

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 527/2016-T

**Tema:** IRS - Mais-Valias. Determinação de mais-valias sujeitas a imposto. Valor de aquisição. Encargos com a valorização dos imóveis realizados nos últimos 5 anos. Alínea a) do artigo 51º do Código do IRS.

## **Decisão Arbitral**

### **Partes**

**Requerente:** A..., NF..., residente em..., ..., ..., Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte.

**Requerida:** AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)

### **I. RELATÓRIO**

- a) Em 26 de Agosto de 2016 o Requerente entregou no CAAD um pedido solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral singular (TAS).

### **O PEDIDO**

- b) Estando em causa o apuramento de mais-valias resultantes de venda de um imóvel, o Requerente pede, em termos imediatos, a declaração de ilegalidade do despacho de 26.04.2016 da Divisão de Justiça Administrativa da Direcção de Finanças de Lisboa, que lhe indeferiu parcialmente a reclamação graciosa n.º...2015..., deduzida contra a liquidação n.º 2015 ... (IRS de 2014), pedindo especificamente que deve considerar-se que suportou encargos com a valorização do imóvel alienado no valor total de € 72.398,53 e não apenas no valor de 37 346,11 euros.

- c) Consequentemente pediu a anulação da liquidação de IRS n.º 2015..., considerando que esta liquidação de IRS deveria ser reduzida em 9 982,99 euros, como resultado da elegibilidade de outras despesas, para além das consideradas pela AT na liquidação, no valor de 35 653,53 euros (liquidação de IRS e de juros compensatórios no valor de 49 389,40 euros).
- d) Já na pendência do presente pedido de pronúncia arbitral (PPA) veio o Requerente, em 05.12.2016, juntar a demonstração de liquidação de IRS n.º 2016..., referente ao acerto de contas n.º 2016..., “resultante da execução da decisão proferida no processo de Reclamação Graciosa com o n.º ...2015...”, com a seguinte fundamentação: “*A liquidação efectuada corresponde à execução da decisão proferida no processo contencioso identificado, no âmbito do qual foi remetida a V. Exa. a respectiva fundamentação*”, pedindo a ampliação do pedido acima referido, porquanto esta liquidação resultou da procedência parcial da reclamação graciosa referida em b) deste Relatório.
- e) Pelo que o pedido de anulação passou a dirigir-se contra a liquidação (correctiva) n.º 2016..., de 22/08/2016, com imposto a pagar no montante de € 38.296,69 e juros compensatórios no montante de € 499,43, tudo num total de € 38.796,12 e já não à referida em c) deste Relatório.
- f) Pede ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, a liquidar em execução de sentença.

### **A CAUSA DE PEDIR**

- g) O Requerente invoca a ilegalidade do acto de liquidação impugnado, assacando-lhe o vício de violação de lei por erro de direito da AT (desconformidade com a norma contida na alínea a) do artigo 51º do Código do IRS).
- h) Uma vez que considera que todas as despesas que fez no imóvel alienado e de que junta documentos, *o valorizaram* e por isso deveriam ser aceites pela AT para acrescer ao valor de aquisição, nomeadamente as despesas com microprodução, piscina, recuperador de calor, instalação de ar condicionado e certificação energética.

- i) O Requerente pugna por uma leitura do conceito de “*encargos com valorização dos bens*” a que se alude na alínea a) do artigo 51º do Código do IRS, com a amplitude que resulta do que se refere v.g. no acórdão do STA processo 0587/11 de 21.03.2012: “A alínea a) do artigo 51º do CIRS não restringe os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos, *às valorizações materiais ou físicas daqueles, antes abrangendo também os encargos efectivamente suportados que os valorizem economicamente*”.

### **DO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS)**

- j) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 19-09-2016.
- k) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 07-11-2016. As partes não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- l) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 22-11-2016, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- m) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 22-11-2016 que aqui se dá por reproduzida.
- n) Logo em 22-11-2016 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Respondeu em 09.01.2017, juntando o PA constituído por 9 ficheiros informatizados e numerados, com um total de 141 laudas.
- o) A AT foi ainda notificada para se pronunciar sobre a ampliação do pedido, deduzida pelo Requerente em 05.12.2016, tendo por requerimento de 10.01.2017 manifestado a sua concordância com a mesma uma vez que a nova liquidação de IRS, resultava de uma liquidação correctiva da anterior, que ficou sem efeito.
- p) De acordo com a posição concordante das partes não se realizou a reunião de partes do artigo 18º do RJAT, as quais não prescindiram de alegações escritas. Foi por despacho

do TAS de 27.01.2017 fixado prazo de 10 dias para apresentação de alegações escritas e sucessivas.

