

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 747/2019-T**

**Tema: IRS – Tributação de Mais-valias com a alienação de bens imóveis; Encargos com a valorização do imóvel.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

O árbitro Vera Figueiredo, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 03-02-2020, decide o seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

1. A..., com o número de identificação fiscal..., e B..., com o número de identificação fiscal..., residentes na Rua ..., n.º..., ..., em Lisboa, adiante designados em conjunto como “Requerentes” ou separadamente como “1.º Requerente” e “2ª Requerente”, respetivamente, vêm ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, e alíneas b) e c) (primeira parte) do n.º 2 do 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), requerer a constituição de tribunal arbitral e submeter pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada como “Requerida” ou “AT”), e que tem por objeto a declaração da ilegalidade da liquidação de IRS com o n.º 2019 ... relativa aos rendimentos do ano de 2016, no valor de € 11.401,94 (onze mil quatrocentos e um euros e noventa e quatro cêntimos), com a consequente anulação parcial da mesma, com fundamento em vício de violação de lei, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

2. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi apresentado pelos Requerentes em 11-11-2019, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Requerida em 18-11-2019.
3. Em 19-12-2019, veio a Requerida, nos termos do disposto no artigo 13.º do RJAT, revogar parcialmente o ato de liquidação e requerer a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos do disposto no artigo 277.º alínea e) do CPC, aplicável *ex vi* artigo 1.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”) e artigo 29.º do RJAT.
4. Os Requerentes, mediante requerimento dirigido ao CAAD, datado de 20-12-2019, requereram o prosseguimento dos autos por não ter sido o ato de liquidação de IRS revogado na totalidade.
5. Os Requerentes optaram por não designar árbitro, tendo, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º e do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designado o árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo legalmente estipulado.
6. As partes foram devidamente notificadas da nomeação em 02-01-2020, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma.
7. Em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 03-02-2020.
8. Em 03-02-2020, a Requerida foi notificada do despacho proferido pelo Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 17.º do RJAT, para apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e remeter o processo administrativo.
9. A Requerida juntou aos autos a sua resposta em 05-03-2020, na qual pugnou pela improcedência parcial do pedido de pronúncia arbitral na parte que não foi revogado, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário de liquidação impugnado, absolvendo-se a mesma do pedido.

10. A Requerida juntou o processo administrativo aos autos em 09-03-2020.
11. No despacho de 12-03-2020 o Tribunal Arbitral, ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, 19.º e 29.º do RJAT), dispensou a realização da reunião prevista no artigo n.º 1 do 18.º do RJAT, concedendo um prazo de 15 dias (prazo sucessivo) para as partes apresentarem as suas alegações, iniciando-se o prazo dos Requerentes com a notificação do referido despacho e o prazo da Requerida com a notificação da apresentação das alegações dos Requerentes, ou com o decurso do prazo de 15 dias. Mais consignou que a decisão arbitral final seria proferida até ao dia 04-07-2020, devendo os Requerentes efetuar o pagamento da taxa arbitral subsequente até àquela data e proceder à sua respetiva comunicação ao CAAD.
12. Os Requerentes apresentaram alegações escritas em 18-03-2020, nas quais reiteraram o o pedido de anulação parcial do ato de liquidação de IRS relativo aos rendimentos de 2016, com fundamento em errónea quantificação e qualificação dos factos tributários, com a consequente restituição aos Requerentes do montante da liquidação paga indevidamente, acrescida de juros indemnizatórios e condenação da Requerida ao pagamento das custas do processo.
13. A Requerida apresentou alegações escritas em 08-06-2020, nas quais reiterou todo o alegado em sede de Resposta.

## **II. SANEAMENTO**

14. O presente Tribunal Arbitral considera-se regularmente constituído para apreciar o litígio (n.º 1 e n.º 2 do artigo 5.º, n.º 1 do artigo 6.º e artigo 11.º do RJAT).
15. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas (artigos 3.º, 6.º e 15.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).
16. Não foram alegadas outras questões prévias que obstem à decisão de mérito.

### III. MATÉRIA DE FACTO

#### A. Factos dados como provados

17. Com interesse para a decisão da causa, dão-se como provados os seguintes factos, que não foram contestados pela Requerida:

- a) Por escritura pública datada de 14-08-2013, a 2.<sup>a</sup> Requerente adquiriu, pelo preço de € 253.000,00, a fração autónoma designada pela letra “P”, correspondente ao primeiro andar esquerdo para habitação, com duas arrecadações e parte demarcada do logradouro na retaguarda, do prédio urbano sito na Avenida ..., números ... a ..., da freguesia de ..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registro Predial de Lisboa sob o número ..., inscrito na respetiva matriz sob o artigo ... .
- b) Em 21-08-2013, foi celebrado entre a 2.<sup>a</sup> Requerente e a sociedade C... S.A., um acordo de empreitada destinado à remodelação do imóvel supra identificado:

#### Acordo de empreitada

O presente acordo de empreitada de remodelação global de habitação celebra-se entre a empresa c... S.A. com o NIF: ..., com a sua morada na Av. ... em Lisboa e a cliente final, Exma. Sra. D. B..., NIF: ..., residente em Rua ... - ... - Lisboa.

A empreitada de remodelação a realizar destina-se á recuperação e decoração do apartamento sito na Av. ... 1.<sup>o</sup> esquerdo, em Lisboa.

