se de imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos, o valor de aquisição a título oneroso corresponde ao valor patrimonial inscrito na matriz ou ao valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, se superior àquele.
- ix) Contudo, não pode deixar de relevar-se que, em 1993, os Requerentes adquiriram um prédio misto cuja parte urbana continha já uma área construída, pelo que apenas em relação à parte ampliada/reconstruída em 2005 se deve aplicar as disposições previstas no referido n.º 3 do artigo 46.º do Código do IRS.
- x) Assim, deve considerar-se, adicionalmente ao valor de aquisição do terreno a parte da construção ocorrida em 1993, a parte proporcional da ampliação do imóvel, refletida no valor patrimonial do imóvel alienado. Ou seja, na ausência de custos de construção comprovados, considera-se supletivamente o correspondente valor patrimonial decorrente da avaliação efetuada por prédio ampliado/melhorado, conforme se prevê naquela disposição legal para as situações em que o bem é construído na íntegra pelo vendedor.
- xi) No presente caso, o valor patrimonial a considerar como "valor de aquisição" das obras de construção decorre dos seguintes cálculos:

i. Valor Patrimonial atribuído à área construída:

Para apurarmos a parte do valor patrimonial tributário atribuído, em 2005, apenas à área construída, atenderemos à fórmula constante da ficha de avaliação (n.º ...), expurgando a área relativa ao terreno:

$$612,50 \times 531^1 \times 1,00 \times 0,95 \times 1,210 \times 0,95 = 355.170,00€$$

¹ Nos termos do artigo 40.º do CIMI, a área bruta de construção do edifício ou da fração e a área excedente à de implantação (A) resulta da seguinte expressão: $A = Aa + Ab + Ac + Ad = 576,00m^2$ (valor considerado na ficha de avaliação de 2005), em que: Aa representa a área bruta privativa, Ab representa as áreas brutas dependentes; Ac e Ad representam a área de terreno livre.

Partindo desta fórmula, para determinar apenas a área da Construção, considerou-se apenas a área bruta privativa (Aa) de 531m², excluída da área livre do terreno (Ac e Ad).

ii. Valor Patrimonial atribuído à área construída em 2005:

Deduzindo daquele valor patrimonial o proporcional à área que se encontrava construída antes da reconstrução/ampliação - considerando que o prédio misto adquirido em 1993 era composto já por uma área construída que, de acordo com a avaliação efetuada nos termos da CCPIA, ascendia a 145m² (prédio 55m² + acessórios do prédio rústico 90m²) - apuramos o Valor Patrimonial atribuído apenas à área construída em 2005 de €258.183,84:

VPT em 2005 (Cfr. Fórmula supra)	Área bruta de construção 2005	Área de superfície coberta 1993	Acréscimo de área construção	VPT proporcional a ampliação
(1)	(2)	(3)	(4) = (2) - (3)	(5) = (1) * (2) / (4)
€355.170,00	531m ²	145,00m ² (55m ² +90m ²)	386m ²	€ 258.183,84

xii) Deste modo, atendendo a que:

- o valor de aquisição do prédio misto, em 1993, a considerar é de €34.915,85 (7.000.000/200), nos termos do n.º 1 do artigo 46.º, n.º 1 do CIRS;
- inexistem custos devidamente comprovados com as obras de construção/ampliação levadas a cabo, mas cujo valor a elas afeto ao abrigo do n.º 3 do Art.º 46.º do CIRS ascende a € 258.183,84;

a alienação onerosa do imóvel gerador da mais-valia deveria ser refletida no Anexo G da declaração de rendimentos do ano de 2016, nos seguintes termos:

Data Venda	V. Realização	Data Compra	V. Aquisição	Despesas e encargos
2016-09	€ 238.875,00 (875.000,00x27,30% ^{a)})	1993-05	€34.915,85	€ 0,00
2016-09	€ 636.125,00 (875.000,00x72,70% ^{a)})	2005-06 ^{b)}	€ 258.183,84	€ 53.812,00
TOTAL	€ 875.000,00		€ 293.099,69	€ 53.812,00

^{a)} Imputação proporcional à área de construção existente em cada momento:

- 1993: 145m² de 531m² = 27,30%;

- 2005: 386m² de 531m² = 72,70%;

^{b)} Para efeitos de determinação da data de aquisição e aplicação do coeficiente a que alude o Art.º 51.º do CIRS (atualização monetária) deve ser considerada a data da entrega da declaração Mod.1 IMI para atualização da matriz.

