

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 253/2023-T

Tema: IRS – n.º 3 do art.º 46º do CIRS. Rendimentos subsumíveis na Categoria G do IRS; Desconsideração do valor de construção de imóvel subsequentemente alienado e gerador de mais ou menos-valias.

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

I – RESULTA DO N.º 3 DO ART.º 46º DO CIRS, QUE, CASO O BEM IMÓVEL ALIENADO E GERADOR DE GANHO DE MAIS-VALIA HOUVESSE SIDO CONSTRUÍDO PELO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO QUE O SEU VALOR DE AQUISIÇÃO SEJA APURADO: I) MEDIANTE A CONSIDERAÇÃO DO VPT; OU II) SE SUPERIOR, LEVANDO-SE EM CONSIDERAÇÃO O VALOR DO TERRENO ACRESCIDO DOS CUSTOS DE CONSTRUÇÃO DESDE QUE DEVIDAMENTE COMPROVADOS.

II - DAQUELE NORMATIVO SE PODE RETIRAR, INCONTORNABELMENTE, QUE PARA DETERMINAÇÃO DO VALOR DE AQUISIÇÃO POR REFERÊNCIA AOS CUSTOS DE CONSTRUÇÃO, A MESMA TEM DE SER MATERIALIZADA, SUPORTADA E DEVIDAMENTE COMPROVADA PELO SUJEITO PASSIVO E JÁ NÃO POR UM QUALQUER TERCEIRO.

I. RELATÓRIO:

- 1. A...**, contribuinte fiscal n.º ..., residente na ..., n.º ..., ..., ... PORTO, e **B...**, contribuinte fiscal n.º ..., Residente na ..., n.º ..., ..., ... ALGÉS (doravante Requerentes), apresentaram pedido de pronúncia arbitral, invocando os artigos 99.º e 102.º, n.ºs 1, alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) em

- conjugação com o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.
2. No pedido de pronúncia arbitral, as Requerentes optaram por não designar árbitro.
 3. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa designou o árbitro presidente e os árbitros vogais que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 4. Em 31.5.2023, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, por aplicação conjugada da alínea a) e b) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT e dos art.º 6º e 7º do Código Deontológico.
 5. Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT, na redacção que lhe foi introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 21.6.2023 para apreciar e decidir o objecto do processo.
 6. Em 11.9.2023, a Requerida apresentou Resposta, defendendo-se por impugnação e protestando juntar o Processo Administrativo a que se refere o no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2021, de 20 de Janeiro, doravante PA.
 7. Em 12.9.2023, foi proferido e inserido no Sistema de Gestão processual do CAAD (doravante SGP) o seguinte despacho: *“1. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental. 2. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença. 3. Insta-se quer a Requerente, quer a Requerida quanto à junção dos documentos protestados, respetivamente quanto ao PPA e quanto ao Processo Administrativo, sem prejuízo da faculdade prevista no n.º 5 do artigo 110.º do CPPT. 4. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, até a data limite da prolação da decisão final. 5. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.*

Notifiquem-se as partes do presente despacho. 12-09-2023. O Árbitro-Presidente,”.
Nenhuma das partes se opôs.

8. Em 27.10.2023, O Tribunal Colectivo proferiu despacho no sentido de se notificarem as Requerentes para, caso assim o entendessem, e tendo em conta o despacho de 12.9.2023, afirmarem se mantinham o interesse em ouvir a testemunha arrolada. Mediante requerimento entrado no SGP do CAAD em 6.11.2023, as Requerentes deram conhecimento nos autos de que mantinham o interesse na inquirição da testemunha, indicando mesmo os pontos da p.i. aos quais aquela iria responder.
9. Em 7.11.2023, a Requerida juntou aos autos o PA protestado juntar.
10. Em 7.12.2023, foi inserido no SGP do CAAD o seguinte despacho: *“1. Designa-se o dia 8 de janeiro de 2024, pelas 10h00 horas, nas instalações do CAAD como data para realização da audiência para produção de prova testemunhal. 2. Tendo em conta a ponderação e a realização da prova testemunhal a pedido da Requerente, prorroga-se o prazo de prolação da sentença por mais dois meses, nos termos do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT. 3. Notifiquem-se as partes do presente despacho. 07/12/2023.”*
11. As Requerentes apresentaram alegações finais em 18.1.2024.
12. A Requerida, não obstante notificada para o efeito, entendeu não proceder à sua apresentação, aliás, meramente facultativa.
13. A pretensão objecto do pedido de pronúncia arbitral consiste: *i)* Na declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento expresso da Exm.^a Senhora Directora Adjunta da Direcção de Finanças do Porto, datada de 27.12.2022, que recaiu sobre a reclamação graciosa n.º ...2022..., entretanto apresentada e dirigida à apreciação da legalidade da liquidação de IRS n.º 2022 ..., datada de 4.1.2022, respeitante ao ano de 2020 e correspondente acto de liquidação de Juros Compensatórios n.º 2022 ..., das quais resultou o montante total a pagar de 88.421,24 €; bem como na consequente declaração de ilegalidade daqueles mesmos actos de liquidação reportados ao ano de 2020, por alegadamente estarem enfermos do vício de violação de lei, concretamente, por violarem os n.ºs 1 e 3 do art.º 46º do CIRS, consubstanciada, na indevida desconsideração do valor de construção do imóvel alienado; *ii)* Em consequência da eventual anulação da liquidação do IRS e JC, de 2021, na restituição às Requerentes dos

montantes indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, nos termos do art.º 43º da LGT, calculados à taxa legal.

14. Fundamentando o seu pedido, a Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

I.A) ALEGAÇÕES DA REQUERENTE:

A) No Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante PPA), começa a Requerente por abordar a questão da legitimidade das Requerentes para a apresentação daquela peça. No essencial, trazem à colação o n.º 3 do art.º 18º da LGT e aduzem no sentido de que “[O]s herdeiros, enquanto pessoas com interesse legalmente protegido, e o cabeça de casal, enquanto pessoa com poderes de administração da herança, têm legitimidade para intervir nos procedimentos tributários e nos processos tributários, em representação da herança, de acordo com o disposto nos artigos 3.º, n.º 1 do CPPT, 15.º e 16.º, n.º 3, ambos da LGT (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código do Procedimento e de Processo Tributário: comentado e anotado, vol. I, 6.ª ed., Lisboa, Áreas, 2011., pág. 128).”

B) Na parte reportada à factualidade relevante, dizem as Requerentes que lograram obter cópia da quase totalidade das faturas pagas pela “C... – ..., LDA.”, referentes a custos com a construção do imóvel. Tais facturas dizem haver sido juntas ao PPA com o Doc. n.º 10, identificando-as no Quadro que se segue:

Nome	Data	Valor
D...	21/09/2020	3 637,04 €
E...	17/09/2020	1 494,45 €
E...	17/09/2020	1 494,45 €
CM F...	31/05/2016	7,03 €
CM F...	31/05/2016	7,03 €
CM F...	29/04/2016	9,85 €
G...	16/04/2016	584,25 €
H...	28/04/2016	746,25 €
I...	15/03/2016	780,00 €
EDP	17/02/2016	393,76 €
H...	04/02/2016	746,25 €
K...	29/06/2016	17 220,00 €
L...	03/12/2015	110,70 €

K...	10/12/2015	8 302,50 €
CM...	16/11/2015	6 897,84 €
K...	30/10/2015	8 302,50 €
N...	13/11/2014	6 164,00 €
N...	05/11/2014	38 277,26 €
O...	01/11/2014	11,07 €
P...	01/11/2014	36,47 €
P...	01/11/2014	68,02 €
O...	01/10/2014	23,74 €
CM F...	30/10/2014	24,80 €
R...	08/07/2014	2 257,50 €
N...	02/07/2014	46 545,88 €
T...	12/06/2014	13 334,76 €
N...	23/05/2014	11 946,87 €
N...	24/04/2014	34 912,86 €
N...	25/02/2014	30 564,00 €
T...	26/02/2014	5 862,22 €
N...	15/10/2013	3 015,60 €
N...	20/12/2013	12 133,80 €
N...	26/11/2013	22 562,50 €
N...	15/10/2013	3 015,60 €
N...	15/10/2013	25 142,25 €
U...	06/09/2012	372,00 €
U...	24/07/2012	372,08 €
N...	07/05/2012	8 245,00 €
V...	27/03/2012	984,00 €
N...	28/02/2012	59 118,00 €
N...	14/11/2011	34 425,60 €
N...	06/10/2011	43 522,51 €
CM...	22/11/2014	123,00 €
X...	30/04/2019	2 080,00 €
X...	29/05/2019	3 120,00 €
Total		458 995,29 €

C) E daqui retiram as Requerentes que *“Verifica-se, assim, que todas estas despesas não só são, facilmente, reconduzidas ao imóvel alienado pelo sujeito passivo originário, já que se tratam de materiais, serviços e benfeitorias no mesmo realizadas e implantadas, como também porque muitas das faturas referem, mesmo, expressamente, que foram realizadas/descarregadas na vivenda de Vale Judeu.”*

- D)** Não deixando de referir no artigo 37 do PPA que “[A]ssim sendo, como é, e considerando, também, que a “C... – ..., LDA.” não estava, à data dos factos, encarregue de qualquer outra construção – nem tal facto foi, sequer, alegado pela Administração tributária –, em face de o extrato das contas da contabilidade da C... onde são identificadas as faturas que deram origem ao redébito dos custos e das faturas aqui juntas, dúvidas não subsistem de que os custos em apreço respeitam, efetivamente, à construção do imóvel alienado pelo sujeito passivo originário e à fatura n.º FT 20/1, emitida por esta sociedade, em 21 de setembro de 2020.”
- E)** O § 4º do PPA reporta-se à questão da ilegalidade dos actos de liquidação sindicados por desconsideração do valor de construção do imóvel alienado, começando por trazer à colação o disposto nos artigos 10º, 43º e 46º do CIRS e ainda no art.º 58º da LGT.
- F)** Seguidamente aduzem no sentido de que é inequívoco que os custos refletidos na fatura n.º FT 20/1, correspondem a custos de construção do imóvel alienado e que eles devem concorrer, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 46.º do CIRS, para o apuramento do valor de aquisição dos imóveis.
- G)** Em requerimento autónomo entrado no SGP do CAAD em 26.9.2023, na sequência do despacho arbitral de 12 de Setembro de 2023 e para além da junção de três documentos (referidos no PPA como 8 e 11), vêm as Requerentes dizer que só agora verificaram que a factura n.º FT 20/1 foi efetivamente paga por contrapartida de suprimentos, realizados não diretamente por AA..., mas sim por uma sociedade de que aquele era sócio único - a BB... INVESTMENTS LIMITED.
- H)** Peticionam as Requerentes: *i*) sejam anulados os actos de liquidação reportados ao ano de 2020, por estarem enfermos do vício de violação de lei, concretamente, dos n.ºs 1 e 3 do art.º 46º do CIRS, consubstanciada, tal ilegalidade, na indevida desconsideração do valor de construção do imóvel alienado; *ii*) seja ordenada a restituição às Requerentes dos montantes indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, nos termos do art.º 43º da LGT, calculados à taxa legal.
- I)** Nas alegações finais apresentadas em 18.1.2023, as Requerentes repristinam o que antes haviam sustentado no PPA, juntando ainda dois documentos e comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem subsequente. De novo invocam, no ponto 16. das