Serve o presente acordo para a discriminação, não somente dos trabalhos que serão efectuados, mas também para os prazos que os mesmos terão na sua execução, os materiais que serão empregues e a forma como serão feitos os pagamentos relativos a esses mesmos trabalhos e fornecimentos por parte da c... S.A.

- c) A C..., S.A. emitiu as seguintes faturas relativas à referida obra de remodelação:

Data	C... , S.A.	Total (c/ IVA)
21/01/2015	Fatura AFA 2015/4 (adiantamento por conta de encomenda)	€ 41.000,01
30/11/2015	FA A/1 (fatura final)	€ 85.983,76
		<b>€ 126.983,76</b>

- d) Foi celebrada entre a 2ª Requerente e a C..., S.A., em 30-11-2015, uma adenda ao Contrato de Empreitada (ECL 2015/165):

C... S.A. com o NIF: ... , sede no ...  
Lisboa, representado pelo Dr. E... , em mútuo acordo com  
a Sra. B... NIF: ...  
residente na Rua ... , Lisboa alterou o  
Orçamento de 21/8/2013 relacionado com o apartamento sito na Av. ...  
1.º Esq. em Lisboa, para uma nova versão final (ECL  
2015/165) nos seguintes itens:

-PISO RADIANTE:  
deixou de ser aplicado o piso radiante/foram aplicados radiadores de parede;  
-CAIXILHARIA:  
a caixilharia deixou de constar, ficando por conta do cliente;  
-AR CONDICIONADO:  
em vez de pré-instalação do Ar Condicionado, optou-se pela instalação total com  
máquina da Mitsubishi;  
-PORTA BLINDADA:  
o cliente encarregou-se do fornecimento da Porta Blindada, tendo sido retirado  
do Orçamento inicial.

Lisboa, 30 de Novembro de 2015

- e) Em 12-01-2016, a C..., S.A. emitiu declaração em como a 2ª Requerente liquidou a totalidade do valor acordado para a remodelação.
- f) Por escritura pública datada de 29-01-2016, a 2.ª requerente alienou o referido imóvel pelo preço de € 435.000,00.

- g) Em 19-05-2017, os Requerentes submeteram a declaração Modelo 3 de IRS, relativa aos rendimentos auferidos no ano de 2016, tendo declarado no quadro 4 do Anexo G a alienação do referido imóvel:

4 ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS [art.º 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS]								
Titular	Realização			Aquisição			Despesas e encargos	
	Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor		
4901 B	2016	1	435.000,00	2013	B	263.000,00	160.071,25	
SOMA			435.000,00	263.000,00			160.071,25	
IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS BENS								Quota parte %
Campos	Freguesia (código)	Tipo	Artigo	Fração / Secção				
4001	...	U	...	P			100,00	

- h) Os Requerentes foram notificados do resultado da liquidação n.º 2017..., datada de 22-05-2017, da qual resultou um valor total a pagar de € 4.839,64 (€ 4.802,46 de imposto acrescido de sobretaxa de € 37,18), com data limite de pagamento em 31-07-2018, tendo o imposto sido pago em 11-08-2017:

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRS

N.º DOCUMENTO: 2017 ... ID. FISCAL: ...

Fica notificado(a) para, até à data limite indicada efetuar o pagamento da importância apurada proveniente de liquidação de IRS relativa ao ano a que respeita os rendimentos, conforme nota demonstrativa junta.

Podrá consultar a informação detalhada da liquidação no Portal das Finanças ou nos Serviços de Finanças.

Podrá reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 140.º do CIRS e 78.º e 102.º do Código da Procedimento e do Processo Tributário (CPPT). Não sendo efetuado o pagamento no prazo acima referido, haverá lugar a procedimento executivo.

A Diretora-Geral,

Helena Alves Borges

CONSIGNAÇÃO: NIF ...  
 IRS 87,68 IVA 0,00  
 PERDAS A REPORTAR: 0,00  
 FACTOS. POR CONTA a efetuar no ano 2018  
 NIF ... 0,00  
 NIF ... 0,00

**SOBRETAXA**  
 Base: 16.118,54 x 1,000 Z  
 = 161,19  
 Deduções: 0,00  
 Ret. Fonte: 124,01  
 Resultado: 37,18

PERÍODO RENDIMENTOS	ACERTO	N.º LIQUIDAÇÃO	LIQUIDAÇÃO
2016-01-01 a 2016-12-31	2017-05-26	2017	2017-05-22
1 Rendimento global		€	39.166,53
2 Deduções específicas		€	8.288,88
3 Perdas a recuperar		€	0,00
4 Abatimentos		€	0,00
5 Deduções ao rendimento		€	0,00
6 Rendimento coletável		€	30.877,65
7 Quociente rendimentos anos anteriores/Propriedade intelectual		€	0,00
8 Rendimentos isentos englobados para determinação da taxa		€	0,00
9 Total do rendimento para determinação da taxa (6+8-7)		€	30.877,65
10 Quociente familiar 2,08 ; taxa 21,500 %			
11 Importância apurada (9 : coef. x taxa)		€	4.411,59
12 Parcela a abater		€	984,90
13 Imposto anos anteriores/Propriedade intelectual		€	0,00
14 Imposto correspondente a rendimentos isentos		€	0,00
15 Taxa adicional [(0,00 x 0,0 % + 0,00 x 0,0%) x 2,00]		€	0,00
16 Excesso em relação ao limite do quociente familiar		€	0,00
17 Imposto relativo a tributação autónoma		€	13.090,10
18 Coleta total [(11-12) x 2,00 + 13-14 + 15 + 16 + 17]		€	19.853,48
19 Deduções à coleta		€	2.200,95
20 Benefício municipal ( 2,50 % da coleta)		€	116,33
21 Acrescimos à coleta		€	0,00
22 Coleta líquida [(18-19-20) + (-) + 21]		€	17.557,89
23 Pagamentos por conta		€	0,00
24 Retenções na fonte		€	12.734,63
25 Imposto apurado [(22-23+24)]		€	4.823,26
26 Juros de retenção-poupança		€	0,00
27 Sobretaxa-resultado		€	37,18
28 Juros compensatórios		€	0,00
29 Juros indemnizatórios		€	0,00

