

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 53/2024-T

**Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS); Mais-valias;
Valor de aquisição de imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos
(art. 46.º, n.º 3, do CIRS)**

SUMÁRIO:

I. Constituem prova suficiente, ainda que de parte, dos custos de construção de imóvel construído pelos próprios, nos termos do n.º 3 do artigo 46.º do CIRS, uma proposta de orçamento apresentada pela construtor ao dono da obra no âmbito da vigência do Decreto-Lei n.º 100/88, de 23 de março, que, depois de tacitamente aceite, contém os elementos essenciais do contrato de empreitada previstos no artigo 1207.º do CC e nele se convola e duas faturas, cuja falsidade não foi arguida, emitidas pelo empreiteiro que totalizam, sem o ultrapassar, um valor muito próximo do previsto na proposta de Orçamento. Tais faturas não tinham de observar os requisitos previstos no Código do IVA, porque o Código do IRS, não o exige.

II. Os custos com outros materiais, equipamentos, utensílios ou objetos, embora com elevada probabilidade destinados ao imóvel em construção, adquiridos em nome do dono da obra, não podem ser considerados "custos de construção" para os fins visados pelo n.º 3 do artigo 46.º, se o dono da obra não fizer prova da sua obrigação de os adquirir, ou, pelo menos, instalar fundada dúvida sobre a prevalência da regra geral constante do artigo 1210.º do CC segundo a qual os materiais e utensílios necessários à execução da obra devem ser fornecidos pelo empreiteiro.

III. Consideram-se extintas as divergências, e, simetricamente, comprovados os elementos declarados, cujo esclarecimento e comprovação foi suscitado num procedimento de divergências instaurado pela Administração Fiscal, se esse procedimento administrativo é omissivo sobre a análise dos documentos que, para efeitos de comprovação, o contribuinte

1.

nele entregou, nele se não encontram reduzidas a escrito intervenções orais que o contribuinte tenha tido ou a indicação de que não teve intervenções orais, nem se encontra proferida qualquer decisão, pela entidade competente, sobre os motivos pelos quais foi o procedimento foi considerado extinto. Não é motivo de extinção do procedimento - que em todo o caso deve ser efetuada com um despacho fundamentado nesse sentido - a apresentação, pelo contribuinte, de uma declaração de substituição, se nesta apenas é alterado um facto que não fazia parte da divergência a esclarecer originariamente e naquele procedimento se não justifica ou fundamenta a extensão do seu objeto.

DECISÃO ARBITRAL

O signatário, Manuel Lopes da Silva Faustino, que também usa Manuel Faustino, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 19 de março de 2024, decide o seguinte:

I – RELATÓRIO

1. **A...**, NIF ..., casado com **B...**, NIF ... (doravante, Requerentes)¹, em regime de comunhão geral de bens (cfr. Doc. 3 junto à p.i.), residente ..., ..., ..., ...-... TORRES NOVAS, vem requerer a Constituição de Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (PPA), nos termos do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, tendo em vista, literalmente, *"julgar procedente por provado a presente petição de constituição do Tribunal arbitral e em consequência declarar a nulidade da declaração de IRS apresentada em 2020, que deram origem às mais-valias liquidadas, no exercício de IRS do ano 2020, em relação à venda do imóvel, sito em ..., inscrito na matriz predial urbana sob artigo ..., e descrito na Conservatória do Registo predial de*

¹ Nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 16.º da Lei Geral Tributária, *"Qualquer dos cônjuges pode praticar todos os atos relativos à situação tributária do agregado familiar"*.

Torres Novas sob o n.º ..., freguesia de ..., concelho de Torres Novas, construído em 1990 e transacionado em 2020".

2. O Requerente fundamenta o seu pedido de pronúncia arbitral, em síntese, nos seguintes termos:

- a) Apresentou, dentro do prazo legal, a declaração de rendimentos modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2020 e a ambos os cônjuges, em tributação conjunta por opção, declaração esta que incluiu, entre outros, o Anexo G - Mais Valias, destinado a declarar a alienação onerosa do prédio urbano antes identificado, que lhes servia de habitação própria e permanente e que fora construído pelos próprios, bem como a intenção de reinvestimento;
- b) A administração fiscal, através do Serviço de Finanças de Torres Novas, depois de um processo atribulado, indeferiu a reclamação graciosa que fora deduzida contra a liquidação resultante da declaração de substituição, apresentada na sequência de um procedimento de divergências, instaurado com base na primeira declaração mod. 3 submetida;
- c) O Requerente não se conforma com tal indeferimento;
- d) O ato de liquidação em causa tem o número 2021..., apurou imposto a pagar no montante de € 20.262,99, que inclui juros compensatórios de € 262,99, que foi pago em 10 de dezembro de 2021.

3. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante designada somente por “Requerida” ou “AT”) que, por exceção e por impugnação, se defendeu na Resposta apresentada, pugnando, por um lado, pela incompetência material do Tribunal e, por outro, pela legalidade e consequente manutenção da liquidação.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 12-01-2024.

-
- 5.** A Requerida foi notificada da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral em 12-04-202.
- 6.** O signatário foi designado, em 29-02-2024, como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, nos termos dos números 2, alínea a), e 3 do artigo 6.º do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e nos termos legalmente previstos.
- 7.** Em 29-02-2024, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- 8.** Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 19-03-2024.
- 9.** Em 20-03-2024, foi a Requerida notificada para apresentar Resposta, requerer prova adicional e juntar o Processo Administrativo.
- 10.** A Requerida, apresentou Resposta, não requereu prova adicional, e juntou o Processo Administrativo em 02-05-2024, tendo deduzido defesa por exceção e por impugnação:
- a) Por exceção, a Requerida invoca a incompetência material do Tribunal Arbitral, considerando a literalidade do pedido formulado pelo Requerente;
 - b) Por impugnação, a Requerida pugna pela manutenção da liquidação, invocando que o Requerente não comprovou o valor de construção do imóvel alienado.
- 11.** No dia 03-05-2024 foi proferido o seguinte despacho arbitral:
- 1. Uma vez que a Requerida se defende, também, por exceção dilatória de incompetência do Tribunal Arbitral em razão do pedido, notifique-se o Requerente para, no prazo de 10 dias, exercer, querendo o contraditório sobre a referida exceção.*
 - 2. Levantando a Requerida a questão do valor da causa, notifique-se o Requerente para, no mesmo prazo de 10 dias, querendo, sobre ela se pronunciar.*

3. *Constando da Informação prestada no processo de reclamação graciosa que em 2021-05-28 foi instaurado o procedimento de divergências com o n.º ... (procedimento originário sobre a desconformidade entre o valor de aquisição declarado e o que a Autoridade Tributária entendia devia ser declarado) e não se mostrando o mesmo junto aos autos, notifique-se a Autoridade Tributária para, no prazo de 10 dias, juntar ao PA o referido procedimento, no estado em que se encontrar, com a cominação de que, não o fazendo, é suscetível de aplicação o disposto no n.º 6 do artigo 84.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável ao PDA for força do disposto no artigo 29.º do RJAT.*

12. A Requerida juntou ao PA o procedimento de divergências em 07-05-2024.

13. O Requerente exerceu o contraditório, sobre a exceção e sobre o valor da causa, em requerimento apresentado em 13-05-2024.

14. Considerando todos os elementos juntos aos autos, o Tribunal entendeu, então, proferir o seguinte despacho arbitral em 15-05-2024:

No âmbito da instrução dos presentes autos, o Árbitro signatário verificou que:

- *O Requerente apresentou prova documental, não tendo arrolado testemunhas que devessem ser ouvidas;*
- *A Requerida apresentou o PA, posteriormente, e por determinação do Tribunal, complementado com o PA relativo ao Procedimento de Divergências n.º..., instaurado no Serviço de Finanças de Torres Novas, onde seguiu os seus trâmites.*

O Procedimento de divergências é constituído, exclusivamente, por junção de documentos por parte do Requerente, não tendo sido reduzidas a escrito as declarações que o Requerente terá prestado presencialmente ao Senhor Funcionário por quem foi atendido, nem qualquer informação oficial sobre como decorreu essa prestação de declarações.

O Árbitro signatário considera, pois, em função dos factos alegados pelo Requerente sobre o que sucedeu durante a instrução do procedimento de divergências antes identificado e da

forma ligeira como a questão é abordada na Resposta da Requerida, dever ordenar as diligências de prova consideradas necessárias para o apuramento da verdade material - cfr. artigo 9.º, n.º 3, do CPTA e artigos 411.º e 526.º do CPC, ambos aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º do RJAT. Assim,

O Tribunal, ao abrigo do princípio do inquisitório, determina a realização da audiência a que se refere o artigo 18.º do RJAT, tem em vista a audição, na qualidade de depoente, do Senhor Funcionário do Serviço de Finanças de Torres Novas que interveio no procedimento de divergências, devendo a Dirigente máxima dos Serviços providenciar para que o referido funcionário se apresente nas instalações do CAAD na respetiva data.

A audiência realizar-se-á no dia 7 de junho de 2024, às 14h30m, nas instalações do CAAD, em Lisboa.

15. Em 27-05-202, a Requerida apresentou Requerimento em que, designadamente, invoca que o Requerente *não indica nem o dia, nem o mês, e ainda menos a identificação do funcionário ou funcionários que o atenderam, do quadro de pessoal daquele serviço*, deixando implícito que desconhecia quem era o funcionário interveniente, o que em nada abona a organização dos serviços onde processos são instaurados e, aparentemente, em violação do disposto no artigo 55.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), não são distribuídos pelos funcionários para a sua tramitação, não indicando qualquer alternativa à audição do Serviço de Finanças de Torres Novas, onde o procedimento de divergências havia sido instaurado e parcialmente instruído.

16. O Requerente não apresentou resposta.

17. Consequentemente, o Tribunal, em 27-05-2024, proferiu o seguinte despacho:

Tendo em conta o Requerimento hoje apresentado pela Requerida, e sem prejuízo da suscetibilidade de poderem ser retiradas ilações em matéria de prova do que veio informado face às regras que disciplinam a ausência, ou incompletude, do PA, dou sem

efeito a diligência marcada para o dia 7 de junho de 2024, pelo meu despacho de 15 de maio.

Nos termos do disposto no art. 306.º do CPC, fixo em 22.630,37 € o valor do processo, considerando que, de acordo com a posição da Requerida, o valor da causa é correspondente à utilidade económica do pedido, pelo que, não se estando perante uma situação de divisibilidade do pedido, caso a pretensão da Requerente obtenha vencimento, o seu benefício económico será naquele montante, uma vez que ao valor da liquidação de IRS que pagou, de 20.262,09 €, terá de ser acrescido o montante de 2.368,28 €, equivalente ao reembolso apurado na liquidação efetuada com base na primeira declaração de rendimentos apresentada pelo Requerente e que não chegou a ser-lhe pago.

Alegações simultâneas no prazo de 15 dias, devendo o Requerente, no mesmo prazo, efetuar o pagamento da taxa de justiça subsequente, acertando o respetivo montante, em função do novo valor do processo.

Solicita-se às partes, ao abrigo do dever de colaboração e tendo em vista a celeridade da prolação da decisão arbitral, que juntem ao processo, no prazo das alegações, incluindo os destas, os ficheiros em formato word de todas as peças processuais anteriormente submetidas em ficheiros .pdf no sistema informático processual do CAAD.

A decisão arbitral será proferida até 15-07-2024.

18. Em 04-06-2024, a Requerida veio, extemporaneamente, contestar o valor fixado para o processo no despacho antes referido.

19. As alegações escritas foram apresentadas pela Requerida em 12-06-2024 e pelo Requerente em 14-06-2024.

20. Em 20-06-2024, o Tribunal ainda proferiu o seguinte despacho:

Verificando-se que o PA junto se mostra incompleto, nomeadamente no que respeita aos documentos juntos pelo Serviço aos Autos de Reclamação Graciosa que correu termos no

Serviço de Finanças de Torres Novas, solicito à Autoridade Tributária, ao abrigo do dever de colaboração e de ser imprescindível à descoberta da verdade material que, no prazo máximo de 10 dias, junte a processo os

• Extratos informáticos da base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) da declaração de rendimentos modelo 3 de IRS do ano de 2020, que ficou registada sob o n.º ...-2020-... -..., apresentada, em 2021.05.13, pelo reclamante e seu cônjuge;

(Cfr. Capítulo IV, n.º 4.2, da Informação Instrutória do Processo de Reclamação)

21. A Requerida juntou os documentos solicitados em 25-06-2024.

II - SANEAMENTO

22. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar a legalidade dos atos impugnados, tanto o que constitui o objeto imediato (decisão proferida na reclamação graciosa), como o que constitui o objeto mediato (liquidação oficiosa de IRS relativa ao ano de 2021), nos termos previstos no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

23. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) e estão devidamente representadas.

24. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), contados da data da notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que, sem oposição, foi fixada em 18-10-2023.

25. O processo não enferma de nulidades.

26. Tendo sido invocada a exceção de incompetência material ou absoluta do Tribunal, cumpre dela conhecer de imediato, porque, tratando-se de uma exceção dilatória insuprível, caso seja julgada procedente, não apenas impede o conhecimento de mérito como determina que a Requerida seja absolvida da instância, nos termos do disposto no artigo 277.º, n.º 1, al. a) do CPC, aplicável por força do disposto no artigo 29.º do RJAT.

Conhecendo,

27. O Requerente formulou na p.i. o pedido nos seguintes termos, requerendo ao Tribunal para:

"julgar procedente por provado a presente petição de constituição do Tribunal arbitral e em consequência declarar a nulidade da declaração de IRS apresentada em 2020, que deram origem às mais-valias liquidadas, no exercício de IRS do ano 2020, em relação à venda do imóvel, sito em..., inscrito na matriz predial urbana sob artigo ..., e descrito na Conservatória do Registo predial de Torres Novas sob o n.º ..., freguesia de..., concelho de Torres Novas, construído em 1990 e transacionado em 2020.