- q) Uma vez que até ao dia 01.03.2017 nem o Requerente apresentou alegações, nem a Requerida apresentou contra-alegações, o TAS presumiu que as partes prescindiram implicitamente de as apresentar e agendou para o dia 13.03.2017 a data para a adopção da decisão final. Despacho que foi notificado às partes nesse dia e não logrou obter qualquer reacção de dissentimento das partes, até à data da emissão desta decisão.

### PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- r) **Legitimidade, capacidade e representação** – As partes são partes legítimas, gozam de personalidade jurídica e de capacidade judiciária e estão 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).
- s) **Princípio do contraditório** - Foi notificada a AT nos termos dos incisos n) e o) deste Relatório. Todas as peças processuais e todos os documentos juntos ao processo foram disponibilizados à respectiva contraparte no Sistema de Gestão Processual do CAAD. Da sua junção foram sempre notificadas ambas as partes. Igualmente quanto à tramitação processual subsequente o TAS seguiu o que resulta da posição expressa ou tácita das partes como se escreve nas alíneas p) e q) supra.
- t) **Excepções dilatórias** - O procedimento arbitral não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, como resulta do facto do Requerente ter apresentado o pedido de pronúncia em 26.08.2016 e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa ter a data de 27.04.2016, não se apurando a data da sua notificação. Porque a AT não questiona a leitura implícita da contagem dos prazos de impugnação, o TAS considera tempestivo o pedido, até porque, verdadeiramente o que aqui está em causa é a impugnação da liquidação (correctiva) de IRS de 2014 referida em e) deste Relatório, que data de 22.08.2016 (quatro dias antes do PPA ser apresentado no TAS), pelo que sempre se verificaria a tempestividade de apresentação do PPA.

## **SÍNTESE DA POSIÇÃO DO REQUERENTE**

- u) Adquiriu, em 4 de Dezembro de 2003, o prédio urbano sito na Rua..., ...e..., em..., freguesia e concelho de..., descrito na Primeira Conservatória do Registo Predial de..., sob o n.º..., da referida freguesia, inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo..., da mesma freguesia, pelo preço de € 540.000,00.
- v) Em 27 de Junho de 2014 vendeu-o, actualmente inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da União de freguesias de ... e ..., pelo preço de € 822.120,00.
- w) Entre a data da compra e a data da venda, o Requerente suportou encargos que considera de “valorização do imóvel”, a saber: 1) Instalação de sistema de ar condicionado; 2) Recondicionamento da piscina; 3) Instalação de recuperador de calor; 4) Instalação de equipamento solar térmico para a residência, para a piscina e fotovoltaico. Pagou ainda “despesas necessárias e inerentes à aquisição e alienação” e relativas à obtenção do certificado energético.
- x) Entregou a declaração de rendimentos de 2014, em 27.08.2015, mas por lapso não indicou qualquer valor a título de despesas e encargos, resultando ter sido levada a efeito a liquidação de IRS sem a consideração desses valores.
- y) Reclamou graciosamente desta liquidação, em 06.11.2015, apresentando na altura, cópia dos documentos que titulam as despesas realizadas, mas apenas logrou obter deferimento parcial, porquanto só lhe foram considerados os valores pagos relativos ao IMT e Imposto do Selo no momento da aquisição e quanto ao certificado energético (num montante global de 36 745,00 euros).
- z) O Requerente pugna por uma leitura da alínea a) do artigo 51º do Código do IRS mais abrangente que a que a AT levou à prática na liquidação de IRS, ou seja, pugna pela leitura desta norma com a amplitude a que se alude, a título de exemplo, no acórdão de 14.04.2015 do TCA Sul, processo 06824/13 CT 2º Juízo, Relatora Bárbara Tavares Teles, aliás cujo teor juntou no procedimento gracioso (e acórdão do TCA Sul de 03.03.2016, processo 05182/1).

