

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 691/2025-T

Tema: IRS- mais valias provenientes da alienação de moradia totalmente reconstruída pelo proprietário- valor de aquisição.

Sumário

1. Para efeitos do Regime Jurídico de Urbanização e Edificação(RJUE), considera-se reconstruído o prédio construído pelos sujeitos passivos subsequentemente à demolição total de uma edificação existente no mesmo terreno com reconstituição da estrutura das fachadas, desde que a nova construção preserve a volumetria, o número de pisos e o alinhamento anteriormente definidos.
2. Diferentemente, o legislador fiscal somente considera reconstruído o prédio modificado/melhorado com variação do número de fogos, ou andares suscetíveis de utilização independente.
- 3.A al. a) do n.º 1 do art. 51º do CIRS, de acordo com a qual são fiscalmente dedutíveis na determinação das mais-valias os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente suportados nos últimos 12 anos pelo titular do direito de propriedade do bem objeto de alienação onerosa, desde que, pela sua natureza, se mostrem indissociáveis desse bem, e efetivamente, contribuam para o valorizar, é apenas aplicável às obras de modificação/melhoria que, ainda que sendo de ampliação, não alterem o número de fogos ou andares suscetíveis de utilização independente.
- 4.Aos prédios reconstruídos aplica-se alternativamente o nº 3 do art. 46º do CIRS, de acordo com o qual 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 comprovado, quando superior.

5. Para esse efeito, releva para efeitos da determinação do valor de aquisição a data da inscrição na matriz do prédio reconstruído e não a data da aquisição do prédio demolido ou da alienação do novo imóvel.

6. Assim, o legislador, no caso em que o imóvel tenha sido melhorado/modificado/reconstruído pelo sujeito passivo, admite que o mesmo possa, para efeitos de cálculo do ganho a partir do qual se apura a mais-valia a tributar, escolher o maior de um dos seguintes valores: *i)* valor patrimonial tributário inscrito na matriz do imóvel como melhorado/modificado/reconstruído ou *ii)* valor do terreno onde se erigiu (calculado segundo as regras do n.º 1 e 2 do art 46.º do CIRS *ex vi* n.º 4 do mesmo preceito), acrescido do valor dos custos de construção suportados pelo sujeito passivo de IRS.

Decisão Arbitral

Relatório

1. Identificação das partes.

1.1 Requerentes

A..., com o n.º de identificação fiscal ..., com residência em ..., n.º ..., Coimbra, ...-..., Coimbra, Primeiro Requerente, e B... com o n.º de identificação fiscal ..., com residência em ..., n.º..., Coimbra, ... -..., Coimbra, Segunda Requerente.

1.2 .Requerida

Autoridade Tributária e Aduaneira(AT).

2. Tramitação do processo

2.1 O pedido de pronúncia arbitral (PPA) foi entregue e aceite a 23/7/2025 e na mesma data enviado automaticamente para Requerente e Requerida, não tendo a Requerente exercido a faculdade de indicação de árbitro..

2.2 A AT seria notificada pelo CAAD a 25/7/2025.

2.3 A 5/8/2025, a Requerida designaria representantes processuais as juristas ..., ... e ..., as quais, a 25/7/2025, tinham aceite o encargo.

2.4 A 9/9/2025, o presidente do Conselho Deontológico do CAAD designaria os árbitros auxiliares António Lima Guerreiro e José Luís Ferreira, que, a 25/7 e 28/7 anteriores, tinham

aceite o encargo, e o presidente do Tribunal Arbitral, conselheiro Lopes de Sousa, que tinha aceite o encargo a 25/7/2025.

2.5 Despacho de 29/9/2025 do presidente do Conselho Deontológico do CAAD procederá à constituição do Tribunal Arbitral.

2.6. Na mesma data, o presidente do Tribunal Arbitral notificaria a Requerida, nos termos do art. 17º do RJAT, para apresentar Resposta no prazo de 30 dias, se entender necessário, requerer prova adicional e enviar o Processo Administrativo(PA).

2.7 A 6/11/2025, as representantes processuais da Requerida apresentaram o seguinte Requerimento:

“1. Após análise do pedido de pronúncia arbitral por parte dos competentes serviços da Requerida, foram as signatárias informadas que **será revogado o ato tributário objeto dos presentes autos**, conforme peticionado pelos Requerentes, encontrando-se os serviços da Requerida a promover as diligências necessárias e a respetiva comunicação de revogação aos Requerentes.

2. Comunicação que será junta aos presentes autos, assim que forem promovidas tais diligências, e a mesma se encontrar concluída.

3. Por conseguinte, **deixará de existir o dissídio** que motivou o pedido de pronúncia arbitral *sub judice*, pelo que a AT não irá apresentar a respetiva Resposta.

4. Assim, deverá o processo ser extinto, por **inutilidade superveniente da lide**.

Termos em que se protesta juntar a revogação do ato tributário”.

2.8 Os representantes processuais da Requerida não juntaram o PA no prazo referido no art. 17º do RJAT nem posteriormente.

2.9 A 7/11/2025, o presidente do Tribunal Arbitral daria o seguinte despacho: “Tendo a Administração Tributária comunicado a revogação do ato impugnado não é necessário realizar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, nem alegações. Assim, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais [artigos 16.º, alínea c), 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT] dispensa-se a realização da reunião prevista no artigo 18.º e a produção de alegações, sem prejuízo de o Sujeito Passivo se poder pronunciar sobre o requerimento apresentado pela Administração Tributária, no prazo de 10 dias, Indica-se o dia 10-12-2025 para prolação da decisão arbitral. Até essa data a Requerente deverá pagar a taxa arbitral subsequente”.

2.10. Tal despacho seria notificado à Requerente a 10/11/2025.

2.11 A 14/11/2025, as representantes processuais da Requerida, diretora-geral da AT, informariam que os atos em dissídio serão revogados e que, a breve trecho, tal será comunicado formalmente aos aqui Requerentes.