DATA LIMITE DE PAGAMENTO: 2017-08-31 VALOR A PAGAR: € 4.839,64

- i) Em 23-05-2017 foi instaurado no Serviço de Finanças (“SF”) de Lisboa ... um procedimento de verificação dos elementos constantes da referida declaração de IRS, quanto ao valor declarado, a título de despesas e encargos, no quadro 4 do Anexo G.
- j) Em 29-05-2017, o Requerente entregou os documentos comprovativos dos valores inseridos na liquidação (escritura pública de aquisição e escritura pública de venda; cópias de despesas).
- k) Tendo os Requerentes sido notificados, por ofício de 19-12-2017, para o exercício do direito de audição prévia relativamente às correções propostas pelo SF:

#### NOTIFICAÇÃO PARA AUDIÇÃO PRÉVIA

Exmo. Sr. ou Sr.ª,

Da análise efetuada aos documentos/elementos apresentados relativamente à declaração de IRS, Modelo 3, do ano de 2016, com a identificação ..., constatou-se a existência da(s) seguinte(s) incorreção(ões):

APRESENTAR DECLARAÇÃO DE SUBSTITUIÇÃO. NAS DESPESAS DO ANEXO G, NÃO SÃO CONSIDERADAS AS SEM IDENTIFICAÇÃO DO IMÓVEL ALIENADO, TAMBÉM NÃO SÃO ACEITES AS QUOTAS DO CONDOMÍNIO, AS REPARAÇÕES/COMPRAS DE ELECTRODOMÉSTICOS, OS CONSUMOS DE ÁGUA E AS SEM SUPORTE DOCUMENTAL (FACTURA/RECIBO).

Deste modo, fica V. Ex.ª notificado da intenção de se efetuarem a(s) seguinte(s) correção(ões) aos valores inscritos na referida declaração Modelo 3:

Anexo	Quadro	Campo	Valor Declarado	Valor a Corrigir	Valor Final
G	4	DESP	€ 160.071,25	€ 136.481,24	€ 23.590,01

- l) Em 29-12-2017, os Requerentes apresentaram, em sede de direito de audição, documentação comprovativa das despesas e encargos decorrentes da empreitada realizada no imóvel: orçamentos das obras efetuadas que identificam o local, cópia do contrato de empreitada celebrado com a C..., S.A. e D..., Lda., referente às portas blindadas.

m) Sendo que a AT, através do Ofício n.º..., de 19-06-2019, notificou os Requerentes, nos seguintes termos:

Quanto às facturas das obras realizadas pela c..., S.A. ( F... ), apesar de não identificarem o local das obras, verifica-se pelo contrato de empreitada e adenda, que foram concretizadas no apartamento sito na Av. ... - , Lisboa.

Mas da análise à factura FA A/1, de 30-11-2015, constam rubricas que não são aceites como despesas para efeitos do anexo G, pelo facto de serem acessórias ao imóvel, não havendo uma ligação permanente, ou corresponderem a elementos de conteúdo decorativo/acessório, como electrodomésticos, porta rolos, estante, móveis, espelhos, toalheiros, piaçaba, cabides...

Também não são consideradas as rubricas referentes ao "fornecimento sistema aquecimento Vulcano" e "sistema de ar condicionado ...", pois para a sua aceitação deveria a respectiva instalação ter sido comunicada à Autoridade Tributária, à data da conclusão das obras, para efeitos de avaliação do imóvel, em sede de Imposto Municipal de Imóveis, dada a alteração os índices de conforto do apartamento.

Assim, na mencionada factura são aceites as restantes rubricas, no valor de € 91.966,62, mais IVA, ou seja **€ 97.484,62**.

Quanto à despesa da porta blindada, factura n.º 20141679, da D..., Lda, atendendo à documentação apresentada, nomeadamente a guia de transporte, será igualmente aceite o valor de **€ 2.024,09**.

**Desta forma o montante total de despesas aceites, no anexo G, é de € 123.098,72.**

n) Nesse seguimento, em 03-07-2019 foi elaborada pela AT declaração oficiosa modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2016, e emitida a liquidação adicional de IRS n.º 2019..., no montante de € 11.844,54, e respetiva demonstração de acerto de contas, tendo sido pago, no dia 13-08-2019, o montante de € 7.004,10, resultante do acerto de contas.

#### DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS

ID. DOCUMENTO: 2019 ... NR. COMPENSAÇÃO: 2019 ... ID. FISCAL: ...  
DATA COMPENSAÇÃO: 2019-07-16

Imposto	Período	Data Moviment	Data Valor	Descrição	Montante	Total D/C
IRS	2016-01-01 a 2016-12-31	2019-07-16	2019-07-16	Restorno liq. de 2016 - liq. 2017	+4.839,64	+4.839,64
IRS	2016-01-01 a 2016-12-31	2019-07-16	2019-07-16	Acerto liq. de 2016 - liq. 2019	-11.304,02	
IRS	2016-01-01 a 2016-12-31	2019-07-16	2019-07-16	Juros Compensatórios, liq. 2019	-540,52	-11.844,54



DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRS

Nº ACERTO CONTAS 2016 ...	ID. FISCAL ...
---------------------------------	-------------------

CONSIGNAÇÃO: NIF ...		
IRS 115,83	IVA 0,00	
PERDAS A REPORTAR:		0,00
PAGOS, POR CONTA de efetuar no ano 2018		0,00
NIF ...		0,00
NIF ...		0,00
<b>SOBRETAXA</b>		
Base:	33.542,76 *	1,750 %
	=	587,00
Deduções:		0,00
Ret. Fonte:		124,01
Resultado:		462,99

PERÍODO RENDIMENTOS	ACERTO	Nº LIQUIDAÇÃO	LIQUIDAÇÃO
2016-01-01 a 2016-12-31	2019-08-23	2019 ...	2019-08-21

NOTA DEMONSTRATIVA DA LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO		
1	Rendimento global	€ 56.590,75
2	Deduções específicas	€ 8.208,00
3	Perdas a recuperar	€ 0,00
4	Abatimentos	€ 0,00
5	Deduções ao rendimento	€ 0,00
6	Rendimento coletável [1-(2+3+4+5)]	€ 48.382,75
7	Quociente rendimentos anos anteriores/Propriedade intelectual	€ 0,00
8	Rendimentos isentos englobados para determinação da	€ 0,00
9	Total do rendimento para determinação da taxa (6+8-	€ 48.382,75
10	Quociente familiar 2,00 ; taxa 37,000%	
11	Importância apurada (9:coef. x taxa)	€ 8.950,81
12	Parcela a abater	€ 2.693,40
13	Imposto anos anteriores/Propriedade intelectual	€ 0,00
14	Imposto correspondente a rendimentos isentos	€ 0,00
15	Taxa Adicional [(0,00 x 0,000% + 0,00 x 0,000%) x 2,00]	€ 0,00
16	Excesso em relação ao limite do quociente familiar	€ 0,00
17	Imposto relativo a tributações autónomas	€ 13.000,11
18	Coleta total [(11-12)x2,00+13-14+15+16+17]	€ 25.514,93
19	Deduções à coleta	€ 2.087,00
20	Benefício municipal (2,50% da coleta)	€ 260,69
21	Acréscimos à coleta	€ 0,00
22	Coleta líquida [18-19-20(>=0)+21]	€ 23.167,22
23	Pagamentos por conta	€ 0,00
24	Retenções na fonte	€ 12.734,63
25	Imposto apurado [22-(23+24)]	€ 10.432,59
26	Juros de retenção-poupança	€ 0,00
27	Sobretaxa - resultado	€ 462,99
28	Juros compensatórios	€ 506,38
29	Juros indemnizatórios	€ 0,00
<b>VALOR A PAGAR:</b>		<b>€ 11.401,94</b>

- s) Os Requerentes apresentaram pedido de pronúncia arbitral relativamente à liquidação identificada em r) supra em 11-11-2019.
- t) Notificada da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, veio a Requerida, em 19-12-2019, revogar parcialmente o ato de liquidação, nos termos do disposto no artigo 13.º do RJAT, e requerer a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos do disposto no artigo 277.º alínea e) do CPC, aplicável *ex vi* artigo 1.º do CPTA e artigo 29.º do RJAT:

Deste modo, os encargos com a aquisição dos sistemas de aquecimento e ar condicionado (acrescidos do IVA devido, à taxa de 6%) devem ser considerados para efeitos do disposto na al. a) do nº 1 do art. 51º do CIRS.

Face ao exposto, temos – cfr. fls. 44 e 45 dos autos:

- Custo do sistema de aquecimento: € 3.155,03.

- Custo do sistema de ar condicionado: € 12.213.

TOTAL: € 15.368,03.

IVA (6%): € 922,08.

**TOTAL COM IVA: € 16.290,11.**

Valor a acrescentar ao montante de despesas e encargos considerados no campo 4001 do quadro 4 do anexo G da declaração oficiosa supra mencionada (pontos 1.9 e 1.10), o qual ascendia a € 125.122,81 – cfr. fl. 33 dos autos.

Importância esta que deverá ser acrescida da quantia de € 16.290,11, apurada nos termos acima expostos.

Deste modo, o valor que deverá constar do campo 4001 do quadro 4 do anexo G da sobredita declaração oficiosa será de € 141.412,92.

O pedido dos requerentes deverá, nos termos explanados, ser parcialmente deferido.

