

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 462/2026-T

Tema: IRS. Mais-valias imobiliárias. Custos de construção (artigo 46.º, n.º 3, do CIRS). Requisitos formais das faturas. Contencioso de mera anulação.

SUMÁRIO:

- 1. O artigo 46.º, n.º 3, do Código do IRS exige que os custos de construção de imóvel construído pelos próprios sujeitos passivos estejam devidamente comprovados, sem limitar os meios de prova nem remeter para os requisitos formais das faturas previstos no artigo 36.º, n.º 5, do Código do IVA, pelo que enferma de erro sobre os pressupostos de direito a decisão administrativa que só admite como prova desses custos faturas ou recibos de quitação conformes com aquele preceito.**
- 2. A exigência de comprovativos de pagamento como condição de relevância dos documentos apresentados também não tem apoio na lei, sendo o pagamento um facto relevante para a prova dos custos, a apreciar livremente em conjunto com a restante prova.**
- 3. No processo arbitral tributário, que é um contencioso de mera anulação, o tribunal aprecia o ato com a fundamentação que dele consta e não pode substituir-se à Autoridade Tributária e Aduaneira na apreciação material da prova nem fixar um valor de aquisição corrigido, cabendo a esta, em execução do julgado, praticar o ato tributário legalmente devido [artigos 2.º, n.º 1, e 24.º, n.º 1, alínea a), do RJAT].**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Marta Vicente (árbitra vogal) e Dr. Bruno Ferraz Monteiro (árbitro vogal e relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo no processo identificado em epígrafe, constituído em 23 de junho de 2026, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., contribuinte fiscal n.º..., residente em ..., Bélgica (**Requerente**), veio requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (PPA), em que é demandada a **Autoridade Tributária e Aduaneira (Requerida ou AT)**, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT).

O Requerente impugna a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025... e, mediatamente, a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2024..., relativa ao ano de 2022, com o valor a pagar de € 119.618,05.

O Requerente peticiona a anulação parcial daquela liquidação, “*com o consequente reconhecimento dos custos da construção efetuada no Imóvel, no valor total de € 717.501,95, com todas as consequências legais*”.

O fundamento do pedido é, em síntese, o que se expõe de seguida.

O Requerente alega que adquiriu o prédio quando este era ainda um terreno para construção e que o vendeu depois de nele ter construído uma moradia, pelo que, no seu entender, o valor de aquisição a considerar no apuramento da mais-valia é o que resulta do artigo 46.º, n.º 3, do Código do IRS (CIRS), ou seja, o valor patrimonial tributário do prédio construído ou, se superior, o valor do terreno acrescido dos custos de construção devidamente comprovados.

Refere que a AT desconsiderou os custos de construção que invoca, por entender que os documentos apresentados não cumprem os requisitos do artigo 36.º, n.º 5, do Código do IVA (CIVA), por não terem sido apresentados comprovativos de pagamento e por existirem duas faturas sem número. Sustenta que essas exigências não têm consagração legal, uma vez que o artigo 46.º, n.º 3, do CIRS apenas impõe que os custos sejam devidamente comprovados, e que a sua prova pode ser feita por qualquer meio, incluindo a prova testemunhal, invocando, designadamente, os acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte de 21 de fevereiro de 2019, processo n.º 01126/10.8BEAVR, e de 25 de março de 2021, processo n.º 00926/08.3BEBRG, e a Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 428/2025-T.

O Requerente sustenta ainda que a desconsideração daqueles custos ofende o princípio da capacidade contributiva, consagrado no artigo 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), e o princípio da prevalência da substância sobre a forma, e que os documentos que junta, emitidos por diversos fornecedores e prestadores de serviços e que, segundo alega, respeitam à obra realizada no Lote 48 do Loteamento L7, demonstram custos de construção no valor total de € 717.501,95.

O Requerente pediu a constituição de tribunal arbitral, com designação de árbitro pelo Conselho Deontológico. Por o valor do pedido de pronúncia ultrapassar duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo, o tribunal funciona com intervenção do coletivo de três árbitros, nos termos do artigo 5.º, n.º 3, alínea a), do RJAT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 14 de abril de 2026 e automaticamente notificado à AT.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes foram notificadas da designação em 1 de junho de 2026, à qual não opuseram recusa, e o Tribunal Arbitral ficou constituído em 23 de junho de 2026, em conformidade com o preceituado nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

Por despacho de 23 de junho de 2026, foi a AT notificada para apresentar resposta e remeter cópia do processo administrativo, nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT. A AT apresentou a sua resposta em 11 de setembro de 2026, juntando o processo administrativo (PA) na mesma data.

A AT sustenta, em síntese, que a questão a decidir é a de saber se a prova apresentada pelo Requerente é idónea para comprovar os custos de construção; que essa prova já foi apreciada no procedimento de reclamação graciosa e mereceu indeferimento; que o ónus da prova dos custos recai sobre o Requerente, nos termos dos artigos 74.º, n.º 1, da LGT e 342.º do Código Civil; que os documentos destinados a comprovar os custos de construção devem obedecer a requisitos formais e corresponder a faturas ou recibos de quitação que reúnam os requisitos do artigo 36.º, n.º 5, do CIVA; que nem no procedimento nem no processo arbitral foram juntos os comprovativos de pagamento; e que, na linha dos mesmos acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte, seria necessário provar que o montante de € 717.501,95 foi efetivamente transferido para terceiros, para pagamento de bens e serviços relativos à construção do imóvel, prova que, no seu entender, o Requerente não fez.