## **SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA**

- aa) A Requerida pugna por outra leitura dos factos e da lei. Defende que *“por encargos com a valorização dos bens entende-se obras realizadas, que pela sua natureza se mostrem indissociáveis do imóvel alienado”*. E acrescenta: *“aqui se compreendem as benfeitorias realizadas no imóvel que o integram aumentando o seu valor, razão porque não foram atendidas as despesas ora controvertidas”*.
- bb) Refere ainda : *“Ainda que assim não se entenda e se adopte um conceito mais amplo de despesas com a valorização do imóvel, ainda assim importa caracterizar a natureza da intervenção ou obra cujo encargo se encontra comprovado pela factura, para o que não se pode dispensar a análise aos documentos apresentados ...”*.
- cc) E conclui: *“De todo o modo, mesmo um conceito mais amplo do que aquele adoptado pela AT deverá assentar numa interpretação da lei que a não esvazie do seu sentido útil, o que no caso dos autos significa que embora uma despesa de reparação ou manutenção seja susceptível de contribuir para uma utilização melhorada do imóvel, ainda assim tem de haver um nexo que a torne indissociável ou parte integrante do bem imóvel objecto de tributação em moldes que justifiquem que o encargo com a mesma seja acrescido ao valor de aquisição para determinação da mais-valia”*. E exemplifica como despesas que não podem ser elegíveis: *“São exemplos inequívocos, entre outros, a limpeza da piscina ou a aquisição do recuperador de calor”*.
- dd) A posição da Requerida, adoptada em sede de despacho de indeferimento da reclamação graciosa, é de que apenas as benfeitorias podem integrar o conceito de *“encargos com a valorização dos bens”*, elegíveis para acrescer ao valor de aquisição do imóvel (conforme folha 4/5 do documento nº 1 junto com o PPA – decisão de indeferimento da relação graciosa).
- ee) Considera, no desenvolvimento deste raciocínio, que não são despesas de valorização do bem: a) - *o fornecimento e instalação kit “solar project” bem como encargos de manutenção* – porque não é possível concluir que os equipamentos passaram a ser parte integrante do imóvel e as despesas de manutenção (facturas .../2013 e .../2014) apenas titulam prestação de serviços de manutenção do equipamento; b) – *registo de microprodução* - destina-se a certificar o sistema instalado para efeitos de comercialização de electricidade mediante a celebração de um contrato de compra e

venda de electricidade e porque se trata da possibilidade de obter um rendimento através da exploração de energias renováveis que não configura uma realidade intrínseca ao imóvel; c) – *encargos com a piscina* - do descritivo das facturas apresentadas (ex. produtos de limpeza, filtro com purgador, descalcificador) resulta inequívoco que os mesmos configuram encargos de manutenção decorrentes da normal utilização da piscina, mais propriamente prestações de serviços destinadas a manter a qualidade da água da piscina, o que em nada se confunde com obras de reparação ou beneficiação do imóvel para efeitos do normativo ora em discussão. Estes encargos implicam a discriminação das importâncias suportadas e o seu enquadramento individualizado, sendo inequívoco que cada uma delas respeita a intervenções de simples manutenção do equipamento da piscina e limpeza da água; *ar condicionado* - em face da prova produzida, não é possível concluir que o equipamento instalado tenha passado a fazer parte integrante do imóvel e, por conseguinte, a sua aquisição e instalação não configura uma situação de valorização do bem para os efeitos ora em discussão; *recuperador de calor* – o mesmo se passa com o recuperador de calor, que de acordo com a factura tão pouco foi objecto de qualquer instalação, por se tratar de um modelo que, por certo, não carece de qualquer instalação e, à semelhança de outros equipamentos de aquecimento, pode ser movimentado de local não fazendo parte integrante do imóvel, pelo que não é possível concluir que o equipamento instalado tenha passado a fazer parte integrante do imóvel e, por conseguinte, que a sua aquisição configura uma situação de valorização do bem para os efeitos ora em discussão.

- ff) Quanto ao pedido de juros indemnizatórios refere que no “*caso dos presentes autos ... a omissão das despesas ora controvertidas é apenas imputável ao Requerente, que as omitiu quando procedeu ao preenchimento e entrega do anexo G da declaração rendimentos modelo 3 referente a IRS de 2014*” pelo que “*caso seja julgada procedente a pretensão do Requerente quanto às despesas elegíveis, a situação dos autos tem antes o seu enquadramento na alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT pelo atraso da AT na apreciação da reclamação graciosa que lhe foi apresentada pelo Requerente, sendo devidos juros indemnizatórios a partir de um ano a contar da apresentação do respectivo pedido*”.

gg) Termina pugnando pela improcedência dos pedidos com absolvição da AT.

## II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

Em primeiro lugar haverá que dirimir qual a leitura mais assertiva da norma que aqui é objecto de dissentimento: a alínea a) do artigo 51º do CIRS, ou seja, o que deve entender-se por “*encargos com a valorização dos bens*”.

Esta expressão apenas comporta na sua previsão as valorizações materiais ou físicas dos bens imóveis (as benfeitorias como defende a AT) ou abrange também os encargos efectivamente suportados que os valorizem economicamente – posição já sufragada pelo STA e pelo TCA Sul (nas decisões referidas em i) e z) do Relatório)?