- u) Resulta do supra exposto que, dos montantes não aceites pela Requerida referentes à fatura FA A/1 da C..., S.A., restam as despesas e encargos com:

060.1120061444	LEGUMEIRA INOX PERFURADA 174x416x80	1,00	UN	181,00	10,00	6,00	144,16
070.120823	EXAUSTOR LB8650.0 E	1,00	UN	550,00	15,00	6,00	413,74
070.150850	FORNO EEB 6260.0 JX1	1,00	UN	750,00	15,00	6,00	564,19
070.161199	MICROWAVE KAG EMWG6260.0J1	1,00	UN	675,00	15,00	6,00	507,77
070.190828	FRIGORIFICO SIDE BY SIDE IKEF 3290-1	1,00	UN	1.300,00	15,00	6,00	977,92
070.190829	ARCA SIDE BY SIDE ITE 2390-1	1,00	UN	1.300,00	15,00	6,00	977,93
070.210823	MAQUINA LAVAR LOUÇA IGV 6506.2	1,00	UN	750,00	20,00	6,00	531,00
875.66703	PORTA ROLO COZINHA ALUMINIO	1,00	UN	56,10	10,00	6,00	44,68
875.66730	ESTANTE 300MM ALUMINIO	1,00	UN	43,80	10,00	6,00	34,89
960.VIDRO20150001	ESPELHO PAREDE C/ANTI EMBACIAMENTO	1,00	UN	660,00	20,00	6,00	467,28
960.CARP20150010	MOVEL GAVETÃO SUSPENSO MADEIRA	1,00	UN	1.730,00	25,00	6,00	1.148,29
960.VIDRO20150001	ESPELHO PAREDE C/ANTI EMBACIAMENTO	1,00	UN	560,00	20,00	6,00	396,48

960.CARP20140003	MOVEL LACADO BR. MAT C/ TAMPO CORIAN 1800	1,00	UN	1.417,50	0,00	6,00	1.254,49
960.VIDRO20150001	ESPELHO PAREDE C/ANTI EMBACIAMENTO	1,00	UN	380,00	20,00	6,00	269,04
870.QGLP800E	TOALHEIRO AQ.CENT.I STEEL GLAMOUR POL.	3,00	UN	402,00	15,00	6,00	907,21
450.820790	TOALHEIRO PAREDE METROPOLITAN CR	1,00	UN	176,00	20,00	6,00	124,61
450.821390	TOALHEIRO PAREDE 300 METROPOLITAN CR	1,00	UN	101,00	20,00	6,00	71,51
450.821690DX	PORTA ROLOS PAREDE METROPOLITAN CR DIR	1,00	UN	99,00	20,00	6,00	70,09
450.820951	PIAÇABA CHÃO TECNOGLASS BR	1,00	UN	145,00	20,00	6,00	102,66
450.821590	TOALHEIRO PAREDE 600 METROPOLITAN CR	1,00	UN	155,00	20,00	6,00	109,74
450.8218	CABIDE PAREDE METROPOLITAN CR	3,00	UN	45,00	20,00	6,00	95,58
220.20903031	TOALHEIRO PAREDE 600MM RETTANGOLO CR	1,00	UN	224,00	25,00	6,00	148,68
220.20900031	TOALHEIRO PAREDE 450MM RETTANGOLO CROMADO	1,00	UN	214,00	25,00	6,00	142,05
220.20897031	TOALHEIRO PAREDE 300MM RETTANGOLO CR	1,00	UN	208,00	25,00	6,00	138,06
220.20921031	CABIDE PAREDE RETTANGOLO CR	2,00	UN	93,00	25,00	6,00	123,45
220.20900031	TOALHEIRO PAREDE 450MM RETTANGOLO CROMADO	1,00	UN	214,00	25,00	6,00	142,05
220.20921031	CABIDE PAREDE RETTANGOLO CR	2,00	UN	93,00	25,00	6,00	123,45
220.20867031	PORTA PIAÇABA C/PORTA ROLO RETTANGOLO CR	1,00	UN	448,00	25,00	6,00	297,36
250.0001	CONJUNTO DE SABONETEIRAS	1,00	UN	267,75	0,00	6,00	236,96
220.0001	CONJUNTO DE PORTA ROLOS E PIAÇABAS GESSI	1,00	UN	750,40	0,00	6,00	664,11

v) Despesas, essas, que totalizam:

Detalhe montantes não aceites pela AT	Mercadorias /Prestação de serviços	IVA	Total (c/ IVA)
Elementos de conteúdo decorativo/acessório: móveis, eletrodomésticos, toalheiros, cabides, porta rolos, estantes, etc.	€ 12.461,35	€ 747,68	€ 13.209,03

w) Os Requerentes, mediante requerimento dirigido ao CAAD, datado de 20-12-2019, requereram o prosseguimento dos autos por não ter sido o ato de liquidação de IRS revogado na totalidade.

## B. Factos não provados

Não existem factos com relevo para a decisão que não tenham sido dados como provados.

### **C. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

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 (cfr. n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e n.º 3 do artigo 607.º do CPC, aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º 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 (cfr. artigo 596.º, aplicável *ex vi* alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, não contestados pelas partes.

## **IV. MATÉRIA DE DIREITO**

### **a. Questão decidenda**

A questão decidenda no presente processo arbitral respeita à dedutibilidade de encargos declarados pelos Requerentes, para efeitos do cálculo da mais-valia sujeita a IRS, nomeadamente despesas de valorização do imóvel, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 51.º do Código do IRS, na redação em vigor à data dos factos.