Não tendo sido requerida prova testemunhal e considerando as questões suficientemente debatidas nas peças processuais, o Tribunal, por despacho de 14 de setembro de 2026, dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a produção de alegações, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e da informalidade processuais [artigos 16.º, alínea c), 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT], e indicou o dia 19 de outubro de 2026 para a prolação da decisão arbitral.

II. SANEAMENTO

Da tempestividade do pedido

A decisão de indeferimento da reclamação graciosa foi comunicada ao mandatário do Requerente por carta registada aceite pelos CTT em 9 de janeiro de 2026, como consta da alínea r) dos factos provados, pelo que a notificação se presume efetuada em 12 de janeiro de 2026, terceiro dia posterior ao do registo e dia útil, nos termos do artigo 39.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

O prazo de noventa dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT conta-se, quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma, como é a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a partir da respetiva notificação [artigo 102.º, n.º 1, alínea e), do CPPT]. Não se incluindo na contagem o dia da notificação, o prazo terminava em 12 de abril de 2026, um domingo, pelo que o seu termo se transferiu para o primeiro dia útil seguinte, 13 de abril de 2026 [artigos 20.º, n.º 1, do CPPT e 279.º, alíneas b) e e), do Código Civil], data em que o pedido foi apresentado.

Esta conclusão, obtida com a contagem contínua própria do prazo de impugnação judicial, que é a menos favorável ao Requerente, dispensa a apreciação da questão de saber se seriam aplicáveis outras regras de contagem, por força do artigo 3.º-A, n.º 1, do RJAT, nenhuma das quais conduziria a termo anterior. O pedido é, assim, tempestivo.

Da competência do Tribunal e da regularidade da instância

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT. A apreciação da legalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, ato de segundo grau que manteve a liquidação, cabe nessa competência, na medida em que a ilegalidade que lhe é imputada se repercute na liquidação que confirmou.

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

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas exceções que obstem ao conhecimento do mérito.

III. QUESTÕES DECIDENDAS

Considerando as posições das Partes, as questões a decidir são as seguintes:

- (i) Se a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, e a liquidação nela mantida, enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, ao terem considerado que os custos de construção só podem ser tidos como devidamente comprovados, para efeitos do artigo 46.º, n.º 3, do CIRS, quando titulados por faturas ou recibos de quitação que reúnam os requisitos do artigo 36.º, n.º 5, do CIVA;
- (ii) Em caso afirmativo, quais os efeitos da anulação, à luz da natureza do processo arbitral tributário, incluindo o alcance do pedido de reconhecimento dos custos de construção e a delimitação do objeto do processo quanto às despesas de carpintaria.

Cumprе apreciar e decidir:

IV. MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

Com relevância para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) O Requerente era, em 2022, residente para efeitos fiscais na Bélgica (artigo 1.º do PPA; documento n.º 3; ponto V.3 da informação que fundamenta a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, junta como documento n.º 9).

- b) Por escritura pública de compra e venda outorgada em 10 de abril de 2015, o Requerente e a sua mulher adquiriram, em comum e partes iguais, pelo preço de € 220.000,00, o prédio urbano denominado “Loteamento ... - Lote n.º 48”, composto de terreno para construção, sito em ..., freguesia ..., concelho de Grândola, descrito na Conservatória do Registo Predial de Grândola sob o n.º ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... (documento n.º 1; documento “08- MODELO 11_TERRENO” do PA).
- c) O Requerente e a sua mulher promoveram a construção, no lote, de uma moradia unifamiliar, cuja conclusão das obras ocorreu em 18 de novembro de 2017, conforme consta da declaração modelo 1 do IMI n.º ..., apresentada pelo Requerente com o motivo “Prédio Novo” e recebida pelos serviços em 15 de julho de 2020, a que foi atribuído o artigo provisório P4437 (documento “10- Declaração do Modelo 1 do IMI” do PA; ponto V.6 da informação referida na alínea a)).
- d) O prédio construído ficou inscrito na matriz predial urbana da freguesia ... sob o artigo..., com o valor patrimonial tributário de € 263.980,00 (documento n.º 2; documento “12- VPT” do PA).
- e) Por escritura pública de compra e venda outorgada em 28 de janeiro de 2022, o Requerente e a sua mulher venderam o prédio referido na alínea d), pelo preço de € 2.000.000,00 (documento n.º 2; documento “09- MODELO 11_IMOVEL” do PA).
- f) Em 26 de junho de 2023, o Requerente apresentou a declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2022, na qual indicou ser residente na Bélgica e pretender ser tributado pelo regime geral, e declarou no quadro 4 do anexo G, quanto à alienação da sua quota-parte de 50% do prédio, o valor de realização de € 1.000.000,00, o valor de aquisição de € 794.984,21 e despesas e encargos no valor de € 8.315,75 (documento n.º 3; pontos IV.1 e IV.2 da informação referida na alínea a)).
- g) Com base nessa declaração, foi emitida a liquidação de IRS n.º 2023 ..., com o valor a pagar de € 46.172,18 (documento n.º 5).

