

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 31/2025-T

Tema: IRS – Não residentes – Mais-Valias – Encargos de construção – Taxa de tributação autónoma de 5%

SUMÁRIO:

I - Os encargos de construção comprovadamente incorridos que apresentem uma conexão evidente ou necessária com a obtenção do rendimento proveniente da mais-valia imobiliária em IRS, deve sempre levar em linha de conta todos os custos comprovadamente suportados para a obtenção do proveito.

II – É incompatível com o artigo 63º do TFUE um regime fiscal em que a taxa reduzida de 5% é aplicável exclusivamente às mais-valias realizadas por residentes.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Vasco António Branco Guimarães e Pedro Guerra Alves, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., titular do número de identificação fiscal ... e B..., titular do número de identificação fiscal..., (doravante abreviadamente designados por “Requerentes”) ambos com morada em ...,

1.

Emirados Árabes Unidos vêm, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do s n. os 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a V. Exas. CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL para se pronunciar sobre a (i)legalidade dos atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) e correspondentes juros compensatórios, emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), identificados pelos n.ºs 2024 ... e 2024..., do qual resultou IRS adicional e juros compensatórios a pagar no montante de € 293.059,31, conforme resulta da Demonstração de acerto de contas n.º 2024..., que teve por base o Estorno da liquidação n.º 2023 ..., juntos, para todos os efeitos legais.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 9 de janeiro de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 25 de fevereiro de 2025, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 17 de março de 2025, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 7 de maio de 2025.

No dia 13 de maio de 2025, este Tribunal proferiu o seguinte despacho:

“1. Perante a perspetiva de extinção parcial da instância apresentada pela Requerida, notifique-se a Requerente para informar em 5 dias se deseja prosseguir os autos quanto à parte não objeto de revogação por aquela.

2. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.

3. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

4. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 5 dias a contar desta notificação.

5. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

A Requerente pronunciou-se quanto à extinção parcial da instância.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) Os Requerentes adquiriram, no dia 24 de janeiro de 2020, o prédio urbano, inscrito sob os artigos matriciais ... e ..., sito na freguesia de ..., concelho do Porto, através de escritura pública de compra e venda celebrada com a vendedora e (anterior) proprietária deste bem imóvel – a C..., Lda – que se junta enquanto Documento 2.
- b) Neste contexto, as partes acordaram, como contrapartida da transmissão da propriedade do referido bem imóvel, o montante pecuniário de € 530.000,00 (cf. cláusula segunda do Documento 2).

-
- c) Conforme resulta do contrato de compra e venda junto enquanto Documento 2, o prédio urbano adquirido pelos Requerentes encontrava-se em estado de ruína, conforme declarações de ruína emitidas no âmbito do Decreto-Lei n.º 118/2013, 20 de agosto¹, que se juntam enquanto Documento 3.
 - d) Neste contexto, os Requerentes procederam à realização de obras de reabilitação do prédio urbano por si adquirido, conforme resulta dos documentos emitidos pela Câmara Municipal do Porto, nomeadamente, alvará de autorização de utilização com data de 3 de agosto de 2022 e ofício com data de 7 de junho de 2023, junto enquanto Documento 4.
 - e) Para a realização das obras, os Requerentes contrataram uma empresa especializada no setor da construção e gestão imobiliária (i.e., a D... Lda), por forma a efetivarem as obras de reabilitação projetadas.
 - f) Em consequência, o referido prestador de serviços realizou as obras de reabilitação no prédio urbano e emitiu aos ora Requerentes um conjunto de faturas, juntas aos presentes autos enquanto Documento 5.
 - g) Neste sentido, os Requerentes suportaram um montante total de € 461.648,51, a título de custos de construção no imóvel em apreço, conforme melhor detalhado na tabela infra:

#	N.º Fatura	Fornecedor	Data	Montante
1	120/140	D..., Lda	31/12/2020	8 298,87 €
2	121/18	D..., Lda	05/02/2021	22 593,00 €
3	120/87	D..., Lda	07/09/2020	24 335,50 €
4	121/107	D..., Lda	03/08/2021	37 203,38 €
5	121/44	D..., Lda	12/04/2021	53 903,66 €
6	121/114	D..., Lda	13/08/2021	18 420,92 €
7	121/62	D..., Lda	13/05/2021	28 390,23 €
8	121/72	D..., Lda	02/06/2021	36 078,90 €
9	121/88	D..., Lda	07/07/2021	36 815,05 €
10	121/133	D..., Lda	15/10/2021	35 873,29 €
11	121/148	D..., Lda	22/11/2021	44 056,42 €
12	121/167	D..., Lda	20/12/2021	13 025,13 €
13	122/23	D..., Lda	25/02/2022	17 117,68 €
14	121/31	D..., Lda	05/03/2021	34 148,11 €
15	120/127	D..., Lda	30/11/2020	13 774,88 €
16	120/95	D..., Lda	29/09/2020	25 386,11 €
17	120/102	D..., Lda	28/10/2020	12 227,38 €
Total				461 648,51 €

- h) Ora, em fase posterior às obras de reabilitação levadas a cabo no prédio urbano, a 7 de outubro de 2022, os Requerentes afetaram-no, por escritura pública, ao regime de propriedade horizontal, formando-o em seis frações autónomas (cf. Documento 6).
- i) Para o efeito, os Requerentes atribuíram um valor relativo a cada uma das frações autónomas, tal como descrito infra:
- Fração autónoma A, com um valor relativo atribuído de € 506.219,75;
 - Fração autónoma B, com um valor relativo atribuído de € 506.693,00;
 - Fração autónoma C, com um valor relativo atribuído de € 115.946,25;
 - Fração autónoma D, com um valor relativo atribuído de € 150.493,50;
 - Fração autónoma E, com um valor relativo atribuído de € 150.966,75;
 - Fração autónoma F, com um valor relativo atribuído de € 147.180,75.
- j) Subsequentemente, os Requerentes procederam à alienação da totalidade destas frações autónomas, conforme descrito na tabela abaixo (cf. contratos de compra e venda celebrados, juntos enquanto Documento 7):

Data do contrato de compra e venda	Artigo Matricial	Fração	Valor de Venda
14 de dezembro de 2022	P-	A	320 000,00
14 de dezembro de 2022	P-	B	300 000,00
29 de novembro de 2022	P-	C	170 000,00
30 de novembro de 2022	P-	D	215 000,00
29 de novembro de 2022	P-	E	220 000,00
05 de dezembro de 2022	P-	F	272 500,00
Total			1 497 500,00

- k) Neste âmbito, os Requerentes, com referência ao período de tributação compreendido no ano 2022, apresentaram uma Declaração Modelo 3 de IRS, no dia 30 de junho de 2023, com opção pela tributação conjunta, resultando num valor a pagar de € 32.203,23 (cf. demonstração de liquidação de IRS, identificada pelo n.º 2023..., junta enquanto Documento 8), tendo procedido, oportunamente, ao seu pagamento.
- l) Ora, aquando da entrega da Declaração Modelo 3 de IRS os Requerentes procederam ao preenchimento do respetivo Anexo G, por forma a contemplar as mais-valias apuradas com a alienação das frações autónomas supra identificadas, embora, por lapso, não tenham indicado que tais frações autónomas foram objeto de ações de reabilitação.
- m) Posteriormente, foram os Requerentes notificados, pela AT, da liquidação adicional de IRS e juros compensatórios, com referência ao período de 2022, no montante global de € 293.059,31, bem como da Demonstração de acerto de contas n.º 2024
- n) Com efeito, e de acordo com a informação disponibilizada pela AT, para efeitos de emissão da liquidação adicional de IRS e juros compensatórios, com referência ao período de 2022, foi considerado (conforme tabela infra):

✓ o valor de realização de 1.497.500,00;

- ✓ o valor de aquisição do imóvel de € 606.754,81, tendo por base o valor da compra (81%) e o valor do VPT, em proporção do aumento em relação ao VPT anterior antes das obras (19%); e,
- ✓ despesas e encargos no valor de € 79.107,73.