No caso, o TAS, por dever legal, está obrigado a decidir segundo o “*direito constituído*” pelo que não poderá ignorar a leitura da lei já adoptada por dois tribunais superiores, sob pena de sujeitar a decisão a recurso.

Em segundo lugar haverá que apurar, uma a uma, as despesas apresentadas pelo Requerente, no sentido de verificar se em termos de senso comum, integram ou devem integrar, o conceito de **encargos efectivamente suportados que valorizaram economicamente** o imóvel alienado.

Por último, caso proceda o PPA quanto à anulação da liquidação, há que apreciar o invocado direito do Requerente a juros indemnizatórios.

Coloca-se ainda a questão, ao nível officioso, de verificação e fixação do valor da causa.

## III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA. FUNDAMENTAÇÃO

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados, indicando-se os documentos respectivos (prova por documentos), como fundamentação.

### **Factos provados**

1. O Requerente adquiriu em 04 de Dezembro de 2003 o prédio urbano sito na Rua..., ... e ..., em ..., freguesia e concelho de..., descrito na Primeira Conservatória do Registo Predial de ..., sob o n.º..., da referida freguesia, inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo ...º, da mesma freguesia, pelo preço de € 540.000,00 (quinhentos e quarenta mil euros) - conforme **Documento n.º 2 junto com o PPA e artigos 4º e 5º do PPA.**
2. Em 27 de Junho de 2014, o Requerente vendeu o mencionado prédio urbano, actualmente inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da União de freguesias de ... e ..., pelo preço de € 822.120,00 (oitocentos e vinte e dois mil cento e vinte euros) - **conforme Documento n.º 3 junto com o PPA e artigos 6º e 7º do PPA.**
3. Em 27 de Agosto de 2015 o Requerente procedeu à entrega do Modelo 3 do IRS referente ao ano de 2014, indicando como valor de realização o de € 822.120,00

- (oitocentos e vinte e dois mil cento e vinte euros) e como valor de aquisição o de € 540.000,00 (quinhentos e quarenta mil euros), não indicando qualquer valor a título de despesas e encargos – **conforme documento n.º 36 já junto com o PPA, artigos 30º a 32º do PPA e ponto 5.1 da resposta da AT.**
4. O Requerente foi notificado da liquidação de IRS n.º 2015..., para proceder ao pagamento da quantia de € 49.389,40 (quarenta e nove mil trezentos e oitenta e nove euros e quarenta cêntimos) sendo 48 753,60 euros a título de IRS devido e 635,80 euros a título de juros compensatórios uma vez que a declaração de rendimentos foi entregue fora de prazo - **conforme Documento n.º 37 junto com o requerimento de 05.12.2016, artigo 33º do PPA e ponto 5.2 da resposta da AT.**
  5. Em 9 de Novembro de 2015 o Requerente apresentou uma reclamação graciosa contra a liquidação de IRS referida no ponto anterior, juntando os comprovativos da realização de despesas com a aquisição do imóvel referido em 1. quanto ao pagamento da sisa e imposto do selo e 15 facturas relativas as despesas com a manutenção do imóvel, datadas dos anos de 2012 a 2014 - **conforme Documento n.º 38 junto com o PPA, artigo 34º do PPA e ponto 5.3 da resposta da AT.**
  6. Foi notificado o Requerente do projecto de decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa, em 11 de Março de 2016, em sede de audição prévia, onde se consideraram elegíveis apenas as despesas relativas à sisa e ao imposto do selo (no valor de 36 745,00 euros), vindo a aceitar a AT, em sede de **decisão final (notificada ao Requerente em 02 de Maio de 2016)** e face à participação na decisão do interessado por requerimento de 04 de Abril de 2016, a quantia de 601,11 euros, relativa aos honorários e emissão de certificado energético, tudo num total de 37 346,11 euros – **Documento nº 43 em anexo ao PPA, artigos 40º a 45º do PPA e pontos 5.4 e 5.5 da resposta da AT.**
  7. Na sequência da decisão referida no ponto anterior a AT procedeu à liquidação (correctiva) nº 2016..., de 22/08/2016, resultando um imposto a pagar no montante de € 38.296,69 e juros compensatórios no montante de € 499,43, tudo num total de € 38.796,12, em substituição da referida em 4. – **conforme documento nº 45 junto pelo Requerente com o requerimento de 05.12.2016; nºs 2 a 4 do requerimento do Requerente de 05.12.2016; e ponto 5.3 da resposta da AT.**