- h) Em 25 de agosto de 2023, o Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação referida na alínea g), a que foi atribuído o n.º ...2023..., pedindo que apenas fossem considerados 50% do saldo apurado, a qual foi objeto de despacho de deferimento parcial, nos seguintes termos: “*ser considerado no quadro 4 do anexo G, o valor de aquisição, o montante de € 131.990,00*” e “*a liquidação visada ser retificada, de modo a que a mais-valia imobiliária apurada seja tributada em apenas 50% do seu valor, em conformidade com o entendimento vertido na Instrução n.º 20017/2021-Série I de 2021-06-23 da DSIRS*” (pontos IV.3 e IV.4 da informação referida na alínea a); artigos 10.º e 11.º da Resposta).
- i) Em 26 de junho de 2024, foi elaborado documento de correção, do qual resultou a liquidação de IRS n.º 2024..., relativa ao ano de 2022, com o valor a pagar de € 119.618,05, em que foram considerados o valor de realização de € 1.000.000,00, o valor de aquisição de € 131.990,00 e despesas e encargos no valor de € 8.315,75 (documento n.º 6; ponto IV.5 da informação referida na alínea a)).
- j) Foi emitida a demonstração de acerto de contas n.º 2024..., de 22 de agosto de 2024, que, por estorno da liquidação referida na alínea g) e acerto pela liquidação referida na alínea i), apurou o saldo de € 73.445,87, a pagar até 9 de outubro de 2024 (documento n.º 7).
- k) Em 6 de fevereiro de 2025, o Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação referida na alínea i), que correu termos sob o n.º ...2025..., pedindo a sua anulação parcial e a consideração, no valor de aquisição, de custos de construção no montante de € 717.831,94, para cuja demonstração juntou documentos (capítulos I e III e ponto V.12 da informação referida na alínea a); artigo 13.º da Resposta).
- l) Por despacho de 18 de novembro de 2025, foi proposto o indeferimento da reclamação graciosa, tendo o Requerente sido notificado, na pessoa do seu mandatário, para exercer o direito de audição prévia, que não exerceu (documento n.º 8; capítulo VII da informação referida na alínea a); artigos 14.º e 15.º da Resposta).

- m) Em 30 de dezembro de 2025, foi proferido, por subdelegação, despacho de indeferimento da reclamação graciosa, com o seguinte teor: *“Concordo, pelo que convolo em definitivo o projeto de decisão, com base nos fundamentos dele constantes, com a informação prestada infra, com o parecer que antecede e com os demais elementos integrantes dos autos, indefiro o pedido do reclamante nos termos propostos”* (documento n.º 9).
- n) Da informação para que remete o despacho referido na alínea m) consta, além do mais, o seguinte (documento n.º 9; artigos 16.º e 50.º da Resposta):

“12- No que respeita ao valor de aquisição, o reclamante vem, nesta sede, solicitar a consideração das despesas de construção do imóvel, no montante de € 717.831,94, por si suportadas, pelo que, por forma a comprovar as mesmas, juntou aos autos vários documentos, já identificados no ponto 5, tendo declarado na modelo 3 de IRS, do ano de 2022, o valor de € 794.984,21.

13- Analisados todos os documentos detalhadamente, verifica-se que, na sua maioria, não cumprem os pressupostos para a sua aceitação de acordo com as exigências formais fixadas no artigo 46.º, n.º 3 do CIRS, uma vez que, todos os custos de construção devem estar devidamente comprovados com documentos emitidos sob a forma legal, nomeadamente que correspondam a faturas/recibos de quitação e reúnam os requisitos legais estabelecidos para o efeito, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA.

14- Com efeito, analisados todos os documentos, verifica-se que, na maioria, não foram juntos os comprovativos de pagamento, bem como se verifica a existência de duas faturas sem número e relativamente à fatura N.º S 11, emitida em 01-03-2019, no montante de € 4.650,00, referente a microcimento, a mesma não foi emitida de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA, cfr. se pode verificar no anexo «CUSTOS DE CONSTRUÇÃO_HPP»

15- Salienta-se que, de acordo com a alínea c) do ponto 31 da petição, o reclamante alega que, teve despesas de carpintaria no montante de € 57.264,97, no entanto, verifica-se que esse montante é de € 56.934,98, (uma diferença de € 399,29), pelo que os documentos juntos à petição, referentes aos custos de construção, totalizam o montante de € 717.501,95, e não montante de € 717.831,94, alegado pelo reclamante.

*16- Assim, como se constata neste Anexo, em sede de despesas de construção, o montante total, aceite fiscalmente perfaz o total de € 23.302,99, sendo que 50 % pertence ao reclamante, o que corresponde a € 11.651,50 (€ 23.302,99 * 50,00 %).*

[...]