Mais se requer a V. Exa.:

Que admita como “valor de aquisição” na declaração de IRS de 2020 no Anexo G, Quadro 4, Campo 4001 o valor de 84.051,02€, conforme comprovativos anexos ao processo, ao invés dos 52.673€ considerados pela AT referentes ao Valor Patrimonial do Imóvel. E como consequência se digne a AT ser condenada a pagar juros indemnizatórios ao requerente sobre a quantia paga em excesso, desde a data da liquidação do IRS de 2020 até ao processamento da respetiva nota de crédito".

28. Entende a Requerida que:

- a) No n.º 1 do artigo 2.º do RJAT consta a competência dos tribunais arbitrais, fixando as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral;
- b) E o rigor dessa fixação exprime-se através da enunciação taxativa da competência desta jurisdição, a saber:

- Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e pagamentos por conta, e
 - Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais;
- c) Nas palavras de Sérgio Vasques, in O âmbito material da arbitragem tributária, CJT, Abril/Junho 2021: *«Nos termos do art. 2.º, n.º1, alínea a) são susceptíveis de apreciação pelos tribunais arbitrais os actos de liquidação administrativa, seja ela simples, oficiosa ou adicional, os actos de autoliquidação, os actos de retenção na fonte, trate-se ela de retenção na fonte a título tendencialmente definitivo ou por conta do imposto devido a final, aos actos de pagamento por conta, de pagamento especial por conta ou de pagamento adicional por conta»;*
- d) O que não é o caso dos presentes autos;
- e) É de facto notório que o que o Requerente pede, de forma expressa e literal é que seja admitido como “valor de aquisição” na declaração de IRS de 2020 no Anexo G, Quadro 4, Campo 4001 o valor de 84.051,02€, referentes ao Valor Patrimonial do Imóvel (**sic**), só que o julgamento dessa questão prévia não comporta a apreciação da legalidade de nenhum ato concreto de liquidação de imposto;
- f) Porquanto se trata de questão tributária que não comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação, o Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido;
- g) A incompetência absoluta em razão da matéria configura uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto ao pedido respetivo, de acordo com o previsto nos artigos 88.º, n.º 2 e 89.º, n.º 3, alínea a) do CPTA, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, alínea c) do RJAT;

29. Por sua vez, o Requerente, no exercício do contraditório sobre a exceção de incompetência material do Tribunal para conhecer do pedido, adota a seguinte posição:

- a) A competência dos tribunais arbitrais está prevista no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT e abrange:
 - i) “A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
 - ii) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais;”.
- b) A apreciação de atos de segundo grau – como é o caso das decisões de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa – será ainda de enquadrar no âmbito da competência definida na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, relativa à “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos”, quando estes tenham por objeto a apreciação da legalidade do ato tributário;
- c) Doutrina, esta, que vem sendo defendida pelos tribunais arbitrais a funcionar no CAAD;
- d) Com efeito, os tribunais arbitrais têm vindo a decidir neste sentido: “Para além da apreciação direta da legalidade de atos deste tipo, incluem-se ainda nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competências para apreciar atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de atos daqueles tipos, designadamente de atos que decidam reclamações gratuitas e recursos hierárquicos, como se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT (que se reporta à impugnação judicial de decisões de reclamações gratuitas) e à «decisão do recurso hierárquico»;
- e) No art. 2.º do RJAT, em que se define a «Competência dos tribunais arbitrais», não se inclui expressamente a apreciação de pretensões de declaração de ilegalidade de atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de atos tributários, pois, na redação

introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, apenas se indica a competência dos tribunais arbitrais para «a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta» e «a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais»;

- f) Porém, o facto de a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT fazer referência aos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de atos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, deixa perceber que serão abrangidos no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD todos os tipos de atos passíveis de serem impugnados através processo de impugnação judicial, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objeto um ato de um dos tipos indicados naquele artigo 2.º do RJAT;
- g) Na verdade, sendo este o sentido da referida lei de autorização legislativa e inserindo-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República legislar sobre o «sistema fiscal», inclusivamente as «garantias dos contribuintes» [artigos. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP] (), e sobre a «organização e competência dos tribunais» [art. 165.º, n.º 1, alínea p), da CRP], não pode o referido artigo 2.º do RJAT, sob pena de inconstitucionalidade, por falta de cobertura na lei de autorização legislativa que limita o poder do Governo (artigo 112.º, n.º 2, da CRP), ser interpretado como atribuindo aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competência para a apreciação da legalidade de outros tipos de atos, para cuja impugnação não são adequados o processo de impugnação judicial e a ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo”;
- h) Desta forma, para concluir sobre a competência do Tribunal Arbitral haverá que averiguar do conteúdo do ato impugnado – despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, objeto do ato tácito de indeferimento do recurso hierárquico –, de modo

a verificar se o mesmo comporta a apreciação da legalidade de um ato de liquidação – a liquidação oficiosa;

- i) De onde se retira que estamos perante considerações sobre a situação concreta da liquidação, às quais subjaz um juízo de valor;
- j) Logo, o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa não limita a sua fundamentação à constatação da existência de obstáculos formais, como a ilegitimidade ou a intempestividade, pronunciando-se sobre o mérito do ato de liquidação;
- k) De todo o supra exposto resulta que, estamos perante um ato administrativo [pedido de revisão oficiosa da liquidação] em matéria tributária que, por apreciar ou discutir a legalidade do ato de liquidação, poderá ser sindicável através de impugnação judicial, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT e do artigo 2.º do RJAT, cabendo no âmbito da competência material dos Tribunais Arbitrais;
- l) Assim, este Tribunal Arbitral é materialmente competente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio *sub judice*, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22-03-2011, improcedendo a exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, arguida pela Requerida.

30. É, de facto, o artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 160.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, que dispõe sobre a competência dos tribunais arbitrais e legislação aplicável, nos termos seguintes:

Artigo 2.º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

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).*

2 - Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade.

31. Dir-se-ia, pois, atendo-nos exclusivamente à literalidade do(s) pedido(s) e à literalidade da norma, que aqueles, nos estritos termos em que se encontram formulados, não estariam abrangidos pela competência deste Tribunal, o que se traduziria na declaração de procedência da exceção dilatória invocada pela Requerida. Antecipa-se, porém, que não é essa a leitura que este Tribunal faz da questão suscitada. Vejamos.

32. Dispõe, desde logo, o artigo 7.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável nos termos do artigo 29.º do RJAT, sob a epígrafe "Promoção do acesso à justiça", que "*Para efetivação do direito de acesso à justiça, as normas processuais devem ser interpretadas no sentido de promover a emissão de pronúncia sobre o mérito das pretensões formuladas*".

33. Assim se consagra na lei o *princípio pro actione*, dirigido ao Tribunal, do qual decorre que, em caso de dúvida, os tribunais têm o dever de interpretar as normas processuais num sentido que favoreça a emissão de uma pronúncia sobre o mérito das pretensões formuladas. Como referem MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, in *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 5.^a ed., Almedina, Coimbra, pp. 78, "*A sua consagração formal na lei reveste-se, no contexto específico do nosso contencioso administrativo, do maior significado, na medida em que preconiza uma inversão da atitude tradicional da nossa jurisprudência, inclinada a proceder a uma interpretação excessivamente formalista dos pressupostos processuais e, por via disso, a fundar-se em razões*

de ordem meramente processual para se subtrair, num número excessivo de situações, ao julgamento do mérito da causa".

34. O pedido a formular na petição inicial expressa a concreta tutela jurisdicional pretendida pelo autor, constituindo o corolário dos factos alegados como causa de pedir. Neste contexto, pedido e causa de pedir jogam num esquema silogístico (Alberto dos Reis, in CPC anot., Vol II, pp. 350). A noção de pedido está consagrada no artigo 581.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (CPC) e corresponde ao efeito prático-jurídico que o autor pretende retirar da ação. Como referem ANTÓNIO SANTOS ABRANTES GERALDES, *et alii*, Código de Processo Civil Anotado, Vol. I, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, pp. 20, "*Em qualquer dos casos, mais importante do que a qualificação jurídica dada pelo autor é o efeito prático que o mesmo efetivamente pretende alcançar, o que é determinante para o conteúdo da decisão final...*".

35. Neste contexto, os Tribunais superiores têm-se pronunciado sobre a prevalência do princípio *pro actione*, nos seguintes termos, designadamente:

- a) No Acórdão proferido pelo STA, no Processo n.º 0541/08, de 29-10-2008 (Sumário), *I - Não consagrando a lei fórmulas sacramentais, tanto no que se refere à causa de pedir como ao pedido, é de aceitar a petição inicial impugnatória em que, pese embora a respectiva falta de rigor técnico, seja suficientemente preciso o efeito jurídico que se pretende obter. II - O que corresponde a princípios ora insistentemente apregoados, tanto pela doutrina como pela jurisprudência, augurando a concretização de uma tutela efectiva e eficaz, constitucionalmente consagrada: os princípios anti-formalista, pro actione ou pro favoritate instanciae (favorecimento do processo);*
- b) No Acórdão proferido pelo STA, no Processo 0206/22.1BERG, de 07-12-2022 (Sumário), a síntese seguinte paradigmática: *O princípio da tutela jurisdicional efetiva consagrado nos artigos 7.º do CPTA, e 20 e 268.º da CRP, na sua dimensão de princípio pro actione, ou a favor do processo, impõe que, na interpretação da petição inicial, se extraia da redação dada ao pedido o sentido mais favorável aos interesses do petecionante;*

c) No Acórdão proferido pelo TCAS, no Processo n.º 20/23.7 BESNT, de 11-01-2024 (Sumário) ... *III - Os princípios anti-formalista, pro actione e pro favoritate instantia, impõem ao juiz que interprete os pedidos formulados pelo autor de modo a adequar o processo à forma processual mais apta para que possa proferir uma decisão de mérito.*

36. É absolutamente inequívoco, analisados os factos que o Requerente invoca como causa de pedir, que o sentido dos seus pedidos, ainda que imperfeitamente expressos, visam apenas e só a apreciação da legalidade do ato tributário correspondente à liquidação impugnada (objeto mediato), além da legalidade decisão de indeferimento da reclamação graciosa (objeto imediato) e, por outro, a sua anulação, total ou parcial.

37. A este último propósito, e não obstante se aceitar, com a jurisprudência recorrente do STA, a divisibilidade do ato tributário, tem também de referir-se que o contencioso administrativo é, essencialmente, um contencioso de anulação, pelo que a anulação parcial de um ato tributário é acessória e depende, além do mais, de o tribunal não ter de se substituir à Autoridade Tributário em funções de liquidação de impostos. Assim, a anulação parcial é própria daquelas situações em que o montante a anular é óbvio e objetivo, não exigindo nada ao julgador para além de um juízo de conformidade. Daí que, no Sumário do Acórdão do STA de 28-06-2017, proferido no processo 01129/16, se possa ler o seguinte: *Ocorrendo a redução do rendimento colectável exige-se a prática de novo acto tributário, sendo impraticável a mera anulação parcial ou a reforma do acto tributário impugnado, porque o tribunal não pode substituir a taxa de imposto efectivamente aplicada na liquidação impugnada por outra, isto é, não pode substituir-se à administração tributária na aplicação de outra taxa de imposto ao rendimento tributável que subsista para tributação em mais-valias.*

38. Não pode, de resto, deixar de se relevar que, logo na reclamação graciosa, o Requerente, "**reclama da liquidação**" e se o objeto imediato do pedido é o indeferimento da reclamação graciosa, não pode deixar de se concluir que ao Tribunal vem pedida a análise da legalidade da liquidação impugnada. Toda a instrução da referida reclamação graciosa, junta com o PA, é efetuada em torno da análise da legalidade da liquidação, toda a argumentação expendida a

defende e conclui pela proposta de indeferimento, que veio a tornar-se efetiva após o cumprimento dos formalismos legais.

39. Além de que é a própria Requerida que, reconhecendo a improcedência da exceção dilatória que invocou, logo no artigo 1.º da sua **Resposta** escreveu:

O requerente vem requerer ao Tribunal Arbitral a declaração de ilegalidade do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2021..., do ano de 2020, bem como do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., com os fundamentos constantes no pedido de pronúncia arbitral que se dão integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

40. O Tribunal é, pois, competente, nos termos do disposto no artigo 2.º. n.º 1, al. a) do RJAT para apreciar as pretensões do Requerente, na interpretação que delas antes se fez.

41. Nestes termos, e com fundamento no *princípio pro actionae* consagrado no artigo 7.º do CPTA, improcede a exceção dilatória de incompetência material ou absoluta do tribunal aduzida pela Requerida.