4 ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS [art.º 10.º n.º 1 al. a) do CIRS]													
Titular	Realização			Aquisição			Despesas e encargos	Freguesia	Tipo	Artigo	Fração	Quota parte	
	Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor							
4001	A	2022	12	273 657,47	2020	1	135 039,87	4 190,27		U		A	81,00%
4002	A	2022	12	46 342,53	2022	10	19 556,53			U		A	19,00%
4003	A	2022	12	256 553,88	2020	1	119 181,70	4 190,27		U		B	81,00%
4004	A	2022	12	43 446,12	2022	10	17 259,94			U		B	19,00%
4005	A	2022	11	145 380,53	2020	1	56 666,80	14 645,27		U		C	81,00%
4006	A	2022	11	24 619,47	2022	10	8 206,51			U		C	19,00%
4007	A	2022	11	183 863,61	2020	1	73 517,44	17 412,77		U		D	81,00%
4008	A	2022	11	31 136,39	2022	10	10 646,82			U		D	19,00%
4009	A	2022	11	188 139,51	2020	1	73 720,20	17 720,27		U		E	81,00%
4010	A	2022	11	31 860,49	2022	10	10 676,19			U		E	19,00%
4011	A	2022	12	233 036,44	2020	1	71 873,99	20 948,87		U		F	81,00%
4012	A	2022	12	39 463,56	2022	10	10 408,82			U		F	19,00%
SOMA			1 497 500,00		606 754,81			79 107,73					

- o) Contudo, não se afigura totalmente perceptível os cálculos efetuados pela AT para apurar a base tributável da liquidação adicional de IRS e, por conseguinte, a taxa de IRS aplicada.
- p) Ora, conforme melhor se descreverá seguidamente, poder-se-á concluir que o ato tributário de liquidação adicional de IRS e correspondentes juros compensatórios padece de manifesto erro nos seus pressupostos de facto e de direito (i) pela desconsideração dos custos de construção suportados pelos Requerentes no respetivo valor de aquisição do bem imóvel (i) pela consideração a 100% do valor das mais-valias e (iii) e por não ter sido aplicada a taxa autónoma de 5%.
- q) Nestes moldes, não podendo os Requerentes concordar com o referido ato tributação de liquidação adicional de IRS e correspondentes juros compensatórios,

vêm apresentar o presente pedido, requerendo a consequente anulação do ato tributário em apreço.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) A Subdiretora-Geral para a área de Gestão Tributaria - IR, com os fundamentos da informação n.º 176/2025, da Direção de Serviços do IRS (DSIRS), procedeu à revogação parcial da liquidação impugnada, na parte concernente à consideração do saldo apurado entre mais-valias e menos-valias em 100% do montante,
- b) Já no que concerne ao demais, conforme salienta a pronúncia da DSIRS junta aos autos, que damos por reproduzida, neste pormenor, na parte relevante, a pretensão dos ora Requerentes não pode proceder, com os seguintes fundamentos:

“1. Uma das questões suscitadas nos autos prende-se com a não aplicação da taxa autónoma de 5% prevista no art.º 71, nº 5 EBF, o que configuraria uma violação do direito europeu, em particular do princípio basilar da livre circulação de capitais, sendo este benefício aplicável em razão dos imóveis alienados resultarem de um processo de reabilitação urbana concretizada nos artigos urbanos matriciais plenos ... e ..., adquiridos em estado de ruína, conforme reconhecimento por parte da entidade camarária do Porto.

2. O legislador previa, assim se encontrando patente no EBF, um conjunto de medidas de benefício em matéria de reabilitação urbana, aqui se inserindo a norma do art.º 71, nº 5 EBF vigente à data dos factos (revogado pela Lei 56/2023 e 06.10). Este normativo do EBF, previa que as mais valias decorrentes de uma primeira alienação subsequente a intervenção realizada em imóvel localizado em área de reabilitação, poderiam beneficiar de redução de taxa, sem prejuízo do

seu englobamento. Assim sendo, uma das questões que se coloca ab initio prende-se com a verificação, devidamente comprovada, dos imóveis objeto de intervenção reconstrutiva se encontrarem localizados de facto em área urbana identificada como passível desse benefício, na medida em não consta dos autos documento perfeitamente explícito quanto a esta matéria.

Efetivamente, atento ao mesmo código, no caso ao art.º 45 EBF decorre um outro benefício fiscal, no caso em sede do IMT e IMI, relativamente a imóveis, também objeto de reabilitação urbana, “... concluídos há mais de 30 anos ou localizados em áreas de reabilitação urbana...” se essa intervenção for promovida nos termos do RJRU – D.L. 307/2009 de 23.10 ou do regime excecional do D.L. 53/2014 de 08.04 (nº 1-al.a) do art.º 45) e, ainda, que da intervenção de reabilitação o estado de conservação acrescido seja manifesto (al.b) da mesma norma).

Dos documentos dos autos, o doc 4 corresponde a uma declaração emitida pela CMPorto onde esta, relativamente aos imóveis controvertidos, comunica a sua deliberação de 22.05.2023, para efeitos do EBF, sendo reconhecida a isenção de IMT e IMI, portanto ao abrigo do art.º 45, mas este reconhecimento depende da verificação de um de dois pressupostos, como acima foi referido, sendo que parece encontrar-se em causa a reabilitação em imóveis concluídos há mais de 30 anos.

No entanto, no caso do presente caad a problemática situa-se no benefício constante da previsão do art.º 71º, nº 5 EBF e, ainda que se entenda alguma coincidência entre ambos os benefícios e nos pressupostos subjacentes, o certo é os imóveis intervencionados não se situam, pelo menos assim não sendo comprovado inequivocamente, em área de reabilitação urbana, não podendo constituir prova de tal o reconhecimento de um benefício inerente também a reabilitação, mas dependente de um requisito que não é identificado no caso do art.º 71; acresce, que as áreas/freguesias que no Porto são identificadas como passíveis de ser consideradas como de reabilitação urbana, não se encontra a freguesia do ..., onde se situa os imóveis intervencionados.

Assim, não sendo comprovado situar-se os imóveis intervencionados em área reconhecida pela entidade competente, no caso CM Porto, como área de reabilitação urbana, nem sendo junto elemento que reconheça essa qualidade tal como ocorreu no caso do reconhecimento para efeitos do art.º 45 EBF, parecem-nos não assistir razão ao pedido do contribuinte.

Não se mostrando preenchidos os requisitos que permitiriam a ponderação do benefício fiscal de aplicação da taxa reduzida de 5% a eventuais rendimentos da Cat G decorrente da 1ª alienação de imóveis objeto de reabilitação urbana e sítios em áreas de reabilitação urbana, a questão do texto do normativo que limitaria a sua aplicação a contribuintes residentes, sequer merece ser objeto de pronúncia.