*19- Assim, considera-se como valor de aquisição o valor equivalente ao VPT, no montante de € 131.990,00 (€ 263.980,00 * 50%), uma vez que este é superior, ao valor ora apurado, cujo total ascende a € 126.461,32:*

- valor do terreno - € 110.000,00, acrescido dos custos de construção aceites fiscalmente - € 11.651,50.”

- o) O anexo a que se refere a informação, que integra o PA como documento “11- ANEXO- CUSTOS INCORRIDOS COM A CONSTRUÇÃO”, contém a lista dos documentos apresentados pelo Requerente na reclamação graciosa, com indicação, quanto a cada um deles, da data, do número, do valor e da descrição, e com a observação “ACEITE” ou a observação “NÃO ACEITE. Não enquadrável no arº 46º, nº 3 CIRS”, sem outra fundamentação individualizada.
- p) Nesse anexo, foram aceites, no valor total de € 23.302,99, apenas três faturas-recibo, identificadas como “Fatura/Recibo ADT A18/12”, de € 4.000,00, relativa à aquisição e instalação de aquecimento, “FAT-RECIBO FA_A 2018/35”, de € 17.000,00, e “FAT-RECIBO FA_A 2018/44”, de € 1.284,90, estas duas relativas a equipamentos

e produtos de piscina, e seis guias de recebimento de taxas municipais relativas ao procedimento de controlo prévio da obra e à autorização de utilização, no valor global de € 1.018,09.

- q) Todos os restantes documentos constantes do anexo, entre os quais faturas descritas como “SERVIÇOS DE EMPREITADA”, “AUTOS DE MEDIÇÃO”, “SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO”, “PEDREIRO”, “CARPINTARIA” e “MICROCIMENTO”, foram não aceites com a observação “NÃO ACEITE. Não enquadrável no arº 46º, nº 3 CIRS”. Dois desses documentos estão identificados no anexo como “SEM Nº”, com os valores de € 142.656,28 e € 553,39.
- r) A decisão de indeferimento da reclamação graciosa foi comunicada ao mandatário do Requerente por ofício datado de 5 de janeiro de 2026, remetido por carta registada com o registo RH ... PT, aceite pelos CTT em 9 de janeiro de 2026 (documentos “19-NOTIFICAÇÃO FINAL” e “20- REGISTO_N FINAL” do PA).
- s) Em 13 de abril de 2026, o Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (artigo 17.º da Resposta; Sistema de Gestão Processual do CAAD).
- t) No PPA, o Requerente identifica os custos de construção cujo reconhecimento pretende, agrupados em nove categorias, no valor total de € 717.501,95, no qual inclui despesas de carpintaria no valor de € 56.934,98 (artigos 46.º e 71.º do PPA; documentos n.ºs 10 a 28).

Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Pelas razões que adiante se expõem na apreciação da matéria de direito, o Tribunal não fixa matéria de facto sobre a efetiva realização dos custos de construção invocados pelo Requerente, o seu montante, o seu pagamento e a sua conexão com a moradia alienada, por

se tratar de matéria que não foi objeto de apreciação material na decisão impugnada e cuja apreciação cabe, em primeira linha, à AT.

Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil, adiante CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

A convicção do Tribunal formou-se com base na análise crítica da prova documental junta aos autos e do PA, designadamente o PPA e os documentos que o acompanham, a Resposta da AT, as escrituras de aquisição e de venda, as declarações modelo 1, modelo 3 e modelo 11, as liquidações e a demonstração de acerto de contas, a informação que fundamenta a decisão de indeferimento e o respetivo anexo de custos, e os elementos relativos à notificação dessa decisão. Os documentos não foram impugnados e não há controvérsia sobre a matéria de facto.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova (artigo 607.º, n.º 5, do CPC), e sem prejuízo da força probatória plena dos documentos autênticos (artigo 371.º do Código Civil), o Tribunal deu como provados os factos supra.

A data da alienação, 28 de janeiro de 2022, resulta da declaração modelo 11 relativa à escritura de venda, que identifica a escritura como datada de 2022-01-28, e é coerente com a declaração modelo 3, que reporta a realização a janeiro de 2022. A referência a 18-12-2020 como data da alienação, constante do ponto V.11 da informação, deve-se a lapso, tal como a referência, no ponto V.10, a 7 de maio de 2020 como data de apresentação da declaração modelo 1 do IMI, recebida, segundo o respetivo comprovativo, em 15 de julho de 2020. Nenhum destes lapsos tem relevo para a decisão.

A data de apresentação do pedido de pronúncia arbitral é afirmada pela AT na Resposta e consta do Sistema de Gestão Processual do CAAD.

Não se deram como provadas nem não provadas as afirmações estritamente conclusivas ou de direito.

V. MATÉRIA DE DIREITO

A natureza do processo arbitral tributário e a relevância da fundamentação do ato

O processo arbitral tributário é um meio processual de mera legalidade, em que o tribunal aprecia a legalidade dos atos tributários que são objeto do pedido e cujo efeito, em caso de procedência, é a eliminação desses atos da ordem jurídica, por anulação ou por declaração de nulidade ou inexistência [artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT].

