

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 191/2021-T

**Tema:** IRS - mais-valias imobiliárias; o valor de aquisição de imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos; demonstração dos custos de construção.

## **SUMÁRIO:**

**I.** Para efeitos de cálculo da mais-valia tributável, no caso de os imóveis terem sido construídos pelos próprios sujeitos passivos, manda a lei atender ao mais elevado dos seguintes valores: valor patrimonial tributário ou valor do terreno, acrescido dos custos de construção.

**II.** Os custos de construção têm de ser aferidos em função da concreta edificação empreendida e há-de relevar para o efeito tudo o que tenha sido incorporado na habitação construída e no respectivo terreno e todas as despesas inerentes ao processo construtivo.

**III.** Os documentos que titulam as despesas são meramente instrumentais. E a sua instrumentalidade cinge-se à demonstração de que as despesas que titulam dizem efectivamente respeito à construção em causa e foram efectivamente suportadas.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. Relatório**

#### **A - Geral**

- 1.1. A..., residente na Rua .....—..., ...-....., Vila Nova de Gaia, contribuinte fiscal n.º...; B... e sua mulher C..., ambos residentes na Rua ..., n.º..., ...-....., Santa Maria da Feira, contribuintes fiscais número ... e ..., respectivamente (de ora em diante designada “Requerentes”), apresentaram no dia 04.04.2021 um pedido de constituição de tribunal arbitral singular em matéria tributária, que foi aceite, visando, por um lado, e em termos mediatos, a anulação parcial de actos de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (de ora em diante “IRS”) n.º 2020 ... e respectivos juros compensatórios, na parte referente ao montante de € 9.492,82 e n.º 2020 ... e respectivos juros compensatórios, na parte relativa ao montante de € 8.588,16 (oito mil quinhentos e oitenta e oito euros e dezasseis cêntimos), como adiante melhor se verá e, por outro, o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios pelo pagamento indevido de prestação tributária.
- 1.2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (de ora em diante, “RJAT”), o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como árbitro o signatário, não tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.
- 1.3. Por despacho de 20.04.2021, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) procedeu à designação da Senhora Dra. D... e do Senhor Dr. E... para intervirem no presente processo arbitral, em nome e representação da Requerida.
- 1.4. No dia 18.05.2021 a Requerida comunicou que, por despacho de 15.04.2021, havia sido projectado o deferimento parcial do pedido.
- 1.5. No mesmo dia o Senhor Presidente do CAAD exarou um despacho pelo qual solicitava aos Requerentes informassem, querendo, se pretendia o prosseguimento do

---

procedimento, tendo a Requerida, no dia 21.05.2021, informado que pretendia que o procedimento prosseguisse.

- 1.6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído a 09.06.2021.
- 1.7. No mesmo dia 09.06.2021 foi notificado o dirigente máximo dos serviços da Requerida para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo que pudesse existir e, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional.
- 1.8. No dia 12.07.2021 a Requerida apresentou a sua resposta e juntou aos autos o processo administrativo.

## **B – Posição dos Requerentes**

- 1.9. No dia 31.05.2013 o Requerente A... e a então sua mulher adquiriram em compropriedade, na proporção de metade para cada um, pelo preço global de € 100.000,00 (cem mil euros), o prédio rústico composto por quintal, na ..., freguesia de ..., concelho de Vila Nova de Gaia, inscrito na respectiva matriz predial rústica sob o artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial sob a descrição n.º ... (de ora em diante o “Imóvel”).
- 1.10. O Imóvel foi objecto de obras e licenciamento para construção, o que o converteu em prédio urbano – terreno para construção, passando a ter o artigo matricial ... da mesma freguesia de ..., Vila Nova de Gaia (de ora em diante o “Prédio”).
- 1.11. Tendo em conta a dissolução da vida familiar entre o Requerente A... e a então sua mulher e o eminente divórcio deles, no dia 08.06.2016, a metade do Prédio que a esta

---

ptencia foi adquirida pelo Requerente B..., casado no regime da comunhão geral de bens com a Requerente C..., pelo preço de € 50.000,00 (cinquenta mil euros).

- 1.12. No mesmo dia 08.06.2016, os Requerentes celebraram um “Acordo entre Comproprietários”, nos termos do qual, entre outras disposições, se previa que o Requerente A... ficasse encarregado de promover a construção de uma habitação por conta de todos os comproprietários, na proporção de metade para si e a outra metade para os pais, cabendo-lhe ainda adquirir e pagar tudo o que fosse necessário à dita construção, por mandato dos demais Requerentes, seus pais, prestando ulteriormente contas para ser pelos pais reembolsado da parte que lhes competisse suportar (metade das despesas, incluindo as anteriores ao acordo, como projectos e licenças).
- 1.13. Em execução do dito “Acordo entre Comproprietários”, o Requerente A..., em seu próprio nome e por conta e mandato de seus pais, ora também Requerentes, geriu a construção da obra por administração directa, adquiriu e pagou projectos, licenças e materiais de construção e todos os serviços especializados necessários à construção da habitação, que ficou concluída, tendo obtido o licenciamento e sido inscrita na matriz predial urbana com o artigo matricial ... .
- 1.14. A construção foi participada à administração tributária e aduaneira para efeitos de Imposto Municipal sobre Imóveis (de ora em diante “IMI”), tendo-lhe sido atribuído o valor patrimonial tributário (de ora em diante “VPT”) de € 333.430,00 (trezentos e trinta e três mil quatrocentos e trinta euros).
- 1.15. No dia 19.10.2018 os Requerentes venderam por € 615.000,00 (seiscentos e quinze mil euros) o Prédio, sito na Rua ..., n.º ... e..., da freguesia de ..., Vila Nova de Gaia, inscrito na matriz predial urbana respectiva sob o artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial sob a descrição n.º ... .

- 1.16. Os Requerentes suportaram custos de construção do Prédio no montante de € 308.435,00 (trezentos e oito mil quatrocentos e trinta e cinco euros), o que adicionado ao custo de aquisição do terreno, € 100.000,00 (cem mil euros), resulta num custo total de aquisição de 408.435,00 (quatrocentos e oito mil quatrocentos e trinta e cinco euros).
- 1.17. Assim, a mais-valia resultante da venda do Prédio é no valor de € 206.565,00 (duzentos e seis mil quinhentos e sessenta e cinco euros), devendo ser imputado aos Requerentes no ano de 2018 o referido montante, metade para o Requerente A... e a outra metade a seus pais.
- 1.18. Foi este o valor que, em 2019, e por referência ao ano de 2018, os Requerentes apresentaram nas respectivas declarações modelo 3 de IRS, as quais deram origem às liquidações de IRS n.º 2019 ... e n.º 2019 ..., respeitantes a primeira ao Requerente A... e a segunda aos demais Requerentes, seus pais.
- 1.19. Os serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do Porto desencadearam sobre os Requerentes procedimentos de análise e verificação das suas declarações de rendimentos para comprovação das despesas e valores de alienação de imóveis alienados.
- 1.20. Ora, os serviços de inspeção tributária entenderam que para o cálculo da mais-valia tributável não seriam aceitáveis os custos e despesas incorridos com a construção do Prédio, uma vez que as respectivas facturas não eram inequívocas quanto ao destino dos materiais e serviços cuja aquisição titulavam, devendo antes ser usado o valor patrimonial tributário do Prédio, razão por que os Requerentes se viram na necessidade de apresentar declarações de substituição a 25.05.2020.
- 1.21. As referidas declarações de substituição originaram novas liquidações de IRS de 2018: a n.º 2020..., relativamente ao Requerente A... e a n.º 2020..., referente aos Requerentes B... e sua mulher.