2.12 A 12/12/2025, os Requerentes pronunciaram-se no sentido de que:

“i. A Requerida proferiu despacho no sentido de revogação dos atos de liquidação que ora se impugnaram.

ii. Não obstante revelou intenção de praticar novo ato de liquidação, exatamente no mesmo sentido que os ora em causa.

iii. Não tendo os Requerentes sido notificados de qualquer ato que confirmasse a referida revogação.

iv. Além de que tal revogação já não é possível em face do decurso do tempo, como anteriormente já demonstrado.

v. Como pode a Requerida alegar que foram revogados os atos de liquidação aqui impugnados, se o despacho de revogação é inválido por violação do artigo 13.º, n.º 1 do RJAT?

vi. E, a esse propósito, será inválido também eventual ato tributário que a Requerida venha a emitir a propósito do caso sub judice, de acordo com o artigo 13.º, n.º 3 do RJAT.

vii. Assim, os Requerentes têm interesse que o processo continue relativamente aos atos de liquidação impugnados, que não podem ser revogados nos termos do artigo 13.º, n.º 1 do RJAT

viii. E ainda que se entenda que podem os mesmos ser revogados e que pode a Requerida emitir novo ato tributário em substituição – o que por mera cautela de patrocínio se equaciona -, os Requerentes têm interesse que o processo continue relativamente a esse novo ato de liquidação que será emitido em substituição dos atos que agora a Requerida pretende revogar

ix. Pelo que a pretensa revogação do ato tributário de liquidação por vício formal do mesmo após a constituição do Tribunal Arbitral, não constitui causa de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide”.

2.14 A 14/12/2025, o presidente do Tribunal Arbitral emitiu o seguinte despacho:

“A Autoridade Tributária e Aduaneira pretende a extinção do processo, invocando revogação do ato impugnado, por vício de falta de fundamentação da decisão, em situação em que o Sujeito Passivo invocou também vício de violação de lei.

Como se estabelece no n.º 3 do artigo 141.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo

29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, «ainda que um ato administrativo tenha sido anulado com fundamento na verificação de diferentes causas de *invalidade*, a *sentença pode ser impugnada com base na inexistência de apenas uma dessas causas de invalidade, na medida em que do reconhecimento da inexistência dessa causa de invalidade dependa a possibilidade de o ato anulado vir a ser renovado*».

Isto é, a anulação, mesmo por decisão judicial, de um ato, por vício de forma ou procedimental que não impeça a renovação do ato, não obsta ao prosseguimento do processo para a apreciação de outras causas de invalidade, «na medida em que do reconhecimento da inexistência dessa causa de invalidade dependa a possibilidade de o ato anulado vir a ser renovado».

Por paridade, ou mesmo maioria de razão, este regime, previsto para a anulação por decisão judicial, é aplicável quando se esteja perante uma mera decisão administrativa anulatória, suscetível de revogação ou anulação pela administração.

É isso que sucede no caso em apreço, pois a decisão administrativa de anulação baseou-se apenas em vício de falta de fundamentação da decisão em sede de procedimento e análise de divergências, que não impede a renovação do ato, como nela própria se afirma.

Por isso, o Sujeito Passivo tem direito ao prosseguimento do processo para apreciação do vício de violação de lei que imputa ao ato, por erro de facto e de direito na determinação do valor de aquisição do prédio, cuja procedência impede a renovação do ato, bem como tem direito a eventual recurso de decisão arbitral que não anule o ato com fundamento neste vício. Termos em que se mantém a reunião agendada”.

2.16 A 6/1/2026, o advogado da Requerente ... subestabeleceria com reserva os poderes conferidos pela Segunda Requerente na advogada

2.17. A 7/1/2026, a Requerida designaria o jurista ... em substituição da jurista

2.18. A 7/1/2026, realizou-se a inquirição de testemunhas solicitada pela Requerente via CISCO WEBEX MEETINGS, à qual por razões de saúde não pôde comparecer o árbitro António Lima Guerreiro.

2.19. A 8/12/2025, o presidente do Tribunal Arbitral daria o seguinte despacho: "Informe-se as Partes que o Árbitro Senhor Dr. António de Barros Lima Guerreiro enviou um email aos Co-Árbitros, comunicando que, em virtude de um problema de saúde, não se pôde deslocar ontem ao CAAD, pedindo desculpa pelo incómodo causado e manifestando disponibilidade para reagendamento da reunião a partir de 1 de Março.

O reagendamento da reunião deverá ser efetuado depois de o CAAD apurar as disponibilidades de todos os intervenientes”.

2.20. A 12/1/2026, a Requerente apresentaria para a realização da reunião agendada as datas de 2 e 4 de março de 2026.

2.21 A 13/1/2026, o presidente do Tribunal Arbitral daria o seguinte despacho:

“Para uma reunião, nos termos do art. 18.º do RJAT, designo o dia 04-03-2026, pelas 14,15 horas. Na reunião proceder-se-á a inquirição das testemunhas e poderá haver lugar a alegações orais, sem prejuízo de as Partes acordarem alegações escritas.

Ao abrigo da alínea c) do artigo 16.º e do n.º 2 do artigo 29.º do RJAT, que estabelecem a autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar» e o princípio da informalidade e tendo em vista maior facilidade no agendamento da reunião e maior celeridade na tramitação do processo, determina-se que apenas as testemunhas deverão comparecer no CAAD, podendo os outros intervenientes utilizar meios de comunicação à distância, para o que deverão contactar o CAAD com antecedência em relação a data da reunião.

As testemunhas poderão ser apresentadas nas instalações do CAAD em Lisboa ou no Porto, o que deverá ser informado ao CAAD com antecedência de pelo menos 10 dias”.

2.22 Na mesma data, o representante processual dos Requerentes informaria o Tribunal de que as testemunhas seriam apresentadas nas instalações do CAAD em Lisboa, bem como os mandatários dos Requerentes, os quais concordam com a apresentação de alegações escritas. Solicita também que seja a Requerida notificada para se pronunciar quanto ao acordo na apresentação de alegações escritas, nos termos do referido despacho”.

2.23 A 11/2/2026, a Requerida designaria representantes processuais os juristas ..., ... e ..., os dois primeiros já anteriormente designados.

2.24 Não foi junto aos autos, até ao momento, qualquer despacho da diretora- geral da AT revogando expressamente o ato impugnado, do qual pudesse resultar a inutilidade superveniente da presente lide.

3. Objeto

É impugnada a liquidação de 2/4/2025 do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares(IRS) n.º 2025..., representada no acerto de contas ..., relativo ao ano de 2023, no montante total de 106.849,42 €, dos quais € 2.930,67 correspondem a juros compensatórios. Pedem ainda os Requerentes juros indemnizatórios, nos termos do nº 1 do art. 43º da LGT.

4. Posição da Requerente

Segundo a Requerente, dúvidas não existem de que as obras realizadas pelos sujeitos passivos, no montante de € 568.670,40€, não visaram beneficiar ou reparar o imóvel que existia, mas sim construir um novo imóvel, completamente diferente daquele que havia anteriormente.

É, por isso, aplicável o nº3 do art. 46º do CIRS com a consequente consideração como valor de aquisição das despesas e encargos como tais indicados pelos sujeitos passivos na declaração de IRS modelo 3 substitutiva, relativamente ao prédio ... e não a alínea a) do nº 1 do art. 51º do CIRS.