Por isso, os atos têm de ser apreciados tal como foram praticados, com a fundamentação que deles consta, não podendo o tribunal, perante a constatação de que a decisão administrativa assenta num fundamento ilegal, indagar se ela poderia ter-se apoiado noutros fundamentos, sejam os que a AT venha a invocar no processo, sejam os que o próprio tribunal pudesse encontrar. É esta a jurisprudência constante do Supremo Tribunal Administrativo, que, no acórdão de 1 de junho de 2011, processo n.º 058/11, proferido num processo relativo a mais-valias em IRS, sumariou o seguinte:

“Sob pena de violação do princípio da separação de poderes e assumir-se como órgão de administração activa dos impostos, o tribunal não pode decidir sobre a manutenção de actos que deveriam ser anulados com base em fundamentação diferente da utilizada pela administração tributária.”

No mesmo sentido, no acórdão de 31 de janeiro de 2018, processo n.º 01157/17, o Supremo Tribunal Administrativo afirmou que *“o tribunal não pode recorrer a outros filtros para aferir a legalidade do acto impugnado (já que os seu poderes de cognição não podem ir além dos fundamentos de que o acto explicitamente partiu), nem pode substituir-se à Administração na determinação de outra matéria tributável (sob pena de estar a invadir o*

núcleo essencial da função administrativa-tributária)”, e concluiu, num caso em que a AT não tinha questionado, na decisão da impugnação administrativa, que o sujeito passivo houvesse suportado os encargos em causa, que “mais não resta do que anular os actos que constituem o objecto (imediato e mediato) da impugnação judicial”.

Esta limitação dos poderes de cognição do tribunal tem fundamento legal e constitucional. É à AT que está atribuída a competência para a liquidação dos impostos, cabendo aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD o controlo da legalidade dos atos que ela pratica, nos termos delimitados pelo RJAT, e é à AT que o artigo 24.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, em sintonia com o artigo 100.º, n.º 1, da LGT, impõe o dever de “[p]raticar o acto tributário legalmente devido em substituição do acto objecto da decisão arbitral”. Acresce que a admissão, na pendência do processo, de uma fundamentação diferente daquela em que o ato assentou afetaria o direito do contribuinte à tutela jurisdicional efetiva, consagrado nos artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da Constituição, por o privar da possibilidade de reagir contra a nova fundamentação através da generalidade dos meios administrativos e jurisdicionais que a lei lhe faculta, como se explicou na Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 408/2020-T, de 21 de maio de 2021. A fundamentação *a posteriori* só pode, assim, servir de suporte a um novo ato, eventualmente praticado em execução da decisão arbitral.

A decisão de indeferimento da reclamação graciosa remete expressamente para os fundamentos do projeto de decisão e da informação que o acompanha, como consta da alínea m) dos factos provados, o que a lei permite (artigo 77.º, n.º 1, da LGT). É nessa informação, e no anexo para que ela remete, que se encontra a fundamentação do ato impugnado, e é à luz dela que a sua legalidade tem de ser apreciada.

O fundamento da decisão de indeferimento

A informação começa por transcrever o artigo 46.º, n.º 3, do CIRS e conclui, no ponto 13, que os documentos apresentados, “na sua maioria, não cumprem os pressupostos para a sua aceitação de acordo com as exigências formais fixadas no artigo 46.º, n.º 3 do CIRS, uma vez que, todos os custos de construção devem estar devidamente comprovados com

documentos emitidos sob a forma legal, nomeadamente que correspondam a faturas/recibos de quitação e reúnam os requisitos legais estabelecidos para o efeito, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA”.

O ponto 14, introduzido pela locução “*Com efeito*”, concretiza esse critério, e os elementos nele referidos reconduzem-se todos à mesma exigência. A falta de comprovativos de pagamento corresponde à falta do recibo de quitação que o ponto 13 coloca a par da fatura como forma legal do documento; a falta de numeração de duas faturas e a desconformidade da fatura n.º S 11 reportam-se diretamente ao artigo 36.º, n.º 5, do CIVA, segundo o qual as faturas “*devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos*”, que o preceito enumera.

O anexo para que a informação remete confirma que foi este o critério efetivamente aplicado. Os únicos documentos aceites foram três faturas-recibo e seis guias de recebimento de taxas municipais, isto é, documentos que atestam, por natureza, o pagamento das quantias neles inscritas, como resulta das alíneas o) e p) dos factos provados. Todos os restantes, incluindo as faturas relativas a serviços de empreitada e de construção, a autos de medição e a trabalhos de pedreiro e de carpintaria, foram afastados com uma observação idêntica, “*NÃO ACEITE. Não enquadrável no arº 46º, nº 3 CIRS*”, sem fundamentação individualizada, como consta da alínea q) dos factos provados.