alegações finais, o n.º 1 do art.º 75.º da LGT, sustentando que a contabilidade dos sujeitos passivos, desde que se mostre organizada segundo a lei comercial ou fiscal, goza de presunção de veracidade. Aduzindo ainda como segue: “17. *Com especial relevância, relativamente à fatura n.º FT 20/1, de 21 de setembro de 2020, e ao Extrato de Conferência da Conta 32201 da sociedade “C... – ..., LDA.”, refere o invocado artigo 75.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária que «Presumem-se verdadeiras e de boa-fé (...) os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita». 18. Sendo que, tanto quanto é do conhecimento das REQUERENTES, jamais a Administração tributária pôs em causa a contabilidade da sociedade “C... – ..., LDA.”, nem, concretamente, a fatura n.º FT 20/1, de 21 de setembro de 2020, nem fez afastar a referida presunção de veracidade nos termos do n.º 2 do artigo 75.º da Lei Geral Tributária. 19. O que bem se compreende, já que a construção do edifício nos prédios alienados é evidente, inequívoca e indisputada. 20. O Extrato de Conferência da Conta 32201 da sociedade “C... – ..., LDA.”, junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral como Documento n.º 7, é assim, por si só, apto a fazer prova dos custos que a fatura n.º FT 20/1 titula.”*

- J)** No decorrer da inquirição da testemunha arrolada pelas Requerentes, colocou-se a questão de não constarem dos autos boa parte dos documentos de facturação emitidos em nome da C... e que suportavam o débito de despesas que foi titulado pela factura n.º FT20/1, de 21.9.2020. Na diligência de inquirição realizada em 8.1.2024, a contabilista certificada da C..., afirmou ter na sua posse todos os documentos para que remetia o extrato de conferência junto ao PPA como Doc. n.º 10 e que “pensava” tê-los fornecido anteriormente às Requerentes. Não o tendo feito antes, fê-lo entretanto e, por isso, as Requerentes procedem à sua junção às alegações finais como **Doc. n.º 1**, logrando com isso contribuir para a descoberta da verdade material.
- K)** As alegações finais trazem ainda junto o **Doc. n.º 2** que pretende demonstrar que o sujeito passivo originário era único e exclusivo beneficiário da sociedade BB... – Investments Limited que é uma sociedade incorporada em Gibraltar no âmbito de um *Trust* e que as aqui Requerentes vieram a herdar na totalidade.

L) Aduzindo-se ainda nas alegações finais como segue: “33. *Mas a verdade é que a contabilidade da sociedade “C... – ..., LDA.”, revela, efetivamente, que a fatura n.º FT 20/1, de 21 de setembro de 2020 foi saldada com suprimentos da BB... INVESTMENTS LIMITED. 34. Assim sendo, como efetivamente é, e sendo o sujeito passivo originário o beneficiário único da BB... INVESTMENTS LIMITED, este pagamento determinou a extinção de um crédito que esta sociedade tinha a receber e a cujo preciso montante o Avô das REQUERENTES teria, também, direito a receber. 35. Vale isto por dizer que, consequentemente, o património do sujeito passivo originário ficou reduzido pelo exato montante da fatura n.º FT 20/1, de 21 de setembro de 2020, emitida pela sociedade “C... – ..., LDA.”, ou seja € 548.158,46.”*

15. A Requerida apresentou Resposta, na qual alega:

I.B) ALEGAÇÕES DA REQUERIDA:

- A) Na Resposta, a Requerida repristina (transcrevendo abundantemente) a interpretação que foi sancionada por despacho de 27.12.2022, da Exm.^a Senhora Directora de Finanças Adjunta da Direcção de Finanças do Porto, a coberto do qual foi indeferida a Reclamação Graciosa apresentada.
- B) Retirando daqui a Requerida que não assiste razão às Requerentes, não merecendo, pois, qualquer censura o acto sindicado, dado que o mesmo resulta do escrupuloso cumprimento do quadro legal aplicável, pelo que, deve ser mantido na ordem jurídica.
- C) Peticionando seja julgado improcedente o PPA por não provado e, consequentemente, devendo ser absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências.

II. THEMA DECIDENDUM:

16. O *thema decidendum* reporta-se à questão de saber qual o valor de aquisição dos imóveis alienados pelo sujeito passivo originário no decorrer do ano de 2020, para efeitos de cálculo da mais-valia tributável, donde, à apreciação do vício de violação de lei

imputado pelas Requerentes ao indeferimento da reclamação graciosa apresentada e, conseqüentemente, também aos actos de liquidação de IRS e JC de 2020, por violação do disposto no n.º 3 do art.º 46º do CIRS; e ainda a de esclarecer se, caso se julgue procedente (total ou parcialmente) o pedido de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação ora postos em crise, as Requerentes, no âmbito do presente processo arbitral, poderão obter a condenação da Requerida na restituição dos montantes indevidamente pagos e no o pagamento de juros indemnizatórios por referência às quantias por aquelas entregues para satisfação de prestação tributária não devida.

Cumpre, então, agora, proferir decisão.

III. SANEAMENTO:

III.A) QUESTÃO PRÉVIA DA INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL:

- 17.** O âmbito de competência material dos tribunais constitui matéria de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, cumprindo, por isso, antes de tudo o mais, proceder à sua apreciação (cfr. artigos 16.º do CPPT, 13.º do CPTA e 96.º e 98.º do CPC, subsidiariamente aplicáveis por remissão, respetivamente, das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).
- 18.** *Como ensinava o Prof. Manuel Domingues de Andrade em «Noções Elementares de Processo Civil» p.p. 88 e ss., a competência dos tribunais “[é] a medida de jurisdição dos diversos tribunais; o modo como entre eles se fracciona e reparte o poder jurisdicional”, sendo que a “Competência abstracta dum tribunal é a medida da sua jurisdição; a fracção do poder jurisdicional que lhe é atribuída; a determinação das causas que lhe tocam” e a “Competência concreta dum tribunal, trata-se (...) da sua competência para certa causa. É o seu poder de julgar (exercer actividade processual) nesse pleito; a inclusão deste na fracção de jurisdição que lhe corresponde.”*

- 19.** A competência material do tribunal afere-se pelos termos em que a acção é proposta e pela forma como o autor estrutura o pedido e os respectivos fundamentos. Por isso, para se aferir da competência material do tribunal **importa apenas atender** aos factos articulados pelo autor na petição inicial e à pretensão jurídica por ele apresentada, ou seja, à causa de pedir invocada e aos pedidos formulados. (Neste sentido veja-se Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 15.1.2015, Pº 117/14.4TTLMG.C1 que veio a ser confirmado pelo Acórdão do STJ de 16/06/2015).
- 20.** A competência material dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD é desde logo definida pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, que dispõe: “*1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais; c) (...)*” - Revogada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.
- 21.** A competência material dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD é ainda limitada pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, veio a ser definida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, que estabelece o seguinte: “*Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com exceção das seguintes: a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão; c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação;*”

e d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.”

22. Isto dito, importa então começar por atentar no pedido formulado pelas Requerentes que, visto o petítório, se materializa como segue: “[T]ERMOS EM QUE REQUER A V. EXA. A ADMISSÃO DO PRESENTE PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL, DEVENDO O MESMO SER JULGADO TOTALMENTE PROCEDENTE, POR PROVADO E FUNDADO, ANULANDO-SE, EM CONSEQUÊNCIA, O ATO DE LIQUIDAÇÃO DE IRS N.º 2022 ... E O CORRESPONDENTE ATO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS N.º 2022 ..., RELATIVOS AO ANO DE 2020, COM TODAS AS NECESSÁRIAS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS, INCLUINDO A RESTITUIÇÃO ÀS REQUERENTES DA QUANTIA DE € 88.421,24, INDEVIDAMENTE PAGA, ACRESCIDA DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS, CALCULADOS À TAXA LEGAL. (...)” No art.º 6. do PPA diz-se ainda que “[O] presente Pedido de Pronúncia Arbitral tem (i) por objeto imediato a Decisão, do Diretor adjunto da Direção de Finanças do Porto, que indeferiu a Reclamação Graciosa com o n.º de processo ...2022... e (ii) por objeto mediato o ato de liquidação de IRS n.º 2022 ... e o ato de liquidação dos Juros Compensatórios n.º 2022 ..., subscritos pela Exma. Senhora Directora-Geral da Administração tributária, no valor global de € 88.421,24 (oitenta e oito mil quatrocentos e vinte e um euros e vinte e quatro cêntimos), relativos ao ano de 2020 (cfr. cit DOCS. N.ºS 1,2 E 3).”
23. Intuindo-se daqui que decorre com meridiana clareza da literalidade do pedido e da causa de pedir que o que as Requerentes efetivamente pretendem é a declaração de ilegalidade e a anulação dos actos de liquidação de IRS e JC de IRC de 2020, por via da declaração de ilegalidade e anulação do acto que indeferiu a reclamação graciosa oportuna e previamente apresentada.
24. Como visto, a pretensão de anulação de um acto de liquidação de um tributo **tem perfeito cabimento** na norma competencial prevista na alínea a), do n.º 1, do art.º 2.º do RJAT.

25. Ademais, a Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, através da qual a Requerida se vinculou à arbitragem em matéria tributária, não contém qualquer exclusão que pudesse abarcar a situação dos presentes autos (Cfr. n.º 2 do art.º 2.º da referida Portaria).
26. Nessa medida, o pedido formulado pelas Requerentes está compreendido no âmbito das competências dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, pois nele está incluída a apreciação de pretensões de “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*”, como decorre do estatuído na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.
27. Prosseguindo e agora quanto à competência do CAAD para apreciação da (i)legalidade de actos de primeiro, segundo e terceiro grau, considera o Tribunal que é actualmente entendimento pacífico tanto na Jurisprudência como na Doutrina que os actos de indeferimento de pretensões dos sujeitos passivos – ou seja, actos de segundo grau - poderão ser arbitráveis junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), **na condição de, eles próprios, terem apreciado a legalidade de um acto de liquidação de imposto - i.e., de um acto de primeiro grau.**
28. Naquele sentido, adequado se mostra trazer à colação jurisprudência arbitral (concretamente a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 272/2014-T do CAAD que pode ser lida *in* https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=180&id=614) e doutrina (Jorge Lopes de Sousa que, no seu “*Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*” e Carla Castelo Trindade, *in* “*Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*”), que sustenta que a jurisdição arbitral é competente para arbitrar pretensões relativas à declaração da legalidade de actos de liquidação de tributos - actos de primeiro grau - quando, num acto de segundo grau, a AT se tenha pronunciado relativamente à legalidade de tal acto.
29. Assim sendo, o Tribunal considera-se competente para a apreciação da pretensão da Requerente, em virtude de esta respeitar também à apreciação da legalidade da decisão de indeferimento proferida no âmbito da reclamação graciosa n.º ...2022... despoletada pelas Requerentes com referência aos actos tributários de liquidação de IRS e JC, respeitantes ao ano de 2020, **tendo a AT**, nessa mesma decisão de indeferimento e tal

como veremos adiante no ponto **Z)** do probatório, **apreciado a legalidade daqueles actos de liquidação.**

- 30.** Há, assim, que concluir pela competência do presente Tribunal em razão da matéria por força do citado art.º 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT e ainda por força da vinculação à arbitragem tributária institucionalizada do CAAD por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, tal como resulta da Portaria n.º 112-A/2011 de 12 de Março.