3. Outras das matérias suscitadas nos autos prende-se com os valores e datas de aquisição considerados no apuramento oficioso vigente, datado de 06.07.2024 e ora objeto dos autos:

-» Os contribuintes promoveram a aquisição, em 2020, de dois imóveis em propriedade total sítios no Porto/freguesia ...– art.º ... e ..., encontrando-se estes em situação de ruína (doc.3), razão porque foram objeto de uma grande intervenção de reabilitação, que terá importado um custo de 461.648€, conforme documentos emitidos pela empresa construtora contratada.

Em Outubro de 2022 foi celebrada a escritura pública de constituição de propriedade horizontal, tendo dado lugar ao artigo matricial identificado sob nº ... (consequentemente, desativados os iniciais), integrando 6 frações perfeitamente autónomas, física e juridicamente; foi apresentada a mod 1 para efeitos patrimoniais e realizada a sua avaliação nos termos do CMI - cap VI, com determinação e inscrição do valor patrimonial tributário de cada uma das frações.

EM finais de DEZ2022, a totalidade das frações autónomas foram objeto de alienação, rendimento este enquadrável sob Cat G atento ao artº 10, nº 1 a) e nº 4 a) CIRS, importando, pois, determinar a mais valia sujeita pelo que releva atender ao valor de realização conforme o art.º 44 CIRS, bem como ao valor de

aquisição nos termos dos artºs 46 e 51 CIRS, notando-se ainda que como não residentes aplica-se o disposto no art.º 15, n.º 2 CIRS.

-» No que respeita à aquisição dos imóveis, cumpre esclarecer que a passagem a propriedade horizontal dos dois artigos matriciais iniciais, adquiridos em 2020 em propriedade plena, não veio alterar a sua titularidade, mantendo-se na esfera jurídica dos requerentes. Note-se, a este propósito, que na grande maioria de situações semelhantes, a autonomia jurídica e a sua concretização física pela constituição de frações independentes entre si, traduz-se na implementação de melhorias e modificações ou alguma reconstrução, nos imóveis iniciais, mas sem que tal permita, por si só, que se entenda existir uma nova realidade de construção porquanto apenas se verifica uma situação de prédio melhorado, razão pela qual a data de aquisição a considerar nestes casos para efeitos de IRS, corresponde à data e valor de aquisição (art.º 46 CIRS) do prédio originário, obviamente devendo então ser assumidos os custos que todo o processo exija, desde que devidamente comprovados.

-» No caso dos autos a intervenção nos dois prédios ... e ... parece ter-se traduzido numa efetiva e profunda alteração dos imóveis, cuja constituição em propriedade horizontal mais não é do que a tradução jurídica não de um prédio melhorado, mas de uma nova realidade de construção a partir dos dois outros artigos urbanos, verificando-se a alteração efetiva da realidade de facto. O Alvará de Utilização de 2022/CMP, identificado sob doc 4, emitido imediatamente antes “transposição” matricial no artigo ..., mas onde já consta as frações autónomas constituídas, explicita corresponder ao Alvará de Licença de Obras n.º NUD/.../2020/CMP de 08.06.2020, concretizando-se estas em OBRAS DE AMPLIAÇÃO E ALTERAÇÃO dos dois imóveis inicialmente adquiridos em 2020 em propriedade plena.

Assim, encontra-se espelhado, para além de outros fatores como na área construtiva, que a intervenção realizada e que conduziu posteriormente à constituição de frações perfeitamente autónomas, assumiu-se como de uma verdadeira ampliação e reconstrução, de facto modificativa e não uma

intervenção nos imóveis que apenas os visasse melhorar e permitir a autonomia das distintas frações posteriormente alienadas.

-»Portanto, se o imóvel, nas suas distintas frações, objeto de negócios de compra/venda em DEZ2022 não corresponde na íntegra às aquisições originárias concretizadas em 2020, ter-se-á de considerar que estas ampliações e alterações consubstanciam uma “nova aquisição”, necessariamente implicando que se afira a aquisição para efeitos de apuramento da mais valia também neste momento, no caso em meados de 2022, i.é, deve ponderar-se as duas datas e, proporcionalmente à ampliação realizada, os valores de aquisição por forma a que se reflita o mais próximo possível da realidade de facto e a sua tradução tributária, sendo este o sentido que tem vindo a ser veiculado pela AT, com no caso da PIV proferida em 18.12.2023, no P.23719/DSIRS ou PIV 10238 com despacho de 28.12.20216.

O valor de aquisição aquando da aquisição dos prédios originais em 2020 corresponde, atento ao art.º 46 CIRs e art.º 12 CIMT, ao valor do preço pago porque superior ao VPT à data, assim tendo sido ponderado pelos serviços, na quota de 81%, entendendo-se que a ampliação introduzida corresponde a cerca de 19% da originária. Já no que se refere à ampliação considerada com uma parte nova do prédio, adquirida à data da respetiva inscrição/alteração na matriz, então o valor corresponde ao VPT proporcional atribuído à área entendida como ampliada.

-» Quanto aos custos de construção: na data em que se ficciona a existência de uma nova aquisição, no caso meados de 2022, verifica-se que em razão da avaliação patrimonial realizada nos termos do CIMI, estes custos foram já objeto de consideração atento ao que resulta do art.º 14 CIMI no sentido em que o VPT é determinado por avaliação tendo por base, em regra, a declaração do SP e, nos art.ºs 38 e 39 do mesmo código encontra-se exposto que a determinação do VPT dos prédios urbanos concretiza-se por aplicação da fórmula aí identificada, sendo que um dos fatores os encargos diretos e indiretos suportados na

construção, assim se concluindo que os custos já se encontram traduzidos no VPT da nova realidade.”

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) Os Requerentes adquiriram, no dia 24 de janeiro de 2020, o prédio urbano, inscrito sob os artigos matriciais ... e ..., sito na freguesia de ..., concelho do Porto, através de escritura pública de compra e venda celebrada com a vendedora e (anterior) proprietária deste bem imóvel – a C..., Lda – que se junta enquanto Documento 2.
- b) Neste contexto, as partes acordaram, como contrapartida da transmissão da propriedade do referido bem imóvel, o montante pecuniário de € 530.000,00 (cf. cláusula segunda do Documento 2).
- c) Conforme resulta do contrato de compra e venda junto enquanto Documento 2, o prédio urbano adquirido pelos Requerentes encontrava-se em estado de ruína,

conforme declarações de ruína emitidas no âmbito do Decreto-Lei n.º 118/2013, 20 de agosto¹, que se juntam enquanto Documento 3.