- 1.22. Essas novas liquidações originaram, para o Requerente A... um acréscimo a pagar de € 9.492,82 (nove mil quatrocentos e noventa e dois euros e oitenta e dois cêntimos) – € 9.171,20 (nove mil cento e setenta e um euros e vinte cêntimos) a título de imposto e € 321,62 (trezentos e vinte e um euros e sessenta e dois cêntimos) de juros compensatórios e, para os demais Requerentes, um acréscimo a pagar de € 8.588,16 (oito mil quinhentos e oitenta e oito euros e dezasseis cêntimos) – € 8.297,20 (oito mil duzentos e noventa e sete euros e vinte cêntimos) a título de imposto e € 290,96 (duzentos e noventa euros e noventa e seis cêntimos) de juros compensatórios.
- 1.23. Os Requerentes apresentaram a 14.09.2020 reclamação graciosa contra essas novas liquidações, a qual foi tacitamente indeferida no dia 14.01.2021.
- 1.24. Ainda que nalgumas facturas se não mencione expressamente que os bens ou serviços adquiridos se destinam à construção do Prédio, todos eles tiveram esse destino efectivo, tendo sido possível obter dos respectivos fornecedores declarações complementares nesse sentido.
- 1.25. As liquidações oras postas em crise, por terem por base uma mais valia tributável superior à real, em virtude de ter sido considerado um valor de aquisição do Prédio inferior ao real, são ilegais, violando o princípio da capacidade contributiva.
- 1.26. Tendo os Requerentes, de harmonia com as ditas liquidações, pagado imposto superior ao que lhes competia satisfazer, têm direito a perceber juros indemnizatórios sobre os montantes efectivamente pagos, nos termos legais.

### **C – Posição da Requerida**

- 1.27. A Requerida entende que não era possível a coligação de reclamantes em sede de reclamação graciosa apresentada pelos ora Requerentes uma vez que esse meio de

---

defesa deve ser dirigido ao órgão periférico regional da administração tributária, cabendo a decisão ao dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio do contribuinte.

- 1.28. Tendo a reclamação graciosa sido dirigida à Direcção Distrital de Finanças do Porto, ela só poderia correr relativamente ao Requerente A..., porque domiciliado em Vila Nova de Gaia, tendo a análise do pedido efectuado pelos mais reclamantes, porque têm domicílio em Santa Maria da Feira, sido remetida à Direcção de Finanças de Aveiro, tendo dado origem à reclamação n.º ...2020... .
- 1.29. Acrescenta a Requerida que, nos termos do artigo 13.º do RJAT, foi comunicado ao CAAD, no dia 18.05.2021, que havia sido projectado o deferimento parcial do pedido dos Requerentes.
- 1.30. Posteriormente, no dia 01.07.2021, foi comunicado ao CAAD que no dia 29.06.2021 se havia procedido à revogação parcial do acto, admitindo-se serem de acrescer ao valor de aquisição do Prédio, determinado nos termos legais, o valor de IMT de € 2.500,00 e de IS no montante de € 400,00, referente ao Requerente A... e, no que respeita ao Requerente B..., o valor de € 3.250,00 de IMT, de € 400,00 de IS e € 375,00 de emolumentos do registo predial uma vez que este encargos se mostram em absoluto essenciais para a concretização do facto tributário gerador do rendimento de mais valia e se encontram documentados.
- 1.31. Quanto ao mérito da causa, entende a Requerida estarem nos autos em causa dos prédios distintos, aquando da aquisição e de alienação: um o prédio rústico com o artigo matricial ... e outro cuja matriz passou a ser identificada pelo artigo ..., na qual se construiu uma edificação nova.

- 1.32. O facto tributário respeita à alienação do prédio identificado pelo artigo matricial..., já com a edificação construída, sendo relevante fixar, para efeitos de cálculo da mais-valia, o respectivo valor de aquisição e a data de aquisição.
- 1.33. O n.º 3 do artigo 46.º do Código do IRS determina que o valor de aquisição dos imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos corresponde ao VPT ou, no caso de ser superior, aos custos suportados com a construção, acrescendo a este custo o valor do terreno<sup>1</sup> de implantação.
- 1.34. Os custos suportados com a construção têm de se estar devidamente comprovados por documentos idóneos, em conformidade com as exigências formais, nomeadamente as fixadas no Código do IVA, artigo 36.º, e em termos de permitirem fazer a correspondência de forma incontestável, entre os encargos de construção (materiais e actividade de construção) descritos e o imóvel implantado.
- 1.35. Já a data de aquisição coincidirá com a conclusão da construção, nos termos dos artigos 10.º e 13.º, n.º 1 al. d) do Código do IMI.
- 1.36. Sucede que quanto aos documentos que sustentam os custos de construção, na sua grande maioria não se encontram cumpridos os pressupostos para a sua aceitação, seja porque o local da descarga dos materiais não coincide com a morada do imóvel seja porque os bens e serviços indicados não se mostram discriminados, tal como não se encontram substanciados em qualquer orçamentação prévia, do mesmo modo que para muitos deles não se encontra o comprovativo/recibo do pagamento, para além de que várias rubricas respeitam a elementos móveis, que não se enquadram pela sua natureza como construção de um qualquer imóvel, igualmente não podem ser considerados custos inerentes à construção custos que se prendam com assessoria jurídica ou com a autorização para ocupação do espaço público.

---

<sup>1</sup> Determinado, nos termos do n.º 4 do artigo 46.º do Código do IRS, pelas regras constantes dos n.ºs 1 e 2 desse preceito.

## **D – Conclusão do Relatório e Saneamento**

- 1.37. Por despacho de 13.07.2021, o tribunal arbitral dispensou a reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, por entender que as Partes haviam já carreado para o processo os elementos de facto necessários e suficientes para a prolação da decisão, tendo sido as partes convidadas a apresentar, querendo, as suas alegações, direito apenas os Requerentes pretenderam exercer, corroborando, em termos materiais, a posição que havia já sido veiculada no pedido de pronúncia arbitral.
- 1.38. O tribunal arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.
- 1.39. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, estão regularmente representadas, não padecendo o processo de qualquer nulidade.
- 1.40. A cumulação de pedidos efectuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em homenagem ao princípio da economia processual, justifica-se uma vez que o art.º 3.º do RJAT, ao admitir expressamente a possibilidade de “cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos”, acomoda, sem abuso hermenêutico, a apreciação de um pedido que decorre, em termos necessários, do juízo que o tribunal arbitral sufrague quanto à validade da liquidação ora posta em crise.
- 1.41. Também a coligação de autores deve ser admitida já que, nos termos do disposto no artigo 3.º do RJAT, a procedência dos pedidos depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, não se opondo a essa coligação o disposto no n.º 1 do artigo 104.º do CPPT, não relevando para o efeito, na leitura que faz este tribunal das

disposições aplicáveis, a circunstância de serem diferentes os órgãos periféricos competentes para apreciar a reclamação graciosa apresentada conjuntamente pelos Requerentes. De resto, a Direcção de Finanças de Aveiro determinou a apensação da reclamação graciosa aos presentes autos, por estar prejudicada a sua apreciação, nos termos do n.º 3 do artigo 111.º do mesmo Código.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