III.B) DEMAIS PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS:

- 31.** As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e encontram-se regularmente representadas.
- 32.** Quanto ao conceito de legitimidade enquanto pressuposto processual, dispõe o art.º 30.º, do CPC, aqui aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT, ao estatuir: [1] - *O autor é parte legítima quando tem interesse direto em demandar; o réu é parte legítima quando tem interesse direto em contradizer. 2 - O interesse em demandar exprime-se pela utilidade derivada da procedência da ação e o interesse em contradizer pelo prejuízo que dessa procedência advenha. 3 - Na falta de indicação da lei em contrário, são considerados titulares do interesse relevante para o efeito da legitimidade os sujeitos da relação controvertida, tal como é configurada pelo autor.*
- 33.** Inferindo-se da letra da norma vinda de transcrever e socorrendo-nos da doudas palavras de Castro Mendes, *in* “Direito Processual Civil”, Vol. II, pp. 187 e 192, dir-se-á que “*A legitimidade é uma posição de autor e réu, em relação ao objecto do processo, qualidade que justifica que possa aquele autor, ou aquele réu, ocupar-se em juízo desse objeto do processo.*” (...) Assim, a legitimidade da parte depende da titularidade, por esta, *dum dos interesses em litígio*”.
- 34.** No mesmo sentido ensinava o Professor Alberto dos Reis (*in* “Comentário ao Código de Processo Civil”, 2.ª edição, Vol. I, pág. 41) que “(...) a questão da legitimidade é simplesmente uma questão de posição quanto à relação jurídica substancial. As partes são legítimas quando ocupam na relação jurídica controvertida uma posição tal que têm interesse em que sobre ela recaia uma sentença que defina a direito.”

35. A exigência deste requisito pretende acautelar que a causa **seja julgada perante os verdadeiros e principais interessados na relação jurídica**, tornando-se assim necessário que estejam em juízo, como autor e réu, as pessoas titulares da relação jurídica em causa (Cfr. Acórdão da Relação de Guimarães, de 18.1.2018, que pode ser consultado in www.dgsi.pt).
36. A legitimidade, enquanto pressuposto processual que se exprime através da titularidade do interesse em litígio, exige que apenas se considere parte legítima como Requerentes e Requeridos quem tiver interesse pessoal e directo em contradizer, não bastando um interesse indireto, reflexo, conexo ou derivado.
37. Na senda do vindo de aduzir, se diz no art.º 65º da LGT que “[T]êm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.”
38. Por seu turno, o art.º 9º do CPPT, refere-se também à legitimidade no âmbito do procedimento tributário e ainda à legitimidade no âmbito do processo judicial tributário ao estatuir no sentido de que “1 — Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido. 2 — A legitimidade dos responsáveis solidários resulta da exigência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer deveres tributários, ainda que em conjunto com o devedor principal. 3 — A legitimidade dos responsáveis subsidiários resulta de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributários. 4 — Têm legitimidade no processo judicial tributário, além das entidades referidas nos números anteriores, o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública.”
39. Retirando-se daqui que a legitimidade para intervir no processo arbitral cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira; como também aos contribuintes (sujeitos passivos), incluindo “outros obrigados tributários”, cabendo referir, quanto a estes, o cabeça de casal, no caso de falecimento do sujeito passivo originário e os seus sucessores.

40. Volvendo para o caso *sub judicio*, resulta clarividente que o sujeito passivo originário, AA..., faleceu no dia 21 de Dezembro de 2020.
41. Resulta também sobejamente demonstrado que as aqui Requerentes são únicas herdeiras do sujeito passivo originário.
42. Acompanhamos as Requerentes quando a dado passo do seu PPA aduzem no sentido de que “[O]s herdeiros, enquanto pessoas com interesse legalmente protegido, e o cabeça de casal, enquanto pessoa com poderes de administração da herança, têm legitimidade para intervir nos procedimentos tributários e nos processos tributários, em representação da herança, de acordo com o disposto nos artigos 3.º, n.º 1 do CPPT, 15.º e 16.º, n.º 3, ambos da LGT (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, *Código do Procedimento e de Processo Tributário: comentado e anotado*, vol. I, 6.ª ed., Lisboa, Áreas, 2011., pág. 128).”
43. Importando ainda e a este propósito, trazer à colação um excerto do Acórdão do STA, de 14.5.97, proferido no Recurso n.º 19361, publicado em Apêndice ao Diário da República de 9.10.2000, Página 1340, *apud* Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado, 4.ª edição, 2003, VISLIS Editores, 4.ª Edição, 2003 e que a dado passo referia: “Um herdeiro do sujeito passivo da relação jurídico-fiscal tem legitimidade para impugnar a liquidação feita aquele, como responsável pela prestação tributária, nos termos e com os fundamentos legalmente previstos e segundo as circunstâncias concretas do caso.”
44. Isto dito, afigura-se-nos, assim, de mediana clareza que as Requerentes e a Requerida são partes legítimas na presente acção. (Cfr. artigos 4.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
45. A ação é tempestiva, se apresentada no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). O prazo para apresentação do PPA deve contar-se da presunção do conhecimento do despacho de indeferimento que recaiu sobre a reclamação Graciosa apresentada. O Ofício n.º 2023S000000629, a coberto do qual foi dada a conhecer às Requerentes (*rectius*, à procuradora do sujeito passivo originário) a referida decisão, está datado de 29.12.2022 (Cfr. Doc. n.º 3 junto ao PPA e RG.pdf)

que consubstancia o PA, folhas 61/66). A notificação foi enviada àquela mediante carta registada (registo postal n.º RF...PT). O comprovativo do Registo postal que está a fls. 63/65 do Ficheiro RG.pdf e que integra o PA, tem aposto carimbo com data de 4.1.2023. Nos termos do n.º 1 do art.º 39.º do CPPT, as notificações efectuadas nos termos do n.º 3 do art.º 38.º do mesmo normativo, presumem-se feitas no terceiro dia posterior ao do registo ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando esse não seja dia útil, donde, as Requerentes devem presumir-se notificadas da decisão de indeferimento acima referida no dia 9.1.2023, data a partir da qual se conta o prazo de 90 dias para a interposição do pedido de pronúncia arbitral nos termos do n.º 1 do art.º 10º do RJAT, pelo que, o mesmo se revelou efectivamente tempestivo, na medida em que se iniciou a sua contagem em 10.1.2023 e o seu *dies ad quem* ocorreu em 11.4.2023, ou seja, *quod erat demonstrandum*, tendo sido apresentado em 10.4.2023, pelas 14:18 horas, considera-se tempestivamente interposto o PPA.

46. O processo não enferma de nulidades.

47. Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

IV. DECISÃO:

IV.A) FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS:

48. Antes de entrarmos na apreciação do mérito das questões submetidas a julgamento, cumpre-nos fixar a matéria factual que é relevante para a respectiva decisão:

A) Em 21.12.2020, na freguesia de Alcântara, concelho de Lisboa, faleceu o sujeito passivo originário, AA..., natural da freguesia de Fundada, concelho de Vila de Rei, no estado de divorciado de Maria Irene Nunes e que teve a sua última residência habitual na Rua da Capela, n.º 6, Venda Seca, Queluz, Sintra. (Doc. n.º 4 junto ao PPA).

B) Em Julho de 2005, o sujeito passivo originário adquiriu o prédio urbano sito em Vale Judeu, freguesia de Loulé (S. Sebastião), concelho de Loulé, inscrito na

respetiva matriz predial sob o artigo U-... e descrito na Conservatória do registo Predial de Loulé, sob o n.º (Doc. n.º 5 junto ao PPA).

- C) Em Julho de 2005, o sujeito passivo originário adquiriu ainda o prédio rústico sito em ..., freguesia de Loulé (S. Sebastião), concelho de Loulé, inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo R-... e descrito na Conservatória do Registo Predial de Loulé, sob o n.º (Doc. n.º 5 junto ao PPA).
- D) À data da aquisição, no prédio identificado no ponto **B)** do probatório, existiam, apenas, algumas ruínas, não habitáveis. (Artigo 9 do PPA – Acordo das partes. Facto não controvertido).
- E) O prédio identificado no ponto **C)** do probatório, é um prédio rústico composto de terra de cultura com árvores. (Artigo 9 do PPA – Acordo das partes. Facto não controvertido).
- F) Por escritura pública outorgada em 30.9.2020, o sujeito passivo originário **alienou** o prédio identificado no ponto **B)** do probatório, pelo preço de 450.000,00 €, tendo este, à data da alienação, um VPT de 100.910,12 €. (Doc. n.º 9 junto ao PPA).
- G) Por escritura pública outorgada em 30.9.2020, o sujeito passivo originário **alienou** o prédio identificado no ponto **C)** do probatório, pelo preço de 100.000,00 €, tendo este, à data da alienação, um VPT de 112,07 € (Doc. n.º 9 junto ao PPA).
- H) Em 30.6.2021, foi apresentada a declaração de IRS de 2020, n.º ...-2020-...-..., com o Anexo A e G preenchidos. (Artigo 4. da Resposta. Acordo das partes. Facto não controvertido).
- I) No Anexo A - consta no Quadro 4 - Rendimentos de trabalho dependente ou pensões, que o sujeito passivo originário auferiu, em 2020, o valor de 12.501,72€ , pagos pelas entidades NIPC ... e ..., tendo declarado retenções na fonte de 994,00 €. (Artigo 4. da Resposta. Acordo das partes. Facto não controvertido).
- J) No Anexo G – No Quadro 4, foi inscrito o valor de realização de 550.000,00€, referente ao imóvel alienado em 2020/09, que tinha sido adquirido, em 07/2011,

cujo valor de aquisição foi de 137.000,00€, referente ao imóvel cujo artigo matricial é o ... da freguesia (...). Foi ali indicado ainda um valor de despesas e encargos que se cifrava em 548.158,46 €. (Artigo 4. da Resposta. Acordo das partes. Facto não controvertido).