- d) Neste contexto, os Requerentes procederam à realização de obras de reabilitação do prédio urbano por si adquirido, conforme resulta dos documentos emitidos pela Câmara Municipal do Porto, nomeadamente, alvará de autorização de utilização com data de 3 de agosto de 2022 e ofício com data de 7 de junho de 2023, junto enquanto Documento 4.
- e) Para a realização das obras, os Requerentes contrataram uma empresa especializada no setor da construção e gestão imobiliária (i.e., a D... Lda), por forma a efetivarem as obras de reabilitação projetadas.
- f) Em consequência, o referido prestador de serviços realizou as obras de reabilitação no prédio urbano e emitiu aos ora Requerentes um conjunto de faturas, juntas aos presentes autos enquanto Documento 5.
- g) Neste sentido, os Requerentes suportaram um montante total de € 461.648,51, a título de custos de construção no imóvel em apreço, conforme melhor detalhado na tabela infra:

#	N.º Fatura	Fornecedor	Data	Montante
1	120/140	D..., Lda	31/12/2020	8 298,87 €
2	121/18	D..., Lda	05/02/2021	22 593,00 €
3	120/87	D..., Lda	07/09/2020	24 335,50 €
4	121/107	D..., Lda	03/08/2021	37 203,38 €
5	121/44	D..., Lda	12/04/2021	53 903,66 €
6	121/114	D..., Lda	13/08/2021	18 420,92 €
7	121/62	D..., Lda	13/05/2021	28 390,23 €
8	121/72	D..., Lda	02/06/2021	36 078,90 €
9	121/88	D..., Lda	07/07/2021	36 815,05 €
10	121/133	D..., Lda	15/10/2021	35 873,29 €
11	121/148	D..., Lda	22/11/2021	44 056,42 €
12	121/167	D..., Lda	20/12/2021	13 025,13 €
13	122/23	D..., Lda	25/02/2022	17 117,68 €
14	121/31	D..., Lda	05/03/2021	34 148,11 €
15	120/127	D..., Lda	30/11/2020	13 774,88 €
16	120/95	D..., Lda	29/09/2020	25 386,11 €
17	120/102	D..., Lda	28/10/2020	12 227,38 €
Total				461 648,51 €

- h) Ora, em fase posterior às obras de reabilitação levadas a cabo no prédio urbano, a 7 de outubro de 2022, os Requerentes afetaram-no, por escritura pública, ao regime de propriedade horizontal, formando-o em seis frações autónomas (cf. Documento 6).
- i) Para o efeito, os Requerentes atribuíram um valor relativo a cada uma das frações autónomas, tal como descrito infra:
- Fração autónoma A, com um valor relativo atribuído de € 506.219,75;
 - Fração autónoma B, com um valor relativo atribuído de € 506.693,00;
 - Fração autónoma C, com um valor relativo atribuído de € 115.946,25;
 - Fração autónoma D, com um valor relativo atribuído de € 150.493,50;
 - Fração autónoma E, com um valor relativo atribuído de € 150.966,75;
 - Fração autónoma F, com um valor relativo atribuído de € 147.180,75.
- j) Subsequentemente, os Requerentes procederam à alienação da totalidade destas frações autónomas, conforme descrito na tabela abaixo (cf. contratos de compra e venda celebrados, juntos enquanto Documento 7):

Data do contrato de compra e venda	Artigo Matricial	Fração	Valor de Venda
14 de dezembro de 2022	P-	A	320 000,00
14 de dezembro de 2022	P-	B	300 000,00
29 de novembro de 2022	P-	C	170 000,00
30 de novembro de 2022	P-	D	215 000,00
29 de novembro de 2022	P-	E	220 000,00
05 de dezembro de 2022	P-	F	272 500,00
Total			1 497 500,00

- k) Neste âmbito, os Requerentes, com referência ao período de tributação compreendido no ano 2022, apresentaram uma Declaração Modelo 3 de IRS, no dia 30 de junho de 2023, com opção pela tributação conjunta, resultando num valor a pagar de € 32.203,23 (cf. demonstração de liquidação de IRS, identificada pelo n.º 2023..., junta enquanto Documento 8), tendo procedido, oportunamente, ao seu pagamento.
- l) Ora, aquando da entrega da Declaração Modelo 3 de IRS os Requerentes procederam ao preenchimento do respetivo Anexo G, por forma a contemplar as mais-valias apuradas com a alienação das frações autónomas supra identificadas, embora, por lapso, não tenham indicado que tais frações autónomas foram objeto de ações de reabilitação.
- m) Posteriormente, foram os Requerentes notificados, pela AT, da liquidação adicional de IRS e juros compensatórios, com referência ao período de 2022, no montante global de € 293.059,31, bem como da Demonstração de acerto de contas n.º 2024... .
- n) Com efeito, e de acordo com a informação disponibilizada pela AT, para efeitos de emissão da liquidação adicional de IRS e juros compensatórios, com referência ao período de 2022, foi considerado (conforme tabela infra):

✓ o valor de realização de 1.497.500,00;

- ✓ o valor de aquisição do imóvel de € 606.754,81, tendo por base o valor da compra (81%) e o valor do VPT, em proporção do aumento em relação ao VPT anterior antes das obras (19%); e,
- ✓ despesas e encargos no valor de € 79.107,73.

4 ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS [art.º 10.º n.º 1 al. a) do CIRS]													
Titular	Realização			Aquisição			Despesas e encargos	Freguesia	Tipo	Artigo	Fração	Quota parte	
	Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor							
4001	A	2022	12	273 657,47	2020	1	135 039,87	4 190,27		U		A	81,00%
4002	A	2022	12	46 342,53	2022	10	19 556,53			U		A	19,00%
4003	A	2022	12	256 553,88	2020	1	119 181,70	4 190,27		U		B	81,00%
4004	A	2022	12	43 446,12	2022	10	17 259,94			U		B	19,00%
4005	A	2022	11	145 380,53	2020	1	56 666,80	14 645,27		U		C	81,00%
4006	A	2022	11	24 619,47	2022	10	8 206,51			U		C	19,00%
4007	A	2022	11	183 863,61	2020	1	73 517,44	17 412,77		U		D	81,00%
4008	A	2022	11	31 136,39	2022	10	10 646,82			U		D	19,00%
4009	A	2022	11	188 139,51	2020	1	73 720,20	17 720,27		U		E	81,00%
4010	A	2022	11	31 860,49	2022	10	10 676,19			U		E	19,00%
4011	A	2022	12	233 036,44	2020	1	71 873,99	20 948,87		U		F	81,00%
4012	A	2022	12	39 463,56	2022	10	10 408,82			U		F	19,00%
SOMA			1 497 500,00		606 754,81			79 107,73					

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e em factos não questionados pelas partes.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos

aos autos, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, *“o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”*.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

IV.2.A. QUANTO À INUTILIDADE SUPERVENIENTE DA LIDE (PARCIAL)

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Como decorre da posição da Requerida supra explanada, veio esta, em sede de Resposta, pugnar pela existência de inutilidade superveniente da lide relativamente:

Ora, a Subdiretora-Geral para a área de Gestão Tributaria - IR, com os fundamentos da informação n.º 176/2025, da Direção de Serviços do IRS (DSIRS), procedeu à revogação parcial da liquidação impugnada, na parte concernente à consideração do saldo apurado entre mais-valias e menos-valias em 100% do montante, nos seguintes termos:

São os requerentes, casados e não residentes em território nacional, detendo residência nos Emiratos Árabes Unidos, tendo manifestado na mod 3 (com anexos F e G) relativa a 2022, a opção pela tributação conjunta .

Apresentam o presente caad tendo em vista a declaração de ilegalidade do apuramento oficioso IRS n.º 2024... de 06.07 com fundamento em erro nos pressuposto de facto e de direito.

A situação dos autos comporta a aquisição, no início de 2020, do prédio urbano sito no Porto, freguesia do ..., identificado sob os artigos matriciais ... e ... pelo preço de 530.000,00€.