- 2.1.1. No dia 31.05.2013 o Requerente A... e a então sua mulher adquiriram em compropriedade, na proporção de metade para cada um, pelo preço global de € 100.000,00 (cem mil euros), o prédio rústico composto por quintal, na ..., freguesia de..., concelho de Vila Nova de Gaia, inscrito na respectiva matriz predial rústica sob o artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial sob a descrição n.º ... (doc. 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.2. Em Fevereiro de 2015 foi apresentado o Modelo 1 IMI no sentido de proceder à inscrição do referido prédio na matriz predial urbana, como terreno para construção, passando a identificar-se na respectiva matriz pelo artigo ... (artigo 5.º da Resposta).
- 2.1.3. No dia 08.06.2016, o Requerente B..., casado no regime da comunhão geral de bens com a Requerente C..., adquiriu metade do Prédio à então mulher do seu filho A..., pelo preço de € 50.000,00 (cinquenta mil euros) (doc. 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.4. À data de 08.06.2016, o VPT do terreno para construção a que correspondia o artigo matricial... da freguesia de ..., Vila Nova de Gaia era de € 91.110,00 (noventa e um mil cento e dez euros) (doc. 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral e artigo 5.º da Resposta).

- 2.1.5. No mesmo dia 08.06.2016, os Requerentes celebraram um “Acordo entre Comproprietários”, nos termos do qual, entre outras disposições, se previu que o Requerente A... ficava encarregado de promover a construção de uma habitação por conta de todos os comproprietários, na proporção de metade para si e a outra metade para os pais, cabendo-lhe ainda adquirir e pagar tudo o que fosse necessário à dita construção, por mandato dos demais Requerentes, seus pais, prestando ulteriormente contas para ser pelos pais reembolsado da parte que lhes competisse suportar (metade das despesas, incluindo as anteriores ao acordo, como projectos e licenças) (doc. 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.6. Em meados de Outubro de 2018, os Requerentes participaram à administração tributária e aduaneira, para efeitos de IMI, a conclusão das obras de edificação da habitação, tendo sido inscrita na matriz predial urbana com o artigo P..., tendo-lhe sido atribuído, após avaliação, o VPT de € 333.430,00 (trezentos e trinta e três mil quatrocentos e trinta euros) (doc. 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral e artigo 5.º da Resposta).
- 2.1.7. No dia 19.10.2018 os Requerentes venderam por € 615.000,00 (seiscentos e quinze mil euros) o Prédio, sito na Rua ..., n.º... e..., da freguesia de ..., Vila Nova de Gaia, inscrito na matriz predial urbana respectiva sob o artigo P..., descrito na Conservatória do Registo Predial sob a descrição n.º...) (doc. 6, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.8. Relativamente ao exercício de 2018, os Requerentes apresentaram as respectivas declarações modelo 3 de IRS, nela inscrevendo no anexo G a alienação, em Outubro de 2018, do bem imóvel supra referido pelo valor global de € 615.000,00 (seiscentos e quinze mil euros), as quais deram origem às liquidações de IRS n.º 2019 ... e n.º 2019..., respeitantes a primeira ao Requerente A... e a segunda aos demais Requerentes, seus pais (artigo 4.º da Resposta e artigo 39.º do pedido de pronúncia arbitral).

- 2.1.9. Na sua declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2018, o Requerente A... declarou ter adquirido o imóvel em Maio de 2013 por € 50.000,00 (cinquenta mil euros) e ter suportado encargos de €154.217,50 (cento e cinquenta e quatro mil duzentos e dezassete euros e cinquenta cêntimos) (artigo 4.º da Resposta e artigos 36.º e 39.º do pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.10. Na sua declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2018, os Requerentes B... e sua mulher C... declararam ter adquirido o referido imóvel em Junho de 2016 por € 50.000,00 (cinquenta mil euros) e ter suportado encargos de €154.217,50 (cento e cinquenta e quatro mil duzentos e dezassete euros e cinquenta cêntimos) (artigo 4.º da Resposta e artigos 36.º e 39.º do pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.11. Os serviços tributários procederam à abertura de procedimento de análise, sendo os Requerentes notificados disso, a fim de serem comprovados os factos inscritos no anexo G das declarações rendimentos modelo 3 de IRS respeitantes ao ano de 2018 (artigo 4.º da Resposta e artigo 28.º do pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.12. No dia 15.05.2020, o Requerente A... apresentou declaração de substituição modelo 3 de IRS referente ao ano de 2018, tendo nela declarado ter adquirido o imóvel em Outubro de 2018 por um valor de € 166.715,00 (cento e sessenta e seis mil setecentos e quinze euros), correspondente a metade do VPT do imóvel àquela data (doc. 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.13. A declaração de substituição apresentada pelo Requerente A... deu origem à liquidação de IRS do ano de 2018 n.º 2020 ... e respectivos juros compensatórios, com o imposto a pagar de € 31.229,35 (trinta e um mil duzentos e vinte e nove euros e trinta e cinco cêntimos) (respectiva demonstração de liquidação junta aos autos com o pedido de pronúncia arbitral).

- 2.1.14. O Requerente A... procedeu ao pagamento do saldo apurado, no montante de € 9.492,82 (nove mil quatrocentos e noventa e dois euros e oitenta e dois cêntimos) no dia 17.07.2020 (doc. 12, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.15. No dia 15.05.2020, os Requerentes B... e sua mulher C... apresentaram declaração de substituição modelo 3 de IRS referente ao ano de 2018, tendo nela declarado ter adquirido o imóvel em Outubro de 2018 por um valor de € 166.715,00 (cento e sessenta e seis mil setecentos e quinze euros), correspondente a metade do VPT do imóvel àquela data (doc. 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.16. A declaração de substituição apresentada pelos Requerentes B... e sua mulher C... deu origem à liquidação de IRS do ano de 2018 n.º 2020 ... e respectivos juros compensatórios, com o imposto a pagar de € 25.354,72 (vinte cinco mil trezentos e cinquenta e quatro euros e setenta e dois cêntimos) (respectiva demonstração de liquidação junta aos autos com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.17. Os Requerentes B... e sua mulher C... procederam ao pagamento do saldo apurado, no montante de € 8.588,16 (oito mil quinhentos e oitenta e oito euros e dezasseis cêntimos) no dia 14.07.2020 (doc. 12, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.18. Os Requerentes apresentaram reclamação graciosa contra essas novas liquidações, que foi recebida pela Direcção de Finanças do Porto no dia 15.09.2020 (fls. 249 do ficheiro com a primeira parte do processo administrativo).
- 2.1.19. A Direcção de Finanças do Porto, por comunicação interna de 30.09.2021, remeteu à Direcção de Finanças de Aveiro cópia da Reclamação Graciosa apresentada pelos Requerentes, bem como dos documentos que a acompanhavam, para instrução e posterior decisão (fls. 15 do ficheiro com a reclamação graciosa que correu termos na DF Aveiro, constante da terceira parte do processo administrativo).

