

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 984/2025-T

Tema: IRS, mais valias na alienação de imóvel, obras de valorização, prova documental

Sumário:

A comprovação das despesas e encargos na valorização do imóvel para dedução no momento da alienação, para os efeitos das alíneas a) e b) do número 1 do artigo 51.º do Código do IRS, pode ser complementada por todos os meios de prova admitidos em Direito, sem prejuízo das exigências documentais previstas legalmente também como limite da atuação administrativa e garantia dos contribuintes.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), Ricardo Alexandre Sousa da Cunha, no processo à margem identificado, constituído em 27 de janeiro de 2026, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., com o número de identificação fiscal português ..., com residência em ..., ...,, França, adiante designada por “Requerente”, veio, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, 6.º, n.º 2, e 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de tribunal arbitral, em que é Requerida a

1.

Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a “Requerida” ou “AT”), pedindo a anulação do Ato de Liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (de ora em diante “IRS”) n.º 2024 ... e respetivo Ato de Liquidação dos Juros Compensatórios n.º 2024 ..., no montante total de 42.598,22€ (quarenta e dois mil euros, quinhentos e noventa e oito euros e vinte e dois cêntimos), relativos ao ano de 2023.

2. De acordo com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro Ricardo Alexandre Sousa da Cunha, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, tendo sido o Tribunal Arbitral constituído em 27 de janeiro de 2026.
3. A Requerida apresentou resposta, juntando o respetivo processo administrativo (doravante “PA”) defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e a manutenção das liquidações impugnadas.
4. A Requerente tinha já apresentado requerimento avulso, com adicionais elementos de prova, em 20 de janeiro de 2026, fazendo o mesmo em 19 de março de 2026, a que a Requerida respondeu em 8 de abril de 2026.
5. Foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo o Tribunal determinado a apresentação simultânea de alegações escritas pelas partes, que foram apresentadas em 22 de maio de 2026.
6. Em 29 de maio foi apresentado requerimento avulso da Requerente que não mereceu despacho.
7. A Requerente sustenta, em síntese, que:
 - i. A invalidade da Declaração Oficiosa (ID ...-2023-...), que originou a Liquidação n.º 2024..., no valor de €65.189,90 (juros compensatórios incluídos no valor de €539,27) por:
 - a) violação do direito de audiência prévia do sujeito passivo, previsto no artigo 60.º da LGT;

- b) violação do dever de fundamentação, nos termos do artigo 77.º da LGT;
 - c) erro na desconsideração de diversas despesas e encargos, abrangidos pelo art.º 51.º do CIRS no valor de €177.602,62 – resultantes da diferença entre o valor de aquisição, em 10/05/2017, pelo valor de €9.500,00, do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º ..., com valor patrimonial tributário (VPT) de €18.550,00, vendido em 30/07/2023, pelo preço de €330.000,00;
- ii. O valor apurado pela Requerente, que declarou a referida alienação na Modelo 3 do IRS, inserindo as despesas e encargos associados ao imóvel, como determina o artigo 51.º, n.º 1, al. a) do CIRS, resulta, designadamente, das seguintes verbas:
- 185,50€ de IMT + 148,40€ de Imposto de Selo relativos à aquisição do imóvel;
 - 225,00€ + 177,00€ + 15,00€ a título de despesas com o Notário;
 - 146.160,00€ + 23.600,00€ + 7.091,72 €, a título de encargos com a valorização do imóvel.
- Total: 177.602,62€ (cento e setenta e sete mil, seiscentos e dois euros e sessenta e dois cêntimos)
- iii. As obras de valorização referidas corresponderiam ao valor de:
- 23.600,00€ + 7.091,72€ na parte afeta à habitação ocasional da Requerente, e
 - 137.880,00€ na parte afeta ao comércio –posteriormente avaliadas, em 2022, pelo valor de 126.000,00€ + IVA, pagos pela Requerente.