III – MATÉRIA DE FACTO

§1. Factos provados

42. Este Tribunal Singular dá como provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a) Por escritura pública de compra e venda, de 5 de março de 2020, lavrada no Cartório Notarial de C..., em ..., o Requerente e o seu cônjuge, casados no regime de comunhão geral de bens, alienaram **o prédio misto**, com a parte rústica inscrita na matriz rústica da União de Freguesias de ..., ... e ..., sob o artigo ..., Secção M e o prédio urbano inscrito matriz urbana da União de Freguesias de ..., ... e ... sob o artigo ..., anteriormente inscrito sob o artigo ... da freguesia de ... (extinta) (Escritura junta ao Procedimento de Divergências, anexo como PA);

-
- b) O prédio rústico havia sido adquirido por doação, mediante escritura lavrada no Cartório Notarial de ..., em 9 de janeiro de 1997, por B..., em 1997 e e parte dele foi construído pelos próprios o prédio urbano, que veio a ser inscrito na matriz predial urbana em 1999, com o VPT de € 52.673,00 (Informação instrutória do processo de reclamação graciosa), tendo ficado qualificado como prédio misto (parte rústica e parte urbana), com um valor patrimonial tributário total de € 58.828,83 (certidão permanente do registo predial, com a informação em vigor em 2020-03-05, junta à p.i. com o n.º 3).
- c) Em 2021.05.13, o Requerente apresentou, juntamente com o seu cônjuge, C..., contribuinte n.º ..., a sua declaração de rendimentos modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2020 (Declaração junta aos autos pela Requerida em 25-04-2024, a solicitação do Tribunal);
- d) A declaração, composta pela folha de rosto, pelo anexo A (Trabalho Dependente e Pensões), pelo anexo G (Mais-Valias e Outros Incrementos Patrimoniais) e pelo anexo H (Benefícios Fiscais e Deduções), ficou registada sob o n.º ...-2020-... -..., (Facto dado como provado na Informação de Instrução da Reclamação Graciosa, Capítulo V, n.º 5.1, junta com o PA);
- e) A declaração antes identificada apresenta o seguinte preenchimento nos quadros relevantes:
- i) No quadro 4 do anexo G, os sujeitos passivos declararam os seguintes elementos com referência à alienação onerosa dos direitos reais dos imóveis abaixo identificados, a saber:
- A. Prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da união das freguesias de ..., ... e ... (Código:...), no concelho de Torres Novas:
- Valor de Realização (venda): € 227.200,00, ocorrida em março de 2020
 - Valor de Aquisição (compra): € 71.670,00, ocorrida em janeiro de 1999

- Despesas e encargos: € 17.187,58
- Quota-Parte: 100%

B. Prédio rústico inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ..., secção M, da união das freguesias de ..., ... e ... (Código:...), no concelho de Torres Novas:

- Valor de Realização (venda): € 12.800,00, ocorrida em março de 2020
- Valor de Aquisição (compra): € 1.995,19, ocorrida em janeiro de 1997
- Despesas e encargos: € 88,59
- Quota-Parte: 100%

ii) No quadro 5A do anexo G, declararam os seguintes elementos, a saber:

- Campo 5007 - Valor em dívida do empréstimo à data da alienação do bem referido no quadro 5002: €177.244,58
- Campo 5006 – Valor de realização que pretende reinvestir (sem recurso ao crédito): € 60.000,00;
- Campo 5008 – Valor de realização reinvestido no ano da declaração após a data da alienação (sem recurso ao crédito): € 60.000,00;

iii) No quadro 5A1 foi identificado o seguinte imóvel objeto de reinvestimento:
Prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., fração CB, da união das freguesias de ..., ... e ... (Código:...), no concelho de Torres Novas.

- f) A declaração modelo 3 de IRS antes referida deu origem a uma liquidação que a Requerida denomina como "provisória", sem que fundamente legalmente essa qualificação, nela tendo sido apurado um reembolso de imposto no montante de 2.368,28 € (Facto provado pelo Doc.2-Tramitação Procedimento de Divergências, p. 1, junto com o PA);

- g) Tal liquidação nunca foi notificada ao Requerente pelo que, embora válida, carece de eficácia (Facto dado como provado pela convicção do Tribunal, formada sobre a ausência de qualquer referência a essa liquidação pelo Requerente - ver p.i. - e sobre a tese defendida pela Requerida relativa à "inexistência" dessa liquidação - Requerimento de 4-06-2024, n.º 4)
- h) Em 2021.05.28, foi instaurado o procedimento de divergências/ irregularidades, identificado pelo n.º ..., com referência a declaração modelo 3 de IRS supramencionada, por se verificarem as seguintes divergências: «*Residência do titular diferente do imóvel objeto do reinvestimento e/ou comprovação dos valores de empréstimos ou de valores de reinvestimento declarados*» (Facto dado como provado na Informação de Instrução da Reclamação Graciosa, Capítulo V, n.º 5.1, junta com o PA).
- i) Ou seja, o objeto material das divergências a esclarecer ou a justificar determinado pelos serviços de liquidação do imposto é, exclusivamente, o seguinte:
- i) **Residência** do titular diferente do imóvel objeto do reinvestimento; e/ou
 - ii) Comprovação dos **valores de empréstimos ou de valores de reinvestimento** declarados.
- j) No âmbito do referido procedimento de divergências/ irregularidades o reclamante apresentou diversa documentação com o objetivo de comprovar os factos que havia declarado e que lhe era solicitado, apesar da indefinição com que o foi (Facto dado como provado na Informação de Instrução da Reclamação Graciosa, Capítulo V, n.º 5.1, junta com o PA);
- k) O serviço de finanças competente (Torres Novas) não deu sequência ao procedimento de divergências, omitindo a pronúncia sobre os documentos apresentados pelo Requerente, silenciando qualquer referência ao atendimento presencial marcado pelo Requerente para tomar conhecimento dos procedimentos a adotar e nele se tendo limitado a anotar que "*O procedimento de divergências/ irregularidade mencionado*

ficou extinto porquanto, em 2021.10.28, o reclamante e o seu cônjuge apresentaram declaração de rendimentos de substituição modelo 3 de IRS com referência ao ano de 2020" (Factos dados como provados pela análise do PA, na parte relativa ao procedimento de divergências, junto pela Requerida);

- l) O Requerente, na referida reunião presencial, foi confrontado com um objeto material da divergência diferente daquele que lhe fora notificado, pois foi informado que a discrepância de valores dizia respeito ao "**valor de aquisição**" do imóvel alienado, constante do campo 4001, que a AT considerou não poder ser superior ao Valor Patrimonial do Imóvel, ou seja, 52.673 € (factos constantes dos artigos 8.º e 9.º da PI e não contestados pela Requerida);
- m) Não obstante o Requerente ter em seu poder um orçamento e duas faturas emitidas pelo construtor relativamente à construção do imóvel, as quais somariam o valor de € 74.498,95, ou seja, um valor ainda superior ao declarado (facto constante do artigo 10.º da PI);
- n) O funcionário que atendeu o Requerente referiu que a AT não poderia aceitar cópias, fazendo pressão para que o valor de aquisição fosse o indicado no artigo 10.º (*rectius*, 9.º- isto é, o VPT) da PI, sob pena de que, se assim não fizesse, e tendo em consideração a data de Outubro de 2021, entraria em incumprimento, podendo incorrer em coimas e contraordenações, além de que poderia sempre reclamar da liquidação que lhe fosse efetuada, se com ela não concordasse (Facto provado com base na convicção do tribunal, formada sobre as múltiplas referências feitas na p. i. e nas alegações do Requerente, sobre a abordagem pouco clara feita a este facto pela Requerida na sua Resposta e, ainda, sobre a imputação da Requerida ao Requerente, depois de anteriormente (n.ºs 4 e 6) ter implicitamente aceite que a reunião presencial se tinha realizado, de que "*aquele não indica nem o dia, nem o mês, e ainda menos a identificação do funcionário ou funcionários que o atenderam, do quadro de pessoal daquele serviço*", efetuada no requerimento junto aos autos em 27-05-2024, em resposta ao despacho arbitral mencionado no Relatório e no qual, em homenagem ao princípio

da verdade material, o Tribunal determinava que fosse ouvido o funcionário que tinha atendido o Requerente, diligência que foi dada sem efeito por se "desconhecer" quem havia de ser ouvido);

- o) A declaração de substituição que, na sequência da diligência presencial, foi apresentada pelo Requerente, composta pela folha de rosto, pelo anexo A (Trabalho Dependente e Pensões), pelo anexo G (Mais-Valias e Outros Incrementos Patrimoniais) e pelo anexo H (Benefícios Fiscais e Deduções), ficou registada sob o n.º ...-2020-...-... (Facto dado como provado na Informação de Instrução da Reclamação Graciosa, Capítulo V, n.º 5.1, junta com o PA)
- p) A declaração modelo 3 de substituição apresentada pelo Requerente na sequência das indicações que lhe foram dadas no Serviço de Finanças de Torres Novas na antes mencionada reunião presencial, apresenta o seguinte preenchimento nos quadros relevantes:

- ii) No quadro 4 do anexo G, os sujeitos passivos declararam os seguintes elementos com referência à alienação onerosa dos direitos reais dos imóveis abaixo identificados, a saber:

A. Prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo..., da união das freguesias de ..., ... e ... (Código:...), no concelho de Torres Novas:

- Valor de Realização (venda): € 227.200,00, ocorrida em março de 2020
- Valor de Aquisição (compra): € **52.673,00**, ocorrida em janeiro de 1999
- Despesas e encargos: € 13.371,54
- Quota-Parte: 100%

B. Prédio rústico inscrito na matriz predial rústica sob o artigo..., secção M, da união das freguesias de..., ... e ... (Código: ...), no concelho de Torres Novas:

- Valor de Realização (venda): € 12.800,00, ocorrida em março de 2020
- Valor de Aquisição (compra): € 361,74, ocorrida em janeiro de 1997
- Despesas e encargos: € 1.675,00
- Quota-Parte: 100%

iii) No quadro 5A do anexo G, declararam os seguintes elementos, a saber:

- Campo 5006 – Valor de realização que pretende reinvestir (sem recurso ao crédito): € 60.000,00;
- Campo 5008 – Valor de realização reinvestido no ano da declaração após a data da alienação (sem recurso ao crédito): € 60.000,00;

iv) No quadro 5A1 foi identificado o seguinte imóvel objeto de reinvestimento:
Prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., fração CB, da união das freguesias de ..., ... (Código:...), no concelho de Torres Novas;

- q) A referida declaração deu origem à liquidação de IRS n.º 2021....., ora reclamada, com apuramento de valor a pagar no montante de € 20.262,09, sendo € 19.999,10 a título de imposto e € 262,99 a título de juros compensatórios pelo atraso na liquidação;
- r) Da referida liquidação resultou a Nota de Cobrança n.º 2021..., no valor de € 20.262,08, com data-limite de pagamento no dia 2021.12.13, que foi paga em 2021.12.10;
- s) Em 2022.12.18, o reclamante e o seu cônjuge apresentaram nova declaração de rendimentos de substituição modelo 3 de IRS com referência ao ano de 2020;
- t) A declaração de substituição, composta pela folha de rosto, pelo anexo A (Trabalho Dependente e Pensões), pelo anexo G (Mais-Valias e Outros Incrementos Patrimoniais) e pelo anexo H (Benefícios Fiscais e Deduções), ficou registada sob o n.º ...-2020-...-....

- u) No quadro 4 do anexo G, os sujeitos passivos declararam os mesmos valores que tinham declarado na declaração de rendimentos de substituição anterior, com exceção do valor de aquisição do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo..., da união das freguesias de ..., ... e ... (Código: ...), no concelho de Torres Novas, que passou de € 52.673,00 para € 74.498,95.
- v) A nova declaração de substituição não foi liquidada por ter sido apresentada mais de 30 dias após o prazo normal de entrega e dela resultar uma liquidação mais favorável que a anterior.
- w) Em 2023.05.10, o reclamante e o seu cônjuge voltaram a apresentar nova declaração de rendimentos de substituição modelo 3 de IRS com referência ao ano de 2020. A nova declaração de substituição, composta pela folha de rosto, pelo anexo A (Trabalho Dependente e Pensões), pelo anexo G (Mais-Valias e Outros Incrementos Patrimoniais) e pelo anexo H (Benefícios Fiscais e Deduções), ficou registada sob o n.º ...-2020-...-....
- x) No quadro 4 do anexo G, os sujeitos passivos declararam os mesmos valores que tinham declarado na declaração de rendimentos de substituição anterior, com exceção do valor de aquisição do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo..., da união das freguesias de ..., ... e ... (Código:...), no concelho de Torres Novas, que passou de € 74,498,95 para € 87.548,53.
- y) A nova declaração de substituição não foi liquidada por ter sido apresentada mais de 30 dias após o prazo normal de entrega e dela resultar uma liquidação mais favorável que a anterior.
- z) Com relação à declaração modelo 3 de IRS registada sob o n.º ...-2020-... -..., que deu origem à liquidação de IRS ora reclamada, o reclamante pretende que lhe seja reconhecido como valor de aquisição do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da união das freguesias de ..., ... e ... (Código:...), no concelho de Torres Novas, a inscrever no quadro 4 do anexo G, o **montante de € 87.548,53**, que alega corresponder ao valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente

comprovados, em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 46.º do CIRS, em vez de € 52.673,00 que corresponde ao valor patrimonial inscrito na matriz.

§2. Factos não provados

43. Não existem outros factos relevantes que se deem como não provados.

§3. Motivação quanto à matéria de facto

44. Cabe ao Tribunal seleccionar os factos relevantes para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada [artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do Código do Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT].

Os factos pertinentes para a decisão são escolhidos em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito [cfr. artigo 596.º, n.º 1, do

45. CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

46. Consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, face ao seu objeto, os factos acima elencados, tendo por base a prova documental junta aos autos e considerando as posições assumidas pelas partes, e não contestadas, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT.

IV – MATÉRIA DE DIREITO

47. A questão de direito que vem colocada diz exclusivamente respeito ao problema de saber qual o “valor de aquisição” de prédio urbano construído pelo próprio, em parte do terreno rústico que adquiriu por doação, para efeitos de determinação das mais-valias resultantes da sua alienação onerosa, tendo em vista fixar se houve erro sobre os pressupostos de facto e de direito e vício de violação de lei na sua determinação e, conseqüentemente, se a liquidação que constitui o objeto mediato do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, nessa exata medida, deve manter-se ou, pelo contrário, ser anulada. Ou seja, está em causa a interpretação e aplicação do disposto no n.º 3 do artigo 46.º do Código do IRS. Vejamos.