Essa observação tem o sentido que lhe dá o ponto 13 da informação, ao reportar-se às “*exigências formais fixadas no artigo 46.º, n.º 3 do CIRS*”: os documentos foram considerados não enquadráveis na norma por não satisfazerem as exigências formais que a AT nela lê. Confirma-o a circunstância de a mesma observação ter sido aplicada a faturas cuja descrição é, literalmente, “*SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO*” ou “*SERVIÇOS DE EMPREITADA*”, sem que a informação contenha uma única referência à natureza das despesas ou à sua conexão com a moradia alienada que pudesse sustentar um juízo de outra índole.

Conclui-se, assim, que a decisão de indeferimento se fundou num critério de admissibilidade formal dos documentos, recusando relevância probatória a todos os que não

fossem faturas ou recibos de quitação conformes com o artigo 36.º, n.º 5, do CIVA, sem apreciar, em termos materiais, se os custos invocados foram suportados pelo Requerente, em que montante e com que conexão com a construção da moradia.

A única parte do pedido formulado na reclamação graciosa que a decisão tratou com outro fundamento é a diferença no valor das despesas de carpintaria, de que adiante se tratará a propósito dos efeitos da ilegalidade verificada. Quanto à soma do valor do terreno com os custos aceites, que a informação indica, no ponto 19, como sendo de € 126.461,32, ela ascende a € 121.651,50 (€ 110.000,00 + € 11.651,50), lapso de cálculo sem relevo, uma vez que ambos os valores são inferiores à quota-parte do valor patrimonial tributário considerada como valor de aquisição (€ 131.990,00).

O artigo 46.º, n.º 3, do CIRS e os requisitos formais das faturas

O artigo 46.º, n.º 3, do CIRS estabelece o seguinte:

“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.”

A norma exige que os custos de construção estejam “*devidamente comprovados*”, mas não indica os meios pelos quais essa prova deve ser feita, nem remete, genérica ou especificamente, para os requisitos que o CIVA estabelece para as faturas.

Esses requisitos, enunciados no artigo 36.º, n.º 5, do CIVA, dirigem-se aos sujeitos passivos que estão obrigados a emitir fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços [artigo 29.º, n.º 1, alínea b), do mesmo Código]. São deveres do emitente, inseridos na disciplina própria do IVA, cujo cumprimento escapa ao controlo do adquirente, em especial quando este, como sucede com o Requerente, é um particular que manda construir uma moradia. A eventual irregularidade da fatura pode ter consequências no plano do IVA para quem a emitiu, sem que daí resulte, por si só, que o custo não foi suportado pelo adquirente.

Quando o legislador do IRS quis fazer depender a relevância de uma despesa da sua titulação por fatura com determinadas características, disse-o expressamente. É o que sucede, por exemplo, com a dedução à coleta prevista no artigo 78.º-B, n.º 1, do CIRS, que se reporta ao valor suportado “*que conste de faturas que titulem prestações de serviços e aquisições de bens comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, ou emitidas no Portal das Finanças*”. O artigo 46.º, n.º 3, do CIRS não contém exigência semelhante, e não há fundamento para a introduzir por via interpretativa numa norma de determinação do rendimento tributável, onde teria por efeito incluir na mais-valia a parte do valor de realização que corresponde a custos efetivamente suportados com a construção.

No procedimento tributário, o órgão da instrução pode utilizar, para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento, “*todos os meios de prova admitidos em direito*” (artigo 72.º da LGT), e a AT deve realizar as diligências necessárias à descoberta da verdade material (artigo 58.º da LGT). O ónus da prova dos custos de construção cabe, sem dúvida, ao sujeito passivo que pretende vê-los acrescidos ao valor do terreno, por se tratar de factos constitutivos do direito que invoca (artigo 74.º, n.º 1, da LGT). Esse ónus incide, porém, sobre os factos, ou seja, sobre a realização dos custos e o seu suporte pelo sujeito passivo na construção do imóvel alienado, e satisfaz-se com quaisquer meios de prova que, livremente apreciados, permitam dá-los como demonstrados, sem dependência de um tipo de documento que a lei não prevê.

Assim, ao exigir que os custos de construção fossem titulados por “*faturas/recibos de quitação*” que reunissem os requisitos do artigo 36.º, n.º 5, do CIVA, e ao recusar relevância probatória aos documentos que não satisfaziam essa exigência, a decisão de indeferimento acrescentou ao artigo 46.º, n.º 3, do CIRS um requisito que dele não consta.

É este o entendimento que a jurisprudência arbitral tem adotado de forma reiterada. Na Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 191/2021-T, de 19 de outubro de 2021, escreveu-se que, “[c]omo é bom de ver, o que o Código do IRS exige é que os custos de construção sejam devidamente comprovados. Não há nenhuma remissão genérica para o

Código do IVA nem, muito menos, especificamente dirigida às exigências formais das facturas impostas por esse diploma. Não havendo essa remissão, como não há, não se pode, pura e simplesmente laborar como se ela existisse”.

Na Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 416/2020-T, de 24 de setembro de 2021, sumariou-se 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”*, admitindo-se *“a prova a partir de documentos, cheques, declaração de quitação ou outros, que não faturas ou faturas-recibo”*. Na Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 578/2020-T, de 14 de setembro de 2021, sumariou-se que, para prova dos custos de construção a que se refere o artigo 46.º, n.º 3, do CIRS, *“a lei não limita os meios de prova à apresentação de facturas, recibos de quitação e cheques, podendo usar-se quaisquer meios de prova”*.