8. A Requerida opõe-se a este entendimento, defendendo que:

- i. A Requerente não logrou demonstrar (documentalmente, como exigido) que as despesas que invoca foram efetivamente realizadas (designadamente no imóvel que identifica);
- ii. E que mesmo que se considere que foram efetivamente realizadas, a Requerente não demonstra (documentalmente, como exigido) que as despesas em que alega ter incorrido foram efetivamente pagas, uma vez que não apresenta o comprovativo de pagamento (recibo) da larga maioria das faturas que invoca;

- iii. E ainda que as despesas em causa tenham sido realizadas e pagas, a Requerente não demonstra que foi a Requerente quem as suportou efetivamente.

II. SANEAMENTO

1. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março e encontram-se legalmente representadas.
2. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.
3. O processo não enferma de nulidades.

III. DO THEMA DECIDENDUM

1. A Requerente impugna a decisão de indeferimento proferida no âmbito da Reclamação Graciosa n.º ...2025..., que, por consequência, implica a invalidade da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2024..., relativa ao ano de 2023, objeto daquela impugnação administrativa.
2. O objeto do presente litígio é a (i)legalidade do Ato de Liquidação de IRS n.º 2024 ... e respetivo Ato de Liquidação dos Juros Compensatórios n.º 2024... .
3. Para esse efeito, importa saber se foram cumpridos os requisitos previstos no artigo 51.º, n.º 1 do CIRS, designadamente o pagamento pela Requerente das obras que terão levado à valorização do imóvel alienado, para tais custos serem considerados para efeito de computação da mais-valia a sujeitar a tributação.

IV. MATÉRIA DE FACTO

III.1. Factos dados como provados

1. Em 10 de maio de 2017, a ora Requerente adquiriu, pelo valor de €9.500,00, o prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º ..., com valor patrimonial tributário (VPT) de €18.550,00;
2. A 30 de julho de 2023, a Requerente alienou esse imóvel pelo preço de €330.000,00;
3. A Requerente pagou, relativamente à parte do imóvel que ficou afeta à habitação, para seu uso quando esta se deslocava a Portugal, obras de reabilitação:
 - i. Fatura/ Recibo FAC 019/2 de 13.05.2019 de B... Unipessoal Lda, no valor total de 10.000,00€, foi paga pela Requerente.
 - ii. Fatura/ Recibo FAC 019/9 de 13-05-2019 de B... Unipessoal Lda, no valor total de 13.600,00€, foi paga pela Requerente.
 - iii. Fatura/ Recibo 100226862368, de 27.02.2019, emitido por C... S.A., no valor total de 7.091,72€.
4. Em 2022, a Requerente apresentou a declaração modelo 1 do IMI;
5. A Requerente apresentou a Modelo 3 do IRS, inserindo as despesas e encargos associados ao imóvel, como determina o artigo 51.º, n.º 1, al. a) do CIRS.
6. Em julho de 2018, a Requerente celebrou um contrato de arrendamento de parte do imóvel com a sociedade D..., LDA. NIPC ...;
7. A Requerente, A..., NIF..., é a única detentora da totalidade do capital da sociedade D..., LDA, NIF..., arrendatária de parte do imóvel em causa nos autos;

III.2. Factos dados como não provados

1. O pagamento pela Requerente das seguintes faturas:
 - i. Fatura FAC 019/1, de 2019/01/22, descrição “*Empreitada – Reconstrução de edifício existente- Restaurante – 1º tranche*”, no valor de €40.000,00;
 - ii. Fatura FAC 019/10, de 2019/05/19, descrição “*Empreitada – Reconstrução de edifício existente- Restaurante – 2ª tranche*”, no valor de €40.000,00;

- iii. Fatura FAC 019/33, de 2020/02/19, descrição “*Empreitada – Reconstrução de edifício existente- Restaurante – 3ª tranche*”, no valor de €40.000,00”.
2. O pagamento pela Requerente da Fatura FT 2022A1/3 de 24.08.2022, emitida por D... LDA, no valor de 146.160,00€, relacionado com benfeitorias realizada pela arrendatária.