- 2.1.20. No dia 04.04.2021 os Requerentes apresentaram no CAAD o pedido de pronúncia arbitral a que se reportam os presentes autos, sem que, antes, tenham sido notificados de qualquer decisão por parte dos serviços da administração tributária e aduaneira (artigo 5.º do pedido de pronúncia arbitral, não infirmado).
- 2.1.21. No dia 18.05.2021, a Direcção de Finanças do Porto comunicou ao CAAD que havia projectado deferir parcialmente o pedido do Requerente A..., admitindo-se serem de acrescer ao valor de aquisição do Prédio, determinado nos termos legais, o valor de IMT de € 2.500,00 e de IS no montante de € 400,00 (fls 206 e 209 do ficheiro com a segunda parte do processo administrativo).
- 2.1.22. No mesmo dia 18.05.2021, o Presidente do CAAD solicitou aos Requerentes se dignassem informar, querendo, sobre o prosseguimento do procedimento.
- 2.1.23. No dia 21.05.2021 os Requerentes informaram o CAAD que pretendiam o prosseguimento do procedimento porque o projectado deferimento parcial apenas se referia ao Requerente A... e, ainda, porque a revogação projectada seria meramente residual e insignificante.
- 2.1.24. No dia 01.07.2021, a Requerida informou que havia procedido à revogação parcial do acto invocado, nos seguintes termos:

viii) Matéria distinta prende-se com eventuais despesas e encargos, comprovadamente realizados, que se mostrem absolutamente necessárias à aquisição e alienação, sendo estes de acrescer ao valor de aquisição determinado nos termos do artigo acima já referenciado, que o art.º51ºCIRS prevê, sendo que no caso concreto e tendo presente os elementos constantes dos autos, podem ser passíveis de aceitação para cada requerente o valor de 3.250,00€ de IMT, de 400,00€ de IS e 375,00€ de emolumentos do registo predial no caso do contribuinte B... e, para o SP 1 – A..., o valor de IMT de 2.500,00 e de IS no montante de 400,00€, na medida em que este encargos mostram-se em absoluto essenciais para a concretização do facto tributário gerador do rendimento de mais valia e encontram-se documentados.

2.1.25. Os Requerentes suportaram custos de construção do imóvel no montante de € 268.296,17.

2.1.26. Foram suportadas despesas necessárias inerentes à aquisição e alienação do bem no montante de € 14.246,75 (catorze mil duzentos e quarenta e seis euros e setenta e cinco cêntimos) para o Requerente A... e de € 4.025,00 (quatro mil e vinte cinco euros) para o Requerente B... .

## **2.2. Factos não provados**

Não há factos relevantes para a apreciação do mérito da causa que hajam sido dados como não provados.

## **2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos aos autos pelas Partes e nas posições por elas assumidas nos articulados apresentados. Quanto aos custos e às despesas a fundamentação consta do 3.2. infra.

## **3. Matéria de direito**

### **3.1. Questões a decidir**

A circunstância de ter a Requerida, na decisão da reclamação graciosa apresentada pelos Requerentes, deferido parcialmente as suas pretensões, não impede o prosseguimento do procedimento, se nisso virem os Requerentes atendível interesse. Na verdade, apenas parcialmente o pedido foi acolhido, sendo certo que o dito pedido extravasa o objecto do deferimento, pelo que o procedimento deve prosseguir.

Resulta do que acima se deixou dito que as questões a apreciar são, no fundo, as seguintes:

- a) A de saber, para efeitos de cálculo da mais-valia tributável, qual o valor de aquisição do imóvel alienado pelos Requerentes em 2018 e quais as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação; e
- b) A de esclarecer se, caso se julgue procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação ora postos em crise, os Requerentes, no âmbito do presente processo arbitral, poderão obter a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios relativamente às quantias por si entregues para satisfação de prestação tributária não devida.

### **3.2. As mais-valias imobiliárias em sede de IRS. O valor de aquisição de imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos**

#### **a) Aspectos gerais - o valor de realização**

O Código do IRS, na alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º estabelece que constituem incrementos patrimoniais tributáveis, desde que não considerados rendimentos de outras categorias, as mais-valias, tidas, para o que ora nos interessa, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, como os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis. O n.º 4 do mesmo artigo determina que o ganho sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição.

Tendo, portanto, a mais-valia uma natureza diferencial, importa apurar o valor de realização e o valor de aquisição do imóvel alienado. E também releva determinar as datas de aquisição e alienação do bem<sup>2</sup>.

Não há qualquer dúvida quanto à data e ao valor de realização. O imóvel foi vendido pelos Requerentes no dia 19.09.2018 por € 615.000,00 (seiscentos e quinze mil euros), o que se

---

<sup>2</sup> Em vista da eventualmente aplicação do artigo 50.º do Código do IRS.

mostra superior ao respectivo VPT a essa mesma data. Assim, metade desse valor deverá ser imputado ao Requerente A... e a outra metade aos demais Requerentes, por ser também essa a quota de cada um dos comproprietários. Não há, assim, quanto ao valor e data de realização, qualquer dissídio entre os Requerentes e a Requerida.

O mesmo não pode dizer-se do outro termo da diferença: o valor (e a data) de aquisição por parte dos Requerentes do imóvel alienado.

#### **b) A identificação do imóvel alienado**

Recordemos que na declaração de rendimentos modelo 3 inicialmente apresentada, o Requerente A... declarou ter adquirido o imóvel em Maio de 2013 por € 50.000,00 (cinquenta mil euros) e ter suportado encargos de €154.217,50 (cento e cinquenta e quatro mil duzentos e dezassete euros e cinquenta cêntimos). O mesmo fizeram os outros Requerentes, seus pais, com a diferença de terem declarado a aquisição do imóvel em Junho de 2016.

Parece, na verdade, haver aqui uma confusão por parte dos Requerentes. Como bem explica a Requerida no artigo 12.º da sua Resposta “...*não pode é considerar-se que a aquisição do bem alienado, reitere-se a sua plena autonomia e distinção das demais realidades prediais, possa situar-se em data em que tenha ocorrido uma outra aquisição da titularidade de um outro bem imóvel, como seria o do artigo urbano caracterizado como terreno para construção, mesmo que este seja o terreno onde foi implantada a construção da habitação, na medida em que se configuram realidades matriciais distintas, com destinos igualmente perfeitamente diferenciados, tal como distintos são as suas avaliações patrimoniais, igualmente diferenciados em sede do seu valor comercial.*” .

Como se consegue perceber, uma habitação construída num terreno para construção é realidade distinta de um prédio rústico. E também não é a mesma coisa que um terreno para construção. Aliás, do ponto de vista exclusivamente matricial, também são distintos um terreno inscrito na

matriz predial rústica e esse terreno com aptidão construtiva. Um é um prédio rústico. O outro é um prédio urbano.

Ora, em termos cronológicos, as vicissitudes por que passa o bem em causa são facilmente apreensíveis. O Requerente A..., em 2013, adquiriu metade de um prédio rústico, que depois, em Fevereiro de 2015, se converteu em prédio urbano (terreno para construção), e, por via da edificação nele implantada, acabou sendo proprietário, em Outubro de 2018, de metade de uma habitação construída naquele terreno, que alienou nesse mesmo mês. Relativamente ao seu pai é também simples este exercício. O Requerente B... adquiriu em Junho de 2016 metade de um prédio rústico (terreno para construção), e nele edificou uma habitação, e acabou sendo proprietário, em Outubro de 2018, de metade dessa habitação, procedendo igualmente à sua alienação nesse mesmo mês. Há, por assim dizer, três realidades matriciais – e económicas – distintas, geradoras de efeitos fiscais também eles diversos.