§1.º - Posição das partes

48. O Requerente apresentou as seguintes alegações:

1º

O requerente foi notificado da nota de liquidação de IRS, referente ao ano fiscal de 2020, pela Autoridade Tributária Serviço de Finanças de Torres Novas, adiante designada AT, a qual resulta em Imposto a Pagar, referente a mais-valias, resultante da venda de um Imóvel, sito em Rua ..., nº ..., ..., freguesia de B..., concelho de Torres Novas, inscrito na matriz sob o art. ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de Torres Novas sob o nº ..., uma vez que, houve uma alteração da declaração fiscal daquele ano, em relação ao valor da construção, atribuído ao Imóvel. (doc. 1 a 3)

2º

Sucedeu que o que deu origem ao pagamento de Imposto de Mais-Valias, deveu-se ao facto da A.T. não ter aceite 23 facturas, que ora se juntam como doc. 4 a 26, referente a diversos materiais de construção utilizados na construção do Imóvel identificado no art. 2, nos anos de 2018 e 2019, bem como despesas referentes a duas escrituras de financiamento bancário, para a sua autoconstrução, e ainda duas facturas emitidas pelo construtor do imóvel, em causa nos presentes autos.

3º

Tendo em consideração que a AT não considerou como válidas as facturas identificadas no art 2º (vide doc. 4 a 26), originou um acréscimo no Imposto de Mais-Valias a pagar, no montante de €7533,62, conforme simulações efectuadas no site da AT, que ora se juntam como doc. 27.

4º

Assim, esta cobrança é indevida, por parte da A.T., uma vez que, este organismo, não teve em consideração, as facturas juntas pelo requerente/contribuinte, referentes à construção do Imóvel, objecto da venda. Cfr. doc. 4 a 26

Ora,

5º

A declaração fiscal referente ao ano de 2020, foi atempadamente submetida, tendo contudo sido levantada, uma divergência por parte da AT, à qual o requerente facultou toda a documentação solicitada, para suprir a dita divergência. Cfr. doc. 28

6º

No entanto, volvidos mais de quatro meses, uma vez que a A.T., não se pronunciou, quanto aos documentos solicitados, na divergência, o sujeito passivo, ora requerente, dirigiu-se ao serviço de Finanças, questionando o porquê da demora na análise do processo.

7º

Tendo sido agendado um atendimento presencial, após insistência do requerente, no sentido de ser analisado, a declaração de IRS apresentada, e a documentação enviada, para suprir a divergência pela A T. verificada.

8º

Nesse atendimento verificou-se haver discrepância de valores, tendo estes de serem corrigidos, nomeadamente:

- No Anexo G – Mais Valias e Outros Incrementos Patrimoniais;*
- Quadro 4 - Alienação Onerosa de Direitos Reais Sobre Bens Imóveis;*
- Campo 4001 - Valor de Aquisição,*

9º

Tendo sido considerado pela AT, apenas o Valor Patrimonial para efeitos de “Valor de Aquisição” o montante de 52.673€.

10º

Este valor patrimonial para efeitos de aquisição, foi contestado pelo requerente/contribuinte, uma vez que, tinha em seu poder, duas cópias de facturas emitidas pelo construtor, referentes, à construção do Imóvel, de valor superior ao valor patrimonial, no montante de €74.498,95, vide doc. 4 e 5.

11º

Sucedendo que o funcionário que atendeu o contribuinte, ora requerente, referiu que a A.T. não poderia aceitar cópias, fazendo pressão, para que o valor patrimonial, fosse o indicado no art. 10º, e que aquele constasse no anexo G, quadro A, campo 4001, sob pena se não o fizesse, e tendo em consideração a data de Outubro de 2021, o contribuinte/requerente entraria em incumprimento, podendo incorrer em coimas e contraordenações.

12º

Assim e tendo em consideração toda a pressão que foi feita, e pelo receio do contribuinte/requerente entrar em incumprimento aceitou a colocar o valor de €52.673, como valor de aquisição, na declaração de IRS apresentada, não tendo possibilidade, nem tempo, de obter, em tempo útil, todas as facturas e documentação referentes, à construção do Imóvel, uma vez que a sua construção data de 1999.

13º

Face ao exposto, foi submetida declaração de IRS com o número ...-2020-...-..., apenas com o valor patrimonial do Imóvel, tendo sido dito pelo funcionário que o Requerente/contribuinte, podia reclamar da nota de liquidação, do Imposto a pagar,

através da reclamação graciosa, onde podia juntar todos os documentos relativos à construção do Imóvel. Cfr. doc. 29 que ora se junta

14º

Esta declaração de IRS, deu origem à Nota de Liquidação 2021..., com imposto a pagar no montante de 20.262,09€ (19.999,09€ a título de imposto e 262,99€ a título de juros compensatórios), imposto este pago pelo contribuinte em 10 de Dezembro de 2021. vide doc. 1 e junta doc. 30

15º

No entanto, não conformado com a situação supra exposta o contribuinte em 18 de Dezembro de 2021, submeteu uma declaração de substituição do IRS de 2020, com o nº...-2020-...-..., onde apenas foi alterado o Anexo G, Quadro A, Campo 4001, que respeita o valor de Aquisição, no montante de €74.498.95, referentes às duas facturas emitidas pelo construtor, D..., cfr. doc. 31 vide doc. 4 e 5.

16º

Embora esta declaração de substituição tenha sido considerada certa no portal da A.T, e dada a ausência de resposta, eventualmente devido acerto do valor, a favor do requerente, este contactou a A.T., com objectivo, de esta concluir a análise, da declaração de substituição apresentada pelo requerente. Cfr. doc. 32

17º

Não tendo a declaração de substituição sido aceite pela A.T, foi efectuada a competente reclamação graciosa em 30 de Março de 2023, com o nº ...2023... . Cfr. doc. 33

18.º

Esta reclamação graciosa foi encerrada e substituída pela ...2023... no dia 24/05/2023, passando esta a vigorar, tendo em conta que no dia 10/05/2023 foi submetida nova declaração de substituição do IRS 2020, numero 2020...-..., nesta apenas foi novamente retificado o valor no Anexo G, Quadro 4, Campo 4001 (valor de construção), passando a englobar neste os valores previstos por lei, para o efeito de quantificação dos custos de construção (faturas do construtor, faturas de material de construção e custos de escrituras dos financiamentos bancários para este efeito), cfr. doc. 34 a 36, vide doc. 4 a 26.

19º

Documentos estes que dada a sua antiguidade (21 anos) apenas nesta data foram possíveis obter.

20º

Apesar de ter sido exercido pelo contribuinte o direito de audição prévia, em 13 de Outubro de 2023, foi notificado da Decisão Final de Reclamação Graciosa nº ...2023..., tendo sido indeferida a pretensão do contribuinte/requerente. Cfr. doc. 37

21º

Notificação, essa enviada por correio registado (RC...PT), enviada em 16/10/2023 e rececionada a 18/10/2023.

22º

Da não aceitação das facturas pela A.T:

“Que as faturas referentes ao construtor do imóvel Sr. D... não permitem a sua associação de forma indubitável à construção do imóvel, faltando o local de carga/descarga, discriminação dos bens, orçamento prévio detalhado e uma “relação

anexa” mencionada nas faturas e uma delas não ter a menção IVA 17%, embora esteja discriminado o montante do imposto.

Nas restantes faturas na sua maioria não é possível ter uma noção óbvia da descrição dos produtos, do seu valor e/ou local de descarga e do próprio adquirente”. (Itálico nosso)

23º

Ora, está assente que de facto:

- Existiu a construção de um imóvel por parte de A... (requerente) e B... (à data nome de solteira) na localidade de ..., com licenciamento camarário nº.../97 de 01/10/1997 tendo-se iniciado a obra em 01/10/1997 e terminado em 01/10/1998 de acordo com o verbete informativo de conclusão de obra particular de 31/03/1999, onde se verifica que a construção do referido imóvel ficou a cargo do Sr. D... . Cfr. doc. 38

- Este imóvel foi inscrito na matriz predial urbana em 1999 com o artº matricial ..., que teve origem no artº matricial ... vide doc. 2

- Podendo a AT verificar que à data, 1998 a morada fiscal do requerente era em Torres Novas e da Sra. B... (cônjuge) em Brogueira, devido a este facto, algumas das facturas ora apresentadas, fazem referência a estas localidades. Vide doc. 13 a 16, 19 a 24.

- Assim pode a AT verificar, que desde a data da construção (1998), até à data da venda (2020) apenas existia um Imóvel inscrito a favor do requerente e do seu cônjuge. Vide doc. 3

24º

Existe um orçamento “para construção de uma moradia situada no lugar de...” passado pelo construtor D..., embora sem data tem apostado o carimbo e a assinatura deste. (cfr. doc. 39)

25º

As duas faturas emitidas pelo construtor emitidas em nome de B..., morada ..., ..., como cliente final, com a descrição “serviços prestados diverso material empregue conforme relação anexa”,

26º

Esta relação subjacente entre o construtor e o cliente final, está intrinsecamente ligada tanto ao orçamento, elaborado sem duvida pelo construtor, já junto, bem como, ao projeto de construção entregue na entidade, Camara Municipal de Torres Novas, responsável, pelo licenciamento da obra. Vide doc. 38 e 39

27º

Na fatura nº 44 embora discriminado o valor do IVA não menciona a taxa de 17%, esta situação ocorreu por se tratar de faturas manuais como era frequente à data (1998), não invalidando a fatura e a cobrança do imposto por parte da AT. vide doc. 4

28º

Não havendo dúvidas que o valor total das faturas de construção totalizam o montante de 74.498,95€ (setenta e quatro mil quatrocentos e noventa e oito euros e noventa e cinco cêntimos). Vide doc. 4 e 5.

29º

Quanto às 19 faturas no valor total 8.173,44€ referentes a material diverso aplicado na construção, maioritariamente artigos para acabamento do imóvel (cozinha e casas de banho) estas ficaram a cargo dos proprietários. vide doc. 6 a 24

30º

Constata-se que as referidas faturas foram emitidas por Empresas que têm como objeto a comercialização de materiais de construção, conforme pode a AT comprovar pelos CAE respetivos.

31º

Quanto a essas facturas alega a AT que as mesmas não referem o local de descarga e algumas omitem o NIF do adquirente

32º

Porém, quanto a estas, dúvidas não restam, que todas se encontram emitidas em nome de A... ou B... (ambos proprietários do imóvel) e que discriminam ou a morada da obra (...), ou a morada fiscal (Torres Novas ou ...) destes.

33º

Todavia, algumas dessas facturas encontram se emitidas a favor de “cliente final” sem NIF, o que de modo algum coloca em causa a quem foram emitidas.

34

Quanto ao local de descarga, note-se que a obrigatoriedade da menção a esse elemento (local da descarga) é excluída por força do Dec Lei nº45/89 de 11 de Fevereiro que dispõe que “quando se trata de cliente final e os materiais de construção são transportados em viatura particular”, tendo sido o caso.

35º

Por sua vez, a dívida levantada pela AT em relação às faturas 5330 e 5331 (vide doc. 17 e 18) emitidas por E..., não apresentam qualquer fundamento, dado se tratar de serviços de carpintaria que tem como objeto a construção e comercialização de cozinhas e portas em madeira, o que se pode inclusive comprovar pela descrição de vários elementos constantes na fatura como “cozinha”, sendo este um elemento obrigatório, num imóvel, para a atribuição da respetiva licença de habitabilidade, emitida pela Entidade competente.

36º

Fundamenta também a AT que não é possível confirmar a aplicação dos materiais discriminados nas faturas (vide doc. 6 ao 24) no Imóvel, não abatendo tais montantes nas mais valias, no entanto, tal fundamento é totalmente descabido, uma vez que, ao ser assim, invalidaria todas e quaisquer despesas, apresentadas na construção de um imóvel, pois, para que as mesmas pudessem ser validadas, tal obrigaria sempre à presença de um funcionário da AT, em todas as obras.

37º

Acresce que todas as faturas se encontram datadas dentro do período de construção do referido imóvel, todas as faturas se encontram emitidas em nome dos respetivos proprietários, A... e B..., que não eram detentores à data de qualquer outro Imóvel, pelo que apenas, neste se poderiam aplicar os referidos materiais, e todas se referem a materiais de construção.

38º

Ao valor de construção avulta ainda 2 faturas referentes à cobrança por parte do Cartório Notarial de Torres Novas no valor total de 1.378,62€, em virtude da realização de duas escrituras de financiamento para autoconstrução efetuadas pela CGD. Vide doc. 25 e 26

39º

Por outro lado, os dois financiamentos obtidos para a autoconstrução do imóvel efetuados junto da Caixa Geral de Depósitos em 1998, que perfazem um total de 99.759,58€, demonstram categoricamente, que o valor para a referida construção, foi muito superior, ao valor atribuído pela A.T., e devidamente comprovado, pelas facturas ora juntas, no montante de €84.051,02 (oitenta e quatro mil cinquenta e um euros e dois cêntimos). Cfr. doc. 40 e 41

40º

Assim, e tendo em conta que a CGD se trata de uma entidade idónea, e ditarem as regras da experiência comum que as instituições bancárias em defesa dos seus interesses creditícios, fiscalizam as entregas de valores mutuados para construção e edificações, entregando-os apenas aos mutuários, com desenvolvimento vistoriado, das obras de construção.

41º

Pelo que deveria a AT ter tido em consideração toda a documentação, já junta e atempadamente entregue, bem como todas as facturas referentes à construção do Imóvel, para o cálculo das Mais-Valias, uma vez que a sua construção foi supervisionada, por uma entidade bancária, que fiscaliza os montantes libertos, para a construção e conclusão do Imóvel, por si financiado.