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

1. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes seleccionar os factos que importam para a decisão da causa e discriminar a matéria provada da não provada, em função da relevância jurídica das várias soluções plausíveis das questões de direito. Os factos dados como provados resultam da análise conjugada dos documentos juntos aos autos, do processo administrativo junto pela Requerida. O *princípio da verdade material* obriga o presente árbitro, como a Administração Tributária, a diligenciar no sentido da descoberta da verdade material, não estando limitada à iniciativa do contribuinte, conforme consta do artigo 58.º da LGT – de onde decorre que o órgão instrutor pode utilizar todos os meios de prova admitidos em direito. Assim, se a regra não é a prova documental exclusiva, a admissibilidade dos meios gerais de prova é permitida, salvo quando uma norma especial exija determinado tipo de prova.
2. A verdade material *não permite, no entanto, ignorar uma exigência legal específica de documento*. Se a lei exige determinado documento como pressuposto de um direito, benefício, dedução, isenção ou regime fiscal, não basta alegar, inclusivamente provar, que, “materialmente”, o facto ocorreu. Assim, acontece quando a lei exige um qualquer ato administrativo prévio, certificado, declaração, comunicação prévia ou reconhecimento formal, quando a lei exige contabilidade organizada ou documentação fiscalmente relevante, documento autêntico, autenticado ou particular para certo facto ou quando a lei exige fatura emitida com determinados requisitos.
3. As exigências probatórias contabilísticas beneficiam de presunção de veracidade e boa-fé, nos termos do artigo 75.º da LGT. Nos termos deste preceito legal, presumem-se verdadeiras as declarações e os dados contabilísticos, quando a contabilidade ou escrita

esteja organizada de acordo com a legislação comercial e fiscal; essa presunção cessa se houver omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não reflete a matéria tributável real. A jurisprudência tem sublinhado que, para afastar essa presunção, a AT tem de recolher indícios sérios e suficientes, não bastando apreciações meramente opinativas ou críticas genéricas às opções de gestão do contribuinte. Daqui resulta que a instrução documental contabilística é tanto uma exigência da AT como é uma garantia dos contribuintes que limita a atuação administrativa e judicial. Esta garantia significa que o princípio da verdade material não pode, simplesmente, inverter automaticamente o ónus da prova, conforme consta do artigo 74.º da LGT, que estabelece que o ónus dos factos constitutivos dos direitos da AT ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

4. Daí as especiais exigências probatórias colocadas na instrução documental dos atos tributários aqui em causa - a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis constitui mais-valia nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, conjuntamente com o disposto no artigo 51.º, n.º 1, alínea a), do CIRS que permite acrescentar ao valor de aquisição *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*.
5. É verdade que os recibos de pagamento não serão a única prova admissível para o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 51.º, n.º 1 do CIRS, como decidido pela Decisão do CAAD 195/2025-T, de 05/11/2025, mesmo que esta seja sempre a melhor prova, como seria sempre a exibição de faturas que cumprissem os requisitos do artigo 36.º, n.º 5, do CIVA, designadamente identificação do fornecedor e adquirente, NIF, quantidade e denominação usual dos bens ou serviços, preço, taxa, IVA e data da operação quando não coincida com a emissão, bem como dos respetivos recibos de quitação e transferências bancárias correspondentes – pelo menos em valores senão em descritivo. A prova testemunhal nunca seria adequada a suprir esta exigência probatória, mais ainda no caso em que se confundem na mesma pessoa física sócia, gerente e credora (aqui sujeito passivo Requerente).