IV – Conclusão

Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, afigura-se-nos que deve ser **parcialmente revogada** a liquidação de IRS do ano 2016 vigente.

VI – Proposta de Decisão

Por tudo o exposto, propõe-se a revogação parcial da liquidação de IRS do ano 2016 e a sua substituição por novo ato de liquidação que considere os elementos apurados *supra*.

32- Os Requerente foram notificados do despacho referido por comunicação efectuada pelo sistema via CTT, no âmbito do procedimento arbitral referente ao presente processo, efectuada no dia 28-03-2019, e manifestaram vontade de no prosseguimento do processo arbitral, pugnando pela anulação total do acto tributário em causa.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, bem como a prova testemunhal produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Em especial, os factos dados como provados nos pontos 4 e 8 da matéria de facto, decorrem dos depoimentos prestados pelas testemunhas inquiridas, que revelaram conhecimento directo e pessoal dos mesmos, e relataram-nos de forma consistente e coerente, ratificando e corroborando a prova documental fotográfica apresentada pelos Requerentes, que dá conta do que existia no imóvel em causa nos autos, previamente às obras de construção operadas por aqueles, e do que passou a existir depois de tais obras, de modo a não deixar no espírito de Tribunal qualquer dúvida razoável acerca da verificação dos referidos factos, tal como foram dados como provados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

Tendo em conta a revogação parcial do acto tributário objecto da presente acção arbitral, cumpre apenas apreciar a legalidade da parte remanescente do mesmo.

Neste âmbito, a primeira – e principal – questão que os Requerentes colocam, prende-se com a aferição da ocorrência do vício de violação de lei, relativamente à determinação do valor de aquisição, em desrespeito do disposto no artigo 46.º, n.º 3 do CIRS.

Esta norma, na redacção aplicável (CIRS 2016), prescreve que:

“O valor de aquisição de imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos corresponde ao valor patrimonial inscrito na matriz ou ao valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, se superior àquele.”.

O dissídio subjacente aos presentes autos de processo arbitral, radicou, inicialmente, na divergência entre as partes sobre se o imóvel gerador da mais valia foi um imóvel construído pelos Requerentes, como estes sempre sustentaram, ou se, antes, estava em causa um imóvel reconstruído pelos mesmos, conforme entendeu inicialmente a AT, motivo pelo qual considerou que deveria relevar, para efeitos do cálculo da mais-valia tributável dos Requerentes, o custo de aquisição do imóvel que serviu para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transações onerosas de imóveis (IMT), acrescido das despesas devidamente comprovadas.

Em sede de procedimento arbitral, conforme a matéria de facto assente dá conta, a AT decidiu revogar parcialmente o árbitro tributário em litígio, considerando já ser admissível a aplicação, *in casu*, do n.º 3 do artigo 46.º do Código do IRS.

Neste novo contexto, o dissídio passa a colocar-se no plano de apurar qual a correcta aplicação daquele normativo aos factos apurados.

A AT entende, em suma, que em 1993, os Requerentes adquiriram um prédio misto cuja parte urbana continha já uma área construída, pelo que apenas em relação à parte ampliada/reconstruída em 2005 se deve aplicar as disposições previstas no referido n.º 3 do artigo 46.º do Código do IRS, devendo-se considerar adicionalmente ao valor de aquisição do terreno e parte de construção ocorrida em 1993, a parte proporcional da ampliação do imóvel, refletida no valor patrimonial do imóvel alienado.

Sintetiza a Requerida que, neste momento, não existe divergência entre as partes no litígio quanto ao direito aplicável, mas tão somente quanto aos metros quadrados enquadrados neste melhoramento/ampliação.

Nesta linha de raciocínio, e após expor as operações aritméticas que considerou pertinentes, conclui a AT que deverá ser considerado um valor de aquisição para efeito de cálculo de mais valias no valor de €258.183,84 (proporcional à ampliação – tendo em conta a realidade existente antes e depois das obras de intervenção).

Os Requerentes, por seu lado, sustentavam e sustentam que o que houve efectivamente foi uma construção integral do imóvel vendido, e não um melhoramento/ampliação, pelo que, em aplicação do referido normativo do art.º 46.º/3 do CIRS deverá, na ausência de custos de construção devidamente comprovados, ser considerado como valor de aquisição, para efeitos do cálculo da mais valia a tributar, o valor patrimonial inscrito na matriz, na sequência das obras a que procederam.

Vejamos, então.