Assim, o ato de liquidação em causa, emitido pela Administração Tributária, deve ser anulado, por vício de violação de lei, consistente em erro nos pressupostos de facto e de direito.

Os custos de construção tidos pelos sujeitos passivos não consubstanciam, na verdade, despesas com a valorização do imóvel antigo, já que deram origem à construção de novo imóvel e consequentemente a nova inscrição matricial, acrescendo, assim, ao valor de aquisição, ainda quando incorridos há mais de 12 meses.

Por outro lado, não tendo sido considerado na decisão final do procedimento referido nenhum dos documentos apresentados pelos sujeitos passivos (designadamente aqueles que, seu ver, demonstram a total demolição do prédio antigo e construção de um novo imóvel por aqueles, que determina a aplicação do nº3 do art. 46º do CIRS), tem de se concluir que a liquidação impugnada enferma de vício de violação do direito de participação e do dever de fundamentação, assegurado pelo nº 5 do art. 267º da CRP, e pelos arts. 60.º e 77.º da LGT, que justifica a sua anulação, nos termos do nº 1 do art. 163º do Código do Procedimento Administrativo(CPA- subsidiariamente aplicável nos termos da alínea c) do art. 2º da LGT.

5. Posição da Requerida

A Requerida optou por não exercer o direito de resposta, tendo apenas comunicado que estaria a ponderar a posterior revogação do ato tributário impugnado, após a realização das diligências necessárias. Até ao momento, no entanto, nem Requerentes nem Requerida comunicaram ao Tribunal Arbitral a revogação do ato.

No entanto, tal ato já tinha sido anteriormente fundamentado pelo despacho do chefe de finanças, em regime de substituição, do 1º serviço de finanças do concelho de Coimbra por despacho de 22/1/2025, que determinaria a correção ora impugnada, fundamentação deve ser considerada até eventual revogação.

Segundo a informação sobre a qual esse despacho foi proferido foram os próprios Requerentes a mencionar na Declaração modelo 1 para efeitos de IMI nº 2775563, que o prédio a avaliar é um “Prédio Modificado/ Melhorado/ Reconstruído” e não um prédio novo. Por outro lado, o prédio inscrito na matriz com o nº ... que originou o prédio urbano nº ..., inscrito na matriz com o nº ..., em consequência da avaliação desencadeada pela Declaração modelo 1 **não é um terreno para construção, o que seria uma condição de aplicação do nº 3 do art. 46º do CIRS.**

Assim as despesas que os Requerentes pretendem incluídas no valor de aquisição, salvo as resultantes do pagamento do IMT e imposto de selo sobre a transmissão do imóvel originário, no montante de € 3.3678,00, são de **mera valorização do prédio inscrito na matriz com o nº ... só podendo ser deduzidas ao valor de aquisição se tivessem sido efetuadas nos 10 anos, nos** termos do nº 1 do art. 46º e da alínea a) do nº 1 do art. 51º do CIRS, o que não é o caso. Deste modo, a data de aquisição do prédio inscrito na matriz com o nº ... que originou o imóvel inscrito com o nº ... é 17/4/2006 é e o valor de aquisição € 200.000,00, € 100.000,00 por cada adquirente e não o valor inscrito na matriz após a primeira avaliação posterior ao termo da sua construção.

O chefe do ... serviço de finanças do concelho de Coimbra notificaria os Requerentes para apresentação de declaração de substituição, o que estes não fizeram, seguindo-se a liquidação oficiosa impugnada.

6.Fundamentação

6.1. Fundamentação de facto

6.1.1. Factos Provados

6.1.1.1 Os Requerentes apresentaram, em 23/6/2024, declaração de rendimentos referente ao ano de 2023 (com a identificação...), que integraria todos os rendimentos por si auferidos durante esse período de tributação.

6.1.1.2. No campo 4 do Anexo G da referida declaração, referente à alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, nos termos da alínea a) do nº 1 do art. 10º do CIRS, os Requerentes - declararam mais-valias, na respetiva proporção, resultantes da alienação de prédio urbano com o artigo matricial n.º..., da freguesia de..., concelho e distrito de Coimbra, sito na Rua..., n.º ..., ..., do qual eram comproprietários, de acordo com o quadro seguinte:

6.1.1.3 Esse prédio, em propriedade total sem andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, com as características de uma moradia familiar, tem 3 pisos, 4 divisões, com área total de terreno de 486,0000m², área de implantação 139,7100m², área bruta de construção 366,9300m², área bruta dependente 138,1300m² e área bruta privativa 228,8000m².

6.1.1.4. A moradia teve origem no prédio urbano em propriedade total, uma construção sem partes suscetíveis de utilização independente, com o artigo matricial n.º..., adquirido pelos Requerentes a 17/4/2006, mediante contrato de compra e venda pelo preço de € 200.000,00, inscrito na matriz em 1988, com o valor patrimonial determinado em 2003, anteriormente a essa aquisição, de € 7.175,50, datando a última avaliação desse imóvel de 18/2/88, com o n.º ..., efetuada com base em declaração modelo 129 apresentada nos termos do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (CCPIA) a 20/12/87, onde comunicou a reconstrução de um prédio anterior a 1951, abrangida por isso pelo Regime Geral de Edificação Urbana então em vigor, aprovado pelo DL n.º 38.382, de 7/8/51.

6.1.1. 5 Para efeitos da determinação das mais- valias resultantes da alienação do imóvel com o artigo matricial n.º ..., consideraram o valor de realização € 710,000,00 e deduziram ao preço pago pela aquisição do imóvel com artigo matricial n.º ..., € 200.000,00, como valor de aquisição, e a título de encargos, despesas de valorização, no montante de € 568.670,40. Não deduziram ao valor de aquisição o IMT e imposto de selo suportados a quando da compra do imóvel inscrito com o artigo ..., substituído pela nova moradia, no montante total de € 7.3567,00.

6.1.1.6 A 11/1/2007, a segunda Requerente, na qualidade de promotora, apresentou junto da Câmara Municipal do concelho de Coimbra o pedido de licenciamento de uma construção com base em projeto de arquitetura, a desenvolver no terreno ocupado por esse prédio.

6.1.1.7. Esse pedido, que abrangia a demolição prévia sem preservação de fachadas da construção referida a **6.1.1.4** seria deferido a 16/4/2007 por despacho do vice-presidente da Câmara Municipal de Coimbra, por delegação.