6. Especiais cuidados também se exigiriam, a este propósito, no tratamento das invocadas operações de compensação entre sujeito passivo e sociedade por si detida, também arrendatária e dona da obra aqui em causa, para o pagamento, por compensação, da Fatura FT 2022A1/3 de 24.08.2022, no valor de 146.160,00€ - se estas operações são mais facilmente aceitáveis do ponto de vista das relações comerciais, como invocado pela Requerente, são especiais as referidas exigência probatórias relevantes para efeitos fiscais. No caso vertente, além disso, as transferências feitas pela sócia única à D..., LDA não se encontram adequadamente qualificadas fiscal ou comercialmente, o encontro de contas segue critérios que não se encontram suficientemente validados externamente, designadamente nos valores atribuídos aos bens aí identificados, nem o respetivo encontro de contas assinado pela mesma pessoa física pode ser inelutavelmente valorado probatoriamente.
7. Neste caso, além da realização de *obras de valorização dos bens*, encontra-se também o seu *pagamento*, em última instância, feito pela Requerente à sociedade que arrendava o imóvel alienado e que, assim, as suportou, da qual, aliás, foi sócia única. São dois momentos distintos que carregam diferentes exigências probatórias. Não será fácil a instrução probatória de uma alegação como aquela intentada pela Requerente, mesmo que não seja diabólica, exige-se a sua adequada documentação contabilística como exigência tributária, como também como proteção do contribuinte – que a prova testemunhal não se encontra excluída, como previsto na Decisão do CAAD n.º: 799/2022-T, de 23/11/2023, mas que deverá ser sempre complementar e não substitutiva, designadamente, como no na citada decisão do CAAD para “*estabelecer uma conexão entre os documentos apresentados e as despesas declaradas que se pretendem ver consideradas e que permitam comprovar que os encargos declarados foram efetivamente suportados pelos sujeitos passivos*”.
8. A Requerente alega também ter sido a Fatura FT 2022A1/3 de 24.08.2022, paga de duas formas distintas: 1) uma parte por transferência bancária e 2) outra parte por encontro de contas. No entanto, não se encontra qualquer elemento probatório suficiente para o documentar nos recibos, no descritivo de transferência bancárias ou de qualquer outra

forma que permita, sem qualquer dúvida, dar como provado que essas transferências bancárias se refeririam ao pagamento da fatura emitida D..., LDA ou pela ora Requerente, em especial relativamente às:

- i. Fatura FAC 019/1, de 2019/01/22, descrição “*Empreitada – Reconstrução de edifício existente- Restaurante – 1º tranche*”, no valor de €40.000,00;
 - ii. Fatura FAC 019/10, de 2019/05/19, descrição “*Empreitada – Reconstrução de edifício existente- Restaurante – 2ª tranche*”, no valor de €40.000,00;
 - iii. Fatura FAC 019/33, de 2020/02/19, descrição “*Empreitada – Reconstrução de edifício existente- Restaurante – 3ª tranche*”, no valor de €40.000,00”.
9. Esta circunstância é tão mais relevante quando confrontada com a prova apresentada relativamente às Fatura/ Recibo FAC 019/2 de 13.05.2019 de B... Unipessoal Lda, no valor total de 10.000,00€, foi paga pela Requerente e Fatura/ Recibo FAC 019/9 de 13-05-2019 de B... Unipessoal Lda, no valor total de 13.600,00€, foi paga pela Requerente. Estas operações encontram-se suficientemente documentadas com referência às obras no edifício valorizado, segundo as referências a anteriores decisões do CAAD aqui citadas, como relativamente ao seu pagamento, com referência ao próprio recibo emitido pelo empreiteiro.

V. DO DIREITO

1. Alega a Requerente que, “não tendo sido considerado na decisão final do procedimento referido os documentos apresentados pela Requerente (designadamente aqueles que demonstram as despesas e encargos tidas pela mesma, que acrescem ao valor de aquisição do imóvel), sem qualquer fundamentação, tem de se concluir que liquidação impugnada enferma de vício de violação do direito de participação e do dever de fundamentação, assegurado pelos artigos 267.º, n.º 5, da CRP, 60.º e 77.º da LGT, que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do CPA subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT”.