À data os imóveis encontravam-se em ruína, conforme declaração emitida pela CM Porto no âmbito do D.L. n.º 118/2013 de 20.08, tendo sido realizadas diversas obras de reabilitação num custo suportado de 461.648,51€, trabalhos prestados pela empresa D..., Lda; os custos mostram-se comprovados pelas faturas emitidas pela construtora. Em 07.10.2022, por escritura pública, os contribuinte afetaram os imóveis imóvel ao regime de propriedade horizontal, passando a configurar-se 6 frações autónomas identificadas de A a F, cujos valores atribuídos pelos proprietários ascendeu ao total de 1.577.500,00€, assim tendo sido declarado no anexo G da mod 3 apresentada em 30.06.2023, igualmente inscrevendo a alienação em NOV e DEZ de 2022 de todas as frações pelo preço global 1.497.500,00€ e, a título de despesas e encargos, o montante de 26.983,13€.

Esta declaração deu lugar à liquidação n.º 2023... de 14.07.2023.

No decurso de procedimento de divergência, aberto em AGT2023 para verificação da informação inscrita e encerrado em JUL2024, foi emitido o apuramento oficioso corretivo vigente, datado de 06.07.2024 e que constitui objeto dos presentes autos caad, com correção no montante de despesa e encargos, acrescido para 79.107,72€ (antes 26.983€), correção em sede das quotas partes do direito de propriedade de cada imóvel, bem como da data e valor de aquisição, considerado em dois momentos, concretamente a aquisição inicial e aquando da constituição da propriedade horizontal, atingindo o valor total 606.754,81€(ao invés de 1.577.500€ inscritos).

Ora, entendem os requerentes sofrer a liquidação de manifesto erro nos pressupostos de facto e de direito, pelo que ilegal, seja pela desconsideração dos serviços tributários dos custos de construção que foram suportados pelos contribuintes, que deveriam ser traduzidos nos valores de aquisição, seja porque o montante de mais valia sujeito foi em 100% do montante apurado e não 50%, seja porque não foi aplicada taxa autónoma de 5% em razão de se tratar de reabilitação urbana atento o art.º 71, nº 5 EBF, embora os peticionários expressem na petição (P.I- ponto 20) não terem indicado este facto aquando da entrega da sua mod 3 e, ainda, porque “não se afigura totalmente perceptível os cálculos efetuados pela AT para apurar a base tributável da liquidação adicional IRS...” (P.I- ponto 23).

Peticionam ainda os contribuintes o reconhecimento do seu direito a juros indemnizatórios nos termos do art.º 43, nº 1 LGT, por pagamento indevido de prestação tributária.

(...)

“...Relativamente ao pedido subsidiário apresentado pelos peticionários de aplicação do disposto no art.º 43, nº 2-b) CIRS, i.é, de consideração de apenas 50% do saldo apurado entre as mais e as menos valias, parece ser de atender constituindo aliás, matéria assente à luz do principio fundamental de direito europeu da livre circulação de capitais tendo já merecido pronuncia, pelo TJUE atento ao disposto nos art.º 63 e 65 d TFUE(caso HOLLMAN), depois traduzido na jurisprudência nacional e pela AT, de não ser admissível restrição a este principio basilar.

Esta consideração de ilegalidade quando esteja em causa um tratamento discriminatório para os não residentes, igualmente se manifesta quando o país de residência seja não europeu tal como o próprio TJUE, no Acórdão de SET2018/ Proc.nº C 184/18, igualmente já se pronunciou, do mesmo modo, pela AT foi emitida a instrução de serviço nº 20017/2021 de 23.06 nos sentidos do regime deste nº 2 do art.º 43 CIRS também ser de aplicar aos contribuintes residentes em país terceiro à EU.

No caso, os peticionários têm residência sita em país terceiro não europeu constante da listagem dos países detentores de regime fiscal mais favorável, comumente “paraíso fiscal” e sendo certo que o TJUE admite algumas situações de exceção em que o direito nacional possa contender com o princípio da livre circulação de capitais, mas apenas quando esteja em causa o combate pelos países membros da EU à fraude e evasão fiscais, sendo que não se encontra subjacente ao art.º 43, nº 2 do CIRS qualquer objetivo subliminar deste teor, i.é, apurando-se rendimentos de mais valias em território nacional a sua sujeição deve configurar-se nos termos do art.º 15 CIRS, mais concretamente enquanto não residentes, sob o nº 2.

4. Atento ao exposto no ponto anterior e considerando ser matéria consolidada, parece configurar-se na esfera jurídica dos peticionários o direito a juros indemnizatórios configurados no art.º 43º LGT no que a esta matéria em concreto se refere.”

(...)

“IV – Conclusão

Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, afigura-se-nos que deverá ser deferido parcialmente o pedido do contribuinte, apenas quanto à aplicação do disposto no art. 43, nº 2 CIRS, não obstante a sua situação de não residência e esta ser sita nos Emiratos Árabes Unidos, assim não sucedendo quanto ao demais peticionado.”

Vejamos, pois, se assiste razão à Requerida.

A inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide, atualmente prevista no art.º 277.º al. e), do CPC, dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objeto do processo.

Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio – neste sentido, vejam-se os ensinamentos de José Lebre de Freitas, João Redinha, Rui Pinto, Código de Processo Civil anotado, I Volume, 2ª Edição, Almedina, 2003 anotação 3 ao art.º 287.º, p. 512.

Deste modo, a instância extingue-se porque se tornou inútil ou impossível o seu prosseguimento: verificado o facto, o tribunal não conhece do mérito do PPA formulado, antes se limitando a declarar aquela extinção, sem prejuízo depois do apuramento do montante de imposto a pagar.

A inutilidade superveniente da lide é, nos termos do disposto na alínea e) do artigo 277.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi do artigo 29.º do RJAT, uma causa de extinção da instância, a qual ocorre quando, «por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de interessar, por o resultado que a parte visava obter ter sido atingido por outro meio.» - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0875/14, de 30.07.2014.

No caso concreto, apenas se considera inútil supervenientemente e parcialmente a lide, na parte concernente à consideração do saldo apurado entre mais-valias e menos-valias em 100% do montante, subsistindo o litígio quanto aos seguintes temas:

- i. pela desconsideração dos custos de construção suportados pelos Requerentes no respetivo valor de aquisição do bem imóvel
- ii. e por não ter sido aplicada a taxa autónoma de 5%.

Nestes moldes, não podendo os Requerentes concordar com o referido ato tributação de liquidação adicional de IRS considerando os dois pontos (e aceitando a revogação parcial) e correspondentes juros compensatórios, vêm apresentar o presente pedido, requerendo a consequente anulação do ato tributário em apreço.

Cumprе decidir.

IV.2.B. QUESTÕES DE FUNDO

A) QUANTO À DESCONSIDERAÇÃO DOS CUSTOS DE CONSTRUÇÃO SUPOSTOS PELOS REQUERENTES NO RESPECTIVO VALOR DE AQUISIÇÃO DO BEM IMÓVEL

No seguimento do que vem exposto, a primeira questão a decidir é a de saber se os custos desconsiderados pela AT, no valor de € 461.648,51, dando origem às correções efetuadas e à liquidação oficiosa emitida, deviam ou não ser considerados. Alega a Requerida que apenas poderiam ser considerados os seguintes valores:

- ✓ o valor de realização de 1.497.500,00;
- ✓ o valor de aquisição do imóvel de € 606.754,81, tendo por base o valor da compra (81%) e o valor do VPT, em proporção do aumento em relação ao VPT anterior antes das obras (19%); e,
- ✓ despesas e encargos no valor de € 79.107,73.