6.1.1.8 . Fundamentou esse deferimento a Informação 555/07/DERU da Câmara Municipal de Coimbra, de acordo com a qual : “1.3 No terreno em causa existe uma construção de r/c e andar sem características nem carácter arquitetónico relevante que importe preservar. Assim propõe-se a sua demolição para a construção de raiz de uma moradia de linguagem arquitetónica contemporânea mas respeitando as características locais no que diz respeito à volumetria e número de pisos e alinhamento.”

6.1.1.9 A demolição da construção integrada no artigo matricial ... foi iniciada e concluída a 17/7/2008 e as escavações necessárias à construção de uma cave foram iniciadas a 1/9/2009.

6.1.1.10 A demolição não implicou qualquer reclassificação do prédio com o artigo matricial ...

6.1.1.11 –. Durante a construção da moradia, a 10/9/2010 e 23/11/2011, a Câmara Municipal de Coimbra efetuou vistorias visando a confirmação da conformidade das obras efetuadas com o licenciamento aprovado, das quais resultaram alterações de pormenor ao que já fora construído ou se previa construir.

6.1.1.12 A legalização/deferimento das alterações efetuadas ocorreu a 10/5/2011, tendo o necessário alvará de construção sido emitido a 20/7/2011.

6.1.1.13. A 23/11/2011, foi efetuada nova vistoria por parte da Câmara Municipal de Coimbra de onde resultou a solicitação de reparações nas calçadas

6.1.1.14. As obras foram concluídas a 14/6/2011, conforme o Livro de Obras aprovado pela Portaria nº 1268/2008, de 6/11 evidencia.

6.1.1.15. A 8/11/2011, os Requerentes apresentaram a Declaração modelo 1 para efeitos de IMI.

6.1.1.16 No quadro 09, II, dessa Declaração, os ora Requerentes assinalaram o prédio a avaliar como Melhorado/Modificado/Reconstruído.

6.1.1.17. As obras deram origem à inscrição matricial de um novo prédio, sob o artigo ..., com o valor patrimonial de 355.105,40€, cuja fotografia os Requerentes juntaram aos autos, tendo essa inscrição sido efetuada em novo artigo matricial, nos termos da alínea c) do art.. 106º.

6.1.1.18. O novo prédio seria avaliado a 3/10/2011, constando a avaliação da Ficha de Avaliação nº... e produzindo efeitos nos termos do nº 4 do art. 37º do CIMI a partir de 8/11/2011, data de apresentação da declaração modelo 1.

6.1.1.19. A 29/2/2012, foi dada Autorização de Utilização.

6.1.1.20 23/3/2012, foi emitido o Alvará de Autorização de Utilização nº .../2012.

6.1.1.21 A 29/6/2023, os sujeitos passivos procederam à alienação do prédio urbano ..., pelo preço de 710.000,00€, €, conforme escritura que juntaram aos autos

6.1.1.22. No anexo G, consideraram data de aquisição 14/6/2011, data em que foi comprado o imóvel com o artigo ..., e como valor de aquisição € 200.000, 00 o preço pago por essa compra, a que acresceram despesas e encargos de valorização no valor de € 586.710, 40, correspondentes à soma do valor das seguintes faturas :

- FT 922, no valor de €60.000,00, emitida em 2008.11.06
- FT 929, no valor de €81.517,33, emitida em 2009.01.22
- FT 936, no valor de €43.827,29, emitida em 2009.05.074
- FT 942, no valor de €40.470,71, emitida em 2009.07.02
- FT 951, no valor de €60.781,76, emitida em 2009.10.12
- FT 967, no valor de €148.821,49, emitida em 2010.02.02
- FT 976, no valor de €2.976,18, emitida em 2010.05.27
- FT 978, no valor de €54.591,25, emitida em 2010.11.03
- FT 987, no valor de €75.119,49, emitida em 2010.11.03

6.1.1.23 . Tais faturas passadas aos Requerentes, por “C... SA”, nº de pessoa coletiva..., com sede em Coimbra na descrição dos serviços prestados contêm a expressão “Conta do nosso orçamento”, e, conforme a documentação anexa, representam o redébito aos Requerentes de serviços de construção civil prestados por terceiros, empresas de construção civil, à “C... SA” relativos à construção dessa moradia.

6.1.1.24 . A AT notificou os sujeitos passivos, por mensagem de correio eletrónico de 29/6/2024 e carta de 1/7/2024, de que a referida declaração havia sido selecionada para “necessidade de comprovação dos valores das despesas” (relativamente ao prédio..., dado ter sido relativamente a este que os sujeitos passivos declararam despesas)”.

6.1.1.25. No seguimento dessa notificação, os sujeitos passivos prestaram esclarecimentos presenciais quanto à forma como preencheram a declaração de IRS, a propósito do Anexo G, submetendo, através do Portal das Finanças, os documentos comprovativos das “despesas e encargos” que haviam indicado na 1ª declaração de IRS, os encargos com as despesas de valorização imóvel alienado (...) num total de € 568.670,40,.

6.1.1.26 Em resposta, a Administração Tributária, em 9/12/2024, enviou nova mensagem de correio eletrónico aos Requerentes do seguinte teor:

“Informa-se que, para determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos.. Assim, as despesas referentes à valorização do prédio urbano ..., constantes das faturas 922, 929, 936, 942, 951, 967, 976, 978 e 987, não podem ser consideradas, uma vez que foram realizadas fora do prazo referido anteriormente. Face ao exposto, deve entregar dec. de substituição para corrigir as despesas indicadas nas linhas 4001 e 4002 do anexo G para o valor de 3678,00 (IMT: 2878,00 + I.Selo:800,00”.

6.1.1.27. Os Requerentes procederam a 18/12/2025 à entrega da declaração de substituição.

6.1.1.28. Na declaração mod. 3 de substituição, consideraram valor de aquisição a soma do preço de compra do imóvel com o artigo matricial nº ... (os mesmos € 200,00) com os custos de construção com novo imóvel com o artigo matricial ...) (os mesmos € 568.670,40, que, na 1ª declaração modelo 3 tinham sido indicados como despesas de valorização na declaração modelo 3 substituída), colocando como despesas e encargos de valorização apenas os valores despendidos com IMT e Imposto de selo, que não tinham sido incluídos na declaração substituída.