Considerando a revogação parcial do ato pela Requerida, a questão dos presentes autos reconduz-se a saber se as despesas constantes da fatura FA A/1 relativas a elementos de conteúdo decorativo/acessório, como eletrodomésticos, porta rolos, estantes, móveis, espelhos, toalheiros, piaçaba e cabides deveriam ter sido considerados no cômputo da mais-valia, dado que, como alegam os Requerentes, aumentaram o valor económico do imóvel, ou se, como

alega a Requerida, não poderiam ter sido considerados dado que são bens autónomos e separáveis da fração, não contribuindo para a sua valorização, sendo alguns meros elementos decorativos autónomos e destacáveis do imóvel alienado.

Assim, cumpre decidir.

#### **b. Enquadramento legislativo**

O artigo 10.º do Código do IRS, na redação em vigor à data dos factos, dispunha nos seguintes termos:

*“1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:*

*a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;(…)*

*4 -O ganho sujeito a IRS é constituído:*

*a) Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, nos casos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1;(…)”.*

Por seu turno, o artigo 43º do Código do IRS determina que:

*“1 - O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes.*

*2 - O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efectuadas por residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do nº 1 do artigo 10º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor.*

Nos artigos 44.º a 51.º do CIRS estatuem-se as regras de cálculo das mais-valias:

*“Artigo 44.º*

*Valor de realização*

*1 - Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização:*

*a) (...)*

*f) Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação.*

*2 - Nos casos das alíneas a), b) e f) do número anterior, tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de sisa ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida.(...)*

*Artigo 46.º*

*Valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis*

*1 - No caso da alínea a) do N.º 1 do artigo 10º, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação da sisa.*

*2 - Não havendo lugar à liquidação da sisa, considera-se o valor que lhe serviria de base, caso fosse devida, determinado de harmonia com as regras próprias daquele imposto.»*

*Artigo 50.º*

*Correcção monetária*

*1 - O valor de aquisição ou equiparado de direitos reais sobre os bens referidos na alínea a) do N.º 1 do artigo 10º é corrigido pela aplicação de coeficientes para o efeito aprovados*

---

*mediante portaria do Ministro das Finanças, sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação ou afectação. (...)*

*Artigo 51.º*

*1 - 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 12 anos, e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, bem como a indemnização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º; (...).”*

Assim, para cálculo do ganho sujeito a IRS haverá que apurar a diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, calculado de acordo com as regras previstas nos artigos 46.º e seguintes do Código do IRS.

Sendo que, nos termos do disposto no artigo 51.º acima transcrito, ao valor de aquisição acrescerão “os encargos com a valorização dos bens (...), comprovadamente realizados nos últimos doze anos, e as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º”.

Esta possibilidade decorre do “(...) princípio geral de tributação do rendimento que impõe que só devam ser sujeitos a imposto os rendimentos líquidos, assim obrigando à dedução das despesas necessárias para que o mesmo rendimento pudesse ter ocorrido (cfr. artº.51, do C.I.R.S.).(...)”<sup>1</sup>

**c. O conceito “Encargos com a valorização dos bens”**

O conceito “encargos com a valorização dos bens” é um conceito indeterminado que deverá ser preenchido pelo intérprete.

---

<sup>1</sup> Acórdão do TCAS no processo n.º 715/11.8BEALM, de 25/05/2017, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

A jurisprudência dos tribunais superiores tem densificado tal conceito, citando-se a, título de exemplo, trechos de vários acórdãos:

- “A al. a) do art. 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**”<sup>2</sup>

- “Isto significa que, nos termos deste preceito, que o legislador distingue duas situações: “encargos com a valorização dos bens”, comprovadamente realizados, ” e “despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação”. Na primeira estatuição do normativo **enfoca-se a valorização do próprio bem**, enquanto que na segunda, o enfoque está na aquisição e alienação do bem.”<sup>3</sup>

No mesmo sentido, vejam-se as decisões arbitrais prolatadas sobre este tema:

- “(...) Quanto às despesas relativas à aquisição e instalação de fogão de encastre, a Requerida considerou que a Requerente não demonstrou que o dito fogão teria integrado o acervo de bens presentes no prédio, aquando da realização da mais-valia em crise, o que se encontra ultrapassado pelos factos ora dados como provados, e que a aquisição de um fogão não poderá encontrar enquadramento na noção de “encargos com a valorização do bem”. Novamente ressaltado o respeito devido, não se pode ratificar este entendimento, uma vez que **a modernização de um fogão encastrado, como de qualquer outro elemento fixo ao imóvel, será, efectivamente, um encargo que aporta a valorização do bem imóvel.**(...)”<sup>4</sup>

- “(...)Reconhece-se que a redacção conferida às alíneas a) e b) do artigo 51º do CIRS sendo genéricas quanto aos “**encargos com a valorização dos bens**” e às “**despesas necessárias**”, suscita dúvidas de interpretação, e concede uma razoável margem interpretativa, uma vez que o legislador sequer exemplificou a quais encargos e a quais despesas se reporta, (ao contrário

<sup>2</sup> Acórdão do STA no processo n.º 0587/11, de 21/03/2012, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>3</sup> Acórdão do TCAS no processo n.º 05182/11, de 03/03/2016, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>4</sup> Decisão arbitral no Processo n.º 154/2019-T, de 02/12/2019, disponível em <https://www.caad.org.pt/>