4 ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS [art.º 10.º n.º 1 al. a) do CIRS]													
Titular	Realização			Aquisição			Despesas e encargos	Freguesia	Tipo	Artigo	Fração	Quota parte	
	Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor							
4001	A	2022	12	273 657,47	2020	1	135 039,87	4 190,27		U		A	81,00%
4002	A	2022	12	46 342,53	2022	10	19 556,53			U		A	19,00%
4003	A	2022	12	256 553,88	2020	1	119 181,70	4 190,27		U		B	81,00%
4004	A	2022	12	43 446,12	2022	10	17 259,94			U		B	19,00%
4005	A	2022	11	145 380,53	2020	1	56 666,80	14 645,27		U		C	81,00%
4006	A	2022	11	24 619,47	2022	10	8 206,51			U		C	19,00%
4007	A	2022	11	183 863,61	2020	1	73 517,44	17 412,77		U		D	81,00%
4008	A	2022	11	31 136,39	2022	10	10 646,82			U		D	19,00%
4009	A	2022	11	188 139,51	2020	1	73 720,20	17 720,27		U		E	81,00%
4010	A	2022	11	31 860,49	2022	10	10 676,19			U		E	19,00%
4011	A	2022	12	233 036,44	2020	1	71 873,99	20 948,87		U		F	81,00%
4012	A	2022	12	39 463,56	2022	10	10 408,82			U		F	19,00%
SOMA			1 497 500,00		606 754,81			79 107,73					

Para os respetivos cálculos a Requerida apresenta a seguinte argumentação:

-»Portanto, se o imóvel, nas suas distintas frações, objeto de negócios de compra/venda em DEZ2022 não corresponde na íntegra às aquisições originárias concretizadas em 2020, ter-se-á de considerar que estas ampliações e alterações consubstanciam uma “nova aquisição”, necessariamente implicando que se afira a aquisição para efeitos de apuramento da mais valia também neste momento, no caso em meados de 2022, i.é, deve ponderar-se as duas datas e, proporcionalmente à ampliação realizada, os valores de aquisição por forma a que se reflita o mais próximo possível da realidade de facto e a sua tradução tributária, sendo este o sentido que tem vindo a ser veiculado pela AT, com no caso da PIV proferida em 18.12.2023, no P.23719/DSIRS ou PIV 10238 com despacho de 28.12.20216.

O valor de aquisição aquando da aquisição dos prédios originais em 2020 corresponde, atento ao art.º 46 CIRs e art.º 12 CIMT, ao valor do preço pago porque superior ao VPT à data, assim tendo sido ponderado pelos serviços, na quota de 81%, entendendo-se que a ampliação introduzida corresponde a cerca de 19% da originária. Já no que se refere à ampliação considerada com uma parte nova do prédio, adquirida à data da respetiva inscrição/alteração na matriz, então o valor corresponde ao VPT proporcional atribuído à área entendida como ampliada.

-» Quanto aos custos de construção: na data em que se ficciona a existência de uma nova aquisição, no caso meados de 2022, verifica-se que em razão da avaliação patrimonial realizada nos termos do CIMI, estes custos foram já objeto de consideração atento ao que resulta do art.º 14 CIMI no sentido em que o VPT é determinado por avaliação tendo por base, em regra, a declaração do SP e, nos art.ºs 38 e 39 do mesmo código encontra-se expresso que a determinação do VPT dos prédios urbanos concretiza-se por aplicação da fórmula aí identificada, sendo que um dos fatores os encargos diretos e indiretos suportados na construção, assim se concluindo que os custos já se encontram traduzidos no VPT da nova realidade.”

Já os Requerentes consideram que fizeram prova, de forma inequívoca perante a Requerida de todas as despesas efetuadas e que em sede de IRS o documento comprovativo e justificativo dos custos não tem de assumir as formalidades legais exigidas para as faturas em

sede de IVA. Conclui que *“Os custos suportados a este título, no valor de € 461.648,51, para além dos valores de € 79.107,73, já considerados pela AT, dever-se-ão considerar subsumíveis no conceito de encargos com a valorização dos bens, para efeitos de aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRS, devendo, desencadear-se a sua estatuição normativa e, em consequência, considerar que o referido montante acresce ao valor de aquisição do bem imóvel para a determinação do valor das mais-valias sujeitas a imposto.”*

Configurada, assim, a questão de direito a decidir, importa atender ao regime de tributação das mais valias imobiliárias, em vigor ao tempo dos factos, nomeadamente no que toca aos requisitos de prova dos custos de construção suportados. Em primeiro lugar, importa atender ao disposto no artigo 51º, nº 1, alínea a) do CIRS, que dispõe sobre encargos comprovadamente realizados com a valorização dos bens ou despesas necessárias e efetivamente praticadas, relativamente à respetiva alienação e /ou aquisição.

Por sua vez, dispõe o artigo 46º, nº 3 do mesmo CIRS, com a epígrafe “Despesas e encargos”, efetuados ao abrigo do artigo 51º, nº 1, alínea a) do (CIRS), que:

“O valor de aquisição dos 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.”.

Ainda a este propósito, recorde-se o disposto no artigo 10.º do CIRS com a epígrafe “Mais – Valias”, o qual dispõe o seguinte:

“1 – Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de: a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário; (...)”

Em suma, as mais-valias em causa nos presentes autos têm a sua origem na transmissão de um imóvel, afeto a habitação permanente dos Requerentes, pelo que temos de atender ao supramencionado artigo 51.º, alínea a), do CIRS. Mas, para que os encargos e despesas possam ser elegíveis para a determinação das mais-valias, tem de ser provado que as mesmas foram necessárias e inerentes à aquisição e construção (se for o caso) do imóvel alienado, facto gerador da mais-valia.

No caso dos presentes autos todos os custos suportados pelos Requerentes encontram suporte documental, de acordo com faturas juntas aos autos.

Chegados aqui, na verdade, não resta dúvida sobre a veracidade dos factos elencados e sobre o valor dos custos de construção suportados, que, diga-se, a AT em momento algum questiona.

É entendimento jurisprudencial dominante, nos nossos Tribunais superiores, bem assim como nos Tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, que cabe aos Requerente nos termos do artigo 74º, nº 1 da LGT o ónus de comprovar e documentar as despesas e encargos em causa, podendo recorrer a meios como a prova documental ou testemunhal. Ao que acresce que a declaração de rendimentos, modelo 3, apresentada pelos Requerentes beneficia da presunção de veracidade e de boa-fé, princípio este consagrado no artigo 75º da LGT, sendo também certo que, o afastamento da presunção ocorre nos termos do artigo 75º, no seu nº 2 e nas alíneas a) e b).

É, ainda, entendimento do nosso S.T.A. vertida, entre outros, no Acórdão de 9.9.2015, proferido no processo 028/15, que “tratando-se de gastos sem suporte documental externo compete ao contribuinte, por qualquer meio ao seu alcance, a alegação e prova de que se verificou a despesa, não obstante essa omissão ou insuficiência formal.”

Este entendimento é ainda corroborado pela consideração, vertida na mesma jurisprudência citada, de que em sede de IRS o documento comprovativo e justificativo dos custos não tem de assumir as formalidades legais exigidas para as faturas em sede de IVA.

Quer isto dizer que a prova dos custos suportados pode ser efetuada por qualquer meio ao alcance do sujeito passivo, incluindo a prova testemunhal. Ora, assim sendo, por maioria de razão, há que admitir a prova.