Esta é a conclusão que pode extrair-se do artigo 10.º, n.º 1, do artigo 13.º, n.º 1, alínea d) e do artigo 106.º, alínea b) do Código do IMI.

Quer isto dizer que, em rigor, o que os Requerentes alienaram em 2018 foi o prédio urbano inscrito na matriz predial urbana respectiva sob o artigo P..., descrito na Conservatória do Registo Predial sob a descrição n.º... Não foi nem o terreno para construção nem, muito menos, o prédio rústico adquirido em 2013<sup>3</sup>.

Claro está que só há alienação quando o bem se transfere do património de alguém para a esfera jurídica e patrimonial de outra entidade. Portanto, a realidade predial foi-se alterando, foi conhecendo vicissitudes ao longo do tempo, a saber, em 2015, primeiro e depois em 2018, mas só com a alienação do imóvel a terceiros, em Outubro de 2018, se dá o facto típico susceptível de gerar rendimento relevante em sede de IRS, nomeadamente da categoria G.

---

<sup>3</sup> V. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21.10.2015, prolatado no processo 01339/14.

---

Assim, insista-se, o que os Requerentes venderam em Outubro de 2018 foi o prédio urbano identificado pelo artigo P... que nesse mesmo mês ingressou, nesta perspectiva puramente matricial e, portanto, tributária, na sua esfera patrimonial<sup>4</sup>. Portanto, em rigor, as declarações de rendimentos modelo 3 de IRS primeiramente entregues pelos Requerentes não estavam correctamente preenchidas, razão por que não podem ser repriminadas, como pedem.

**c) O valor de aquisição do imóvel alienado – os custos de construção**

Identificado que está o imóvel alienado e determinado que fica o mês de aquisição – Outubro de 2018 – coincidente com o da sua alienação, há que apurar por que valor deve entender-se ter ele sido adquirido. Pomos o problema nestes termos (“por que valor deve entender-se”) porque, na verdade, desde que adquirido por cada um dos comproprietários, o imóvel foi-se transformando-se, como se disse, sem que tenha saído da esfera patrimonial de cada um deles. Na verdade, esse imóvel só se transmite para terceiros em Outubro de 2018.

Atente-se no que prescreve o artigo 46.º do Código do IRS, que tem por epígrafe “valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis”, nomeadamente o seu número 3: “*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*”. Esta disposição legal manda atender ao maior de dois valores: o VPT, por um lado, ou, por outro, o valor do terreno acrescido dos custos de construção devidamente comprovados.

O VPT sabemos qual é: € 333.430,00 (trezentos e trinta e três mil quatrocentos e trinta euros). O valor do terreno também: € 100.000,00 (cem mil euros). Resta, pois, saber o montante dos custos de construção devidamente comprovados. Depois de apurada essa importância estaremos em condições de verificar qual dos valores é mais elevado, sendo esse o que deve relevar para efeitos de cálculo da mais-valia tributável.

---

<sup>4</sup> V. acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 06.05.2020, prolatado no processo 07/18.1BEPDL e de 17.02.2021, referente ao processo 01449/11.9BELRS.

A Requerida sufraga o entendimento de que os custos de construção têm de se encontrar devidamente comprovados por documentos idóneos, seja em conformidade com as exigências formais, nomeadamente as fixadas no artigo 36.º do Código do IVA, seja por permitirem fazer a correspondência de forma incontestável, entre os encargos de construção (materiais e actividade de construção) descritos e o imóvel onde essa construção é implantada.

Refira-se ainda que, em sede de processo de averiguação de divergências, a Requerida não atendeu a nenhum dos custos apresentados pelos Requerentes. Já em sede de reclamação graciosa, a Requerida reconheceu a admissibilidade de custos a que se refere o n.º 3 do artigo 46.º do Código do IRS no montante de € 6.265,92 (seis mil duzentos e sessenta e cinco euros e noventa e dois cêntimos). Portanto, esta cifra somada ao valor do terreno é bastante inferior ao VPT do imóvel, razão por que entende a Requerida dever ser considerado este valor como o de aquisição para efeitos do cálculo da mais-valia, tal como resulta das declarações de substituição apresentadas.

E o motivo por que entende a Requerida não poderem ser aceites os custos apresentados pelos Requerentes está claramente plasmado na sua Resposta:

*“Na situação concreta o que se verifica é que, no que respeita aos documentos que sustentam os custos de construção, na sua grande maioria não se encontram cumpridos os pressupostos para a sua aceitação, seja porque o local da descarga dos materiais não coincide com a morada do imóvel, seja porque os bens e serviços indicados não se mostram discriminados, tal como não se encontram consubstanciados em qualquer orçamentação prévia, do mesmo modo que para muitos deles não se encontra o comprovativo/recibo do pagamento; acresce ainda que inúmeras rubricas correspondem a elementos móveis, como mobiliário de casa de banho ou cozinha, que não se enquadram pela sua natureza como construção de um qualquer imóvel, não obstante a sua afetação a este contribua para a respetiva valorização, não deixam de constituir bens de equipamento ou embelezamento ( como no caso de limpeza ou aquisição de relva,*

*mesmo que os demais requisitos do documentos se mostrassem cumpridos, o que também não é o caso); igualmente não podem ser considerados custos inerentes à construção per si, custos que se prendam com assessoria jurídica ou com a autorização para ocupação do espaço público (instalação de contentores, por exemplo).*

*É certo que os contribuintes reconhecendo as carências dos documentos apresentados vieram apresentar meras declarações emitidas pelas entidades que constam dos documentos junto aos autos, nas quais estas afirmam, em alguns casos identificando-se a numeração do documento, que os trabalhos foram executados ou materiais transportados para a moradia sita na morada correspondente ao imóvel alienado. No entanto, não apenas estas declarações não permitem ultrapassar o incumprimento dos requisitos legal e fiscalmente previstos, previstos no CIVA, não assumindo relevância fiscal, como se mantém a questão em grande maioria dos custos relativos ao comprovativo do pagamento dos custos inscritos nos diversos elementos, como acima se fez menção”*

Como bem sumariam os Requerentes nas suas alegações, a Requerida não aceita os custos de construção apresentados em virtude de:

- “a) Os documentos não serem inequívocos quanto ao destino dos materiais e serviços cuja aquisição titulavam;*
- b) Inúmeras rúbricas corresponderem a elementos móveis, como mobiliário de casa de banho ou cozinha;*
- c) Os bens e serviços indicados nos documentos constituírem bens de equipamento ou embelezamento, como no caso de aquisição de relva; e*
- d) Em todo o caso, os documentos não respeitarem as exigências formais fixadas no artigo 36.º do Código do IVA; e nos artigos 46.º, n.º 3 e 51.º do Código do IRS.”*

É certo que, nos termos do n.º 3 do artigo 75.º da Lei Geral Tributária (de ora em diante “LGT”) se presumem verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei. Diz-nos o número seguinte que essa presunção não se verifica quando as

declarações revelarem erros ou inexactidões que permitam concluir que elas não reflectem a matéria tributável real do sujeito passivo.