6.1.1.29. Alteraram ainda a data de aquisição do imóvel com o artigo matricial nº..., que na 1ª Declaração de IRS era 17/4/2006, na verdade, a data de aquisição do imóvel com o artigo matricial nº ..., e passou a ser 14/6/2011, de acordo com o quadro junto:

Titular	Realização				Aquisição				Despesas e encargos
	Ano	Mês	Dia	Valor	Ano	Mês	Dia	Valor	
4001 A	2023	6	29	355.000,00	2011	6	14	384.335,20	3.678,00
4002 B	2023	6	29	355.000,00	2011	6	14	384.335,20	3.678,00
4003 A	2023	6	29	15.000,00	2010	5	7	17.500,00	1.277,50
4004 B	2023	6	29	15.000,00	2010	5	7	17.500,00	1.277,50
4005 A	2023	6	29	12.500,00	2010	5	7	17.500,00	1.277,50
4006 B	2023	6	29	12.500,00	2010	5	7	17.500,00	1.277,50
SOMA				765.000,00					838.670,40
IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS BENS									
Campos	Freguesia (código)		Tipo	Artigo	Fração / Secção		Quota-parte %		
4001			U				50,00		
4002			U				50,00		
4003			U				50,00		
4004			U				50,00		
4005			U				50,00		
4006			U				50,00		

6.1.1.30 Da declaração de substituição resultou a Liquidação n.º 2024..., que apurou o reembolso do valor do montante de € 2.645,88€ aos sujeitos passivos

6.1.1.31 Despacho de 22/1/2025 do chefe de finanças em substituição do ... serviço de finanças do concelho de Coimbra consideraria a data e valor de aquisição do prédio cuja alienação originou as citadas mais-valias não estarem em conformidade com o solicitado no processo de divergência relativo à declaração ... – 2023 – ...– ..., submetida em 23/6/2024,

determinando a notificação dos ora Requerentes para apresentação de nova declaração de substituição no prazo de 30 dias e, caso o não fizessem, a conversão em definitiva da correção proposta.

6.1.1.32 Esse despacho dispensou a audição dos Requerentes prevista no art. 60º da LGT, por estarem em causa apenas a interpretação e aplicação de preceitos legais de não a fixação de quaisquer fatos.

6.1.1.33 Essa notificação concretizou-se a 24/1/2025.

6.1.1.34 Os Requerentes não apresentaram declaração de substituição, justificando-o em extensa exposição escrita de 3/2/2025, com argumentação essencialmente idêntica à deduzida no presente PPA.

6.1.1.35 A 7/3/2025, o ... serviço de finanças converteria em definitiva a correção proposta.

6.1.1.36 O rendimento coletável das Requerentes seria alterado em consequência da exclusão do preço de aquisição dos referidos € 568.640,40, nos termos do art. 66º do CIRS, a 19/3/2025.

6.1.1.37 O imposto em falta, no montante de € 106.849,92, foi logo pago, conforme evidencia consulta ao documento de cobrança junto pelos Requerentes de 9/3/2025

6.1.2. Factos não Provados

Não se consideram não Provados quaisquer fatos relevantes para o conhecimento da causa.

6.1.3 Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos pertinentes para a decisão da causa, com base na sua relevância jurídica e tendo em consideração as várias soluções plausíveis das questões de Direito suscitadas pelas partes, bem como o dever de discriminar os factos provados e não provados. Porém, o Tribunal Arbitral não tem um dever de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes, em conformidade com o disposto no nº 2 do 123.º do CPPT e no nº 1 do 596.º, vem como no nº 3 do art. 607º, ambos do CPC, aplicáveis ex alíneas a) e e) do nº 1 do art. 29º do RJAT.

O Tribunal formou a sua íntima e prudente convicção quanto aos factos provados e não provados através do exame de todos os elementos probatórios, incluindo as informações oficiais fundamentadas, que tenham sido carreados aos autos e apreciados e avaliados com base no princípio da livre apreciação dos factos e nas regras da experiência, normalidade e racionalidade, em conformidade com os ditames fixados na alínea e) do art. 16.º, do RJAT e nos nºs 4e 5 do 607.º do CPC aplicáveis ex vi alínea e) do nº 1 do art. 9º do mesmo RJAT. A falta de Resposta, que não representa confissão dos factos. foi livremente apreciada pelo

Tribunal, nos termos do nº 7 do art. 110º do CPPT, aplicável “ex vi” da alínea a) do nº 1 do art. 29º do RJAT.

A fixação da matéria de facto foi efetuada com base na documentação oficial apresentada pelos Requerentes, incluindo as peças do procedimento de avaliação, as cadernetas prediais e as escrituras de aquisição e venda, cuja autenticidade a Requerida não contestou.

A documentação apresentada, que a Requerida não contestou, é suficiente para a prova dos factos a que respeita, motivo pelo qual se considera a audição das testemunhas oferecidas pelos Requerentes redundante.

Na verdade, os Requerentes não indicaram quaisquer fatos concretos relevantes para o conhecimento da causa sobre os quais essas testemunhas devam depor e os documentos juntos ao processo são suficientes para o Tribunal Arbitral decidir sobre se houve ou não vício de violação da lei. Não existe, assim, qualquer utilidade efetiva ou presumida, ainda que pequena ou meramente potencial para a audição das testemunhas. Também não se verifica interesse na realização de alegações, já que são conhecidas as posições das partes expressas no PPA e no procedimento administrativo de liquidação.

6.2 Fundamentação de direito

Cabe, em primeiro lugar, aferir da utilidade da continuação da lide, tendo em conta que, a 14/11/2025, reiterando a posição assumida a 6/11/2025 na Resposta, as representantes processuais da Requerida, diretora-geral da AT, informariam que os atos em dissídio “seriam revogados e que, a breve trecho, tal seria comunicado formalmente aos Requerentes”.

Dessa comunicação resulta que nessa primeira data ainda não tinha sido revogada a liquidação impugnada, embora fosse intenção da Requerida vir a fazê-lo.

O ato impugnado, a acreditar nessa informação, mantém-se, pelo menos, por enquanto, de pé, já que até aqui, como se referiu, não foi comunicado ao Tribunal Arbitral qualquer despacho revogatório da liquidação impugnada.

A revogação é possível mesmo para além do termo do nº 1 do art. 13º do RJAT, sendo que, nesse caso, no entanto, a administração fiscal fica responsável pelas custas que resultam da constituição do Tribunal Arbitral

É verdade que, nos termos do nº 3 do art. 13º do RJAT, findo o prazo previsto no n.º 1, a administração tributária fica impossibilitada de praticar novo ato tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos, distintos dos que fundamentaram o pedido de pronúncia arbitral, não abrangidos, assim, pelo caso julgado da decisão arbitral .

A anulação da liquidação posterior ao prazo de resposta no processo arbitral não é, no entanto um novo ato tributário, motivo pelo qual não está abrangida por esse nº 1 do art. 13º do RJAT. Por outro lado, como se referiu, tal revogação ainda não se concretizou..