Retornando ao caso dos presentes autos, os Requerentes apresentaram prova documental de todos os pagamentos efetuados referentes aos custos de construção suportados com a moradia. Portanto, há que concluir que os Requerentes fizeram a prova que lhes competia, de forma clara e inequívoca, perante a AT, dos custos suportados. O entendimento que a Requerida defende e sustenta como fundamento para a desconsideração dos custos é, pois, inaceitável por não colher enquadramento legal. O que a lei exige é que os custos sejam comprovadamente demonstrados, não impondo qualquer meio de prova em particular. Ainda assim, no que se refere ao caso em apreciação sempre se dirá que os Requerentes apresentaram meios de prova documental que esclarecidamente demonstram os custos suportados. A prova testemunhal produzida veio, apenas, reforçar, de forma convincente e clara, a veracidade dos factos que já resultavam dos documentos juntos aos autos.

Assim errou a AT quando não considerou as verbas supramencionadas, estando o acto de liquidação inquinado de vício de violação de lei – in casu a alínea a) do nº 1 do art. 51º do (IRS).

Assim, e face a todo o exposto, para efeitos de computo da mais valia realizada com a alienação do imóvel devem ser considerados como custo de aquisição as quantias de indicadas na declaração de IRS dos requerentes conforme tabela infra:

#	N.º Fatura	Fornecedor	Data	Montante
1	120/140	D..., Lda	31/12/2020	8 298,87 €
2	121/18	D..., Lda	05/02/2021	22 593,00 €
3	120/87	D..., Lda	07/09/2020	24 335,50 €
4	121/107	D..., Lda	03/08/2021	37 203,38 €
5	121/44	D..., Lda	12/04/2021	53 903,66 €
6	121/114	D..., Lda	13/08/2021	18 420,92 €
7	121/62	D..., Lda	13/05/2021	28 390,23 €
8	121/72	D..., Lda	02/06/2021	36 078,90 €
9	121/88	D..., Lda	07/07/2021	36 815,05 €
10	121/133	D..., Lda	15/10/2021	35 873,29 €
11	121/148	D..., Lda	22/11/2021	44 056,42 €
12	121/167	D..., Lda	20/12/2021	13 025,13 €
13	122/23	D..., Lda	25/02/2022	17 117,68 €
14	121/31	D..., Lda	05/03/2021	34 148,11 €
15	120/127	D..., Lda	30/11/2020	13 774,88 €
16	120/95	D..., Lda	29/09/2020	25 386,11 €
17	120/102	D..., Lda	28/10/2020	12 227,38 €
Total				461 648,51 €

Assim, é entendimento deste Tribunal arbitral que a razão de ser subjacente à dedutibilidade destas despesas no cômputo das mais-valias decorre do princípio da verdade material, da justiça e da proporcionalidade do ato tributário, segundo os quais só deve ser considerado o rendimento líquido da categoria, já que só este corresponde à capacidade contributiva efetiva do sujeito passivo. Razão pela qual os encargos comprovadamente incorridos que apresentem uma conexão evidente ou necessária com a obtenção do rendimento proveniente da mais-valia imobiliária, deve sempre levar em linha de conta todos os custos comprovadamente suportados para a obtenção do proveito. A sua comprovação pode ser efetuada por qualquer meio de prova ao seu alcance. Este entendimento, vai ainda de encontro ao sufragado pelos Acórdãos do TCA Norte de 04-05-2017, proferido no processo n.º 00314/06.6BEBRG e de 29-3-2012, proferido no processo n.º 00011/04.7BEMDL e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.º 00926/08.3BEBRG, de 25 de março de 2021, todos alinhados com o entendimento que vinha sido seguido pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Em face do exposto, julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando nesta parte a liquidação de IRS impugnada, com as consequências legais, ou seja, anulada a liquidação impugnada deve ser considerada como adequada a anteriormente apresentada pelos Requerentes, considerando a imputação de todos os custos por estes apresentados.

B) QUANTO À APLICAÇÃO DA TAXA AUTÓNOMA DE 5%.

O artigo 71.º do EBF regula um conjunto de incentivos à reabilitação urbana, dispondo o seu n.º 5 que “as mais-valias auferidas por sujeitos passivos de IRS residentes em território português decorrentes da primeira alienação, subsequente à intervenção, de imóvel localizado em área de reabilitação urbana, são tributadas à taxa autónoma de 5 %, sem prejuízo da opção pelo englobamento”.

Resulta, assim, da letra da lei que este incentivo tem uma aplicação limitada aos sujeitos passivos de IRS que sejam residentes em Portugal. Desta forma, aos não residentes estaria vedada a aplicação da taxa beneficiada de 5%, sendo antes aplicável, tal como sucedeu no caso em apreço, a taxa de 28%.

Assim, quanto a esta matéria não restam dúvidas de que se verifica uma tributação diferenciada entre residentes e não residentes, inequivocamente mais benéfica para os primeiros, colocando-se nos presentes autos a questão de saber se este tratamento diferenciado é incompatível com o Direito da União Europeia, conforme alega o Requerente.

Em concreto, o artigo 63.º do TFUE dispõe que:

1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.

2. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.

O TJUE já se pronunciou, não a respeito desta situação em concreto, mas relativamente a normas da legislação fiscal portuguesa que estabelecem regime diferenciados de tributação de mais-valias imobiliárias, em sede de IRS, em virtude da residência do sujeito passivo.

Importa convocar tais decisões, de modo a apurar se a matéria aí em discussão tem aplicação a este caso concreto, principalmente o Acórdão do TJUE de 11 de outubro de 2007, proferido no processo C 443/06 (caso Hollman), estando em causa saber se “o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, [...], que limita a incidência de imposto a 50% das mais valias realizadas por residentes em Portugal, viola o disposto nos artigos 12.º, 18.º, 39.º, 43.º e 56.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia ao excluir dessa limitação as mais valias que tenham sido realizadas por um residente noutro Estado Membro da União Europeia?”.

Sustenta o TJUE que “uma operação de liquidação de um investimento imobiliário, como a que está em causa no processo principal, constitui um movimento de capitais”, e que “por conseguinte, este tipo de operação é abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 56.º CE e é, por isso, com base neste artigo que importa examinar a questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio” (cfr. pontos 31 e 32, correspondendo o artigo citado ao atual artigo 63.º do TFUE).

Sobre a tributação diferenciada entre residentes e não residentes, que, no caso, correspondia à impossibilidade de estes últimos poderem beneficiar da redução da base tributável para 50%, é dito no ponto 39 do Acórdão em análise que “uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal tem por efeito tornar a transferência de capitais menos atrativa para os não residentes, dissuadindo-os de efetuar investimentos imobiliários em Portugal e, consequentemente, operações relacionadas com estes investimentos, tal como a venda de um bem imóvel”.

Para concluir, no seu ponto 40, que “o facto de se prever uma limitação da tributação a 50% das mais valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 56.º CE”.

Sobre a mesma matéria de direito, mas desta feita estando em causa residentes em países terceiros, como aliás é o caso que se está a analisar, o Acórdão do TJUE de 6 de setembro de 2018, proferido no processo n.º C 184/18, secunda a mesma conclusão de que tal diferença de tratamento fiscal é incompatível com o artigo 63.º do TFUE, uma vez que a proibição de restrições ao movimento de capitais engloba países terceiros.

Quanto a esta matéria, há ainda que considerar as exceções ao princípio enunciado no artigo 63.º, conforme o artigo 65.º, n.º 1, do mesmo TFUE, que se reproduz abaixo:

1. O disposto no artigo 63.º não prejudica o direito de os Estados-Membros:

a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;

b) Tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infrações às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística, ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública.