O n.º 1 do artigo 128.º do Código do IRS prescreve que as pessoas sujeitas a IRS devem apresentar os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e de outros factos ou situações mencionadas na respectiva declaração, quando a autoridade tributária e aduaneira os exija.

Ora, mesmo presumindo-se verdadeiras e de boa-fé as declarações de rendimentos iniciais apresentadas pelos Requerentes, como corolário do princípio da colaboração recíproca a que alude o artigo 59.º da LGT, pode a autoridade tributária e aduaneira solicitar a apresentação dos documentos necessários à comprovação do declarado. De resto, alegando os Requerentes ter suportado despesas com a valorização do bem alienado, cabe-lhes provar isso mesmo, nos termos e para os efeitos do artigo 74.º da LGT<sup>5</sup>. Convém, contudo, não ignorar o disposto no artigo 58.º do mesmo diploma, que impõe à administração tributária o dever de realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material.

Resultou claro para a administração tributária, no âmbito do procedimento de averiguação de divergências que os Requerentes haviam laborado em erro quando declararam a data e o valor de aquisição do imóvel alienado em Outubro de 2018 e as despesas que haviam suportado com vista à sua valorização.

No âmbito do mencionado procedimento e na fase de apreciação da Reclamação Graciosa dos Requerentes que se seguiu, foi possível à administração tributária perceber que o imóvel alienado em Outubro de 2018 por € 615.000,00 (seiscentos e quinze mil euros) havia sido por eles adquirido nesse mesmo mês, quando terminaram as obras e se inscreveu o edificado na respectiva matriz, ficando por apurar o valor pelo qual se devia considerar ele havia sido adquirido.

---

<sup>5</sup> V. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 29.06.2017, prolatado no processo 163/15.0BEFUN.

Como vimos, nos termos da lei, o valor de aquisição dos imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos corresponde ao VPT ou, no caso de ser superior, aos custos suportados com a construção, acrescendo a estes custos o valor do terreno em que foi implantada. De todas estas variáveis, apenas os “custos suportados com a construção” precisavam de ser apurados, como se disse. Todas as outras não ofereciam dúvidas.

É o esforço de busca da verdade material que justifica a apresentação dos documentos comprovativos desses mesmos custos. Os Requerentes apresentaram uma lista arrolando todas as despesas por si suportadas com a construção (a que corresponde o doc. 10 anexo à reclamação graciosa, que pode ver-se a fls 70 e 71 do ficheiro com a primeira parte do processo administrativo). E para todas as despesas listadas os Requerentes declaram ter apresentado documentos que as comprovam.

Como facilmente se percebe, aqui chegados, há que analisar cada uma dessas despesas e confrontá-las, todas, com os documentos que alegadamente as demonstram. Ao contrário do que referem os Requerentes, foi isso que fez a Requerida quando procedeu à análise da reclamação graciosa apresentada. É o que tem de concluir-se pelo que pode ler a fls 206 e segs do ficheiro contendo a segunda parte do processo administrativo. A Requerida analisou os documentos apresentados e concluiu, em sede de reclamação graciosa, que apenas € 6.265,92 (seis mil duzentos e sessenta e cinco euros e noventa e dois cêntimos) dos custos de construção alegados estavam demonstrados.

Convém recuperar o que dispõe o artigo 46.º, n.º 3 do Código do IRS a propósito destes custos: “*custos de construção devidamente comprovados*”. O que importa é apurar se os custos alegados se referem à construção e, por outro lado, se estão devidamente comprovados.

Os custos de construção têm de ser aferidos em função da concreta edificação empreendida. Os Requerentes venderam, em Outubro 2018, o que haviam construído no terreno para construção em que o prédio rústico se transformara. Tudo o que tenha sido incorporado na habitação

construída e no respectivo terreno e todas as despesas inerentes ao processo construtivo não-de-relevar para este efeito.

É forçoso reconhecer que a Requerida adopta um conceito excessivamente restritivo de “construção”, excluindo equipamentos, mobiliário – de cozinha e casa de banho, por exemplo – e outras intervenções – nomeadamente no jardim, que fazem parte integrante da habitação que foi alienada. Poder-se-ia colocar a questão de saber se, em rigor, essas despesas configuram custos de construção ou encargos com a valorização do bem. Mas a Requerida não coloca sequer o problema nestes termos. Limita-se a excluir essas realidades, impedindo, dessa forma, que essas despesas sejam atendidas no momento de apurar a mais-valia tributável. Num caso ou no outro, sempre seriam esses valores relevantes para apurar o montante da mais-valia tributável. Aliás, não será absurdo admitir que os montantes despendidos com esses equipamentos, mobiliário e outras intervenções tenham sido repercutidos no preço de venda do imóvel, o mesmo é dizer, no valor de realização. Portanto, nenhum sentido faria admitir, como é de toda a razoabilidade, que os dispêndios a que nos referimos tenham sido reflectidos no valor de realização, desconsiderando-os quando se trata de somar os custos de construção (ou encargos com a valorização do bem). Esse exercício postergaria em definitivo o princípio da tributação pelo rendimento real e dispensaria intoleravelmente o princípio da capacidade contributiva.

Aliás, é por essa razão que o legislador, no caso de os imóveis terem sido construídos pelos próprios sujeitos passivos, manda atender aquando da fixação da mais-valia tributável (e não por exemplo para efeitos de tributação em sede de IMI), ao mais elevado dos seguintes valores: VPT, por um lado, e, por outro, valor do terreno, acrescido dos custos de construção. Esta técnica legislativa deixa claro que em caso algum o valor de aquisição de um imóvel construído pelo sujeito passivo será inferior ao valor por que tenha adquirido o terreno onde se implanta o edificado, acrescido dos custos de construção. A lei admite que o valor de aquisição do imóvel seja superior ao que nele foi gasto, mas rejeita liminarmente o seu contrário. Ora, esta constatação impõe-se e não pode ser escamoteada.

---

A Requerida sustenta igualmente que os documentos apresentados não são inequívocos quanto ao destino dos materiais e serviços cuja aquisição titulam e que a grande maioria desses documentos não respeitam as exigências formais fixadas no artigo 36.º do Código do IVA.

Como é bom de ver, o que o Código do IRS exige é que os custos de construção sejam *devidamente* comprovados. Não há nenhuma remissão genérica para o Código do IVA nem, muito menos, especificamente dirigida às exigências formais das facturas impostas por esse diploma. Não havendo essa remissão, como não há, não se pode, pura e simplesmente laborar como se ela existisse<sup>6</sup>.

O que se exige, no Código do IRS, é que os custos de construção sejam comprovados de maneira a não oferecerem qualquer dúvida quanto ao facto de terem sido despendidos naquela edificação. Tendo a administração tributária e aduaneira solicitado aos Requerentes que comprovassem os custos alegados, estes apresentaram uma lista que os arrolava e os documentos que os demonstravam.