Quanto muito, é provável que venha a acontecer, presumindo-se, assim, a continuidade do interesse em agir dos Requerentes, que, não obstante a ausência de Resposta da AT, se opuseram à imediata extinção do processo com o fundamento de a Requerida projetar a revogação do ato.

Os Requerentes defendem também a liquidação impugnada enfermar de vício de violação do direito de participação e do dever de fundamentação, assegurado pelo nº 5 do art. 267º da CRP, e pelos arts 60.º e 77.º da LGT, que justifica a sua anulação.

O direito de participação dos Requerentes não foi, no entanto, violado.

O nº 4 do art. 65º do CPPT permite à administração fiscal proceder à alteração dos elementos declarados sempre que, não havendo lugar à fixação a que se refere o n.º 2, devam ser efetuadas correções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações, de omissões nelas praticadas ou correções decorrentes de divergência na qualificação dos atos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto.

Segundo o nº 5 dessa norma, a competência para a prática dos atos de apuramento, fixação ou alteração referidos no presente artigo é exercida pelo diretor de finanças em cuja área se situe o domicílio fiscal dos sujeitos passivos, podendo ser delegada noutros funcionários sempre que o elevado número daqueles o justifique.

Tais correções devem ser precedidas da audição do contribuinte, nos termos do nº 1 do art. 60º da LGT.

Nos termos do nº 2 do art. 60º da LGT, é, no entanto, dispensada a audição:

a) No caso de a liquidação se efetuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável;

b) No caso de a liquidação se efetuar oficiosamente, com base em valores objetivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito (sublinhado nosso).

Tendo, segundo o nº 3, o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

Os Requerentes foram notificados, a 24/1/2024, para apresentação de declaração de substituição com base no que a administração fiscal consideraria valores objetivos previstos na lei que a declaração modelo 3 deveria refletir mas assumidamente não o fizeram por divergirem da fundamentação de direito dessa notificação.

Essa notificação substitui legalmente a notificação para o exercício do direito de audição. Uma vez sendo feita, este fica legalmente dispensado.

Optaram antes em vez de substituir a declaração modelo 3 pela entrega de uma extensa exposição, na qual manifestaram a sua discordância das correções projetadas, que a administração fiscal, ao proceder à liquidação oficiosa impugnada, implicitamente rejeitou.

Nenhuma formalidade essencial foi preterida, havendo apenas uma divergência de interpretação da lei, que cabe ao Tribunal Arbitral considerar.

Assim, o princípio da participação, por dispensado nos termos dessa alínea c) do nº 2 do art. 60º da LGT, quando o contribuinte tiver sido notificado para apresentar declaração de substituição, não foi violado.

O ato impugnado foi formalmente justificado, ainda que, por remissão, conforme ilustra despacho do chefe do ... serviço de finanças do concelho de Coimbra mencionado a 5 desta Decisão Arbitral, “ Posição da Requerida”.

Tal despacho justifica a correção com a aplicação da alínea a) nº 1 do art.51º do CIRS, em detrimento do nº 3 do art. 46º do CIRS, que entende aplicável apenas quando o prédio originário, no caso a moradia de habitação inscrito na matriz com o nº ..., posteriormente reconstruída seja um terreno para construção.

A fundamentação do ato impugnado foi suficiente para satisfazer os requisitos dos nºs 1 e 2 do art. 77º da LGT.

A ausência ou insuficiência de fundamentação distingue-se, com efeito, na fundamentação, causa da ilegalidade do ato.

A Requerida não pôs em causa a veracidade dos encargos suportados pelos Requerentes e que estes documentaram, não invocou a falsidade dessa documentação e não manifestou qualquer divergência do montante do custo de aquisição do terreno declarado, porventura influenciado pela localização e aptidão construtiva do solo onde se ergueu a construção demolida.

Simplesmente considerou tais encargos como de mera valorização do imóvel originário, que, por terem sido incorridos para além dos últimos 12 anos, não poderiam ser acrescidos ao valor de aquisição.

É o que resultaria de, no Quadro 09, II, dessa Declaração, os ora Requerentes terem assinalado o prédio a avaliar como Melhorado/Modificado/Reconstruído, indicação que prevaleceria à documentação apresentada pelos Requerentes.

A divergência incide, assim, sobre uma questão de direito.

Para a Requerida, são despesas de valorização os encargos com a construção de um novo imóvel, subsequente à demolição de outro erguido nos mesmos terrenos.

Para os Requerentes, o prédio reconstruído é um novo prédio, para efeitos do nº 3 do art. 46º do CIRS, e não um prédio meramente valorizado, subtraído, assim, à aplicação da alínea a) do nº 1 do art. 51º do CIRS.

É de reter previamente serem distintos no direito urbanístico e no direito fiscal os conceitos de prédio reconstruído.

Nos termos do art. 2º do DL nº 555/99, de 1/12, que aprovou o Regime Jurídico de Urbanização e Edificação (RJUE), para efeitos das suas disposições entende-se por

a) «Edificação», a atividade ou o resultado da construção, reconstrução, ampliação, alteração ou conservação de um imóvel destinado a utilização humana, bem como de qualquer outra construção que se incorpore no solo com caráter de permanência;

b) «Obras de construção», as obras de criação de novas edificações;

c) «Obras de reconstrução», as obras de construção subsequentes à demolição, total ou parcial, de uma edificação existente, das quais resulte a reconstituição da estrutura das fachadas(sublinhado nosso).

d) «Obras de alteração», as obras de que resulte a modificação das características físicas de uma edificação existente, ou sua fração, designadamente a respetiva estrutura resistente, o número de fogos ou divisões interiores, ou a natureza e cor dos materiais de revestimento exterior, sem aumento da área total de construção, da área de implantação ou da altura da fachada;

e) «Obras de ampliação», as obras de que resulte o aumento da área de implantação, da área total de construção, da altura da fachada ou do volume de uma edificação existente;

f) «Obras de conservação», as obras destinadas a manter uma edificação nas condições existentes à data da sua construção, reconstrução, ampliação ou alteração, designadamente as obras de restauro, reparação ou limpeza;

- g) «Obras de demolição», as obras de destruição, total ou parcial, de uma edificação existente;
- h) «Obras de urbanização», as obras de criação e remodelação de infraestruturas destinadas a servir diretamente os espaços urbanos ou as edificações, designadamente arruamentos viários e pedonais, redes de esgotos e de abastecimento de água, eletricidade, gás e telecomunicações, e ainda espaços verdes e outros espaços de utilização coletiva;
- i) «Operações de loteamento», as ações que tenham por objeto ou por efeito a constituição de um ou mais lotes destinados, imediata ou subsequentemente, à edificação urbana e que resulte da divisão de um ou vários prédios ou do seu reparcelamento;
- j) «Operações urbanísticas», as operações materiais de urbanização, de edificação, utilização dos edifícios ou do solo desde que, neste último caso, para fins não exclusivamente agrícolas, pecuários, florestais, mineiros ou de abastecimento público de água.