---

do que adoptou noutros normativos de carácter tributário. Estamos, ao que tudo indica, no âmbito dos conceitos indeterminados, concedendo uma elevada margem de interpretação quanto à amplitude do que deverá entender-se por despesas necessárias e inerentes uma vez que quanto à efectivação prática das mesmas se não levarão quaisquer dúvidas.(...)”<sup>5</sup>

- “(...) O que somos chamados a interpretar é uma fonte que visa revelar uma norma aplicável à determinação, à quantificação, das mais-valias tributáveis. Ora, o rendimento a tributar como mais-valia deve ser, em princípio, **um rendimento líquido, correspondente à capacidade contributiva efectivamente adquirida**. Um imóvel cujo telhado deixa entrar água, prejudicando a sua habitabilidade, não tem o mesmo valor económico caso tivesse uma cobertura em perfeitas condições. Assim, os gastos que forem incorridos na reparação do telhado, hão-de necessariamente repercutir-se, positivamente, no valor económico do imóvel e, portanto, incrementarão o respectivo preço de venda. **Há um nexo indissociável entre essas despesas e o aumento do preço do bem**, sendo, portanto, de **elementar razoabilidade entender-se que essa despesa esteve na origem ou contribuiu para a obtenção do próprio rendimento**. Não admitir a dedução de encargos efectivamente suportados que contribuem para a ocorrência do rendimento – neste caso, para a ocorrência do aumento do valor do imóvel que permitiu realizar mais-valia, na sua alienação — é violar um princípio económico e técnico da tributação do rendimento, o que só razões muito ponderosas poderiam justificar e haveria, por certo, de ser expressamente reflectido no texto legislativo.(...)”<sup>6</sup>

- “(...) Os encargos assim incorridos tiveram por estrita finalidade a preservação do valor do bem e não a valorização acrescida deste, entendida como algo que se deve traduzir num incremento de valor e não na mera manutenção ou preservação de valor. Neste âmbito, o STA pronuncia-se sobre o conceito de “valorização” e afirma que, **“atentando na letra da lei (encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos) não pode deixar de concluir-se, desde logo, que o encargo há-de estar ligado à valorização do bem alienado. Ou seja, não estão incluídos encargos que tenham por escopo a mera preservação do valor do bem, mas, tão só os que se destinem a aumentar esse**

---

<sup>5</sup> Decisão arbitral no Processo n.º 374/2018-T, de 24/01/2019, disponível em <https://www.caad.org.pt/>

<sup>6</sup> Decisão arbitral no Processo n.º 26/2018-T, de 23/11/2018, disponível em <https://www.caad.org.pt/>

**valor.**” – cf. *Acórdão do STA, processo n.º 0587/11, de 21 de março de 2012. É, assim, de concluir que as reparações levadas a efeito no prédio em causa não se subsumem ao conceito de “encargos com a valorização dos bens” e, por conseguinte, não devem ser adicionadas ao valor de aquisição do imóvel.(...)”<sup>7</sup>*

No que respeita à doutrina, destaque--se a doutrina citada pelo Acórdão do STA no processo n.º 0587/11, de 21/03/2012, acima transcrito:

*“(...) Pronunciando-se sobre este entendimento da AT, o Prof. Xavier de Basto (IRS: Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos, Coimbra Editora, 2007, pp. 460-465.) manifesta a sua resistência em aceitá-lo, considerando que, **embora só as despesas que valorizem o bem estejam em causa, de entre estas, porém, a lei não parece autorizar distinções.** No entender deste autor, «Se o objectivo da norma fosse atender só às valorizações materiais ou físicas e excluir os demais encargos, tê-lo-ia dito expressamente. Bem ao invés, o uso de uma formulação aberta — “encargos com a valorização dos bens” — parece indiciar que se não quis restringir o alcance da norma, como pretende o citado despacho da administração fiscal. Por outro lado, a dedução de encargos — através, neste caso, da sua adição ao valor de aquisição — **é solução que decorre do princípio da tributação do rendimento líquido.** Não prever a dedução de encargos efectivamente suportados que contribuem para a ocorrência do rendimento — neste caso, para a ocorrência do aumento do valor do imóvel que permitiu realizar mais-valia, na sua alienação — é violar um **princípio económico e técnico da tributação do rendimento**, o que só razões muito ponderosas poderiam justificar e haveria, por certo, de ser expressamente reflectido no texto legislativo.»*

*Sobre esta matéria se pronunciara, igualmente, Manuel Faustino (em comentário ao ac. do TCAS, de 25/1/2005, no rec. n.º 00297/03, por nós relatado), discordando do que refere ser uma visão exclusivamente jurídica da interpretação do conceito de valorização. Para este autor, embora seja «verdade que não se pode estabelecer uma correlação de equivalência directa entre o montante despendido na indemnização e o aumento do valor do imóvel», também não deixa de ser verdade «que, como é do senso comum, e no Acórdão se reconhece, um imóvel*

<sup>7</sup> Decisão arbitral no Processo n.º 25/2018-T, de 25/18/2018, disponível em <https://www.caad.org.pt/>