8. O Requerente pagou à AT, relativamente à liquidação aqui em causa, em 06.01.2016, a importância de 28 571,29 euros – **quarta lauda do documento nº 41 junto com o PPA; 7ª lauda do Documento nº 45 junto com o requerimento de 05.12.2016 do Requerente e artigo 37º do PPA.**
9. O Requerente, durante os anos de 2012 a 2014 suportou os seguintes encargos:

| Ano  | Factura  | Descritivo                                                                                                                                | Valor<br>€   | Número de<br>documentos<br>juntos com o<br>PPA |
|------|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------------|
| 2012 | .../2012 | Registo de microprodução                                                                                                                  | 615,00       | Documentos nº 6 e 7                            |
| 2012 | .../2012 | Fornecimento e instalação kit “solar project” (40%)                                                                                       | 9<br>360,00  | Documentos nºs 8, 9 e 10                       |
| 2012 | .../2012 | Fornecimento e instalação kit “solar project” (60%)                                                                                       | 14<br>039,99 | Documento nº 11                                |
| 2013 | .../2013 | Manutenção ao sistema solar térmico e sistema solar fotovoltaico                                                                          | 282,90       | Documentos nº 12 e 13                          |
| 2013 | .../2013 | Equipamentos de piscina - aquisição de filtro, cartucho, descalcificador e outro equipamento                                              | 1<br>014,75  | Documentos nºs 14 e 15                         |
| 2013 | .../2013 | Equipamentos de piscina - aquisição de filtro, cartucho, descalcificador e outro equipamento                                              | 1<br>014,75  | Documentos nºs 16 e 17                         |
| 2013 | .../2013 | Equipamentos de piscina – válvula de controle, Oring tapa doseador, logo + parafuso tampa, produtos de limpeza, lâmpada, tampa de skimmer | 350,51       | Documentos nºs 18 e 19                         |
| 2013 | ...      | Aquisição de recuperador de calor de pellets (1861,79 + Iva a 23%);                                                                       | 2<br>348,90  | Documento nº 20                                |

|      |          |                                                                                    |             |                            |
|------|----------|------------------------------------------------------------------------------------|-------------|----------------------------|
|      |          | Rondell/3cromo weis (37,32 + Iva a 23%) e 4 sacos de pellets (10,56 + Iva a 23%)   |             |                            |
| 2014 | .../2014 | Deslocação e intervenção na microgeração. Disjuntor com diferencial                | 141,45      | Documento nº 21            |
| 2014 | .../2014 | Assistência técnica sistema solar térmico (deslocação, mão-de-obra e fluido solar) | 227,55      | Documentos nºs 23, 24 e 25 |
| 2014 | .../2014 | Fornecimento e instalação de ar condicionado composto por 4 conjuntos              | 5<br>749,02 | Documentos nºs 26, 27 e 28 |
| 2014 | .../2014 | Bomba max flow 0,75 CV mono                                                        | 508,61      | Documentos nºs 29 e 30     |

Total.....35 653,43 euros

**Conforme artigos 13º, 14º, 15º, 16º, 17º,18º, 19º, 20º, 21º, 22º, 23º e 24º do PPA; Documentos nºs 6 a 30 juntos com o PPA e ponto 8 da resposta da AT.**

10. Em 26 de Agosto de 2016 o Requerente entregou CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral (PPA) – **registo de entrada no SGP do pedido de pronúncia.**

#### **Factos não provados**

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

#### **IV. APRECIÇÃO DAS QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS) CUMPRE SOLUCIONAR**

##### **A alínea a) do artigo 51º do Código do IRS**

Refere o corpo do artigo 51º do Código do IRS e a sua alínea a), o seguinte:

“Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem:  
a) *Os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos, e as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º*”

É o primeiro segmento da norma contida na alínea a) do artigo 51º do Código do IRS que está aqui em discussão.

A Requerida entende que o conceito de “encargos com a valorização dos bens” deve equivaler, “grosso modo”, às benfeitorias que os integram, e que lhes aumentem o valor económico.

Na leitura que fazemos da posição da Requerente quando usa a expressão “benfeitorias que os integram” e “parte integrante” partimos do princípio que está a referir-se a “partes integrantes” de prédios urbanos, na definição do nº 3 do artigo 203º do Código Civil.

No entanto, pela leitura dos resumos dos acórdãos do STA e do TCA Sul, citados nas alíneas i) e z) do Relatório, não é essa a amplitude que os Tribunais Superiores entendem estar contida na previsão da norma em causa. Entende-se que na norma *cabem os encargos efectivamente suportados que valorizam economicamente os prédios urbanos* (realizados nos últimos 5 anos).