Para efeitos do RJUE, reconstrução é segundo essa alínea c), apenas a reconstituição da estrutura das fachadas subsequente à demolição, total ou parcial, de uma edificação existentes.

Não havendo a reconstituição da estrutura das fachadas, ainda quando a construção prevista e realizada preserve a volumetria, o número de pisos e o alinhamento, é um prédio novo e não um prédio modificado/ melhorado/reconstruído.

As obras realizadas pelos Requerentes implicaram, no entanto, a total demolição da construção antiga, sem reconstituição das fachadas, como resulta aliás, das condições do licenciamento, das imagens fotográficas juntas e plantas juntas à declaração modelo 1 nos termos do nº 2 do art. 37º do CIMI..

Consistiram na edificação de uma nova moradia, que é também um novo prédio para efeitos do RJUE e também para efeitos do nº 2 do art. 204º do Código Civil (CC), que classifica de prédio urbano qualquer construção com os terrenos que lhe sirvam de logradouro.

Essa moradia substituiu a construção anteriormente existente no local, sem qualquer aproveitamento do edificado anterior, tendo sido inscrita em artigo autónomo como prédio reconstruído a partir de um prédio de origem nos termos da alínea c) do art.

106º do CIMI.

O conceito de prédio, no entanto, é distinto nos direitos civil e fiscal, como resulta do art. 2º do CIMI e se reflete na própria organização matricial.

A organização matricial assenta, como é sabido, num registo numérico, sequencial, dentro de cada matriz, quer esta seja rústica, quer urbana, que se dá o nome de artigo matricial.

A cada registo corresponde unicamente um prédio, nos termos do nº 1 do art. 12º do CIMI(“Tributação do Património”, António Santos Rocha e Eduardo José Martins Brás, Coimbra, 2015, pgs. 78 a 81),

Apenas nos casos excepcionais em que o mesmo registo comporte mais de um prédio, como na propriedade horizontal, o que não é o caso, pois o prédio avaliado está inscrito em propriedade total, estes devem ser evidenciados por outra codificação, a letra ou conjunto de letras que, de harmonia com o documento que acolhe a propriedade horizontal, permite a coexistência no mesmo edifício de uma pluralidade de unidades jurídicas individualizadas, cada uma delas com a natureza de prédio, nos termos do nº 3 do art. 12º do CIMI.

Em conformidade, nos termos do art. 106º do CIMI, as alterações a introduzir nas matrizes devem obedecer às regras seguintes:

- a) Os prédios omissos inscrevem-se em artigos adicionais, continuando-se a numeração precedente e acrescentando-se ao texto a nota «Omisso desde...»;
- b) Os prédios novos são inscritos pela forma declarada na alínea anterior, devendo, quanto aos urbanos, indicar-se a data referida no art. 10.º e eliminar-se o artigo correspondente ao terreno de implantação e, quanto aos prédios rústicos, indicar-se a data em que lhes foi atribuída essa classificação e os motivos (sublinhado nosso);
- c) **Os prédios melhorados, modificados ou reconstruídos inscrevem-se em novos artigos da matriz, lançando-se nos respetivos textos, conforme os casos: «Melhorado (modificado ou reconstruído) em ... de ... de ... - Estava inscrito sob o artigo ...» (sublinhado nosso);**

d) **Tratando-se de prédios modificados ou melhorados sem variação de número de fogos ou andares, a alteração é feita no respetivo artigo, anotando-se no texto: «Modificado (ou melhorado) em ... de ... de ...» (sublinhado nosso);**

e) Se um prédio for dividido, é eliminada a sua inscrição na matriz e cada novo prédio resultante da divisão é inscrito em artigo adicional;

f) O prédio constituído pela reunião de outros prédios é inscrito em artigo adicional, eliminando-se as inscrições dos que deixaram de ter existência autónoma e anotando-se na nova inscrição: «Formado pela reunião dos artigos ...»;

g) Quando se verifique demolição ou destruição total de um prédio, o correspondente artigo é eliminado, retificando-se a descrição na matriz e alterando-se o valor patrimonial tributário, de harmonia com o resultado da avaliação, se a demolição ou destruição forem parciais(sublinhado nosso);

h) Quando haja lugar a nova classificação de um prédio, procede-se à eliminação do artigo correspondente da matriz e se a transformação for parcial.

Não é, assim, relevante para a classificação do prédio como reconstruído, em vez de simplesmente modificado/melhorado, a reconstituição da fachada.

Releva, sim, a circunstância de a reconstrução implicar variação do número de fogos ou andares, ou seja, mudança de identidade do prédio reconstruído, independentemente de a fachada ser ou não a mesma.

Só quando não haja variação do número de fogos ou andares, o prédio modificado/melhorado, ainda que em virtude de obras de ampliação, está abrangido pela alínea a) do nº 1 do art. 51º do CIRS.

As normas do nº 3 do art. 46º e da alínea a) do nº 1 do art. 51º não são de aplicação cumulativa, mas alternativa. A aplicação de uma delas exclui a aplicação da outra

A alínea a) do nº 1 do art. 51º do CIRS, como é sabido, faz acrescer ao valor de aquisição os encargos com a valorização dos bens comprovadamente realizados nos últimos 12 anos abrange, entre outros, os encargos com a colocação de chão, mudança de tubagens de água, colocação de teto falso, nova instalação elétrica, casas de banho, cozinha, portas ou telhados, ainda que incorridos com vista à posterior venda do imóveis.

O limite temporal de 12 anos resulta do desgaste natural do bem valorizado durante esse período, pelo que seria de presumir as despesas de valorização mais antigas já

não se refletirem no preço da venda, bem como da dificuldade, passado tanto tempo, de se provar se os serviços faturados foram ou não efetivamente prestados e ainda que tenham sido prestados, sejam indissociáveis dos bens alienados. (Informação Vinculativa no proc. 27.918, sancionada por despacho de 3/10/2025).

Quando, no entanto, das obras de modificação/melhoria resulte a reconstrução a partir de um prédio de origem de um fogo suscetível de utilização independente, como aconteceu no presente caso, em que a moradia foi inscrita como prédio reconstruído, nos termos da alínea c) do art. 106º do CIMI, é aplicável, em vez da alínea a) do nº 1 do art. 51º, o nº 3 do art. 46º do CIRS, de acordo com o qual 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.