- K)** Tratada a declaração de rendimentos de IRS de 2020, referida no ponto **H)** do probatório, emergiu a divergência nº (Artigo 4. da Resposta. Fls. 17 do ficheiro “PA 2-Proc-.Divergências.pdf” junto ao PA).
- L)** Ao sujeito passivo originário (entretanto falecido) foi enviada uma primeira notificação, ofício nº GIC-..., para comprovação dos valores das despesas e encargos, valor de alienação, data de aquisição do imóvel alienado. Em 9.11.2021, foi emitida outra notificação, através do ofício nº ...2015..., para audição prévia, para no prazo de 15 dias efetuar a comprovação das despesas e encargos no valor de 548.158,46€. (Artigo 4. da Resposta. Fls. 17 do ficheiro “PA 2-Proc-.Divergências.pdf” junto ao PA).
- M)** Face à ausência de resposta por parte dos sucessores do sujeito passivo originário quanto às divergências acima identificadas, em 27.11.2021, foi elaborado documento de correcção nº ...-2020-...-..., tendente à correcção da declaração apresentada. (Artigo 4. da Resposta. Fls. 6 a 13 do ficheiro “PA 2-Proc-.Divergências.pdf” junto ao PA).
- N)** No documento de correção identificado no ponto **M)** do probatório, foram mantidos todos os valores declarados no rosto da declaração. Foram igualmente mantidos os valores inscritos no Anexo A. Foi corrigido o anexo G: foram corrigidos aos valores de realização, aquisição e imóveis alienados e despesas e encargos, ou seja, no Quadro 4, Campo 4001, passou a constar: data da realização 2020/09; valor de realização 450.000,00 €; data da aquisição 2005/07; valor de aquisição 100.000,00 €; imóvel artigo matricial nº ..., urbano da freguesia de(...); Campo 4002 – data da realização 2020/09; valor de realização 100,000,00€; data da aquisição 2005/07; valor de aquisição 36.000,00 €; imóvel artigo matricial nº ..., rústico da freguesia de(...). Foram ainda retiradas as despesas no valor de 548.158,46 €, uma vez que não tinham sido

comprovadas em sede de análise de divergências. (Artigo 4. da Resposta. Fls. 6 a 13 do ficheiro “PA 2-Proc-.Divergências.pdf” junto ao PA).

- O)** Em 4.1.2022, a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu à liquidação do IRS de 2020, n.º 2022 ..., de 86.710,79 € e ainda à liquidação dos Juros Compensatórios n.º 2022 ..., de 1.710,45 €, num total liquidado de 88.421,24 €, procedendo à notificação da cabeça de casal da herança de AA... para pagamento voluntário da referida importância, sendo que a data limite para tal pagamento se fixava em 14.2.2022. (Doc. n.º 1 e Doc. n.º 2 juntos ao PPA).
- P)** Não concordando as destinatárias das liquidações referidas no ponto **O)** do probatório com os valores liquidados de IRS e JC de 2020, em 20.2.2002, foi apresentada, por aquela que era a Contabilista Certificada do sujeito passivo originário, Dr.ª Z..., na qualidade de procuradora, Reclamação Graciosa que na Direcção de Finanças do Porto foi instaurada com o n.º ...2022... (Artigo 22 do PPA, Doc. n.º 3 e Doc. n.º 10 juntos ao PPA e ainda fls. 1 a 46 do ficheiro “RG.pdf” junto ao PA).
- Q)** Com a interposição da Reclamação Graciosa referida no ponto **P)** do probatório, foram facultadas à Administração Tributária extratos das contas da contabilidade da “C... – ..., LDA.”, onde eram identificadas todas as faturas que deram origem ao redébito de custos e exemplos dos documentos de maior valor com indicação da empresa que emitiu estas faturas àquela sociedade.
- R)** Com a interposição da Reclamação Graciosa referida no ponto **P)** do probatório foi ainda junta a factura n.º FT20/1, de 21.9.2020, emitida pela “C... – ..., LDA.” a AA..., tendo como descrição a seguinte: *“Redébito das despesas com a construção da Vivenda Vale Judeu Loulé Sul”* (folha 24/51 do Doc. n.º 10 junto ao PPA).
- S)** Com a interposição da Reclamação Graciosa referida no ponto **P)** do probatório foram ainda juntas a algumas facturas que foram relevadas contabilisticamente e pagas pela “C... – ..., LDA.” e referem-se a custos com a construção do imóvel que foram redebitados ao Sujeito passivo originário. (folhas 25/51 a 51/51 do Doc. n.º 10 junto ao PPA).

T) Tais facturas identificam-se no Quadro que se segue (folhas 25/51 a 51/51 do Doc. n.º 10 junto ao PPA):

Nome	Data	Valor
D...	21/09/2020	3 637,04 €
E...	17/09/2020	1 494,45 €
E...	17/09/2020	1 494,45 €
CM F...	31/05/2016	7,03 €
CM F...	31/05/2016	7,03 €
CM F...	29/04/2016	9,85 €
G...	16/04/2016	584,25 €
H...	28/04/2016	746,25 €
I...	15/03/2016	780,00 €
J...	17/02/2016	393,76 €
H...	04/02/2016	746,25 €
K...	29/06/2016	17 220,00 €
L...	03/12/2015	110,70 €
K...	10/12/2015	8 302,50 €
M...	16/11/2015	6 897,84 €
K...	30/10/2015	8 302,50 €
N...	13/11/2014	6 164,00 €
N...	05/11/2014	38 277,26 €
O...	01/11/2014	11,07 €
P...	01/11/2014	36,47 €
P...	01/11/2014	68,02 €
O...	01/10/2014	23,74 €
CM F...	30/10/2014	24,80 €
R...	08/07/2014	2 257,50 €
N...	02/07/2014	46 545,88 €
T...	12/06/2014	13 334,76 €
N...	23/05/2014	11 946,87 €
N...	24/04/2014	34 912,86 €
N...	25/02/2014	30 564,00 €
T...	26/02/2014	5 862,22 €
N...	15/10/2013	3 015,60 €
N...	20/12/2013	12 133,80 €
N...	26/11/2013	22 562,50 €
N...	15/10/2013	3 015,60 €
N...	15/10/2013	25 142,25 €
U...	06/09/2012	372,00 €

U...	24/07/2012	372,08 €
N...	07/05/2012	8 245,00 €
V...	27/03/2012	984,00 €
N...	28/02/2012	59 118,00 €
N...	14/11/2011	34 425,60 €
N...	06/10/2011	43 522,51 €
M...	22/11/2014	123,00 €
X...	30/04/2019	2 080,00 €
X...	29/05/2019	3 120,00 €
Total		458 995,29 €

- U)** O Doc. n.º 10 junto ao PPA tem três facturas e vinte notas de lançamento. Tem ainda três extractos de conferência. As facturas são da D... de 3.637,04 € e da E..., Lda. de 1.454,45 e de 1.454,45 €, num total de 6.545,94 €, ou seja, dos 548.158,46 € debitados só estava titulado por facturas o montante de 6.545,94 €. (Artigo 22 do PPA e fls. 25/51 a 51/51 do Doc. n.º 10 junto ao PPA). Com a apresentação das alegações finais, entradas no SGP do CAAD em 18.1.2023, as Requerentes juntaram aos autos o Doc. n.º 1 que contém todos os documentos de facturação subjacentes ao débito de despesas que a factura n.º FT20/1, de 21.9.2020, titula.
- V)** A Contabilista Certificada foi notificada do projecto de despacho de indeferimento de 27.11.2022 que recaiu sobre a reclamação identificada no ponto **P)** do probatório, através do Ofício n.º 2022 ..., de 29.11.2022, por carta registada com o n.º de registo postal RF ... 1PT e ainda para, querendo, concretizar o direito à participação relativamente ao projectado acto de indeferimento, nos termos e em conformidade com o disposto no art.º 60º da LGT. (fls. 3 do Doc. n.º 3 junto ao PPA).
- W)** No dia 30.11.2022, o direito de audição foi exercido, sendo o mesmo considerado tempestivo. (fls. 3 do Doc. n.º 3 junto ao PPA).
- X)** A Reclamação Graciosa foi objeto de decisão de indeferimento, por despacho de 27.12.2022, da Exm.ª Senhora Directora de Finanças Adjunta da Direcção de Finanças do Porto. (fls. 3 do Doc. n.º 3 junto ao PPA e ainda fls. 47 a 54 do ficheiro “RG.pdf” junto ao PA).

- Y) O despacho de indeferimento referido no ponto X) do probatório, recusou, assim, os custos suportados pelo sujeito passivo originário e titulados pela fatura n.º FT 20/1 emitida pela “C... – ..., LDA. (artigo 23. do PPA).
- Z) Na decisão identificada no ponto X) do probatório e no ponto dedicado à apreciação do exercício do direito de audição, refere-se: “(...) 4.1 - *Da análise ao agora peticionado, verifica-se que o reclamante não trouxe ao processo quaisquer elementos novos que permitissem uma abordagem diferente, senão vejamos: 4.2 - Como e referido no ponto 3.1, supra, enviou no dia 15 de fevereiro os documentos justificativos da divergência, ora como se refere no ponto “4.3” do projeto de decisão tinha sido emitida notificação, em 09/11/2021, através do ofício n.º ...2015..., para audição previa, em sede de divergências, para no prazo de 15 dias efetuar a comprovação das despesas e encargos no valor de 548.158,46€. Porém, como não foram exibidos os documentos solicitados, em 27/11/2021, foi elaborado o documento de correção n.º ...-2020-...-..., para corrigir a declaração apresentada pelo reclamante, supra referido, da qual resultou a liquidação aqui em crise. 4.3 - Contudo, com a petição e documentos que apresentou, em 15 de fevereiro, foi instaurada a reclamação graciosa aqui em análise. Tal como consta da informação/despacho do projeto de decisão de que foi agora notificado, e que aqui se dá como inteiramente reproduzido, todos os documentos foram minuciosamente analisados, tendo-se concluído que os mesmos não poderão ser considerados, uma vez que não comprovam ser despesas realizadas com o imóvel alienado, tais como despesas inerentes a valorização do bem aquisição e alienação, como vem especificamente, definido no art.º 51º n.º 1 al. a) do CIRS. (c.f. ponto 5.7 da informação) 4.4 - Quanto ao ponto 3.5 supra, relativamente aos eventuais esclarecimentos a prestar pela mencionada senhora, poderia considerar-se como prova testemunhal, contudo considera-se que a sua produção se mostra desnecessária, na medida em que na referida petição de reclamação não figura qualquer factualidade suscetível de infirmar a prova documental já constante dos autos ou de acrescentar qualquer factualidade relevante (a ser dada como*

provada ou não provada) que tenha a probabilidade de influenciar a decisão a ser tomada no caso em análise, ou tenha utilidade para esclarecer a questão de ser ou não, devidas as respectivas liquidação. 4.5 - Como foi referido no ponto 5.5 do projeto de indeferimento, que se transcreve: “ - Apresenta cópia do quadruplicado da fatura FT 20/1 emitida, em 21/09/2020, pela sociedade C... - . Lda., no valor de 548.158,46€ com a indicação de redébito das despesas com a construção da vivenda de Vale dos Judeus. Verifica-se que, por consulta à aplicação informática do e-fatura, consta que a referida fatura foi comunicada à AT, contudo não apresentou qualquer recibo de quitação da mesma, nem vem identificado o imóvel a que se reporta, pelo que não poderá ser considerada como despesas e encargos como pretende.” 4.4 - Ora com o atual requerimento não apresentou quaisquer outros documentos, nomeadamente recibo de quitação ou prova de pagamento, com os quais fosse possível reverter o despacho proferido no projeto de indeferimento. CONCLUSAO Em face do exposto verifica-se que: - Com o direito de audição a procuradora do reclamante nada de novo trouxe ao processo; - Assim, será de manter o indeferimento da reclamação graciosa e conseqüentemente a declaração oficiosa n.º ...-2020-... - ..., do IRS de 2020, bem como a liquidação aqui em crise supra identificada, no valor de 88.421 ,24€. À consideração superior.” (fls. 3 e 4 do Doc. n.º 3 junto ao PPA).