*

Como se expôs já, o cerne do entendimento da AT assenta na consideração de que, em termos fácticos, os Requerentes adquiriram um prédio misto cuja parte urbana continha já uma área construída, pelo que apenas terá ocorrido uma ampliação/reconstrução em 2005.

Compulsada a matéria de facto dada como provada, constata-se não ser esse o caso.

Efectivamente, conforme mencionado naquela, à data da aquisição do imóvel pelos Requerentes, a parte urbana consubstanciava meras ruínas, não possuindo condições de habitabilidade.

Ou seja, o que se verifica, na prática, é que o imóvel adquirido pelos Requerentes, de facto, era um mero terreno, que, pela existência de ruínas de uma antiga construção, que concedera ao imóvel o estatuto jurídico de prédio urbano e que permitia – nos limites da regulação urbanística respectiva e da aplicação prática que da mesma, à data, era feita – a construção de um novo edifício no local, em termos que não seria possível se a dita ruína não existisse.

Daí que, conforme consta também da matéria de facto dada como provada, os Requerentes demoliram as ruínas que existiam no prédio urbano e procederam à construção de raiz de um novo prédio, em propriedade total, sem andares nem divisões susceptíveis de utilização independente.

Assim sendo, dúvidas não haverá que, no caso, deverá ser integralmente aplicado o critério consagrado no art.º 43º/6 do CIRC aplicável, e não a forma mitigada de tal aplicação, que a AT julgou ser devida, aquando da revogação parcial dos actos tributários ora em crise, nos termos do art.º 13.º do RJAT.

Face ao exposto, deverá concluir-se que tais actos enfermam de erro nos pressupostos de facto, e conseqüente erro de direito, devendo, conseqüentemente, ser anulados, procedendo, assim, o pedido arbitral formulado, e ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas pelos Requerentes.

*

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta a liquidação anulada é imputável, em primeira linha, aos Requerentes.

Com efeito, conforme consta da matéria de facto provada, o valor pago pelos Requerentes, cuja devolução acrescida de juros indemnizatórios peticionam, foi-o ao abrigo do documento de cobrança n.º..., no valor de €109.335,64,28, emitido na sequência da demonstração de acerto de contas n.º 2018..., no valor de €42.006,76, e da demonstração de liquidação n.º 2018..., com o valor a pagar de €203.564,57, que assentaram na nova declaração de imposto apresentada pelos Requerentes, onde passou a constar como valor de aquisição, o valor da escritura (34.915,85€) e não €385.270,00, como inicialmente tinham declarado.

Daí que o valor pago tenha assentado numa liquidação de imposto que teve por base os elementos declarados pelos Requerentes, que eram livres de optar por não o fazer.

É certo que previamente aos actos tributários referidos, haviam sido emitidos a demonstração de liquidação n.º 2018..., com valor a pagar de €245.571,33 e a demonstração de acerto de contas n.º 2018..., no valor de €151.342,40, actos estes inteiramente imputáveis à AT.

Contudo, e como consta dos factos dados como provados, não foi com base nestes documentos que o pagamento indevido foi efectuado, mas, conforme se expôs, com base na liquidação de imposto que teve por base os elementos declarados pelos Requerentes.

Deste modo, não se pode afirmar que o pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, tenha resultado directamente da existência de erro imputável aos serviços, já que tal pagamento resultou, directamente, da declaração de imposto apresentada pelos Requerentes, que esteve na base do documento de cobrança n.º..., no valor de €109.335,64,28, da demonstração de acerto de contas n.º 2018..., no valor de €42.006,76, e da demonstração de liquidação n.º 2018..., com o valor a pagar de €203.564,57.

Face ao exposto, e sem prejuízo do direito ao reembolso do imposto indevidamente pago, tendo em conta a revogação parcial operada em sede procedimental, bem como o disposto na al. c) do n.º 3 do art.º 43.º da LGT, serão devidos juros indemnizatórios a partir do 30.º dia posterior à decisão de revogação parcial, sem que tenha sido processada a respectiva nota de crédito, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular o acto de liquidação de IRS n.º 2018..., a demonstração de acerto de contas n.º 2018..., o acto de liquidação de IRS n.º 2018..., a demonstração de acerto de contas n.º 2018... e o documento de cobrança n.º 2018..., referentes ao exercício de 2016, no valor de global de €109.335,64;
- b) Condenar a AT à devolução do imposto indevidamente pago pelos Requerentes, bem como no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos acima indicados;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 109.335,64, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, 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 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060.00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela AT, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de Dezembro de 2019

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(António Alberto Franco)

O Árbitro Vogal

(Vasco Valdez)