Já quando as obras de reconstrução não dêem origem a um fogo independente, ainda que delas resulte um novo aumento significativo do valor patrimonial tributário do imóvel, não estão abrangidas pelo nº 3 do art. 46º do CIRS, mas apenas pela alínea a) do nº 1 do art. 51º, se se verificarem as respetivas condições legais.

Não consubstanciam, por isso, um novo valor de aquisição do imóvel de título oneroso para efeitos do apuramento do ganho tributável como mais-valia,

É o que resulta do acórdão do STA de 9/10/2019, proc, 0846/16.1BEVIS

Desenvolvendo essa doutrina, o acórdão do STA de 1/7/2020, proc.

031514.0BERFUN, esclareceria que o legislador, no caso em que o imóvel tenha sido construído pelo sujeito passivo, admitiu que o mesmo possa, para efeitos de cálculo do ganho a partir do qual se apura a mais-valia a tributar, beneficiar do maior de um dos seguintes valores de aquisição: i) valor patrimonial tributário do imóvel inscrito na matriz após reconstrução total que tiver dado origem ao novo imóvel ou ii) valor do terreno (calculado segundo as regras dos n.ºs 1 e 2 do art. 46.º do CIRS acrescido do valor dos custos de construção.

Fora desses casos, o valor de aquisição apenas pode ser corrigido através da aplicação dos coeficientes de desvalorização monetária previstos no art. 50º do CIRS

É ao titular dos rendimentos da categoria G que exerça a segunda opção que cabe demonstrar que o valor do terreno acrescido dos custos de construção é superior ao valor patrimonial tributário do imóvel originário, pelo que aquele deve prevalecer.

A partir do momento em que ocorre a transmissão onerosa para o sujeito passivo, todas as valorizações que o imóvel alcançar – seja por intervenção do sujeito passivo através de obras de valorização, seja por fatores externos à sua vontade – consubstanciam ganhos apurados e tributados a título de mais-valias no momento da respetiva realização e de acordo com os critérios legalmente estabelecidos.

O ingresso na propriedade dos Requerentes da moradia totalmente reconstruída, ao contrário do que a Requerida sustenta, ocorreu, assim, a quando da sua inscrição na matriz nos termos da alínea c) do art. 106º do CIMI,, a 8 /11/2011, e não a quando da aquisição do prédio de origem supervenientemente demolido, a 17/4/2006, ou da ulterior transmissão onerosa do prédio reconstruído.

Essa doutrina é consequente com o o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do do STA de 23/9/2024, proc. nº 20/24,0BALSB que uniformizaria jurisprudência no sentido de que«O artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 448-A/88, de 30 de Novembro — diploma que aprovou o Código do IRS — deve ser interpretado no sentido de que não estão abrangidos pela sua norma de exclusão os prédios urbanos que apenas surgiram na esfera jurídica do alienante após a conclusão das obras de edificação, ocorrida após 1 de Janeiro de 1989, as quais deram origem a um novo prédio urbano, com inscrição na matriz diversa das pré-existentes e substitutiva daquelas».

O STA pronunciou-se, assim, no sentido de as mais-valias resultantes da alienação de prédios reconstruídos inscritos na matriz após a entrada em vigor do CIRS não estarem excluídas da tributação .

Não considerou relevante o prédio reconstruído ter sido edificado após a demolição de construções já existentes no mesmo terreno antes da entrada em vigor da reforma

da tributação do rendimento, já que antes da sua inscrição na matriz o prédio reconstruído não existia fiscalmente.

À luz desse critério, o valor de aquisição não foi € 200.00,00, como indica a liquidação oficiosa, mas € 355.105,40, ainda que o contribuinte pudesse ter optado, como faria na declaração de substituição, pela soma do valor do terreno e dos encargos da construção.

Segundo a Requerida, o nº 3 do art. 46º do CIRS apenas seria aplicável se o prédio de origem fosse um terreno para construção, o que afastaria à partida da aplicação dessa norma aos prédios reconstruídos após demolição total o prédio de origem como fosse concebível este ser um terreno para construção.

Tal entendimento não tem apoio legal: o legislador limitou-se a afirmar a possibilidade de o sujeito passivo optar, em vez do valor inscrito na matriz, pela soma do valor do terreno e dos encargos da construção. Não diz em momento algum que o prédio em que a construção foi erguida tenha de ser um terreno para construção.

A Requerida, como se referiu, não pôs em causa os custos de construção documentados pelos Requerente. Não o fez no procedimento administrativo em que se inseriu a liquidação oficiosa impugnada, já que se limitaria a invocar a antiguidade desses custos,

Segundo o nº 4 desse art. 46º, para efeitos do nº 3, o valor do terreno é determinado pelas regras dos nºs 1 e 2, considerando-se respetivamente o valor de aquisição considerado para efeitos de IMT que foram os referidos € 200,000, e, não havendo lugar à liquidação de IMT, o valor que lhe serviria de base caso fosse devida, de acordo com as regras deste imposto.

Excluiu, assim, a extensão à determinação do valor do terreno para efeitos do nº 3 do art. 46º do CIRS das regras aplicáveis à avaliação para efeitos de IMI dos terrenos para construção refletidas no art. 45º do CIMI, optando pelas regras do IMT aplicáveis à aquisição do terreno, independentemente de nele haverem ou não construções, em particular do nº 1 do art. 12º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis(CIMT), que faz prevalecer sobre o valor patrimonial tributário do terreno

Não tendo a Requerente posto em causa os custos de construção demonstrados pelos Requerentes nem o valor do terreno que estes declararam nos termos do nº 3

do art. 46º do CIRS e não sendo alternativa nem cumulativamente aplicável a alínea a) do nº 1 do art. 51º, não se vislumbra fundamento legal para a correção efectuada.

Sob pena de excesso de pronúncia, tal liquidação oficiosa não é suscetível de ser mantida em outros argumentos para além daqueles que a justificaram.

7. Decisão

Termos em que se decide:

- Anular a Liquidação de 2/4/2025 do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2025..., representada no acerto de contas ..., relativo ao ano de 2023, no montante total de 106.849,42 €, dos quais € 2.930,67 correspondem a juros compensatórios.
- Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do nº 1 do art. 43º da LGT.

8. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em 106.849,42 € nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto nas alíneas a) e b) do nº 1 do art. 29.º do RJAT, e no nº 2 do art. 3.º, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

9. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 3.060,00 a pagar integralmente pela Requerida, conformemente ao disposto nos nº 2 do arts. 12.º e nº 4 do art. 22.º do RJAT, e nº 5 do art. 4º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 03-03-2026

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

Presidente

(António Lima Guerreiro)

Relator

(José Luís Ferreira)