AA) A decisão identificada no ponto **X)** do probatório, está datada de 29.12.2022 e foi comunicada à procuradora do sujeito passivo originário, Z...

BB)

CC) , através do Ofício n.º 2023 ..., da Direcção de Finanças do Porto, por carta Registada (Doc. n.º 3 junto ao PPA e ainda fls. 61 a 66 do ficheiro “RG.pdf” junto ao PA).

DD) O Ofício referido no ponto **AA)** do probatório, a coberto do qual foi dada a conhecer às Requerentes (*rectius*, à procuradora do sujeito passivo originário) a referida decisão, está datado de 29.12.2022 (Cfr. Doc. n.º 3 junto ao PPA e RG.pdf que consubstancia o PA, folhas 61/66).

- EE)** A notificação foi enviada mediante carta registada (registo postal n.º RF...PT).
- FF)** O comprovativo do Registo postal que está a fls. 63/65 do Ficheiro RG.pdf e que integra o PA, tem aposto carimbo com data de 4.1.2023, presumindo-se a notificação no dia 9.1.2023.
- GG)** A fatura n.º FT 20/1 foi paga por contrapartida de suprimentos, realizados não diretamente por AA..., mas sim por uma sociedade de que aquele era sócio único - a BB... INVESTMENTS LIMITED. (Doc. n.º 3 junto ao requerimento autónomo entrado no SGP do CAAD em 26.9.2023 e Doc. n.º 2 junto às alegações finais)
- HH)** As liquidações sindicadas foram pagas em 20.3.2022, já na fase executiva. (Doc. n.º 1 e 2 juntos ao requerimento autónomo entrado no SGP do CAAD em 26.9.2023)
- II)** Em 10.4.2023, pelas 14:18 horas, as Requerentes apresentaram o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD);
- JJ)** O pedido foi aceite em 11.4.2023, pelas 15:45 horas (Cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD).

IV.B) FACTOS NÃO PROVADOS:

- 49.** Não ficou provado que a factura n.º FT20/1, de 21.9.2020, emitida a AA... e que está a titular o débito de despesas com a construção do imóvel aqui em causa tenha sido paga pelo sujeito passivo originário, não se tendo demonstrado nos autos que aquele sofreu um decréscimo patrimonial decorrente do pagamento da aludida factura, já que ela foi paga não directamente por ele, mas por contrapartida de suprimentos que a BB... detinha na C.... Ainda que se admita que o pagamento da factura por parte da BB..., por contrapartida de suprimentos, determinou a extinção de um crédito daquela sobre a C..., o que não pode olvidar-se é que por via do pagamento da BB... em nome e por conta do sujeito passivo originário, terá emergido o correspondente débito daquele relativamente

à BB... (que é pessoa jurídica distinta do sujeito passivo originário), não existindo nos autos qualquer prova de que AA... solveu junto da BB... tal débito, não se provando, assim, o referido decréscimo patrimonial na esfera jurídica do sujeito passivo originário.

50. A presunção de veracidade da contabilidade da C..., ancorada no disposto no n.º 1 do art.º 75.º da LGT, não pode estender-se à prova dos factos que as Requerentes pretendem ver dados como provados.
51. Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

IV.C) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO:

52. Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que 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 distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
53. 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. art.º 596.º do CPC).
54. A convicção sobre os factos assim dados como provados (acima explicitados) fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados que não foram impugnadas pela parte contrária e nomeadamente na prova documental junta aos autos pela Requerente e Requerida e na prova testemunhal entretanto produzida, bem como nos documentos juntos pelas Requerentes com as alegações finais.

IV.D) MATÉRIA DE DIREITO (FUNDAMENTAÇÃO):

IV.D.1) DA (I)LEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO QUE AQUI SE SINDICA FUNDADA EM ERRÓNEA QUANTIFICAÇÃO DO RENDIMENTO DE MAIS-VALIAS OBTIDO

NO ANO DE 2020 POR DESCONDIDERAÇÃO DOS CUSTOS DE CONSTRUÇÃO DO IMÓVEL ALIENADO

- 55.** A questão a dirimir consiste na apreciação do vício de ilegalidade imputado pelas Requerentes à decisão de indeferimento que recaiu sobre a reclamação graciosa apresentada, e conseqüentemente, ilegalidade aquela, igualmente imputada ao acto de liquidação de IRS de 2020, por violação do disposto no n.º 3 do art.º 46º do CIRS.
- 56.** Em 21.12.2020, faleceu o sujeito passivo originário, AA....
- 57.** Em 30.6.2021, foi apresentada a declaração de IRS de 2020, n.º ...-2020-...-..., estando preenchido quer o Anexo A quer também o Anexo G. No Anexo A - consta no quadro 4 -rendimentos de trabalho dependente ou pensões, que o sujeito passivo originário auferiu, em 2020, o valor de 12.501,72€ , pagos pelas entidades NIF ... e ..., tendo declarado retenções na fonte de 994,00 €. No Anexo G – No quadro 4, foi inscrito o valor de realização de 550.000,00€, referente ao imóvel alienado em 2020/09, que tinha sido adquirido, em 07/2011, cujo valor de aquisição foi de 137.000,00€, referente ao imóvel cujo artigo matricial é o ... da freguesia (...). Foi ali indicado ainda um valor de despesas e encargos que se cifrava em 548.158,46 €.
- 58.** Tratada a declaração de rendimentos de IRS de 2020, n.º ...-2020-...-..., emergiu a divergência n.º
- 59.** Ao sujeito passivo originário (entretanto falecido) foi enviada uma primeira notificação, ofício n.º GIC-..., para comprovação dos valores das despesas e encargos, valor de alienação, data de aquisição do imóvel alienado.
- 60.** Em 9.11.2021, foi emitida outra notificação, através do ofício n.º ...2015..., para audição previa, para no prazo de 15 dias efetuar a comprovação das despesas e encargos no valor de 548.158,46€.
- 61.** O sujeito passivo originário adquiriu, em Julho de 2005 os seguintes prédios (cfr. Doc. n.º 5 junto ao PPA): *i*) Prédio rústico sito em Vale Judeu, freguesia de Loulé (S. Sebastião), concelho de Loulé, inscrito na respetiva matriz predial sob os artigos U-... e descrito na Conservatória do registo Predial de Loulé, sob o n.º ...; e *ii*) Prédio rústico sito em ..., freguesia de Loulé (S. Sebastião), concelho de Loulé, inscrito na respetiva

- matriz predial sob o artigo R-... e descrito na Conservatória do registo Predial de Loulé, sob o n.º
- 62.** À data da aquisição, no prédio identificado em *i*) existiam, apenas, algumas ruínas, não habitáveis. O prédio identificado em *ii*) é um prédio rustico composto de terra de cultura com árvores, pelo que, infere o tribunal que ali não foram incorridas despesas de construção eventualmente subsumíveis no n.º 3 do art.º 46º do CIRS.
- 63.** Em 30.9.2020, o sujeito passivo originário **alienou** aqueles dois imóveis. O identificado em *i*), pelo preço de 450.000,00 €, tendo este, à data da alienação, um VPT de 100.910,12 €; o identificado em *ii*), pelo preço de 100.000,00 €, tendo este, à data da alienação, um VPT de 112,07 € (Cfr. **Doc. n.º 9** junto ao PPA); sendo aqueles os correspondentes valores de realização a considerar em face do que se retira do disposto no art.º 44º do CIRS infra transcrito. Quanto à questão do valor de realização não há sequer dissídio entre as partes nos presentes autos, aceitando-se que ele se cifra, respectivamente, naqueles montantes de 450.000,00 € e 100.000,00 €.
- 64.** Face à ausência de resposta por parte dos sucessores do sujeito passivo originário quanto às divergências acima identificadas, em 27.11.2021, foi elaborado documento de correcção n.º ...-2020-...-..., tendente à correcção da declaração apresentada. No documento de correcção n.º ...-2020-...-..., foram mantidos todos os valores declarados no rosto da declaração. Foram igualmente mantidos os valores inscritos no Anexo A. Foi corrigido o anexo G: foram corrigidos aos valores de realização, aquisição e imóveis alienados e despesas e encargos, ou seja, no Quadro 4, Campo 4001, passou a constar: data da realização 2020/09; valor de realização 450.000,00 €; data da aquisição 2005/07; valor de aquisição 100.000,00 €; imóvel artigo matricial n.º ..., urbano da freguesia de(...); Campo 4002 – data da realização 2020/09; valor de realização 100,000,00€; data da aquisição 2005/07; valor de aquisição 36.000,00 €; imóvel artigo matricial n.º ..., rustico da freguesia de(...). Foram ainda retiradas as despesas no valor de 548.158,46€, uma vez que não tinham sido comprovadas em sede de análise de divergências.
- 65.** Repristinada aqui alguma da factualidade relevante para a decisão, importa agora ter presente o quadro normativo que conforma a questão submetida a julgamento, na sua

redacção reportada à data dos factos, impondo-se levar em consideração os seguintes normativos do CIRS: **i)** Artigo 10.º do CIRS (Mais-valias) – “[1] – *Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de: a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário; (...) 3 – Os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos atos previstos no n.º 1, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes: (...) 4 – O ganho sujeito a IRS é constituído: a) Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, nos casos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1; (...)*”; **ii)** Artigo 43.º do CIRS (Mais-valias) – “1 – O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes. 2 – O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efetuadas por residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor. (...).”; **iii)** Artigo 44.º do CIRS (Valor de Realização) – “[1] – *Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização: (...) f) Nos demais casos, o valor da respetiva contraprestação. 2 – Nos casos das alíneas a), b) e f) do número anterior, tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida. (...) 5 – O disposto no n.º 2 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto.*”; **iv)** Artigo 46.º do CIRS (Valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis) – “1 - *No caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transações onerosas de imóveis (IMT). 2 - Não havendo lugar à liquidação de IMT, considera-se o valor que lhe serviria de base, caso fosse devida, determinado de*

harmonia com as regras próprias daquele imposto. 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. 4 - Para efeitos do número anterior, o valor do terreno será determinado pelas regras constantes dos n.ºs 1 e 2 deste artigo. (...).”