Recorrer a este conceito de direito civil para integrar uma norma de direito fiscal (ampla) não resolveria v.g. o caso de uma despesa com a pintura de um prédio urbano, que constitui, em termos de senso comum, um encargo que valoriza o imóvel, mas dificilmente se pode considerar a pintura aplicada no imóvel como sendo uma sua “parte integrante” tal como o é v.g. a instalação eléctrica e um pára-raios após a sua colocação.

O mesmo se pode referir com a associação que a Requerida faz entre o que deve entender-se por “encargos com a valorização dos bens” e o conceito de benfeitorias.

Estará a referir-se, certamente, às benfeitorias necessárias e úteis, na definição do artigo 216º do Código Civil, excluindo, implicitamente, as benfeitorias voluptuárias.

E se bem se interpreta a posição da Requerida quando usa as seguintes expressões: “pela sua natureza se mostrem indissociáveis do imóvel alienado”, “nexo que a torne indissociável ou parte integrante do bem imóvel”, essa sua leitura da lei pretende salvaguardar que os encargos suportados com os melhoramentos se refiram a obras físicas ou equipamentos que uma vez associados ao bem imóvel dele não possam ser retirados ou só com custos que não compensam a sua remoção (v.g. os elevadores).

O regime das benfeitorias faz sentido v.g. em termos da lógica sinalagmática dos contratos de arrendamento, mas não em termos de melhoramentos feitos pelos proprietários nos prédios urbanos que habitam.

Por outro lado, desde logo, o próprio regime das benfeitorias úteis (que quanto ao seu levantamento é idêntico ao das voluptuárias) é o do seu levantamento (artigo 1273º nº 1 do CC). Ou seja, constituem benfeitorias úteis, que aumentam o valor da coisa por definição da lei, melhoramentos permanentes que podem ser levantados.

Como se referiu o recurso a este instituto de direito civil só fará sentido quando existe um nexo jurídico entre a coisa e o autor das obras: posse, locação, comodato, usufruto, etc..

Resta, pois, analisar os documentos e as despesas feitas pelo Requerente nos 5 anos anteriores à data da venda do imóvel (dos que constam em 9. da matéria de facto provada) tal como refere a AT na passagem da resposta que se expressa em cc) do Relatório desta decisão: *“Ainda que assim não se entenda e se adopte um conceito mais amplo de despesas com a valorização do imóvel, ainda assim importa caracterizar a natureza da intervenção ou obra cujo encargo se encontra comprovado pela factura, para o que não se pode dispensar a análise aos documentos apresentados”*.

Há quatro grupos de despesas que aqui se discute se devem ou não integrar o conceito de “encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos”:

- As relativas ao sistema solar térmico e sistema solar fotovoltaico;
- As relativas à piscina;
- As relativas ao recuperador de calor de pellets;
- E as relativas ao sistema de ar condicionado.

Em primeiro lugar, será do senso comum constatar, que uma habitação que tenha quaisquer destes equipamentos e instalações (operacionais) tem mais valor económico, tem um preço de mercado superior ao que teria se não os possuísse. Tem um argumento de venda superior ao que têm as habitações que os não possuem.

Em segundo lugar, argumentar-se que as despesas de manutenção ou reparação destes equipamentos ou instalações (ou seja, o custo da mão-de-obra, os serviços prestados) não devem integrar o conceito de “encargos com a valorização dos bens” porque são despesas em que não há umnexo que a torne indissociável ou parte integrante do bem imóvel, não parece resistir à comparação com outras situações da vida real onde o custo dos serviços prestados, o custo da mão-de-obra, está implicitamente repercutido no valor do bem imobiliário. Serão os casos da mão-de-obra na construção, manutenção e reparação dos edifícios.

Por outro lado, estes equipamentos ou instalações, só aumentam o valor do bem imóvel se estiverem operacionais. Caso contrário, até podem ser um factor de desvalorização, dados os custos da sua reparação, sendo relevantes as avarias ou disfuncionalidades que tenham em dado momento, sendo por vezes preferível a sua substituição, incluindo por vetustez.

Este tipo de despesas, de manutenção e assistência aos equipamentos e de substituição dos seus componentes, garantem ou permitem tentar garantir, que o valor que acrescentaram economicamente à habitação, se mantenha o mais possível no tempo, tendo em conta o

desgaste relativo ao seu período de vida útil que pode depender da sua boa utilização efectiva.