Note-se que em momento algum resulta ter a autoridade tributária e aduaneira posto em causa que a obra teve efectivamente lugar. Sabia-se, portanto, que os Requerentes haviam construído no terreno de que eram proprietários não *uma* habitação em tese considerada, mas *a* habitação que alienaram em Outubro de 2018. A habitação construída é uma realidade física apreensível pelos sentidos, mensurável e a administração tributária e aduaneira, querendo, teria oportunidade de verificar se os custos de construção alegados eram ou não compatíveis com a realidade física que foi alienada. Não consta que o tivesse feito. O que não pode a Requerida é optar por ignorar o enquadramento e o contexto da realidade que pretende analisar. Bastou-se com a análise que fez dos documentos, como se fossem os documentos, eles próprios, o fim último dessa análise<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Concordante, veja-se a decisão arbitral do CAAD prolatada no processo 124/2020-T.

<sup>7</sup> Parece ir no mesmo sentido a decisão arbitral do CAAD referente ao processo 388/2020-T.

Os documentos que titulam as despesas são meramente instrumentais. E a sua instrumentalidade cinge-se à demonstração de que as despesas que titulam dizem efectivamente respeito à construção em causa<sup>8</sup>. Mesmo que na factura dos materiais de construção não se diga que eles se destinam a ser aplicados numa obra determinada numa precisa morada, é razoável admitir-se que a obra em causa precisou daqueles materiais. E se o sujeito passivo apresenta uma factura referente a materiais que sempre seriam precisos numa obra daquela natureza, e não se lhe conhecendo outra qualquer obra que tivesse estado simultaneamente a realizar, então, o mais certo, é que à dita obra respeite. Tanto mais que os Requerentes vieram, depois, apresentar declarações complementares de vários fornecedores, referindo-se à obra em questão. E se a administração tributária acredita que assim não é cabia-lhe o ónus de demonstrar isso mesmo, o que não fez.

O mesmo se diga da necessidade de demonstrar documentalmente o seu efectivo pagamento, seja por recibos ou extractos bancários, por exemplo. A lei, da leitura que dela fazemos, não o exige nestes precisos termos. Não resulta do preceito aplicável que o contribuinte faça forçosa prova de ter pago as facturas que lhe são dirigidas. Uma vez mais é útil reportarmo-nos a um ambiente de normalidade, de razoabilidade. É normal e razoável que o sujeito passivo para demonstrar custos de construção que alegadamente suportou exiba grande número de facturas que nunca pagou? É normal e razoável que uma habitação seja construída por alguém que não pagou a construção, apesar de esta lhe ter sido facturada? Não, não é normal nem razoável. E, portanto, não sendo normal nem razoável, não fará sentido rechaçar liminarmente direitos dos contribuintes com uma exigência como esta, ignorando toda a prova produzida<sup>9</sup>.

Portanto, em síntese geral, dir-se-á que a Requerida exigiu dos Requerentes o que lhes não era legalmente exigível, em face dos elementos por eles carreados para o processo, não podendo

<sup>8</sup> V. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 29.06.2017, prolatado no processo 163/15.0BEFUN, *maxime* quando sublinha a ausência de um único documento comprovativo dos custos alegados: “Não há, percorrido o processo de impugnação judicial e, bem assim, o processo administrativo tributário (que inclui a reclamação graciosa na qual foi convolada uma declaração de substituição), um único documento - sejam cheques, comprovativos de transferências bancárias, facturas, recibos ou outros elementos (sublinhados nossos) - apto a demonstrar que no ano de (...) o sujeito passivo suportou com as obras no imóvel alienado o valor de € (...).”

<sup>9</sup> Cremos que, neste aspecto particular, vão no sentido aqui sufragado as decisões arbitrais do CAAD prolatadas nos processos 176/2020-T e 407/2020-T.

com base nessa exigência, se tivermos em conta, claro está, a concreta factualidade vertida nos autos, pôr em causa um direito que lhes assiste.

Dito isto, uma análise mais fina dos documentos apresentados (e não da lista que os elenca) permite, ainda que pontualmente, tirar conclusão distinta.

Quanto às facturas da ..., as constantes do quadro abaixo não permitem identificar o local de fornecimento de energia, com excepção da última, que não pode ser aceite por referir-se a período posterior à conclusão da obra. A despesa relativa à certidão não permite identificar o imóvel a que respeita, nem essa despesa surge minimamente enquadrada, razão por que todas elas não podem ser aceites.

F...	€
pag F... JAN 2016	207,11
crédito F... fev 2016	-140,43
fat F... MAR 2016	31,76
pag renovação certidão	15
pag fat edp abril 2016	33,89
fat F... Maio 2016	89,68
fat F... JUN 2016	45,28
fat F... JUL 2016	43,78
fat F... AGO 2016	74,44
fat F... SET 2016	30,63
fat F... NOV 2018	30,47
total	461,61

Também não devem ser admitidas as facturas constantes do quadro abaixo. A primeira diz respeito a um detergente e a segunda a serviços de assessoria jurídica. Ambas as despesas não podem qualificar-se como custos de construção nem como encargos suportados para a valorização do bem.

Descrição	€
pag fat ...	10,52
advogado	430,5
total	441,02

Já a factura de água constante do quadro abaixo, por dizer respeito a período posterior à conclusão das obras, não deve ser admitida.

água	€
fat aguas ... (08.11.2018)	54,13

As despesas listadas no quadro seguinte não dizem respeito a custos de construção, mas a despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação do imóvel, que relevam para o apuramento da mais valia-tributável, não por via do artigo 46.º mas nos termos do artigo 51.º do Código do IRS. Em todo o caso, devem acrescer ao valor de aquisição, de cada um dos Requerentes na medida em que lhes diga respeito<sup>10</sup>.

fls	€
162	3 250,00
165	400,00
166	375,00
196	11 346,75
sn	2 900,00

<sup>10</sup> A factura a fls 196 é referente à mediação imobiliária com a venda do imóvel. O contrato de compra e venda refere que houve intermediação e identifica o intermediário. Não é, pois, razoável que se ignore essa factura como meio probatório. Curiosamente, não consta dos autos a factura que deveria estar em nome do outro comproprietário, estando a outra em duplicado. Portanto, se houve uma factura para cada um dos comproprietários, ambas as facturas devem relevar.

As facturas a seguir indicadas constam em duplicado nos autos, razão por que não podem ser (duplamente) atendidas<sup>11</sup>.

fls	€	fls
97	43,10	93
98	57,04	94
99	34,37	95
101	32,79	96
205	153,50	202
228	11 346,75	196

Assim, os custos de construção, na base dos comprovativos apresentados pelos Requerentes ascendem a € 268.296,17, sendo os seguintes:

---

<sup>11</sup> As referências respeitam ao ficheiro que contém a primeira parte do processo administrativo (coincidente, aliás, com o doc. 10, junto pelos Requerentes com o pedido de pronúncia arbitral.

fls	€
72	195,00
73	1 808,10
74	1 808,10
75	44,00
76	40,00
77	5 805,72
81	39,86
82	33,37
83	42,90
84	41,52
85	28,17
86	45,16
93	43,10
94	57,04
95	34,37
96	32,79
103	15,51
105	30,63
107	30,14
108	16,48
109	28,70
111	30,24
113	28,11
114	30,25
116	20,95
117	31,11
119	27,38