2. Sobre a eventual violação do direito de audição prévia, invoca a Requerente nunca ter sido notificada para o efeito previamente aos atos de liquidação ora impugnados, nos termos previstos no artigo 60.º da LGT, com o mesmo efeito anulatório previsto no número anterior.
3. Nenhuma das garantias referidas pode ser reconduzida a uma exigência formal do procedimento tributário, mas trata-se de um requisito material que pretende habilitar a adequada participação dos cidadãos, aqui contribuintes, no procedimento tributário. Ora, no caso vertente (na impugnação agora em causa como durante toda a tramitação administrativa) a Requerente revelou conhecer suficientemente os factos e o Direito aplicado neste caso, com intervenção suficientemente ativa, contraditada e efetiva.
4. Neste sentido, julga-se não se encontrar violado o direito de participação dos contribuintes (artigos 267.º, n.º 5, da CRP, 60.º da LGT) nem o dever de fundamentação dos atos tributário (previsto no artigo 77.º da LGT), mesmo que por aplicação do artigo 163.º, n.º 5 do CPA, também aqui subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.
8. O erro nos pressupostos de facto do ato ora impugnado determina a ilegalidade do ato impugnado, nos termos do artigo 163.º do CPA, aqui subsidiariamente aplicável por determinação do artigo 2.º, alínea c), da LGT.
9. Em causa está a referida desconsideração das obras de reabilitação identificadas nas seguintes:
 - i. Fatura/ Recibo FAC 019/2 de 13.05.2019 de B... Unipessoal Lda, no valor total de 10.000,00€, foi paga pela Requerente.
 - ii. Fatura/ Recibo FAC 019/9 de 13-05-2019 de B... Unipessoal Lda, no valor total de 13.600,00€, foi paga pela Requerente.
 - iii. Fatura/ Recibo 100226862368, de 27.02.2019, emitido por C... S.A., no valor total de 7.091,72€.
10. Neste caso, a Requerente demonstrou, de forma suficiente e adequada, pela exibição de cada uma das Faturas/Recibos emitidas em seu nome, bem como pelos demais elementos probatórios juntos, ter suportado as despesas e encargos na valorização do

imóvel para dedução no momento da alienação, nos termos das alíneas a) e b) do número 1 do artigo 51.º do Código do IRS.

VI. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

1. Perante esta decisão, caberá à Requerida restabelecer a situação que existiria se a ilegalidade de que padecem os atos de liquidação em causa não tivesse sido praticada, em conformidade com o artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e artigo 100.º, da LGT, designadamente no que respeita ao pagamento do montante indevidamente não reembolsado à Requerente.
2. Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, dispõe o artigo 43.º, n.º 1, da LGT que são devidos quando se determine, em impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem entendido, de forma reiterada, que o erro imputável aos serviços compreende o erro sobre os pressupostos de facto ou de Direito e que essa imputabilidade não depende da demonstração de culpa subjetiva dos agentes administrativos.
4. No caso dos autos, a ilegalidade das liquidações decorre da errónea qualificação jurídica das operações em causa, erro esse imputável à Administração Tributária, por isso, verificando-se os pressupostos do direito a juros indemnizatórios relativamente aos montantes indevidamente exigidos, na proporção da presente condenação, a liquidar nos termos legais.

VII. DA DECISÃO

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

- a) Anular o Ato de Liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (de ora em diante “IRS”) n.º 2024 ... e respetivo Ato de Liquidação dos Juros Compensatórios n.º 2024..., no montante total de 42.598,22€ (quarenta e dois mil euros, quinhentos e noventa e oito euros e vinte e dois cêntimos), relativos ao ano de 2023;
- b) Condenar a Requerida a proceder à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido desconsiderado o valor das obras de valorização do imóvel alienado, aqui dadas por provadas como tendo sido suportadas pela Requerente, incluindo o pagamento do montante indevidamente não reembolsado à Requerente, tituladas pelas:
 - a. Fatura/ Recibo FAC 019/2 de 13.05.2019 de B... Unipessoal Lda, no valor total de 10.000,00€, foi paga pela Requerente.
 - b. Fatura/ Recibo FAC 019/9 de 13-05-2019 de B... Unipessoal Lda, no valor total de 13.600,00€, foi paga pela Requerente.
 - c. Fatura/ Recibo 100226862368, de 27.02.2019, emitido por C... S.A., no valor total de 7.091,72€.
- c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, na proporção da condenação, a liquidar nos termos legais.

VIII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 42.598,22€ (quarenta e dois mil quinhentos e noventa e oito euros e vinte e dois cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

IX. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois Euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo das partes na proporção do respetivo decaimento, na proporção de 83% para a Requerente e o restante para a Requerida, nos termos do número 2 do artigo 12.º e dos números 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do número 5 do artigo 4.º do citado Regulamento.

Notifique-se.

CAAD, 13 de julho de 2026

O Árbitro,

(Ricardo Sousa da Cunha)