De onde se retira que aquele princípio de liberdade de movimentação de capitais pode ser afastado, caso se verifique uma das situações referidas.

Conforme se explicita no Acórdão do TJUE proferido no caso Hollman, o Estado português alegava naquela sede que “as duas categorias de sujeitos passivos se encontram em situações diferentes, o que justifica perfeitamente esta diferença de tratamento, na medida em que a limitação da tributação a 50% só pode respeitar a residentes, uma vez que estes se

encontram sujeitos a uma tabela de taxas progressivas sobre o seu rendimento global. Ao invés, aos não residentes são apenas tributados os rendimentos auferidos no território português. Por outras palavras, o mecanismo previsto por uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal visa não penalizar os residentes que se encontram sujeitos a um imposto progressivo, contrariamente aos não residentes” (cfr. ponto 47).

Alegava ainda o Estado português que para os residentes “o rendimento coletável é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias, incluindo, portanto, as mais valias auferidas em cada ano, sujeito a uma tabela de taxas progressivas, enquanto que, para os não residentes, o CIRS prevê a aplicação de uma taxa especial proporcional”. (cfr. ponto 49)

Finalmente, de modo a preservar a coerência do sistema fiscal, o Estado português sustentou que “é necessário levar em consideração a finalidade e a lógica do regime fiscal aquando da realização das mais valias resultantes da alienação de um bem imóvel. A este respeito, o regime fiscal em causa tem por objetivo evitar penalizar os residentes, no quadro da tributação de mais valias, pelo facto de lhes aplicar uma taxa progressiva. No essencial, existe uma relação direta, para os residentes, entre a vantagem fiscal na tributação das mais valias, resultante da tributação reduzida a metade, e a taxa de tributação progressiva aplicável à totalidade dos seus rendimentos (cf. ponto 57).

Tais argumentos não foram considerados pelo TJUE como enquadráveis nas aludidas exceções (quer no caso *Hollman*, quer no Acórdão do processo n.º C 184/18), não se vendo efetivamente em que medida tais exceções poderiam ter enquadramento no citado artigo 65.º e, por consequência, também não se vê como poderiam ser aplicáveis ao caso em análise.

Todavia, importa ainda assim notar que aquelas circunstâncias invocadas pelo Estado português, como eventualmente justificativas de um tratamento diferenciado, nem se verificam no caso concreto. Na situação em análise, nem sequer se pode falar de lógicas diferentes de tributação (englobamento ou não englobamento, taxas fixas ou progressivas), porquanto se afigura claro que os residentes são tributados à taxa de 5%, ao passo que os não residentes o

seriam a uma taxa de 28%, que, caso se aplicasse a redução do valor para 50% da mais-valia, ainda assim representaria uma taxa efetiva de 14%, quase o triplo da taxa aplicada a residentes.

A Requerida alega, eventualmente como circunstância capaz de justificar, em face do citado artigo 65.º do TFUE, a aplicação da taxa de 5% apenas a mais-valias realizadas por residentes, o facto de o benefício fiscal visar promover e incentivar a reabilitação urbana e não a mera especulação imobiliária. Contudo, não se percebe em que medida tal desiderato se tem como alcançável no caso de reabilitação feita apenas por residentes, não colhendo por isso tal argumento.

Em face da similaridade dos casos tratados nos referidos Acórdãos do TJUE com a situação dos presentes autos, é de considerar que não se suscitam dúvidas quanto à incompatibilidade com o Direito da União Europeia, não se justificando por isso, nem as partes o solicitaram, o reenvio prejudicial para o TJUE, nos termos do artigo 267.º do TFUE.

Face ao exposto, julga-se procedente a alegação do Requerente de que o regime fiscal previsto no artigo 71.º, n.º 5, do EBF, deve ser aplicável igualmente a sujeitos passivos não residentes, como é o caso do Requerente, sendo por isso de liquidar o IRS aplicando a taxa de 5% à base tributável resultante da venda das frações em questão.

C) QUANTO AOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O Requerente pede que, juntamente com o reembolso das quantias indevidamente pagas, sejam pagos os juros indemnizatórios.

Dispõe o artigo 43.º, n.º 1, da LGT, que “são 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”.

E refere ainda o n.º 3, alínea d), da norma citada que “são também devidos juros indemnizatórios (...) em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução”.

Ora, isso sucede quanto ao reembolso das quantias que foram pagas em excesso no decurso da liquidação adicional e que decorrem da desconsideração das mais valias em 100% e da desconsideração dos custos suportados.

Já quanto à questão da tributação autónoma de 5% entendemos que não estão verificados os requisitos do artigo 43.º.

Senão vejamos.

Ora, na medida em que se julga incompatível com o artigo 63º do TFUE um regime fiscal em que a taxa reduzida de 5% é aplicável exclusivamente às mais-valias realizadas por residentes, importa saber se a liquidação resulta de um erro imputável aos Serviços ou, não sendo o caso, saber se a liquidação se fundou em norma considerada ilegal, o que, a suceder, conferiria o direito de o Requerente receber juros indemnizatórios.

Sucede, como ficou provado pela análise da declaração de IRS modelo 3 entregue pelo Requerente, que este não indicou no campo respetivo que o imóvel fora objeto de reabilitação urbana, o que lhe conferia a possibilidade de aplicação do regime fiscal do artigo 71.º, n.º 5, do EBF (aliás, o campo referido faz expressa menção a este regime).

Nesta medida, e tendo por base o desconhecimento deste dado por parte da AT, por um lado a liquidação não resulta de um erro que lhe é imputável, e, por outro lado, também não se pode dizer que a “liquidação se tenha fundado” naquela norma julgada ilegal, pelo simples facto de que a aplicação desta norma por parte da AT, no ato de liquidação que ora se avalia, pressuporia um conhecimento de que se tratava de um imóvel objeto de reabilitação urbana.

De resto, conforme estatui o artigo 59.º do CPPT, “o procedimento de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente”, pelo que, havendo local próprio para indicar o regime da reabilitação urbana, e não o tendo sido feito pelo Requerente, não cumpria à AT a busca desses elementos, em termos de se poder dizer que a liquidação se fundou no artigo 71.º, n.º 5, do EBF.

Nesta medida, quanto ao julgamento da compatibilidade da tributação autónoma de 5% com o direito europeu, não se verifica qualquer das situações previstas no referido artigo 43.º da LGT que possam atribuir ao Requerente direito a juros indemnizatórios, im procedendo assim o pedido de juros indemnizatórios.

V. DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- a) Declarar a inutilidade superveniente da lide no que diz respeito na parte concernente à consideração do saldo apurado entre mais-valias e menos-valias em 100% do montante de IRS;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular os atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) e correspondentes juros compensatórios, emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), identificados pelos n.ºs 2024... e 2024..., do qual resultou IRS adicional e juros compensatórios a pagar no montante de € 293.059,31, conforme resulta da Demonstração de acerto de contas n.º 2024..., que teve por base o Estorno da liquidação n.º 2023...;
- c) Determinar, em consequência, a restituição das quantias pagas pela Requerente e reconhecer o direito aos juros indemnizatórios contados desde a do pagamento do

excesso de IRS até à emissão da nota de crédito, nos termos do artigo 43.º da LGT;
e

d) Condenar a Requerida no pagamento da totalidade das custas processuais.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€ 293.059,31**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de **€ 5.202,00**, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 4 de agosto de 2025

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Vasco António Branco Guimarães)

(Pedro Guerra Alves)