120	36,96
121	30,28
122	26,78
125	455,10
126	15,95
127	12,16
128	19,98
129	38,27
130	16,63
131	30,06
132	25,58
133	109,25
134	34,53
135	39,00
136	12,16
137	12,16
138	12,16
139	7,69
140	12,16
141	12,22
142	12,22
143	3,16
144	9,60
145	31,04
146	17,21
147	43,59
148	27,76
149	114,07

151	1 109,46
152	225,00
154	6 765,00
155	6 765,00
156	6 088,50
157	8 610,00
160	264,15
161	528,31
168	12 915,00
169	324,17
170	7 031,30
171	15 036,75
172	9 225,00
173	7 472,25
174	27 000,00
176	1 918,80
177	6 219,50
178	1 317,33
179	282,90
180	246,00
181	926,87
182	3 000,00
183	7 500,01
184	5 000,01
185	659,10
186	8 705,25
187	34,93
188	162,06

189	352,86
190	154,38
191	2 790,93
192	5 725,65
193	20,00
194	335,10
197	97,05
198	3 866,17
199	1 845,98
200	425,15
201	312,73
202	153,50
203	5 373,38
206	18 450,00
207	6 255,78
208	5 842,50
209	3 025,90
211	179,66
212	19,34
213	232,03
214	12 358,43
215	- 184,25
216	214,02
217	289,86
218	3,20
219	7,00
220	10,00
221	100,00

224	138,47
225	3 841,72
226	10 902,99
227	10 639,50
229	12 300,00
230	932,34
231	79,00
232	2 562,90
233	1 671,32
235	20,00
237	12,50
<i>total</i>	268 296,17

Assim, o valor de aquisição do imóvel alienado em Outubro de 2018 é, para cada um dos comproprietários, de € 184.148,09, soma correspondentes a metade dos custos de construção somar e ao valor do terreno (€ 50.000,00 para cada um<sup>12</sup>). A estes valores acrescerão, como se disse, as já identificadas despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição

<sup>12</sup> O valor do terreno será, como se disse, determinado nos termos do n.º 4 do artigo 46.º do Código do IRS, pelas regras constantes dos n.ºs 1 e 2 deste artigo, devendo admitir-se, na leitura do presente tribunal, a correcção a que apela o art.º 50.º do dito Código.

e alienação do bem, tal como prescreve o artigo 51.º, n.º 1 alínea a) do Código do IRS, repartidas pelos respectivos comproprietários:

A...	B...
2 900,00	4 025,00
11 346,75	-

Assim, é entendimento deste tribunal arbitral que as liquidações de IRS objecto mediato dos presentes autos enfermam de erro nos pressupostos de facto, nos termos e com os fundamentos supra expostos. Na verdade, não se mostra consentânea com a ordem jurídica a tributação de uma mais-valia que tome por valor de aquisição o VPT do imóvel, no montante de € 333.430,00, em vez € 368.296,17, correspondente à soma dos custos de construção e do valor do terreno onde a edificação foi implantada, e que ignore as despesas necessárias e efectivamente praticadas com a aquisição e alienação, vício que apenas em sede de reclamação graciosa a Requerida, só em parte, corrigiu.

Contudo, há que reconhecer que nem todos os custos de construção invocados pelos Requerentes podem ser atendidos, pelas razões expostas, e que algumas das despesas alegadamente inerentes à aquisição ou alienação não estão comprovadas ou não se mostram necessárias.

### **3.3. Dos juros indemnizatórios**

A alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º do RJAT dispõe que “a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para

a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”, o que está de harmonia com o previsto no art.º 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT.

Não se ignora que a autorização legislativa concedida ao Governo pelo art.º 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, na base da qual foi aprovado o RJAT, determina que o processo arbitral tributário constitua um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária. Ainda que as alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT fundem a competência dos tribunais arbitrais em “declarações de ilegalidade”, parece razoável o entendimento segundo o qual se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo certo que nos processos de impugnação judicial, para além da anulação de actos tributários, podem ser apreciados pedidos de indemnização, desde logo relativos a juros indemnizatórios.

Com efeito, o princípio da cognoscibilidade dos pedidos de indemnização, em reclamação graciosa ou em processo judicial, justifica-se sempre que o dano que se pretende ver ressarcido resulte de facto imputável à Administração Tributária e Aduaneira. Aliás, nos termos do n.º 5 do art.º 24.º do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário” (CPPT), o que remete para as manifestações desse princípio que encontramos no n.º 1 do art.º 43.º da LGT e no art.º 61.º do CPPT.

Assim, justifica-se a apreciação do pedido de pagamento de juros indemnizatórios feito pelos Requerentes.

São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, ter havido erro imputável aos serviços do qual resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Considera-se erro imputável aos serviços aquele que não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos, de facto ou de direito, que não sejam da responsabilidade do contribuinte. Ora, aquando da prática dos actos de liquidação controvertidos, a administração tributária e aduaneira conhecia ou não podia ignorar que a prática desses actos violaria as regras legais aplicáveis. Portanto, não há dúvida ter havido, para estes efeitos, erro imputável aos serviços.

Estando provado que os Requerentes pagaram prestação tributária que pela liquidação reclamada e ora parcialmente anulada lhes foi, por erro imputável aos serviços, exigida, tem ela direito não apenas ao reembolso do que pagou indevidamente, mas ainda a perceber juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento até ao seu integral reembolso.

#### **4. Decisão**

Nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando ilegais e conseqüente procedendo à anulação parcial dos actos de liquidação de IRS n.º 2020 ... e respectivos juros compensatórios e n.º 2020 ... e respectivos juros compensatórios, na parte que excedam o tributo devido, que será calculado tendo em conta custos de construção do imóvel no montante de € 268.296,17, custo do terreno de € 100.000,00 e despesas necessárias e efectivamente praticadas inerentes à aquisição e alienação do bem no montante de € 14.246,75 (catorze mil duzentos e quarenta e seis euros e setenta e cinco cêntimos) para o Requerente A... e de € 4.025,00 (quatro mil e vinte cinco euros)<sup>13</sup> para o Requerente B...;

---

<sup>13</sup> Ou de € 15.371,75, caso se demonstre, em sede de execução do presente julgado, que foi paga por este sujeito passivo à sociedade de mediação imobiliária que interveio no negócio de venda do imóvel, em Outubro de 2018, uma comissão idêntica à que foi suportada pelo Requerente A..., equivalente a 3% sobre o preço da transacção, acrescida de IVA à taxa legal.

- b) Condenar a Requerida a reembolsar aos Requerentes o que estes pagaram indevidamente em excesso e, bem assim, a pagar-lhes juros indemnizatórios nos termos legais, desde a data do pagamento das quantias indevidamente exigidas, até à data de integral reembolso; e
- c) Condenar as Partes nas custas na proporção do respectivo decaimento como a seguir se fixará.

## **5. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 306.º do CPC, no art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 18.080,98 (dezoito mil e oitenta euros e noventa e oito cêntimos).

## **6. Custas**

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 5 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar pelas Partes da seguinte forma: € 1.158,52 (mil cento e cinquenta e oito euros e cinquenta e dois cêntimos) pela Requerida e € 65,48 (sessenta e cinco euros e quarenta e oito cêntimos) pelos Requerentes.

Lisboa, 19 de Outubro de 2021

O Árbitro

---

(Nuno Pombo)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art.º 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art.º 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e com a grafia anterior ao dito Acordo Ortográfico de 1990.