### **Encargos relativos ao sistema solar térmico e sistema solar fotovoltaico**

De acordo com o acima referido e em conformidade com os descritivos das facturas que constam do ponto 9º da matéria de facto provada, os encargos constantes das facturas .../2012, .../2012, .../2012, .../2013, .../2014 e .../2014, devem considerar-se que integram a previsão da norma contida na alínea a) do artigo 51º do Código do IRS.

Quanto ao custo relativo ao registo de microprodução, configura-se como contributo para o aumento do valor económico da habitação, porquanto permite lançar energia na rede de distribuição e diminuir em termos efectivos a factura energética do consumidor, utilizador do imóvel.

A eventual obtenção de uma receita pelo Requerente, não afectará este raciocínio, podendo até aumentar a receita fiscal por via da tributação do rendimento assim obtido.

Relativamente às despesas de manutenção (assistência técnica) deslocações de pessoal e mão-de-obra, as mesmas configuram-se como sendo um componente necessário do custo dos materiais, uma vez que só pela acção humana os equipamentos são montados e são mantidos em cabal funcionamento.

### **Encargos relativos à piscina**

De acordo com o acima referido e em conformidade com os descritivos das facturas que constam do ponto 9º da matéria de facto provada, os encargos constantes das facturas .../2013, .../2013, .../2013 e .../2014, devem considerar-se que integram a previsão da norma contida na alínea a) do artigo 51º do Código do IRS, salvo os seguintes valores da factura .../2013:

- Produtos de limpeza – 20,00 euros + 23% IVA = 24,60 euros;

- Prestação de serviços – 200,00 euros + 23 IVA = 246,00 euros;

uma vez que os produtos de limpeza não estão especificados e os mesmos configuram ser um consumível e não uma peça de equipamento ou um componente da piscina e, no caso da prestação de serviços, não se especifica se têm ou não a ver com a limpeza da piscina (despesa não elegível) ou com a montagem das peças ou componentes da piscina (despesa elegível) a que se alude na factura (artigos 341º e 342º do Código Civil).

### **Encargos relativos ao recuperador de calor de pellets**

De acordo com o acima referido e em conformidade com os descritivos das facturas que constam do ponto 9º da matéria de facto provada, os encargos constantes da factura..., devem considerar-se que integram a previsão da norma contida na alínea a) do artigo 51º do Código do IRS, salvo o seguinte valor:

- 4 sacos de pellets – 10,56 euros + 23% IVA = 12 99 euros;

uma vez que se trata de um consumível e não de uma peça do equipamento ou um seu componente.

Relativamente à alegação de que este equipamento não tem instalação e pode ser mudado de local, refira-se que é do conhecimento comum que há sempre um tubo de saída de gases que deve ser montado para exterior (sendo que o transporte e a montagem estariam incluídos no preço do equipamento). Relativamente à maior possibilidade de mobilidade deste tipo de equipamento face a equipamentos encrustados, isso ocorre com muitos outros equipamentos de energias alternativas das habitações, sendo certo que quando alguém vende uma habitação com este tipo de equipamentos, não é corrente ou do senso comum que os desmonte e os transportes para outro local, tendo em conta os custos envolvidos.

### **Encargos relativos ao sistema de ar condicionado**

De acordo com o acima referido e em conformidade com os descritivos das facturas que constam do ponto 9º da matéria de facto provada, os encargos constantes da factura

.../2014, devem considerar-se que integram a previsão da norma contida na alínea a) do artigo 51º do Código do IRS.

\*\*\*

Somando o conjunto das facturas, constantes do ponto 9 da matéria de facto provada € 35 653,43 e considerando que há valores nas facturas atrás referidos que não devem considerar-se encargos com a valorização do bem imóvel alienado, no valor de € 283,59, IVA incluído, procede o pedido de pronúncia, na medida em que na liquidação de IRS impugnada e na decisão que recaiu sobre a reclamação graciosa, a AT não levou em conta os encargos suportados pelo Requerente, no valor de € 35 369,84, o que afecta o acto de liquidação na sua globalidade.

### **Do pedido de juros indemnizatórios**

O Requerente pede que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios a liquidar em execução de sentença.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido».

Como resulta do teor literal desta norma, o direito a juros indemnizatórios depende de «pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e da existência de “erro imputável aos serviços”.

Provou-se que o Requerente pagou em 06.01.2016 a importância de 28 571,29 euros, um valor superior ao que resultaria se a AT considerasse na liquidação o cômputo dos encargos que aqui se reconhece que preenchem os requisitos da alínea a) do artigo 51º do Código do IRS (ponto 8 da matéria de facto assente).