42º

Desta forma, é de lamentar a conduta da AT, pois, para além de prestarem informações erradas, deste o início do processo aquando da entrega do IRS, omitiram respostas e esclarecimentos, e impuseram dificuldades e constrangimentos, sérios que em muito prejudicaram o contribuinte, ora requerente, escusando-se esta ao cumprimento dos deveres de justiça fiscal, que se lhe impõe. O Requerente apresentou as seguintes alegações:

49. Por sua vez, a Requerida apresentou as seguintes alegações:

1 – O requerente vem requerer ao Tribunal Arbitral a declaração de ilegalidade do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2021..., do ano de 2020, bem como do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023... .

...²

6 – Relativamente ao valor do processo, o Requerente vem solicitar a nulidade da declaração de IRS de 2020, a qual deu origem á liquidação n.º 2021..., no valor de € 20.262,09, conforme o Requerente reconhece no articulado 14º do pedido de pronuncia arbitral e não de € 7.533,62, que o mesmo refere resultar de simulações que efetuou, conforme art. 3º do referido pedido de pronuncia arbitral, as quais mais não são do que meras simulações.

7- Pelo que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º- A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por remissão do art, 29.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), o valor do processo deverá ser o da importância de € 20 262,09, valor este referente à liquidação de IRS n.º 2021..., do ano de 2020.

Assim,

8 - A matéria controvertida no presente processo refere-se ao valor de aquisição do imóvel urbano (melhor identificado nos autos) alienado em 2020.

9 - Na primeira declaração entregue em 2021MAI13 o requerente inscreveu no campo 4001 do quadro 4 do anexo G o valor de aquisição de 71.670,00 €, sendo que essa declaração deu origem a um procedimento de divergências, pelo que o requerente entregou declaração de substituição com o valor de aquisição inscrito no campo 4001

² Alegações relativas à invocada incompetência material do Tribunal, já decidida no Saneamento (Ver supra, II).

do quadro 4 do anexo G de 52.673,00 €, correspondente ao valor patrimonial tributário do imóvel na data da inscrição na matriz.

10 - Não concordando com o montante inscrito, o Requerente, em 2022DEZ18 entregou nova declaração de substituição, inscrevendo como valor de aquisição no campo 4001 do quadro 4 do anexo G o montante de 74.498,95 €.

11 – Pelo que, o Requerente, nos termos do artigo 31º e 75º da Lei Geral Tributária (LGT), submeteu, com os valores que o próprio declarou e dos quais responsabilizou, a declaração modelo 3 referente aos rendimentos sujeitos a IRS do ano de 2020, em 13/05/2021 e a declaração de substituição em 28/10/2021 (correção de divergência), e posteriormente, outras declarações de substituição, submetidas em 18/12/2022 e em 10/05/2023

12 - Em 2023MAR30 apresentou reclamação graciosa (...2023...), da qual viria a desistir porque, em 2023MAI10 apresentou nova declaração de substituição, onde inscreveu como valor de aquisição no campo 4001 do quadro 4 do anexo G o montante de 87.548,53 €.

13 - Assinale-se que as duas últimas declarações de substituição se encontram, ambas, na situação “Declaração Não Liquidável “.

14 - No dia seguinte à entrega da última declaração de substituição apresentou nova reclamação graciosa (...2023...), que foi analisada, tendo sido proferido despacho de indeferimento do pedido, em 2023OUT13, pelo Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Torres Novas.

15 – Pelo que estamos perante uma questão respeitante ao valor de aquisição.

16 - Ora, estamos perante autoconstrução, ou seja, um imóvel construído pelo Requerente, cuja questão enquadra-se no disposto no n.º 3 do art. 46.º CIRS.

17 - Como tal, para que a parte final do n.º 3 do artigo 46º do Código do IRS possa ser aplicável é necessário, tal como expressamente previsto no texto da norma, que os custos de construção sejam devidamente comprovados, de maneira a não oferecerem qualquer dúvida quanto ao facto de terem sido despendidos naquela edificação.

18 – E pese embora o Requerente tenha entregue alguns documentos que os tentavam demonstrar, o que se verificou foi que com os mesmos não foi possível fazer esse apuramento, isto é, que os custos alegados se referem à construção e que estão devidamente comprovados.

19 – Refira-se que a Autoridade Tributária em momento algum pôs em causa que a obra de construção de mora dia teve efetivamente lugar, nem tal faria sentido, tendo em conta que o imóvel foi inscrito na matriz e foi-lhe atribuído o valor patrimonial tributário.

20 - O que não é possível é demonstrar que os custos de construção somados ao valor do terreno foram superiores ao valor patrimonial tributário e, não sendo possível essa demonstração, então o valor de aquisição a inscrever no campo 4001 do quadro 4 do anexo G não poderia deixar de ser 52.673,00 €, correspondente ao valor patrimonial tributário do imóvel na data da inscrição na matriz.

21 – A que acresce que o documento “verbete informativo de conclusão de obra particular”, apresenta num dos seus campos o “custo total” onde foi inscrito o montante de 10.172.470\$00, que, feita a conversão, corresponde a 50.740,07 €, montante esse bastante aproximado ao valor patrimonial tributário pelo qual o imóvel foi inscrito na matriz (52.673,00 €).

22 – Pelo que se conclui que inexistente qualquer violação de princípios e normas constitucionais e/ou legais em que assenta a tributação das pessoas singulares.

23 - Por último, tendo o apuramento do imposto sido o correto, da liquidação não resultou pagamento superior ao legalmente devido, pelo que não são devidos quaisquer juros indemnizatórios.

§2. Apreciando e decidindo:

50. A liquidação impugnada, na parte em que o é, resultou de uma declaração de substituição que o Requerente apresentou - tendo, depois, apresentado ainda mais duas - após o que afirma ter sido uma reunião presencial no Serviço de Finanças de Torres Novas sobre um procedimento de divergências que foi aberto na sequência da liquidação da primeira que, dentro do prazo legal, apresentou, e na qual declarou o facto tributário constituído pela alienação onerosa, no ano fiscal de 2020, da sua habitação própria e permanente, tendo, aliás, adquirido outra com a mesma finalidade.

Nessa primeira declaração, o Requerente declarou, entre outros dados fiscalmente relevantes, o valor de aquisição que corresponde ao valor patrimonial tributário do imóvel à data da alienação (conforme Doc. 2 junto com a PI), o reinvestimento de parte do valor de realização por aplicação no pagamento de empréstimo a instituição de crédito e, por último, uma determinada importância relativamente à qual declarou a intenção de reinvestir.

Os Serviços Centrais de gestão do IRS, em 28-05-2021, no ato da liquidação, instauraram um procedimento de divergências em virtude de, e com referência a elementos declarados no anexo G da declaração modelo 3 de IRS, se terem detetado as seguintes divergências: «*Residência do titular diferente do imóvel objeto do reinvestimento e/ou comprovação dos valores de empréstimos ou de valores de reinvestimento declarados*».

Este procedimento foi instaurado no Serviço de Finanças de Torres Novas. O teor do objeto das divergências foi notificado ao Requerente que, em 31-05-2021, e cumprindo o disposto no artigo 128.º do CIRS, juntou ao procedimento os documentos que visavam justificar e comprovar os valores declarados, pondo-se, assim, extinguindo-se, por consequência, o procedimento.

Na ausência de resposta, o Requerente, em 2-06-2021, enviou novo requerimento para o procedimento a informar que já havia apresentado os documentos solicitados e pedia para ser informado se fosse necessária alguma alteração ao anexo G.

Na ausência de qualquer resposta do Serviço de Finanças competente, e quatro meses após a entrega dos documentos solicitados, o Requerente conseguiu agendar uma reunião presencial naquele serviço, da qual apenas se comprova a sua versão. Com efeito, do Procedimento de Divergências tramitado no Serviço de Finanças de Torres Novas não consta, desde logo, qualquer evidência de ter sido cumprido o disposto no artigo 54.º do CPA relativamente à distribuição do processo e à identificação do responsável pela sua direção. Também não consta qualquer análise expressa por escrito sobre os documentos apresentados pelo Requerente e sobre se cumprem ou não o objeto visado pelo procedimento. Não foi reduzida a escrito qualquer informação, ou sequer anotação, sobre a reunião presencial que comprovadamente teve lugar sobre a análise efetuada. Por último, não foi proferido qualquer despacho sobre a extinção do procedimento de divergências.

Esta conduta do Serviço de Finanças do Torres Novas não pode passar sem reparos, uma vez que, objetivamente, coloca em causa direitos e garantias do contribuinte, designadamente o direito à sua tutela administrativa efetiva.

Com efeito, subordinando-se ao princípio da legalidade, o procedimento de divergências, em IRS, é uma modalidade de procedimento tributário abrangida pelo disposto no artigo 44.º, n.º 1, al. a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) nos seguintes termos: O procedimento tributário compreende: "*a) As ações preparatórias ou complementares da liquidação dos tributos, incluindo parafiscais, ou de confirmação dos factos tributários declarados pelos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários*".

E ainda que se não conheça, ou seja pública, qualquer regulamentação deste procedimento tributário, geralmente denominado "procedimento de divergências", aplica-se-lhe, sem qualquer margem para dúvida, o artigo 45.º do CPPT, de harmonia com o qual segue o princípio do contraditório, participando o contribuinte nos termos da lei, na formação da decisão, o contribuinte é ouvido oralmente ou por escrito, conforme o objetivo do procedimento e, no

caso de audiência oral, as declarações do contribuinte serão reduzidas a escrito, ou, em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 64.º do CPA que prescreve: "*Das diligências realizadas oralmente são lavrados autos e termos, que devem conter a menção dos elementos essenciais e da data e lugar da diligência a que respeitam*".

Por último, o procedimento de divergências não se extingue porque, como refere a Requerida, "*o contribuinte apresentou uma declaração de substituição*", o que tem subjacente uma ideia de "desistência" por parte deste. "*Do mesmo modo, não é a simples desistência particular que faz cessar o procedimento, mas sim um acto administrativo a esse propósito praticado*" (Luís S. Cabral de Moncada, *Código do Procedimento Administrativo*, Anotado, 4.ª ed., Quid Juris, Lisboa, pp. 237).

Há, porém, um conjunto de circunstâncias relativamente às quais o Tribunal não tem quaisquer dúvidas: a declaração de substituição que o contribuinte apresentou não teria sido apresentada se não tivesse sido instaurado procedimento de divergências; podia não ter sido apresentada se o contribuinte entendesse, como era seu direito, que não devia efetuar qualquer alteração à declaração que já tinha apresentado - o que determinaria, com elevada probabilidade, a submissão de uma declaração oficiosa pelo Serviço de Finanças, algo que claramente pretendeu ser evitado uma vez que isso inverteria o ónus da prova; e, ainda que tivesse sido apresentada pelo Requerente, podia não tê-lo sido nos termos e com os valores que foi.

O *iter* percorrido pelo Requerente, ao apresentar 3 declarações de substituição, não pode ser considerado normal à luz dos dados da experiência, antes de optar pela via litigiosa, na medida em que tem por origem o mesmo facto, e sugere que nunca lhe foi prestado o esclarecimento das fundadas dúvidas sobre a aplicação das normas tributárias, a que tinha direito nos termos do disposto na al. f) do n.º 1 do artigo 59.º da LGT

Na verdade, é convicção deste Tribunal as divergências originariamente notificadas ao contribuinte foram consideradas esclarecidas e os dados declarados sobre a residência e sobre o reinvestimento foram considerados provados, porque nada a este propósito é referido ou decidido no procedimento.

Por outro lado, a discussão passa a travar-se **em torno de uma nova divergência** (valores de aquisição e despesas relativas ao prédio urbano), sem que se conheça qualquer despacho a determinar o seu sentido e âmbito, a respetiva fundamentação, e a circunstância de não ser invocada, nem manifesta, a competência do Serviço de Finanças para o efeito, vinculado como está às determinações superiores que lhe são dirigidas, como era o caso, para o "**valor de aquisição**" do imóvel alienado. Com efeito, compete aos serviços desconcentrados designados por serviços de finanças "*executar os procedimentos relativos à verificação da situação fiscal dos contribuintes*", de harmonia com o disposto no artigo 39.º, n.º 1, al. a), n.º i) da Portaria n.º 320-A/2011, de 30/12. É certo que se poderá invocar que os mencionados serviços de finanças também têm competência para a atividade de inspeção, de acordo com o n.º ii) da mesma norma, mas, obviamente, estando toda a atividade de inspeção subordinada ao Disposto no Regime Complementar da Inspeção Tributária (RCPITA), mostrar-se-ia sempre necessária a definição a determinação do âmbito e da extensão da ação de inspeção, mediante Ordem de Serviço emitida pelo órgão com competência para o efeito (cfr. artigo 46.º do RCPITA). Ou seja, à luz do princípio da legalidade e da conduta vinculada da administração fiscal, não se pode "executar um procedimento" sem que ele esteja instaurado de forma legal.

Note-se, aliás, que nada se diz quanto ao valor reinvestido por amortização de dívida a instituição de crédito. Por outro lado, a presunção de verdade de que, inelutavelmente, gozava a primeira declaração apresentada, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 75.º da LGT, foi completamente posta de parte pela conduta adotada pelo Serviço de Finanças de Torres Novas e o contribuinte foi, manifestamente, induzido em erro sobre os pressupostos de facto e de direito do facto tributário que sempre pretendeu declarar.