- 66.** Volvendo para o caso *sub judicio* e cotejados convenientemente os normativos acima transcritos, sabendo-se ainda que relativamente ao imóvel inscrito na matriz urbana sob o artigo n.º ... foi construído pelo sujeito passivo originário, AA..., **imóvel novo**, contratando para o efeito, mediante outorga de contrato de empreitada, a sociedade de construções C... – ..., Lda., coloca-se a questão de saber se para efeitos de determinação da Mais-valia associada à alienação em 2020 daquele imóvel, releva, como valor de aquisição, a deduzir ao respectivo valor de realização em conformidade com o disposto no n.º 4 do art.º 10º do CIRS acima transcrito, o valor patrimonial tributário à data da inscrição matricial ou, se superior, o valor do terreno onde foi edificado o referido imóvel, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, por subsunção no n.º 3 do art.º 46º do CIRS, igualmente acima referido e transcrito.
- 67.** Para efeitos de determinação do valor de aquisição do imóvel inscrito na matriz urbana sob o artigo n.º ..., fica assente que o aludido n.º 3 do art.º 46º do CIRS, impõe que se leve em conta um dos seguintes montantes, sendo o eleito o de maior valor: *i*) o VPT; *ii*) o valor do terreno onde foi edificado pelo próprio sujeito passivo o imóvel, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados.
- 68.** No âmbito dessa construção, o sujeito passivo originário, AA..., terá alegadamente incorrido em custos que se cifraram no montante global de 548.158,46 € (tal como se pode intuir da leitura do Doc. n.º 6 junto ao PPA) que estão titulados pela factura n.º FT 20/1, de 21 de Setembro de 2020.
- 69.** Num total incorrido de custos de construção, repise-se, que se cifra em 548.158,46 €, sendo que, esse montante, foi, no âmbito do procedimento de análise de divergências n.º ... à declaração de IRS de 2020, como visto, liminarmente desconsiderado pela AT.
- 70.** O imóvel aqui em causa, repise-se, está inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º ... e o seu valor de aquisição deve coincidir com o VPT à data da sua inscrição

matricial ou, se superior, com o valor do terreno onde foi edificado pelo próprio sujeito passivo o imóvel, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados em que o sujeito passivo originário tenha incorrido, sendo que, tal valor diferente do VPT (porquanto claramente superior), alegam as Requerentes se cifrou em exactamente 548.158,46 €, coincidente com o valor da contraprestação fixada entre aquele sujeito passivo originário e a sociedade empreiteira que edificou o imóvel inscrito na matriz urbana sob o artigo nº

71. O **VPT** do imóvel inscrito na matriz urbana sob o artigo nº ... à data da sua alienação é de 100.910,12 €.
72. O **valor do terreno** onde foi edificado tal imóvel deve ser determinado nos termos do que dispõe o n.º 4 do art.º 46º do CIRS, ou seja, seria o valor que serviu para efeitos de liquidação do IMT, aquando da sua aquisição em Julho de 2005 e que se cifrou em 100.000,00 €, face ao que é dito no artigo 4. da Resposta, *in fine*.
73. A determinação da mais-valia fica, então, só dependente de se apurar o montante dos custos de construção devidamente comprovados, incorridos pelo sujeito passivo originário para a edificação do imóvel subsequentemente transmitido e que está a gerar a mais-valia que está na base da liquidação controvertida.
74. Apurado o valor dos custos de construção devidamente comprovados em que o sujeito passivo originário incorreu, estamos em condições de decidir sobre qual dos dois valores, o VPT do imóvel ou o valor do terreno para construção acrescido dos tais custos de construção, é superior um ao outro, sendo esse (o superior) o que deve relevar para efeitos de determinação da mais-valia aqui em causa.
75. Reiterando-se aqui que, tal como já aventado, o custo de construção está titulado pela factura n.º FT 2071, emitida pela C... – ..., Lda., que foi desconsiderada pela AT, fundando tal desconsideração na circunstância de não haver sido apresentado recibo de quitação da factura e ainda no circunstancialismo de a aludida factura não identificar o imóvel a que se reporta.
76. O motivo invocado pela AT para a não aceitação dos custos de construção titulados pela factura n.º FT20/1 está igualmente plasmado na Resposta que abundantemente transcreve o a informação que suportou o indeferimento da reclamação.

77. Na decisão arbitral tirada no Processo n.º 647/2021-T, que pode ser lida *in* https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s_processo=647%2F2021-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=6368 e a propósito da questão da demonstração probatória de despesas e encargos de valorização a que se refere a alínea a) do n.º 1 do art.º 51º do CIRS (não é esse normativo que está aqui em equação, sendo, antes e ao invés, o previsto no n.º 3 do art.º 46º do CIRS), sendo que, não obstante, considera o tribunal Arbitral Colectivo que deve, para efeitos de idêntica demonstração probatória, levar em boa conta o que ali foi expendido e a seguir se transcreve: *“Da leitura da versada norma legal [art.º 128.º do CIRS], é possível estabelecer e assentar que o legislador exige aos sujeitos passivos de IRS a obrigação de apresentar junto da AT da documentação comprovativa dos elementos por aqueles declarados nas suas declarações de IRS. Sendo que, do referido normativo, não se colhe qualquer limitação quanto à natureza do ou dos documentos comprovativos dos valores declarativamente expressos. De resto, o legislador, no seu n.º 4, prevê igualmente a possibilidade dos contribuintes, ante a impossibilidade de apresentação dos documentos a que se reporta o n.º 1, não impedir que estes possam efetuar essa mesma prova por outros elementos probatórios, o que deixa bem evidenciado o propósito legislativo em não limitar do ponto de vista probatório o leque de prova a apresentar em ordem a suportar o teor do declarado em sede de Modelo 3 e respetivos anexos. Se da referida norma vinda de citar, não se vislumbra qualquer indicio sobre a versada limitação legislativa quanto aos meios de prova suscetíveis de confirmar os elementos declarados e tendo presente que no caso em apreço se está sempre perante prova documental, idêntica conclusão não poderá deixar de se efetuar da leitura do artigo 51.º do CIRS, o qual igualmente se já deixou citado e no âmbito do qual o legislador não procede a qualquer densificação sobre qual ou quais os meios ou os elementos de prova suscetíveis de comprovar as despesas e os encargos de valorização, como aquele que se encontra em apreciação nestes autos. Neste mesmo sentido, anote-se o acordado pelo Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 01254/04, de 20.04.2005, segundo o qual a “lei não estipula um regime de prova vinculada. Pelo contrario, nesta matéria, o n.º 3 do art.º 128.º, do CIRS aponta*

até em sentido diverso” (...) Ora, no caso dos vertentes autos, é insofismável concluir que o legislador não pretendeu, ante o teor das normas vindas de citar, tratar de forma diferente as despesas e encargos a que se refere a al. a) do artigo 51.º do CIRS face a todos os demais elementos, valores, rendimentos e deduções constantes de uma declaração de IRS. Não cabendo assim ao intérprete destrinçar e no caso, diferenciar, limitando nos casos das despesas e encargos a que se refere a al. a) do artigo 51.º do CIRS, a existência de uma prova vinculada a determinados e concretos documentos de prova, enquanto os únicos aptos ou idóneos a suportar o teor do declarado pelos contribuintes. Acrescendo ainda, não se vislumbrar quaisquer ponderosas razões subjacentes para que tal distinção, por via da limitação dos elementos suscetíveis de comprovar essas despesas e encargos a que se refere a al. a) do artigo 51.º do CIRS, quando comparados com o regime geral de comprovação do teor declarativo que dimana do artigo 128.º do CIRS. Ora, face ao que vem de se expor, é irrelevante que a menção da morada do Imóvel conste ou não expressamente das faturas (ou recibos) em causa, relevando, isso sim, que do acervo probatório que se venha a produzir, se permita estabelecer a necessária conexão entre os valores despendidos a título de despesas inerentes à aquisição e alienação e de encargos de valorização a que se reporta a al. a) do artigo 51.º do CIRS e o Imóvel alienado.”

- 78.** Ora, a construção interpretativa que aqui se explicita era perfeitamente adaptável à demonstração probatória que importava empreender na situação *sub judicio*, ou seja, à demonstração de que os custos de construção do imóvel, acrescidos do valor de aquisição do terreno para construção onde aquele foi edificado, a que se refere o n.º 3 do art.º 46º do CIRS, inferindo o tribunal daí que até poderia ser irrelevante a circunstância de relativamente à factura n.º FT 20/1 não ter sido apresentado recibo de quitação; como irrelevante seria a circunstância da referida factura não identificar o imóvel a que se reporta.
- 79.** O que importava para os aludidos efeitos probatórios era saber se da prova coligida e constante dos autos se podia estabelecer um nexo de ligação entre os custos de construção subsumíveis no n.º 3 do art.º 46º do CIRS e incorridos pelo sujeito passivo

- originário (titulados pela referida factura) e o imóvel alienado e gerador de ganhos de mais-valias.
- 80.** E a este respeito emergiu com foros de grande importância a questão de saber se foi o sujeito passivo originário aquele que incorreu nos custos de construção do imóvel aqui em causa, sendo que essa mesma questão já havia sido, ao menos implicitamente, ponderada pela AT quando fundamentava o indeferimento da reclamação graciosa no facto de não haver sido apresentado recibo de quitação da factura n.º FT20/1, de 21.9.2020, ou seja, sem se perceberem os fluxos financeiros associados ao pagamento dos custos associados à construção do imóvel aqui em causa, não podiam os mesmos ser liminarmente considerados a adicionar ao valor de aquisição do terreno para comparação com o VPT e, subsequente, determinação do valor de aquisição a considerar para efeitos do n.º 3 do art.º 46º do CIRS.
- 81.** Os custos de construção a relevar têm de ser aferidos em função da concreta edificação empreendida e afastá-los simplesmente porquanto a factura não identifica o imóvel a que se reporta, numa interpretação absolutamente formal da situação *sub studi*, não podia, na perspectiva do Tribunal Colectivo, colher.
- 82.** O que o CIRS, no seu n.º 3 do art.º 46, exige é que os custos de construção (acrescidos do valor do terreno onde o imóvel foi edificado), para relevarem, sejam superiores ao VPT **e estejam devidamente comprovados.**
- 83.** Admitindo-se até, como visto, os meios gerais de prova tendentes à concretização de tal demonstração, ou seja, não há sequer exigências formais, idênticas à que vigoram em sede de IVA, por remissão para o artigo 36º do respectivo Código.
- 84.** Os custos de construção em face do que está plasmado no n.º 3 do art.º 46º do CIRS, têm simplesmente de ser provados **com o fito de não emergir dúvida razoável quanto à circunstância de tais custos haverem sido incorridos pelo próprio sujeito passivo** para a edificação do concreto imóvel que após a sua alienação pode gerar ganhos de mais-valias.
- 85.** É certo que, *in casu*, as Requerentes não se limitaram a apresentar a factura n.º FT 20/1 para lograrem a efectivação de tal prova.