Na Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 53/2024-T, de 10 de julho de 2024, entendeu-se que as faturas emitidas pelo empreiteiro *“não tinham de observar os requisitos previstos no Código do IVA, porque o Código do IRS, não o exige”*. E na Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 428/2025-T, de 30 de outubro de 2025, afirmou-se que, *“para efeitos de IRS, a comprovação dos custos não depende do cumprimento das formalidades legais próprias das faturas exigidas em sede de IVA”*.

A Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 150/2023-T, de 21 de setembro de 2023, reiterou o mesmo entendimento, transcrevendo a decisão proferida no processo n.º 191/2021-T, e, ainda assim, julgou o pedido improcedente, por ter considerado que a prova documental apresentada, vista no seu todo, não era suficiente para demonstrar o montante dos custos de construção. O que bem mostra que a questão da prova dos custos se resolve no plano da apreciação material da prova.

No mesmo sentido decidiu o Tribunal Central Administrativo Norte, no acórdão de 28 de novembro de 2024, processo n.º 00610/11.0BEBRG, onde se lê que, *“não decorrendo da norma quais os documentos que servem o propósito de comprovar os custos de construção,*

impõe-se considerar toda a prova apresentada por forma a considerar, ou não, se o custo alegado foi devidamente comprovado”.

A exigência de comprovativos de pagamento

A exigência de comprovativos de pagamento, que a informação apresenta como concretização do mesmo critério, não tem melhor apoio na lei.

O artigo 46.º, n.º 3, do CIRS exige a comprovação dos custos de construção, isto é, de que o sujeito passivo suportou os encargos com a edificação do imóvel. O pagamento é um facto relevante para essa demonstração e o respetivo comprovativo um meio de prova particularmente idóneo, mas a lei não o erige em condição necessária, nem exclui que os custos se demonstrem por outros meios, como a fatura emitida pelo fornecedor com identificação da obra, o contrato de empreitada, os autos de medição, os extratos bancários, os cheques, as declarações de quitação ou a prova testemunhal, apreciados livremente e em conjunto. O próprio Tribunal Central Administrativo Norte, no acórdão de 28 de novembro de 2024 acabado de citar, entendeu que, em condições normais, o custo com a construção de imóvel *“deverá ser demonstrado por meio de faturas e ou recibos”*, fórmula que admite a prova por fatura sem recibo.

Saber se, perante a globalidade da prova, a falta de comprovativo de pagamento de algumas despesas, ou qualquer outra circunstância, impede que determinados custos se considerem demonstrados é um juízo de apreciação material da prova que a decisão impugnada não formulou e que, pelas razões expostas a propósito da natureza do processo arbitral tributário, o Tribunal não pode formular em seu lugar.

Os acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte de 21 de fevereiro de 2019, processo n.º 01126/10.8BEAVR, e de 25 de março de 2021, processo n.º 00926/08.3BEBRG, invocados por ambas as Partes em sentidos opostos, não dão apoio ao critério aplicado pela AT. Em ambos os casos, os sujeitos passivos procuravam demonstrar os custos de construção sobretudo através de escrituras de mútuo com hipoteca, e os acórdãos julgaram esse elemento insuficiente, exigindo, como se lê no primeiro deles, *“prova cabal de que,*

concretas quantias foram concretamente alocadas a satisfazer concretas despesas e/ou encargos”, prova que, como aí se acrescentou, “*sempre poderia ser prosseguida por via testemunhal*”. Trata-se de jurisprudência sobre a suficiência da prova, que admite expressamente a prova testemunhal e é alheia à questão da conformidade dos documentos com os requisitos formais das faturas previstos no CIVA.

Os fundamentos aduzidos na Resposta

Na Resposta, a AT apresenta a questão a decidir como sendo a de saber se a prova apresentada pelo Requerente é idónea para comprovar os custos de construção, e sustenta que não foi feita “*prova cabal*” de que o montante de € 717.501,95 foi efetivamente transferido para terceiros, para pagamento de bens e serviços relativos à construção do imóvel (artigos 20.º e 47.º a 56.º da Resposta).

Na parte em que reafirma que os documentos deveriam corresponder a faturas ou recibos que reunissem os requisitos do artigo 36.º do CIVA (artigos 40.º, 41.º, 48.º e 49.º da Resposta), a argumentação da AT reproduz o critério da decisão impugnada e padece do mesmo erro.

Por outro lado, já quanto à parte em que pretende sustentar um juízo material de insuficiência da prova, ou a necessidade de demonstrar a transferência de fundos para terceiros, invoca fundamentos que não constam da decisão de indeferimento e que, por isso, não podem ser considerados na apreciação da sua legalidade, pelas razões expostas a propósito da natureza do processo arbitral tributário.

O mesmo se diga da invocação do ónus da prova. As regras sobre o ónus da prova resolvem a dúvida que subsista depois de apreciada a prova produzida, fazendo-a recair sobre a parte que tinha o encargo de provar o facto, pelo que não autorizam a exclusão prévia de meios de prova por razões formais sem apoio na lei, que foi o que sucedeu na decisão de indeferimento.