51. Discutem-se nestes autos, a propósito do disposto no artigo 74.º da LGT, questões relativas à distribuição do ónus da prova, tendo em conta que naquela norma se dispõe que o "*o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*". No caso, é a Requerida quem se socorre da mencionada norma para afirmar a improcedência do pedido, porque o Requerente não comprovou, nomeadamente, o valor do imóvel construído pelo próprio. E, em abstrato, esta posição é suscetível de muitas dúvidas e não está isenta de crítica.

Com efeito, não se pode ignorar, desvalorizar ou mesmo inutilizar, a presunção legal³ da verdade declarativa em relação à primeira declaração apresentada, princípio esse firmado no n.º 1 do artigo 75.º da LGT. Tal como alguns autores defendem⁴, a cedência da presunção legal ocorre circunstâncias previstas no n.º 2 do mesmo preceito e utilizando-se o mecanismo de comprovação consagrado no artigo 128.º do CIRS, deve ocorrer apenas *a posteriori*, isto é, depois de a declaração que goza da presunção de verdade ter produzido a integralidade dos seus efeitos jurídicos⁵.

Face ao processo e à documentação junta pelo Requerente em três ocasiões distintas (procedimento de divergência, reclamação graciosa e ppa), subsiste a profunda convicção de que o Requerente nunca se furtou ao cumprimento do dever de colaboração com a administração fiscal, fê-lo num relacionamento de manifesta boa-fé e apresentou, com as dificuldades decorrentes do decurso do prazo de 20 anos desde a construção e concomitante emissão dos documentos, documentação suscetível de, no mínimo, criar fundada dúvida sobre a quantificação do facto tributário.

52. No procedimento de divergências, o Requerente, tendo em conta o teor da notificação da divergência que antes deu como provada, e os factos que tinha de comprovar (domicílio, créditos bancários e reinvestimento), apresentou documentação que tem de se presumir adequada ao efeito visado, uma vez que, também pela omissão de pronúncia imputável ao Serviço de Finanças de Torres Novas, a Administração Fiscal não mais os questionou.

53. Não se pode considerar que a Administração Fiscal tenha colaborado com o sujeito passivo nos termos previstos no n.º 3 do artigo 59.º da LGT, designadamente quanto ao disposto nas

³ Parecendo oportuno recordar que, nos termos do disposto no artigo 344.º do Código Civil, as regras do ónus da prova se invertem quando haja presunção legal.

⁴ ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária, Anotada*, Rei dos Livros, Lisboa, em anotação ao artigo 75.º. JOSÉ MARIA PIRES et alii, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, anotações aos artigos 74.º e 75.º.

⁵ Por razões nunca divulgadas, é do conhecimento público que a Administração Fiscal dualiza o procedimento nos casos em que instaura procedimentos de divergência relativamente a declarações de rendimentos de IRS apresentadas pelos sujeitos passivos: se o resultado é um reembolso, não notifica os contribuintes da liquidação, nem lhes paga o reembolso, enquanto a divergência não estiver sanada (o que também neste caso sucedeu), conduta de duvidosa legalidade; se o resultado é um pagamento, notifica o contribuinte da liquidação e envia nota de cobrança, sem prejuízo de posteriormente poder corrigir a o ato de liquidação antes praticado.

suas alíneas c), d) e f), porquanto, de um atendimento presencial que comprovadamente se verificou, não se conhece quem, da parte do Serviço de Finanças de Torres Novas interveio porque, por razões desconhecidas, não se cumpriu naquele Serviço o disposto no artigo 55.º do CPA, relativo ao "responsável pela direção do procedimento" e a única versão, não contraditada, sobre o que se passou nesse atendimento presencial, é a do Requerente. E, na verdade, o que de tal atendimento saiu foi a convicção do Requerente de que teria de apresentar uma declaração de substituição nos exatos termos que lhe tinham sido ditados, alterando o valor de aquisição do imóvel originariamente declarado e os demais valores, com exceção do valor de alienação, nada se dizendo quanto à amortização do crédito bancário declarada na primeira declaração, elemento relevante para a liquidação, e que não consta da segunda.

54. Só em 30 de março de 2023 o contribuinte apresentou a primeira reclamação graciosa contra o ato de liquidação 2021..., praticado, e consequentemente notificado, tendo por base a declaração de substituição apresentada na sequência dos "esclarecimentos" prestados ao Requerente, conforme visto anteriormente, em reunião presencial no Serviço de Finanças de Torres Novas, invocando "*ter agora conhecimento e informação que contraria a resposta que me foi dada pela AT*". E, juntamente com a reclamação graciosa, submeteu os seguintes documentos: orçamento da construção; 2 faturas referentes à construção do imóvel em causa, declaração da conclusão que efetuou o orçamento o da obra da CMTN levantada pelo mesmo construtor que efetuou o orçamento e as faturas apresentadas" (in ponto. 1.3 da Informação prestada no Processo de Reclamação Graciosa, constante do PA).

55. Posteriormente, o Requerente, apresentou mais um conjunto de documentos que, em seu entendimento, comprovavam um valor de aquisição do imóvel alienado ainda superior a € 74.498,95, ou seja, € 87.548,53, mantendo, porém, o valor das despesas e encargos em € 13.371,54, valor que, tendo em conta que na primeira declaração o Requerente apresentou 17.187,58, se deve ter como comprovado pelo Serviço de Finanças de Torres Novas

56. Veja-se, então, a análise feita na Informação prestada no procedimento de reclamação graciosa instaurado no Serviço de Finanças de Torres Novas para decisão sobre o pedido que lhe foi formulado pelo aqui Requerente:

VI - DO ENQUADRAMENTO LEGAL

6.1 – DAS MAIS-VALIAS

Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, conforme disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de novembro, que aprovou o Código do IRS, «Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código.», ou seja, só ficam sujeitos se adquiridos após 1 de janeiro de 1989.

O ganho considera-se obtido no momento da prática do ato, conforme disposto no n.º 3 do artigo 10.º do CIRS.

O ganho sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, conforme disposto na alínea a) do n.º 4 do artigo 10.º do CIRS

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, conforme disposto no n.º 1 do artigo 43.º do CIRS.

O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50 % do seu valor, conforme disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS.

Considera-se valor de realização (venda) o valor da contraprestação, conforme disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 44.º do CIRS.

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 (IMT) ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida, conforme disposto no n.º 2 do art.º 44.º do CIRS, sem prejuízo do disposto nos n.ºs 5 e 6 do artigo 44.º daquele Código.

Se o bem imóvel tiver sido adquirido a título gratuito, para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se valor de aquisição o que serviu de base à liquidação de imposto do selo ou o que serviria de base à liquidação de imposto do selo, caso este fosse devido, conforme disposto no n.º 1 do artigo 45.º do CIRS.

No caso de doações isentas ao abrigo da alínea e) do artigo 6.º do Código do Imposto do Selo, tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, o valor de aquisição a considerar é o valor patrimonial tributário constante da matriz até aos dois anos anteriores à doação, conforme disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 45.º do CIRS.

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) ou, 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, conforme disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 46.º do CIRS.

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, conforme disposto no n.º 3 do artigo 46.º do CIRS.

O valor de aquisição de direitos reais sobre os bens imóveis, referidos na alínea a) do n.º 1, do artigo 10.º do CIRS, é corrigido pela aplicação de coeficientes para o efeito aprovados por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação ou afetação, conforme disposto no n.º 1 do artigo 50.º do CIRS.

De acordo com o disposto no artigo 51.º do Código IRS, ao valor de aquisição acrescem os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação do imóvel.

6.2 – DOS ELEMENTOS ESSÊNCIAIS DAS FATURAS E DO REGIME DE BENS EM CIRCULAÇÃO

De acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA, as faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

- a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente sujeito passivo do imposto, bem como os correspondentes números de identificação fiscal;*
- b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efetivamente transacionadas devem ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;*
- c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;*
- d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;*
- e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;*

f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura.

No caso da operação ou operações às quais se reporta a fatura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável.

À data da construção do imóvel alienado, o referido normativo, com exceção do disposto na alínea f), correspondia ao n.º 5 do artigo 35.º do CIVA.

Nos termos do disposto no n.º 1 do Regime de Bens em Circulação (RBC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, todos os bens em circulação, em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações realizadas por sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado deverão ser acompanhados de documentos de transporte processados nos termos do presente diploma.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 4.º do RBC “As faturas devem conter obrigatoriamente os elementos referidos no n.º 5 do artigo 36.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.”

As faturas, guias de remessa ou documentos equivalentes devem ainda indicar os locais de carga e descarga, referidos como tais, e a data e hora em que se inicia o transporte. Na falta de menção expressa dos locais de carga e descarga e da data do início do transporte, presumir-se-ão como tais os constantes do documento de transporte, conforme decorre dos n.ºs 4 e 5 do artigo 4.º do RBC.

À data da construção do imóvel alienado, os normativos supramencionados, constantes do RBC, tinham, na sua essência, correspondência com o disposto no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 45/89, de 11 de fevereiro.

VII - DA ANÁLISE

Pela presente vem o reclamante solicitar que lhe seja reconhecido como valor de aquisição do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da união das freguesias de ..., ... e ...(Código:...), no concelho de Torres Novas, para efeitos de apuramento das mais-valias, a inscrever no quadro 4 do anexo G, o montante de 87.548,53, que alega corresponder ao valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 46.º do CIRS, em vez de € 52.673,00 que corresponde ao valor patrimonial inscrito na matriz.

Antes de se proceder à análise propriamente dita, importa elucidar o reclamante quanto às alegações que teceu na petição e que abaixo se descrevem, a saber:

«(...) Discordando deste facto, o qual só agora tive conhecimento e lamento ter sido objeto de procedimento de divergência/irregularidades em 2021.05.28, informo e faço prova enviando em anexo o respetivo comprovativo do Instituto do Registo e do Notariado, de que a alteração de morada realizada no respetivo cartão de cidadão e respetivas entidades, foi realizado em 2020.03.05, data logo após aquisição do novo imóvel a que nos referimos, como objeto de reinvestimento, o qual foi adquirido em 2020.03.05, de acordo com o Ponto 5.3 — DA ALIENAÇÃO DOS PRÉDIOS.

No âmbito do referido procedimento, o qual desconheci até à presente data não nos foi solicitada qualquer documentação para o efeito, até porque não foi necessário porque tudo estava atualizado -" de 2020.03.05, como é de conhecimento da Autoridade Tributária. (...)».

Com todo o merecido respeito, o reclamante não compreende que o procedimento de divergências/ irregularidades referido, que ficou registado sob o n.º ..., impulsionado pela primeira declaração modelo 3 de IRS do ano de 2020, apresentada em 2021.05.13, identificada pelo n.º ...-2020-... -..., foi aquele onde entregou toda a documentação relativa às mais-valias e que ficou findo, em 2021.10.28, por ter apresentado a declaração de substituição modelo 3 de IRS identificada pelo n.º ...-2020-... -... .

Não há dúvidas que o reclamante teve conhecimento do procedimento de divergências, participando do mesmo entregando uma justificação no Portal das Finanças à qual juntou diversa documentação.

É possível que o reclamante não se tenha apercebido naquela data que o procedimento tinha por base as seguintes divergências: «Residência do titular diferente do imóvel objeto do reinvestimento e/ou comprovação dos valores de empréstimos ou de valores de reinvestimento declarados», todavia, a divergência ficou sanada, caso contrário teria sido levantada nova divergência aquando da apresentação declaração de substituição modelo 3 de IRS identificada pelo n.º ...-2020-...-..., o que não ocorreu.

Refere-se, ainda, que na informação efetuada no procedimento de reclamação graciosa anterior, identificado pelo n.º ...2023..., extinto a pedido do reclamante, foi mencionado o procedimento de divergências apenas para efeitos de enquadramento factual, ou seja, contar o que ocorreu desde a entrega da primeira declaração modelo 3 de IRS do ano de 2020 até à presente situação, tal como é feito na presente informação, sendo o procedimento de divergências não tem qualquer relevância para as pretensões do reclamante, que se reportam exclusivamente à consideração do valor de aquisição do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da união das freguesias de ..., ... e ... (Código:...), no concelho de Torres Novas, pelo que não se alcança o propósito das referidas alegações efetuadas na petição.

Posto isto, importa, pois, fazer a análise quanto ao que realmente releva para a presente reclamação, ou seja, a consideração, ou não, do valor de aquisição de € 87.548,53, que o reclamante alega corresponder ao valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 46.º do CIRS.

Conforme referido, dispõe o n.º 3 do artigo 46.º do CIRS que o valor de aquisição de imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos corresponde ao valor patrimonial inscrito na matriz ou ao valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, se superior àquele.

Dito de outra forma, para efeitos exclusivamente do apuramento de mais-valias, o legislador permitiu que o valor de aquisição fosse determinado de duas formas: Pelo Valor Patrimonial Tributário resultante da avaliação aquando da inscrição do prédio novo na matriz, ou pelo valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, se superior àquele.

O reclamante pretende ver considerado como valor de aquisição para apuramento das mais-valias, o valor do terreno, acrescido dos custos de construção, em detrimento do VPT inicial, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 46.º do CIRS.

Refere-se que a comprovação dos custos de construção recai sobre o reclamante, conforme determina o n.º 1 do artigo 74.º da LGT.

Essa comprovação tem que ser suportada por documentos idóneos, emitidos em conformidade com as exigências formais, nomeadamente as fixadas no Código do IVA e no RBC, que tinha correspondência com o Decreto-Lei n.º 45/89, de 11 de fevereiro, designadamente as previstas no artigo 36.º do CIVA, anterior artigo 35.º do CIVA, e no artigo 4.º do RBC, correspondente ao artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 45/89, de 11 de fevereiro.