- 86.** Juntaram aos autos extrato de contas da contabilidade da C... – ..., Lda. onde são identificadas as facturas que deram origem ao redébito dos custos. Em sede de alegações finais juntaram aos autos todos os documentos de facturação que estavam a suportar o redébito de despesas consubstanciado na factura n.º FT20/1, de 21.9.2020.
- 87.** Volvendo para o que mais interessa, ou seja, quanto à questão da falta do recibo de quitação associado à factura n.º FT 20/1, começaram as Requerentes por dizer no PPA que tal inexistência estava perfeitamente justificada pelo facto de o correspondente pagamento haver sido efectivado por contrapartida de suprimentos que o sujeito passivo originário teria concretizado naquele ente societário onde teria participações sociais.
- 88.** Já em requerimento superveniente, entrado no SGP do CAAD em 26.9.2023, vieram as Requerentes aos autos dar conta de que a referida factura foi paga por contrapartida de suprimentos já não realizados pelo sujeito passivo originário, mas sim por uma sociedade de que aquele era sócio, mais concretamente, a BB... INVESTMENTS LIMITED.
- 89.** Em sede de alegações finais, reitera-se a verificação de tal circunstancialismo.
- 90.** Isto dito, entende o Tribunal que está provado nos autos o pagamento efectivo da aludida factura, por contrapartida de suprimentos, mas por um terceiro por conta do sujeito passivo originário, ainda que, terceiro esse, detido a 100% por aquele. Tal como se aduz no ponto reportado à factualidade dada como não provada, não deu o tribunal por assente que a factura n.º FT20/1, de 21.9.2020, emitida a AA... e que está a titular o débito de despesas com a construção do imóvel aqui em causa, tenha sido paga pelo sujeito passivo originário; não se tendo demonstrado nos autos que o sujeito passivo originário sofreu um decréscimo patrimonial decorrente do pagamento da aludida factura.
- 91.** Ainda que se admita que o pagamento da factura por parte da BB..., por contrapartida de suprimentos, determinou a extinção de um crédito daquela sobre a C..., o que não pode olvidar-se é que por via do pagamento da BB... em nome e por conta do sujeito passivo originário, terá emergido o correspondente débito daquele relativamente à BB... (que é pessoa jurídica distinta do sujeito passivo originário), não existindo nos autos

- qualquer prova de que AA... solveu, junto da BB..., tal débito, não se provando, assim, o referido decréscimo patrimonial na esfera jurídica do sujeito passivo originário.
92. É certo que o Tribunal até poderia ser mais condescendente no sentido de não valorizar sobremaneira esta questão da ausência de prova de que a factura n.º FT 20/1 foi paga pelo sujeito passivo originário, pela simples razão de que tal requisito não consta expressamente do disposto no n.º 3 do art.º 46º do CIRS (como adiante melhor se explicitará) e até em face de *interpretatio iuris* que acima empreendemos quanto ao disposto no art.º 128º do CIRS, ou seja, podendo relevar **outros elementos de prova** tendentes à demonstração de que os custos e construção que são titulados por aquela factura foram incorridos directamente pelo sujeito passivo originário (e só por este) e têm ligação com o imóvel alienado e gerador das correspondentes mais-valias.
93. E a este propósito adequado se mostra trazer aqui à colação um excerto da decisão arbitral tirada no Processo n.º 191/2021-T, que pode ser lida in <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?id=5763> e que a dado passo diz: “*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.*”
94. No entanto, não foi coligida prova bastante que demonstre que o sujeito passivo originário suportou um decréscimo patrimonial na sua esfera jurídica, decorrente do pagamento da factura n.º FT20/1, de 21.9.2020, que, incontornavelmente, foi paga por terceiro, ainda que, repise-se, terceiro este, detido a 100% por aquele.

95. A AT fundamenta o indeferimento da reclamação, o que, aliás, veio também acolhido e aduzido na Resposta, na circunstância da factura n.º FT 20/1 não identificar o imóvel a que se reporta.
96. A tal propósito e voltando a citar a decisão arbitral tirada no Processo n.º 191/2021-T, diz-se ali que *“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. 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.*
97. É exactamente ancorado neste excerto que o Tribunal Arbitral Colectivo considera que a circunstância da factura não identificar o imóvel a que se reporta, não obstava, por si só, a que os custos que ela titula pudessem ser considerados relevantes para efeitos do n.º 3 do art.º 46º do CIRS.
98. Além de que, tal factura, não deixa de fazer uma identificação do imóvel que foi objecto do contrato de empreitada ao referir expressamente a “Vivenda Vale Judeu Lote Sul”.
99. Ora, no caso *sub judicio*, a natureza das despesas aqui em causa, não custa admitir, é a de despesas com inegável ligação à construção do imóvel inscrito na matriz urbana sob o artigo nº ... e em função de tudo quanto supra se aduziu e demonstrou, todos os custos incorridos correspondiam **a efectivos custos associados à dita construção**, donde, em tese, sempre poderiam considerar-se ligados à subsequente realização da operação activa consubstanciada na venda (superveniente) do imóvel inscrito na matriz urbana sob o artigo nº ... e gerador do ganho de mais-valias.
100. Face à hermenêutica empreendida parece inequívoco que estamos perante **custos efectivos** que têm uma inequívoca ligação à subsequente venda do imóvel, na medida em que, incontornavelmente, foram aqueles custos que permitiram a sua edificação, donde, indubitavelmente, contribuíram para da fonte produtora do rendimento obtido

com a alienação do imóvel inscrito na matriz urbana sob o artigo n.º ..., pelo que entende o tribunal não parecia curial invocar-se a questão da ausência de ligação à obtenção ou garantia de rendimentos sujeitos a IRS para o afastamento ou desconsideração daqueles custos para efeitos fiscais, já que se pode encontrar aqui o estabelecimento de uma relação causal e justificada **da sua incorrência** com a **sua valorização** (por via da respectiva edificação do imóvel inscrito na matriz urbana sob o artigo n.º ... e que foi subsequentemente alienado e gerou ganhos de mais-valias) que, em princípio, não podia deixar de relevar no apuramento dos ganhos subjacentes à posterior venda do imóvel.

- 101.** Mas ainda assim, a questão que doravante se coloca (e que é absolutamente determinante) é a da saber **quem é que incorreu nesses custos**, ou seja, se os custos de construção foram incorridos e suportados pelo sujeito passivo originário ou por um terceiro por conta deste e quais as consequência que daí podem resultar em termos de consideração (ou não) dos custos de construção do imóvel titulados pela factura n.º FT20/1, de 21.9.2020, no custo de aquisição a deduzir ao valor de realização.
- 102.** O Tribunal já acima deixou antever qual era a sua posição sobre esta questão. Vejamos em aditamento,
- 103.** A questão é saber se, efectivamente, o sujeito passivo originário incorreu, no período que mediou entre a aquisição do terreno para construção e o início da construção e a conclusão da obra, **ele próprio e não terceiro por sua conta**, em relevantes despesas que permitiram a edificação e a valorização do imóvel subsequentemente transmitido e que, por isso, como visto, não poderiam deixar de ser consideradas na determinação do seu rendimento colectável.
- 104.** Diga-se desde já e a tal propósito, aliás, como afirmação de princípio, que as Requerentes não podem pretender deduzir custos de construção que não comprovam terem sido suportados pelo sujeito passivo originário, AA....
- 105.** Nos termos e em conformidade com o disposto no n.º 3 do art.º 46.º do CIRS, o sujeito passivo originário, enquanto sujeito passivo da relação de imposto, para determinação do valor de aquisição, pode deduzir fiscalmente ao valor de realização **os custos que efetivamente e comprovadamente tenha suportado**.

106. Ora, tal como se pode intuir da factualidade relevante dada como provada e não provada, não ficou demonstrado que o sujeito passivo originário tenha, efectivamente, suportado os custos que estão titulados pela factura n.º FT 20/1, de 21.9.2020, emitida a AA... e que titula o débito de despesas com a construção do imóvel em causa nos autos. Senão vejamos: em requerimento autónomo entrado no SGP do CAAD em 26.9.2023 e até em sede de alegações finais, vêm as Requerentes dizer que só agora verificaram que a aludida factura foi paga por contrapartida de suprimentos realizados não directamente por AA..., mas sim por uma sociedade de que aquele era sócio único, mais concretamente, a BB... – Investments, Limited. Inferindo-se daqui, incontornavelmente, que quem suportou os custos associados à construção do imóvel subsequentemente objecto de alienação e gerador de ganhos de mais-valia, foi a referida sociedade e não o sujeito passivo originário AA..., concluindo-se, nessa conformidade, independentemente daquele ser (ou não) sócio único da BB... – Investments, Limited. Além de que, em manifesta contradição com o que é referido pelas Requerentes, na audiência de inquirição de testemunhas a Exm.^a Senhora Z..., Contabilista Certificada da BB... – Investments, Limited e igualmente contabilista do sujeito passivo originário AA..., afirmou que os suprimentos haviam sido realizados quer pelo sujeito passivo originário, quer também pela BB..., ou seja, colocando-se a questão de saber quem realizou efectivamente os suprimentos, não devendo olvidar-se que, partindo da leitura do balancete que está junto aos autos, a conta SNC #258 – Outros Financiamentos, subconta 25821001 – BB... Investments Limited (no exercício de 2021), teve como valores acumulados a débito e a crédito o montante de 548.158,46 €, ou seja, resultando daí que a BB... reduziu o montante do financiamento que detinha da C... em 548.158,46 € que era exactamente o valor da factura n.º FT20/1, de 21.9.2020, intuindo-se daqui a confirmação da acima referida contradição e ainda a incontornável demonstração de que quem suportou os custos com a construção do imóvel cuja mais-valia aqui está em discussão foi, efectivamente, a BB... e não o sujeito passivo originário, AA...; além de que não há prova nos autos de que o sujeito passivo originário sofreu um decréscimo patrimonial na sua esfera jurídica, decorrente do eventual pagamento que possa ter feito