Efeitos da ilegalidade verificada

A ilegalidade verificada afeta a decisão de indeferimento na sua totalidade, pois o critério ilegal foi aplicado a todos os documentos não aceites, e repercute-se na liquidação impugnada, que considerou como valor de aquisição a quota-parte do valor patrimonial tributário do prédio (€ 131.990,00) por, em resultado daquele critério, o valor do terreno acrescido dos custos aceites lhe ser inferior.

Enfermando de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e a liquidação são anuláveis (artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável por força do artigo 2.º, alínea c), da LGT).

Num contencioso de mera anulação, como é o arbitral tributário (artigo 2.º, n.º 1, do RJAT), não cabe ao Tribunal ir além desta anulação, apreciando, documento a documento, se os custos invocados estão demonstrados e se têm conexão com a construção da moradia alienada, para fixar um valor de aquisição corrigido. Essa apreciação não foi feita pela AT, e fazê-la agora, em sua substituição, equivaleria a decidir sobre a manutenção total ou parcial de um ato ilegal com fundamentação diferente da que o suporta, o que, como se viu, está vedado ao tribunal. Em questão paralela, relativa às despesas que entidades não residentes pretendiam deduzir, afirmou o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 8 de março de 2017, processo n.º 0298/13, o seguinte:

“Não constituindo os tribunais órgãos com competência para a tributação, não podem eles assumir a função de mecanismo ou aparelho primário de indagação oficiosa de eventuais despesas dedutíveis ou a função de recepção e selecção das despesas que as entidades não-residentes queiram apresentar e deduzir de forma a serem tributadas pelo rendimento líquido, sob pena de afronta do núcleo essencial da função administrativa-tributária.”

Cabe, assim, à AT, em execução da presente decisão e nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e do artigo 100.º, n.º 1, da LGT, retirar as consequências da anulação e praticar

o ato tributário legalmente devido em substituição dos atos anulados, reapreciando o pedido formulado na reclamação graciosa sem as exigências formais que aqui se julgaram ilegais, mediante a apreciação material da prova apresentada e de outra que entenda necessária (artigos 58.º e 72.º da LGT). Nessa reapreciação, a AT poderá aceitar, no todo ou em parte, os custos invocados, ou renovar a recusa com fundamentos diferentes do que aqui se julgou ilegal, sobre os quais o Tribunal não se pronuncia.

O Requerente formula o pedido de anulação parcial da liquidação “*com o consequente reconhecimento dos custos da construção efetuada no Imóvel, no valor total de € 717.501,95*”. A referência ao reconhecimento dos custos surge formulada como consequência da anulação pedida, e é nesse sentido que se interpreta, como efeito a retirar pela AT em execução da decisão arbitral, nos termos referidos, sem que o Tribunal fixe o montante dos custos a reconhecer, o que excederia a competência que lhe é atribuída pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, limitada à declaração de ilegalidade dos atos impugnados.

Fica fora do objeto do processo a diferença entre o valor das despesas de carpintaria alegado na reclamação graciosa (€ 57.264,97) e o valor que a AT apurou com base nos documentos apresentados (€ 56.934,98). Essa diferença, que é de € 329,99, e não de € 399,29, como por lapso de cálculo se refere no ponto 15 da informação, foi aceite pelo Requerente, que no PPA considera, para aquela categoria, o valor de € 56.934,98 e pede o reconhecimento de custos no valor total de € 717.501,95, que é precisamente o total apurado pela AT, como consta da alínea t) dos factos provados, não obstante a referência isolada, no artigo 57.º do PPA, ao valor de € 57.264,97.

Os restantes argumentos do Requerente, relativos aos princípios da capacidade contributiva e da prevalência da substância sobre a forma, dirigem-se à demonstração da mesma ilegalidade e pressupõem a apreciação material da prova, que, pelas razões expostas, cabe à AT. Sendo o pedido julgado procedente com o fundamento apreciado, fica prejudicado, por inútil, o seu conhecimento [artigo 124.º do CPPT e artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT].

Procede, pelo exposto, o pedido de pronúncia arbitral, devendo ser anuladas a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e a liquidação de IRS n.º 2024 50, esta na parte impugnada, que é a que assenta na desconsideração dos custos de construção invocados pelo Requerente e cuja anulação este pretende no montante de € 73.445,87.

VI. DECISÃO

Em face do exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- a. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;**
- b. Anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025...;**
- c. Anular a liquidação de IRS n.º 2024..., relativa ao ano de 2022, na parte impugnada;**
- d. Condenar a Requerida nas custas do processo.**

VALOR DO PROCESSO: Fixa-se, em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC e no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicáveis por força das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo em € 73.445,87, correspondente à importância cuja anulação se pretende.

CUSTAS: De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.448,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

CAAD, 13 de outubro de 2026.

O Árbitro-Presidente,

Jorge Lopes de Sousa

O Árbitro Vogal (Relator),

Bruno Ferraz Monteiro

A Árbitra Vogal,

Marta Vicente