Tais documentos podem consistir em faturas de materiais de construção e mão-de-obra complementadas, se necessário, por um orçamento discriminativo ou por um contrato de empreitada que mencione expressamente os bens e serviços adquiridos e que permita fazer a correspondência de forma incontestável, entre os encargos de construção (materiais e serviços) descritos e o imóvel construído, sendo que, não existindo essa possibilidade deve ser usado o valor patrimonial tributário do prédio resultante da avaliação aquando da sua inscrição matricial.

Através de pedido efetuado, em 2023.03.02, na funcionalidade e-balcão, no Portal das Finanças, na internet, que ficou registado sob o n.º ..., veio o reclamante juntar cópia dos seguintes documentos:

- *Fatura n.º 44, de 1998.06.28, emitida por D..., no valor de 7.702.000\$00 escudos (€ 38.417,41), com a descrição “Serviços prestados e diverso material empregue conforme relação anexa”, a B..., sem indicação do número de identificação fiscal, dos locais de carga ou de descarga;*
- *Fatura n.º 45, de 1998.07.20, emitida por D..., no valor de 7.233.699\$00 escudos (. 36.081,54), com a descrição “Serviços prestados e diverso material empregue conforme relação anexa”, a B..., sem indicação do número de identificação fiscal, dos locais de carga ou de descarga;*
- *Um documento emitido por D..., sem data, com o assunto “Orçamento”, que refere o seguinte: “Orçamento para a construção de uma moradia, situada no lugar de ..., freguesia de Cujá proprietária é Sr.a B... cujo valor é de 12.800 contos mais I.V.A.”;*
- *Cópia de Verbete informativo de conclusão de obra particular, emitido pelo Departamento Urbanístico da Câmara Municipal de Torres Novas, na qual identifica o nome de D... como construtor da obra n.º.../97, referente a uma moradia concluída em 1998.10.01, localizada em*

O somatório das faturas supramencionadas perfaz, em euros, o montante de € 74.498,95.

Entende este Serviço que os documentos supramencionados apresentados pelo reclamante no pedido de e-balcão, nomeadamente as cópias das faturas n.º 44, de 1998.06.28, e n.º 45, de 1998.07.20, emitidas por D..., enfermam de algumas exigências formais fixadas nos normativos legais anteriormente citados (CIVA e Decreto-Lei n.º 45/89, de 11 de fevereiro), designadamente a falta de indicação de taxa de IVA numa das faturas, o local de carga e de descarga e a discriminação dos bens adquiridos ou serviços prestados ou, em alternativa, a referência a qualquer orçamentação prévia, limitando-se a fazer alusão a uma “relação anexa” cuja cópia o reclamante não juntou.

Por sua vez, com o requerimento apresentado em 2023.05.11, que está na base da instauração da presente reclamação graciosa, o reclamante juntou cópia de alguns documentos, nomeadamente faturas, vendas-a dinheiro e outros, sendo que na petição alega serem “29 faturas de material diverso ... utilizado também na referida construção, no valor de Esc 2.616.207,00, ou seja, € 13.049,58.”.

Da análise aos mencionados documentos conclui-se que, na sua maioria, não é possível ter uma noção óbvia da descrição dos produtos e/ou dos serviços prestados, do seu valor, dos locais de descarga e, em alguns, do próprio adquirente. Do que é possível alcançar parece que a maioria dos documentos se refere à mera aquisição de materiais separadamente da mão-de-obra, não sendo tal suficiente para comprovar a sua incorporação na construção do imóvel, tanto mais que não é possível confirmar que foram entregues na localização do imóvel alienado.

Verifica-se, também, as seguintes situações:

- Aparentemente, alguns documentos correspondem à aquisição de mobiliário, não sendo possível saber se o mesmo foi incorporado a título definitivo no imóvel;*
- A existência de, pelo menos, uma fatura em nome de um terceiro, supostamente em nome de F...;*
- Alguns documentos referem-se a Notas de Crédito, ou seja, documentos correspondentes a créditos e não a despesas suportadas.*

O Código do IRS exige que os custos de construção sejam comprovados de maneira a não oferecerem qualquer dúvida quanto ao facto de terem sido despendidos naquela edificação, dito de outra forma, que permitam aferir da existência de uma ligação com o imóvel alienado, sendo que tais documentos não o permitem fazer. Não se põe em causa que o reclamante e o seu cônjuge construíram uma moradia, conforme se depreende de alguma da documentação constante dos presentes autos, tais como as cópias escrituras de empréstimos com hipoteca, alguma documentação camarária, ou

o facto de que vieram inscrever na matriz predial urbana um prédio urbano destinado a habitação, todavia, não é de todo possível associar as despesas indicadas à construção do imóvel alienado, por inexistência de elementos que o permitam fazer indubitavelmente.

Perante o disposto, é entendimento deste Serviço que o apuramento das mais-valias se deverá efetuar continuando a considerar o VPT como valor de aquisição, ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 46.º do CIRS, mantendo-se na ordem jurídica tributária a liquidação ora reclamada.

57. O n.º 6.1 supratranscrito, relativo ao enquadramento legal das mais-valias e do apuramento dos ganhos sujeitos a imposto, merece, porque releva a interpretação comumente aceite sobre os preceitos legais citados, a adesão deste Tribunal.

58. O mesmo se não passa com os pontos subsequentes (6.2 e VII), como a seguir se fundamentará. Desde logo, a inicial referência ao Código do IVA para transpor para um não sujeito passivo daquele imposto - o Requerente - as exigências de forma sobre as faturas por ele apresentadas, não pode ser aceite por este Tribunal, por injusta, desprovida de razoabilidade e desproporcional.

Como se escreveu na Decisão Arbitral de 14 de setembro de 2021, proferida no processo n.º 578/2020-T, à qual se adere:

Para prova da quantificação dos “custos de construção devidamente comprovados” a que se alude no n.º 3 do artigo 46.º do CIRS, a lei não limita os meios de prova à apresentação de facturas, recibos de quitação e cheques, podendo usar-se quaisquer meios de prova, tais como, contratos de empreitada, contratos de mútuo com hipoteca e ainda o recurso à prova testemunhal.

Com efeito, tanto o atual artigo 128.º do CIRS, como o anterior artigo 119.º, ambos subordinados à epígrafe "*Obrigação de comprovar os elementos das declarações*", se referem expressa e exclusivamente a "*documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das*

deduções (e abatimentos) e de outros factos ou situações mencionadas na respetiva declaração".

Ou seja, tal como não há qualquer limitação aos meios de prova documental, acrescentando, aliás, que, nos termos dos n.ºs 3 e 4, respetivamente, dos mesmos preceitos, verificando-se o extravio dos documentos por motivo não imputável ao contribuinte, ele pode utilizar outros elementos de prova daqueles factos, também não existe qualquer imposição legal quanto à forma que devem revestir, nomeadamente enquanto "documentos particulares". Considerando o regime probatório consagrado no Código Civil, nos artigos 373.º a 379.º, facilmente se conclui que, *prima facie*, os documentos particulares também fazem prova plena quanto às declarações atribuídas ao seu autor, sem prejuízo da arguição e prova da falsidade do documento (n.º 1 do artigo 376.º do CC). Falsidade que, sublinhe-se, não foi arguida nem provada.

Mais exigente poderia, por natureza, considerar-se o Código do IRC (CIRC) relativamente aos documentos de prova dos custos incorridos pelos respetivos sujeitos passivos no exercício das suas atividades para a obtenção dos rendimentos, mas quando a questão das formalidades a que aqueles deviam obedecer foi levantada, com base na posição restritiva da administração fiscal quanto à exigência de tais faturas conterem as exigências formais do Código do IVA, a jurisprudência unanimemente reconheceu que tais requisitos não eram indispensáveis para atribuir força probatória aos documentos para efeitos de prova no IRC. No Acórdão do STA de 6 de maio de 2020, proferido no processo n.º 184/10.0BESNT, a propósito do âmbito e extensão da documentabilidade do custo, elucida-se o seguinte:

A redação do CIRC a considerar é, por isso, a anterior à que lhe foi introduzida pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro. Não existia então uma norma equivalente à do n.º 6 do seu artigo 23.º (na redação atual), segundo o qual, «quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo dos bens ou serviços (...) deve obrigatoriamente assumir essa forma».

Como se sabe, havia ao tempo duas correntes jurisprudenciais: uma que defendia que os gastos com operações sujeitas a faturação deviam ser obrigatoriamente comprovados por fatura emitida pelo fornecedor dos bens ou prestador dos serviços que observasse os requisitos estabelecidos no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado; outra que defendia que a comprovação desses gastos podia fazer-se com recurso a outros documentos que, não contendo embora as específicas solenidades da fatura, indicassem explicitamente as principais características da operação (sujeitos, objeto, data e preço).

Era a segunda a corrente maioritária e aquela que foi adotada, designadamente, nos acórdãos deste Supremo Tribunal de 8 de julho de 1999, no processo n.º 23535, e de 5 de julho de 2012, no processo n.º 658/11. Neste último se decidiu, além do mais, que «em sede de IRC, o documento comprovativo e justificativo dos custos para efeitos do disposto nos arts. 23.º, n.º 1, e 42.º, n.º 1, alínea g), do CIRC não tem de assumir as formalidades essenciais exigidas para as faturas em sede de IVA».

Jurisprudência que agora se reafirma. À data dos factos, o documento justificativo de um lançamento contabilístico e, em particular, um documento comprovativo de um custo não tinha que ser constituído por uma fatura ou documento equivalente. O que importava era que o documento fosse adequado a comprovar a realização da operação e a relacioná-la com a fonte produtora.

Quer dizer, não relevava o conteúdo formal do documento, mas um certo conteúdo funcional, a sua adequação para cumprir uma certa função, que podemos agora designar de função de justificação ou de credibilização.

Trata-se de uma função dos documentos que não tem paralelo no direito civil, porque não está aqui em causa comprovar as declarações negociais e assegurar a sua eficácia externa (com a conseqüente estabilidade e segurança nos negócios jurídicos) mas indiciar a transferência de riqueza, isto é, constituir um indício fundado da ocorrência de uma operação com relevo fiscal.

Assim, os documentos de suporte aos lançamentos contabilísticos deviam ser adequados a relacionar um certo fluxo financeiro com uma operação subjacente com relevo económico (a jusante) e com a fonte produtora (a montante). Se permitissem o estabelecimento desse elo ou nexos na cadeia dos acontecimentos da empresa seriam documentos credíveis, no sentido de que conferiam uma certa aparência de verdade à operação e concorriam, assim, para suportar a credibilidade da própria escrita, tão necessária ao funcionamento da presunção a que alude o artigo 75.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

Mas, se o enfoque estava no conteúdo funcional desses documentos (na função específica que cumpriam no plano contabilístico e do direito fiscal), isto também significa que, na falta de disposição legal que o impusesse, os documentos não tinham que ter uma forma específica, isto é, não tinham que observar específicos requisitos formais para cumprirem a sua função.

De salientar que as faturas têm – ainda hoje – uma função em sede de IVA que não tem paralelo em sede de IRC e que podemos designar de função de acertamento ou até de substanciação. Porque servem para acertar (titular) um direito (o direito a deduzir o imposto nele mencionado) e consubstanciar (incorporar) o ato cuja estrutura e comando torna esse direito possível (o ato de faturar). Porque, como refere José Guilherme Xavier de Basto [«A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional», in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (164), Lisboa 1991, pág. 140], em sede de IVA «cada fatura mencionando imposto constitui um cheque sobre o tesouro».

Nas palavras de Tomás Maria Cantista de Castro Tavares [«Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas coletivas: algumas reflexões ao nível dos custos», in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 396, pág. 124], «as exigências formais em sede de IVA resultam das características e dos fins acautelados por este imposto, quais sejam de uma intervenção poligonal, por incidência financeira do imposto sobre as diversas fases de transação do bem(...).Ao nível do imposto sobre o rendimento, as exigências formais não são tão severas», porque «[a]o documento justificativo apenas se pede que identifique as operações societárias e que condense um eficaz mecanismo de controlo».

Se assim era no IRC, a exigência do cumprimento de formalidades previstas no Código do IVA para as faturas a um sujeito passivo de IRS, no quadro de uma categoria de rendimentos, a categoria G, que nem sequer tem prescrita a exigência de livros de registo de encargos ou custos, de qualquer tipo de escrituração e que, comprovadamente, não confere o direito a qualquer dedução do IVA suportado nas aquisições, viola objetivamente os princípios da proporcionalidade, da justiça e razoabilidade (artigos 7.º e 8.º do CPA) e, conseqüentemente, não pode aceitar-se.

O mesmo se diga, e ainda por maioria de razão, das formalidades previstas no Decreto-Lei n.º 45/89, de 11 de fevereiro para os "documentos de transporte", conceito muito mais abrangente do que o de "fatura", pois inclui a guia de remessa ou documento equivalente (não se aceita a citação do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho, por se tratar de um diploma posterior à comprovada construção de imóvel em 1998 e 1999, ano este o da sua inscrição na matriz predial e, desde logo, não poder ser aplicado retroativamente, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 12.º do CC). Assim:

Em primeiro lugar, quanto ao orçamento de empreitada e às faturas relativas ao preço orçamentado, as obrigações legais previstas no DL 45/89 aplicar-se-iam ao empreiteiro, nunca ao Requerente, pela própria natureza das coisas: o empreiteiro adquiria em seu próprio nome os materiais e levava-os ou recebia-os na obra. A única questão que tem de decidir-se quanto a estes documentos apresentados como prova, não tendo sido posto em causa o teor do orçamento nem das faturas, é se, de facto, podem ser considerados como elementos de prova.