- à BB..., resultante do débito que emergiu face ao pagamento por aquela da factura n.º FT20/1, de 21.9.2020.
- 107.** Do probatório resulta clarividente que quem suportou, *in totum*, as despesas com a visada construção foi a BB... e não o sujeito passivo originário.
- 108.** Assim sendo e contrariamente ao propugnado pelas Requerentes, ajuíza este tribunal colectivo no sentido de que, tal circunstância, tem de ser devidamente ponderada para efeitos do cômputo da mais-valia, porquanto, se infere da letra e da *ratio legis* subjacente ao n.º 3 do art.º 46º do CIRS, que o legislador apenas pretendeu subsumir, enquanto elementos integrativos e a acrescer ao valor do terreno, **as despesas suportadas pelo próprio sujeito passivo e já não por terceiros.** Vejamos,
- 109.** Partindo da letra do n.º 2 do art.º 9.º do Código Civil e seguindo os ensinamentos de BAPTISTA MACHADO, in “*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*”, Almedina, 1983, pp. 182, 188 e 189, tem de concluir-se no sentido de que a letra da lei constitui o ponto de partida do processo hermenêutico e também um seu limite, na medida em que não é possível considerar aqueles sentidos que não tenham nas palavras da lei qualquer apoio, “*um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*”
- 110.** E partindo do quadro normativo acima traçado, nomeadamente do acima transcrito n.º 3 do art.º 46º do CIRS, conclui-se, aliás, com meridiana clareza, no sentido de que, caso o bem imóvel alienado e gerador de ganho de mais-valia houvesse sido construído pelo próprio sujeito passivo (como foi), o seu valor de aquisição seria apurado: *i*) mediante a consideração do VPT; ou *ii*) se superior, levando-se em consideração o valor do terreno acrescido dos custos de construção desde que devidamente comprovados. Daquele normativo se pode retirar, incontornavelmente, que para determinação do valor de aquisição por referência aos custos de construção (para a hipótese acima identificada em *ii*)), a construção **tem de ser materializada, suportada e devidamente comprovada pelo sujeito passivo e já não por um qualquer terceiro.**
- 111.** Ora, em face do quadro factual acima explicitado, não foi isso que, *in casu*, se passou, *i.e.*, a construção do imóvel aqui em causa foi concretizada pela C... e suportada

por terceiro, ou seja, a BB... – Investments Limited, na medida em que a contraprestação pela edificação do imóvel, titulada pela factura n.º FT20/1, de 21.9.2020, foi suportada não pelo sujeito passivo originário AA..., mas sim pela BB... à conta de suprimentos que aquela tinha na sociedade que edificou o imóvel.

- 112.** Não custa admitir que o n.º 3 do art.º 46º do CIRS, não faz menção expressa à circunstância dos custos de edificação do imóvel deverem ser directa e efectivamente incorridos pelo próprio sujeito passivo, no entanto, tal realidade, não pode deixar de se inferir do uso da expressão “*pelo próprio sujeito passivo*”.
- 113.** Daquela expressão só pode retirar-se o sentido de que os custos que relevam são os que **são incorridos pelo próprio sujeito passivo** e já não os custos suportados por terceiros.
- 114.** É o acréscimo patrimonial na esfera do sujeito passivo alienante que subjaz à tributação em sede de mais-valias.
- 115.** Tal incidência tem como elemento norteador o princípio da capacidade contributiva, dele resultando que ao valor de realização seja deduzido o valor de aquisição, tributando-se, grosso modo, **a diferença** que consubstancia o acima referido acréscimo patrimonial.
- 116.** Esse acréscimo consubstancia-se não tanto no valor de realização encarado isoladamente, mas, ao invés, nesse valor do qual se parte para depois a ele se deduzir o valor correspondente ao custo de aquisição (que tem de integrar todos os dispêndios que foram, efetivamente, suportados pelo alienante e já não por terceiros e desde que devidamente documentados), sendo que, está bom de ver, só a diferença é ganho sujeito a imposto por mor do aludido princípio da capacidade contributiva.
- 117.** Se tais dispêndios são suportados por terceiro ou se não há prova nos autos de que eles foram incorridos pelo sujeito passivo, o acréscimo patrimonial daquele tem de vir necessariamente maior, ou seja, os custos que podem relevar para efeitos de determinação do valor da aquisição a considerar, são os efetivamente suportados pelo alienante do imóvel gerador da mais-valia e só esses podem ser deduzidos enquanto tal.
- 118.** Resultando demonstrado que os custos de construção foram integralmente suportados por terceiro que não o sujeito passivo originário (por via do pagamento das

prestações de serviços de empreitada que consubstanciaram a edificação do imóvel aqui em causa por contrapartida de suprimentos que a BB... – Investments Limited detinha na C...), não podem ser deduzidos ao ganho obtido com essa alienação (valor de realização) despesas que não foram custeadas pelo próprio sujeito passivo, sob pena de se subverter a *ratio legis* inerente ao acréscimo de tais custos de construção admitida pelo n.º 3 do art.º 46º do CIRS.

- 119.** Não devendo olvidar-se que o princípio que subjaz à tributação em sede de IRS é o princípio do rendimento acréscimo, do qual resulta que é qualificado como rendimento qualquer incremento patrimonial, independentemente da respetiva proveniência e num dado período de tributação.
- 120.** É certo que tais custos de edificação que estão titulados na factura n.º FT20/1, de 21.9.2020, foram efectivamente incorporados no imóvel aqui em causa, mas a verdade é que isso não desvirtua o princípio subjacente à tributação do ganho por referência ao concreto acréscimo patrimonial na esfera jurídica do alienante, ou seja, ao respetivo aumento do poder aquisitivo do contribuinte, sendo que, se o sujeito passivo originário não pagou os custos de edificação, o seu efectivo acréscimo patrimonial é o que resulta do VPT levado em conta, desconsiderando-se os valores da construção não suportados por aquele.
- 121.** Ao valor do terreno só poderão ser adicionados os custos de construção que forem efetivamente suportados e devidamente comprovados pelo próprio sujeito passivo, na medida em que o incremento na esfera patrimonial deve ser proporcional ao concreto aumento do poder aquisitivo, donde, tributado em razão da concreta contribuição/capacidade contributiva.
- 122.** O Tribunal colectivo entende ainda, no sentido de melhor ancorar a hermenêutica que aqui sustenta e até com respaldo nela, identificar e trazer aqui jurisprudência emanada do STA, prolatada no processo no 02782/18, de 09 de Dezembro de 2021, cujo sumário diz: *“I - O artigo 46.º n.º 3 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), objetivamente, supõe, na sua previsão normativa, as situações de não existirem dúvidas sobre a realidade do imóvel construído e da respetiva responsabilidade/autoria a cargo do sujeito passivo (de IRS).*

II - O legislador entendeu ser apropriado facultar uma, específica, fórmula de cálculo, do valor de aquisição, para estes casos típicos, assente no estabelecimento da necessidade, incontornável, de devida comprovação, dos custos incorridos, por parte, única e exclusivamente, do sujeito passivo/contribuinte. III - Na falta desta devida comprovação, só o sujeito passivo pode ser, eventualmente, prejudicado, ao ponto, extremo, de, apenas, poder subsistir e ser valorado o valor do terreno (não obstante integrar o edificado).”

123. Não obstante resultar do probatório que o imóvel aqui em causa e gerador do ganho de mais-valias sindicado se encontra efectivamente edificado, a verdade é que resulta também da factualidade dada como assente que as obras foram pagas por contrapartida de suprimentos da BB... – Investments Limited na C... e já não pelo sujeito passivo originário e alienante, donde, não pode ser assacada à AT a ilegalidade atinente à indevida desconsideração dos custos de construção do imóvel aqui em causa, na medida em que não resultam preenchidos os pressupostos constantes na lei para que relevasse o acréscimo ao valor do terreno dos custos de construção titulados pela factura n.º FT20/1, de 21.9.2020, emitida a AA... e que está a titular o débito de despesas com a construção do imóvel em causa nos autos e que se cifra em 548.158,46 €.

IV.D.2) QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO:

124. Julgando-se improcedente o pedido principal, tal como já se deixou antever, fica prejudicada, por inútil, a apreciação da questão do pagamento dos juros indemnizatórios.

V. DECISÃO:

FACE AO EXPOSTO, O TRIBUNAL ARBITRAL DECIDE:

- A) JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL E, CONSEQUENTEMENTE MANTER NA ORDEM JURÍDICA O ACTO DE LIQUIDAÇÃO DE IRS N.º 2022 ..., DATADO DE 4.1.2022, RESPEITANTE AO ANO DE 2020 E CORRESPONDENTE LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS N.º 2022 ..., DAS QUAIS RESULTOU O MONTANTE TOTAL A PAGAR DE 88.421,24 €, POR NÃO ENFERMAREM DE ILEGALIDADE E MAIS CONCRETAMENTE POR NÃO VIOLAREM OS N.ºS 1 E 3 DO ART.º 46º DO CIRS, CONSUBSTANCIADA NA LEGAL DESCONSIDERAÇÃO DO VALOR DE CONSTRUÇÃO DO IMÓVEL ALIENADO.
- B) DECLARAR NÃO ENFERMADA DE QUALQUER VÍCIO A DECISÃO DE INDEFERIMENTO EXPRESSO DO EXM.º SENHOR DIRECTOR ADJUNTO DA DIRECÇÃO DE FINANÇAS DO PORTO, DATADA DE 27.12.2022, QUE RECAIU SOBRE A RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2022..., ENTRETANTO APRESENTADA E DIRIGIDA À APRECIACÃO DA LEGALIDADE DAQUELA LIQUIDAÇÃO DE IRS E JC DE 2020;
- C) JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO DE CONDENAÇÃO DA REQUERIDA À RESTITUIÇÃO À REQUERENTE DO VALOR CORRESPONDENTE À PARTE QUE AS REQUERENTES PRETENDIAM VER ANULADO DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO *SUB JUDICIO*;
- D) JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO DE CONDENAÇÃO DA REQUERIDA AO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

VI. VALOR DO PROCESSO:

FIXO O VALOR DO PROCESSO EM 88.421,24 € EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART.º 97.º-A DO CPPT, APLICÁVEL POR REMISSÃO DO ART.º 3º DO REGULAMENTO DAS CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA (RCPAT).

VII. CUSTAS:

FIXO O VALOR DAS CUSTAS EM 2.754,00 €, CALCULADAS EM CONFORMIDADE COM A TABELA I DO REGULAMENTO DE CUSTAS DOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM FUNÇÃO DO VALOR DO PEDIDO (SENDO QUE, TAL VALOR FOI O INDICADO PELA REQUERENTE NO PPA E NÃO CONTESTADO PELA REQUERIDA E CORRESPONDE AO VALOR DAS LIQUIDAÇÕES

SINDICADAS) A CARGO DAS REQUERENTES, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 12.º, N.º 2 E 22.º, N.º 4 DO RJAT E AINDA ART.º 4.º, N.º 5 DO RCPAT E ART.º 527, N.ºS 1 E 2 DO CPC, EX VI DO ART.º 29.º, N.º 1, ALÍNEA E) DO RJAT.

NOTIFIQUE-SE.

Lisboa, 13 de fevereiro de 2024.

O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro [RJAT], regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, com excepção das citações.

O Árbitro Presidente,

(Prof. Doutor Guilherme W. d'Oliveira Martins)

O Árbitro Vogal e Relator,

(Fernando Marques Simões)

O Árbitro Vogal,

(Prof.ª Doutora Nina Aguiar)