Mas também se provou que o Requerente quando entregou a declaração de IRS não indicou qualquer valor a título de despesas e encargos (ponto 3 da matéria de facto assente).

Não é aqui aplicável ao caso o n.º 2 do artigo 43.º da LGT.

Não se provou que a AT tenha demorado mais de um ano a apreciar a reclamação graciosa, conforme pontos 5 e 6 da matéria de facto assente, não se verificando os pressupostos de aplicação da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT.

Face à matéria de facto provada, não é possível imputar à AT um erro que permita a sua condenação no pagamento dos juros indemnizatórios, uma vez que a liquidação de IRS original, nos termos em que ocorreu, deve-se ao facto do contribuinte não ter feito a menção das despesas e encargos elegíveis, segundo a lei, para determinar um menor cômputo de IRS a pagar.

Improcede, pois, o pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

### **Fixação do valor da causa**

O regime do artigo 97.ºA do CPPT é aplicável aos processos arbitrais tributários (artigo 3.º n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária).

No presente processo não se trata de resolver questões a que se alude nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, em que o valor da causa é o da liquidação a que o sujeito passivo, no todo ou em parte, pretenda obstar.

No caso deste processo impugna-se uma liquidação de IRS e pede-se a anulação da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa.

Às situações como a deste processo, aplica-se liminarmente a alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, ou seja, o valor da causa é o da importância cuja anulação se pretende.

Refere-se em anotação ao artigo 97.º-A do CPPT de Jorge Lopes de Sousa, volume II, 6.ª edição 2011, página 72: *“Na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.ºA caberão todas as situações em que é “impugnada a liquidação” em que se incluem não só as impugnações directas de actos de liquidação através do processo de impugnação ... como as impugnações de actos de indeferimento de reclamações graciosas ou recursos hierárquicos em que seja apreciada a legalidade de liquidação, ... pois em todos os casos é impugnado um acto que determinou uma quantia de imposto.”*

O valor da liquidação que o Requerente pretende ver anulada é de 38 796,12 euros (vide ponto 7 da matéria de facto assente).

O Requerente indicou como valor da causa 9 982,99 euros, mas sem suporte legal e sem o ter fundamentado, razão pela qual, na repartição das custas pelo decaimento parcial no PPA, se terá ainda em conta a causalidade relativamente a este incidente.

Nos termos expostos, fixa-se a esta causa o valor de 38 796,12 euros.

## V. DISPOSITIVO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos:

- Admite-se definitivamente a ampliação do pedido de pronúncia arbitral (como tal aceite pela AT) considerando-se que a liquidação que aqui está em causa não é a do n.º 4 da matéria de facto provada, mas o do n.º 7 da matéria de facto provada (alíneas d) e e) do Relatório desta decisão);
- Julga-se procedente o pedido de declaração de ilegalidade do despacho de 26.04.2016 da Divisão de Justiça Administrativa da Direcção de Finanças de

Lisboa, que indeferiu parcialmente a reclamação graciosa n.º...2015..., deduzida contra a liquidação n.º 2015 ... (IRS de 2014);

- Consequentemente julga-se procedente o pedido de anulação da liquidação (correctiva) n.º 2016..., de 22/08/2016, com imposto a pagar no montante de € 38.296,69 e juros compensatórios no montante de € 499,43, tudo num total de € 38.796,12;
- Anulam-se: a decisão que recaiu sobre a reclamação graciosa e a sequente liquidação em sua execução, por estarem em desconformidade com a alínea a) do artigo 51.º do Código do IRS, consignando-se que na nova liquidação que vier a ser feita, devem considerar-se, além dos encargos e despesas antes já considerados elegíveis na anterior liquidação ora anulada, os que AT não levou em conta no valor de € 35 369,84.
- Julga-se improcedente o pedido de reconhecimento ao Requerente do direito a juros indemnizatórios por não estarem reunidos os requisitos do artigo 43.º da LGT.
- Fixa-se o valor da causa em € 35 369,84, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.ºA do CPPT (por força do artigo 3.º n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária).

**Valor do processo:** de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do n.º 1 do artigo 97.ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 38.796,12 euros.

**Custas:** nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 1 836,00 € segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo 4/6 a cargo da Requerida (1 224,00 euros) e 2/6 a cargo do Requerente (612,00 euros), tendo em conta os respectivos decaimentos.

**Notifique.**

Augusto Vieira

Lisboa, 13 de Março de 2017  
Tribunal Arbitral Singular (TAS),

Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC,  
aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.  
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de  
1990.