Quanto às restantes faturas, entende este tribunal encontrarem-se abrangidas pela exclusão prevista no n.º 4 do artigo 2.º do DL 45/89, designadamente da sua alínea b), que exclui da sujeição à disciplina do transporte de mercadorias "*os bens provenientes de retalhistas, sempre que tais bens se destinem a consumidores finais que previamente os tenham adquirido, com exceção dos materiais de construção quando transportados em veículos de mercadorias*". Competiria, pois, à Requerida, no quadro da distribuição do ónus da prova, comprovar que os materiais de construção nela referidos, tinham sido transportados em veículo de mercadorias, o que, manifestamente, não fez.

59. A análise jurídica efetuada no ponto VII da Informação instrutória, a que os pareceres e despachos subsequentes aderiram por remissão, sem prejuízo do mérito de determinar com exatidão o que deve ser analisado e do esforço feito para ser compreensiva, enferma de clara insuficiência para suportar o indeferimento da reclamação graciosa. Com efeito, e tendo presente a expressa não colocação em causa do facto de que a construção da moradia pelo reclamante e pelo seu cônjuge ocorreu "*conforme se depreende de alguma documentação constante dos presentes autos, tais como as cópias de escrituras de empréstimos com hipoteca, alguma documentação camarária, ou o facto de que vieram inscrever na matriz predial urbana um prédio urbano destinado a habitação*":

O documento junto com a p.i. aos presentes autos sob o n.º 39, emitido por D..., identificado como empresário individual da construção civil, tem por assunto "ORÇAMENTO", dizendo textualmente: "*Orçamento para a construção de uma moradia, situada no lugar de ..., freguesia Cuja proprietária é a Sr.a B... cujo valor é de 12.800 contos mais I.V.A.*".

Este é um orçamento, admitindo-se que rudimentar, mas questionando-se se seria exigível maior elaboração no contexto temporal e social em que foi formulado, destinado sem dúvida à celebração de um contrato de empreitada. Contrato de empreitada que as faturas subsequentes, emitidas pelo empreiteiro na sua sequência da sua execução, deixam indiciado que foi implicitamente celebrado, porque aceite pelas partes nos exatos termos em que a proposta tinha sido, sob o título de ORÇAMENTO, efetuada.

Na singela noção constante do artigo 1207.º do CC, "*empreitada é o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço*". No que se refere à forma, regeu, quanto ao contrato de empreitada, até à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 61/99, de 2 de março, que no seu artigo 51.º estabeleceu pela primeira vez no ordenamento jurídico interno a forma escrita para o contrato de empreitada, o regime do artigo 219.º do CC sobre liberdade de forma: "*A validade da declaração negocial não depende da observância de prova especial, salvo quando a lei a exigir*".

Com efeito, a lei, à data da construção do imóvel, não exigia qualquer forma especial para o contrato de empreitada, pelo que não é suscetível de exigir-se forma escrita. A proposta feita

sob a forma de orçamento e a declaração tácita de aceitação por parte dos seus destinatários (artigo 217.º do CC) validam a existência formal de um contrato de empreitada, mesmo na ausência de forma escrita.

Na sua dimensão substantiva, o contrato de empreitada tem como requisitos essenciais, na esteira de PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, em anotação ao artigo 2017.º do CC⁶, a realização de certa obra, por tal se entendendo, nomeadamente, a construção de um prédio a ausência de vínculo de subordinação do empreiteiro em relação ao dono da obra, sem prejuízo do exercício da fiscalização por este. Ou seja, a noção legal de empreitada atende simultaneamente ao requisito do resultado (realizar-se certa obra) e ao critério da autonomia (falta de subordinação própria do contrato de trabalho). E a retribuição devida pelo dono da obra está referenciada como preço, isto é, é fixada em dinheiro e não em quaisquer outros valores. A referência ao acréscimo do IVA, significa que este imposto será liquidado sobre o preço e não que o preço já incorpora o imposto.

Realizada a obra, e certamente em conformidade com as condições acordadas para pagamento do preço, as faturas n.ºs 044, de 28 de junho de 1998 e n.º 045, de 20 de julho de 1998, emitidas por D... à Senhora B..., somando no seu conjunto 12.782 contos, não excedem o valor orçamentado, pelo que hão de ter-se por apropriadas a comprovar o pagamento do preço da construção de € 74.498,95, a que devem acrescer despesas e encargos comprovados no montante de € 13.371,54, tendo acrescido o IVA, mesmo no caso da fatura 044 em que a respetiva taxa não está indicada, mas na linha correspondente está inscrito um valor que tem de levar-se à conta de IVA, sem prejuízo de se reconhecer que o valor inscrito (1.102.000\$00) não corresponde exatamente à taxa de 17% (1.122.000\$00), o que se imputa a mero erro que, aliás, nem se sabe se foi ou não corrigido no âmbito da correspondente declaração periódica que o empreiteiro há de ter apresentado, algo cuja prova não pode de nenhuma forma imputar-se ao Requerente. Aliás, mesmo que não tenha sido corrigido o montante do IVA devido, tal não

⁶ *Código Civil Anotado, Volume II*, Coimbra Editora, 4.ª edição revista e atualizada, reimpressão, Coimbra, 2010, pp. 863/867.

invalidaria, para o efeito pretendido (prova de preço de construção), a mencionada fatura. O que, nesta perspetiva, até é desfavorável ao Requerente.

Reitera-se, neste contexto, que as exigências formais impostas pelo Código do IVA (cfr. artigo 35.º com a redação ao tempo) e que a informação instrutória diz não conterem, tais como o número de contribuinte, estavam administrativamente dispensadas relativamente aos consumidores que não fossem sujeitos passivos de IVA (ofício n.º 4751, de 85.11.14, Proc. 30, E.N. 3328/85, do CIVA, citado por EMANUEL LIMA, Imposto sobre o Valor Acrescentado, Porto Editora, 6.ª ed., 1995, em anotação ao artigo 35.º).

60. Considera-se sem qualquer fundamento legal a invocação, pela Requerida, do "Verbetes Informativo de Conclusão de Obra Particular", apresentado nos termos do n.º 2 do artigo 44.º do Decreto-Lei n.º 100/88, de 23 de março à entidade competente, pelas seguintes ordens de razões: (i) o documento é uma informação oficial prestada pelo técnico responsável pela obra, com a prestação de uma informação prestada pelo Técnico de Fiscalização da Entidade Licenciadora e é assinado, apenas para conhecimento, pelo construtor civil, D..., que executou a obra; (ii) trata-se, pois, de um documento cujo conteúdo não é imputável ao Requerente, desconhecendo-se o que motivou que ali fosse inscrito o valor de PTE 10.172,470\$00, pelo que tal dado, por si só, nada prova quanto ao custo efetivo da construção; (iii) Era na alínea c) do n.º 1 do artigo 44.º do DL 100/88, que se impunha, quanto ao pedido de licenciamento, "*A indicação da estimativa do valor da obra e dos números, subcategorias e classes das autorizações utilizadas*"; em nenhuma das alíneas do n.º 2 do mesmo preceito se consagra qualquer dever de comunicação do valor da obra. Não tem, pois, qualquer efeito provatório sobre o preço de construção da obra o referido documento, ainda que comprove que, de facto, o imóvel foi construído e dele foi dada notícia, como a lei determinava, à entidade competente.

61. Quanto às últimas faturas entregues pelo ora Requerente na reclamação graciosa, somando a importância de € 13.049,58, como integrando, também o preço de construção do imóvel, excluem-se de tal finalidade com a afirmação de que "*na sua maioria, não é possível ter uma noção óbvia da descrição dos produtos e/ou dos serviços prestados, do seu valor, dos locais de descarga e, em alguns, do próprio adquirente*".

Juntamente com a p.i., o Requerente anexou 18 faturas de materiais de construção (Docs. 6 a 24, uma das quais em duas páginas autonomamente numeradas)⁷, com o valor total de 1.676.331,50 escudos, inferior, portanto ao valor das faturas juntas à reclamação graciosa. Seriam, em todo o caso, faturas suscetíveis de comprovarem encargos com a construção do imóvel, designadamente na vertente de partes integrantes da construção.

Obsta, porém, a essa demonstração o facto de o Requerente não ter provado a natureza da empreitada, isto é, se se tratou de uma execução de obra com o fornecimento total ou parcial dos materiais pelo empreiteiro. Com efeito, o artigo 1210.º do CC dispõe, no seu n.º 1, que "*Os materiais e utensílios necessários à execução da obra devem ser fornecidos pelo empreiteiro, salvo convenção ou uso em contrário*". No caso submetido à apreciação deste tribunal, nada se diz a esse propósito no documento designado por "Orçamento", pelo que, não existindo convenção em contrário e não estando provado o uso ou costume na região onde a empreitada foi celebrada, tem de reger a regra legal antes citada, cabendo ao dono da obra o ónus da prova, o que não fez.

Reconhece-se ter sido elevada a probabilidade de a empreitada prever a entrega de um imóvel "em tosco", competindo, depois, ao dono da obra fornecer os materiais destinados a acabamentos. Não obstante, não basta essa elevada probabilidade para alicerçar a convicção do Tribunal sobre o destino dos materiais de construção adquiridos pelo Requerente e pelo seu cônjuge no período em que o imóvel destinado a sua habitação própria e permanente estava a ser construído, uma vez que a regra legal vigente sobre a empreitada é a de que os materiais e utensílios necessários à execução da obra devem ser fornecidos pelo empreiteiro, considerando-se, conseqüentemente, o seu custo incluído no preço estabelecido para a empreitada.

62. Nestes termos, o Tribunal considera procedente o pedido revogação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (objeto imediato) e o pedido de anulação da liquidação que vem impugnada (objeto mediato), por erro nos pressupostos de facto e de direito e por vício de violação do disposto no n.º 2 do artigo 46.º do CIRS, uma vez que o valor do contrato de

⁷ A referência a 24 faturas relativas à aquisição de materiais, equipamento e utensílios de construção, feita nas alegações do Requerente não se pode confirmar.

empreitada celebrado, pelo menos tacitamente, pelas partes, o que é legal porque este tipo de contrato não está sujeito a forma especial, **que se considera provado**, é muito superior, feita a sua conversão em euros, ao que foi inscrito, sob imposição externa ao Requerente, na declaração de substituição que deu origem à liquidação impugnada, o que também está provado nos autos. Ou seja, foi provado que o valor de construção do imóvel, mesmo sem o valor do terreno, foi, pelo menos, de PTE 14.935.699\$00 = € 74.498,95. Acresce que o Tribunal igualmente considera que, no âmbito do procedimento de divergências, foi comprovado o valor do reinvestimento constante da primeira declaração e que, certamente por lapso, não consta da declaração de substituição, omissão que, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, interfere na determinação do *quantum* sujeito a imposto, representando tal desconsideração a violação de uma norma de incidência objetiva, na dimensão do seu aspeto quantitativo.

V - JUROS COMPENSATÓRIOS

63. Pedem os Requerentes juros compensatórios sobre as importâncias que, em resultado da decisão, devam ser anuladas e reembolsadas, uma vez que efetuaram o pagamento do imposto que consideram indevidamente liquidado.

64. O pedido tem respaldo no disposto no artigo 43.º da LGT.

65. Determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”.

66. De igual modo, o artigo 100.º da LGT, aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, estabelece que: “*A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei*”.

67. Prescreve, aliás, o artigo 24.º, n.º 5, do RJAT que é devido o pagamento de juros, nos termos previstos na LGT e no CPPT.

68. De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, nos termos do referido artigo 24.º, n.º 5 e do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, “*[s]ão devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

69. Em face da procedência do pedido e da consequente ilegalidade da liquidação ora impugnada, por erro imputável aos Serviços da AT, procede o pedido dos Requerentes de reembolso dos montantes indevidamente pagos, acrescido dos juros indemnizatórios à taxa legal, conforme se estatui nos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, desde a data do pagamento indevido do imposto até integral reembolso da quantia indevidamente paga.

V – DECISÃO

Decide este Tribunal julgar procedente o pedido e, em consequência:

- a) Anular a decisão proferida na reclamação graciosa na parte em que não considerou o valor de aquisição do imóvel dado como provado, ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 46.º do CIRS;

- b) Anular a liquidação impugnada na parte em que, na determinação da matéria coletável, não considerou o valor de aquisição do imóvel determinado nos termos do n.º 3 do artigo 46.º do CIRS e o valor do reinvestimento considerado provado no procedimento de divergências que, com esse objeto, correu termos no Serviço competente diz respeito à não ;
- c) Determinar o pagamento de juros indemnizatórios, à taxa e nos termos legais, sobre a importância que, por via da anulação decretada, deve ser reembolsada.

V- VALOR DO PROCESSO

O Requerente indicou como valor do processo o valor de 7.533,62, em face das contas que fez no quadro de uma anulação parcial da liquidação impugnada.

A Requerida, por seu turno, veio indicar como valor do processo o montante de € 20.262,09, enquanto "valor da liquidação" impugnada. Na verdade, não se trata do "valor da liquidação", este de € 38.597,10, mas do valor apurado em acerto de contas e que determinou o montante a pagar de 19.999,10 + 262,99 de juros compensatórios, num total de 20.262,09.

O Tribunal, em despacho proferido e antes transcrito, fixou o valor do processo em € 22.630,37, considerando que integrava o benefício económico do pedido o valor do reembolso apurado na liquidação efetuada com base na primeira declaração efetuada e que, por nunca ter sido notificada ao Requerente, carece de eficácia.

A Requerida contestou a decisão do Tribunal. O Requerente, ouvido em contraditório, nada disse.

Sendo irrelevante para o valor da taxa de arbitragem, o Tribunal repondera a sua posição e, de harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, € 20.262,09, indicado pela Requerida e não contestado pelo Requerente.

VI – CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **1224,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de julho de 2024

O árbitro singular,

Manuel Faustino