---

*desocupado tem um valor de mercado superior ao um imóvel idêntico que esteja arrendado; e que o “excesso” de mais-valia gerado, na alienação deste último imóvel, é em grande parte meramente nominal, porque tem, por contrapartida, um empobrecimento patrimonial decorrente da ablação patrimonial que a indemnização representou», acrescentando «o facto de que se esta operação tivesse por actores uma empresa, ou mesmo uma pessoa individual agindo no âmbito de uma actividade empresarial, certamente se não deixaria de reconhecer a indispensabilidade do custo (indemnização) à realização do proveito».*

*Daí que, do seu ponto de vista, pareça «mais correcta, no plano tributário, para situações como a descrita, a visão do bem, não como uma coisa em sentido meramente jurídico, mas como uma fonte de rendimento, com um aspecto económico que não pode ser desprezado. E nessa perspectiva, **tudo o que possa contribuir para a valorização económica do bem, necessariamente deve ser considerado como “encargo de valorização”**» sob pena de se cometer «uma injustiça», por se tributar «uma capacidade contributiva inexistente: a “capacidade contributiva” equivalente ao valor da indemnização paga que, em contrapartida, não foi considerada encargo.» (Boletim APECA n.º 121, 2.º trimestre de 2005, Jurisprudência Fiscal, p. 60.)” (negrito nosso).*

Ora, no esteio da jurisprudência dos tribunais superiores e doutrina citadas, bem como das decisões arbitrais acima citadas, entende o tribunal arbitral que a previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 51.º não poderá ser interpretada da forma restritiva pretendida pela Requerida.

Com efeito, a Requerida entende que para este efeito apenas poderão ser considerados os encargos suportados com elementos que se tornem indissociáveis do imóvel, que fiquem fisicamente ligados àquele em permanência (ou sejam de difícil separação). Segundo a argumentação expendida pela mesma, os elementos que não sejam incorporados nos imóveis ou que sendo incorporados sejam passíveis de fácil separação, não aumentam o seu valor intrínseco e, não aumentando o seu valor intrínseco, não farão crescer o seu valor económico.

Para sustentar a respetiva argumentação, a Requerida cita a Informação Vinculativa veiculada no processo n.º 2483/2004, “*Os encargos dizem respeito à valorização do próprio bem imóvel, isto é, são as despesas que, por natureza, trazem ao imóvel um valor adicional,*

como por exemplo as obras de beneficiação.”, considerando que tal conceito se aproxima do conceito de "benfeitoria útil", plasmado no artigo 216.º do Código Civil.

Resulta do artigo 216.º do Código Civil que são benfeitorias “(...) *todas as despesas feitas para conservar ou melhorar a coisa*”, sendo que são benfeitorias “*úteis as que, não sendo indispensáveis para a sua conservação, lhe aumentam, todavia, o valor;*(...)”. Ora, contrariamente ao que defende a Requerida, da definição deste conceito, não se extrai o requisito adicional de incorporação ou ligação física/permanente de qualquer benfeitoria ao bem imóvel.

Ademais, no artigo 1273.º do Código Civil prevê-se precisamente que “*1. Tanto o possuidor de boa fé como o de má fé têm direito a ser indemnizados das benfeitorias necessárias que hajam feito, e bem assim a levantar as benfeitorias úteis realizadas na coisa, desde que o possam fazer sem detrimento dela. (...)*”. Logo, o requisito da ligação física das despesas/encargos com valorização aos bens imóveis não resulta das regras do Código Civil aplicáveis às benfeitorias úteis, antes pelo contrário.

Como se concluiu na decisão arbitral prolatada no processo n.º 527/2016-T, cuja fundamentação acompanhamos: “*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 nexó jurídico entre a coisa e o autor das obras: posse, locação, comodato, usufruto, etc..(..)*”<sup>8</sup>

Logo, o conceito “*encargos com valorização de bens imóveis*” não poderá ser interpretado de forma restritiva, dado que tal interpretação não tem acolhimento nem da letra da lei, que não

---

<sup>8</sup> Decisão arbitral no Processo n.º 527/2016-T, de 13/03/2017, disponível em <https://www.caad.org.pt/>

limita o tipo de encargos aceites como sendo de valorização, nem tem acolhimento na *ratio legis* da norma. Como acima referido, na categoria G de IRS, o legislador pretende tributar um rendimento líquido, correspondente à capacidade contributiva adquirida, pelo que admite que, ao custo de aquisição com os bens imóveis, sejam acrescidas despesas e encargos tidos com a valorização do mesmo.

Nesta medida, deverão ser considerados como abrangidos pela previsão da norma os encargos efetivamente suportados que sejam suscetíveis de valorizar economicamente o bem imóvel alienado.

Ora, no caso dos presentes autos, resulta que os encargos efetivamente suportados e constantes da fatura FA A/1 foram suscetíveis de incrementar o valor do económico do imóvel a alienar, na medida em que o mesmo imóvel foi vendido por um preço consideravelmente superior ao preço de aquisição.

Para tanto, basta atentar à cronologia dos factos: i) o imóvel foi adquirido em 14-08-2013 por € 253.000,00; ii) foi contratada uma empreitada de remodelação com a C..., Lda. em 2013; iii) o imóvel foi alienado em 29-01-2016 por € 435.000,00.

Não existindo um critério previsto na lei que exclua alguns encargos com a valorização do imóvel face a outros, não poderá o intérprete excluí-los.

Face aos encargos dados como provados com a realização da empreitada que incidiu sobre o imóvel, só poderia admitir-se a sua desconsideração – em termos abstratos - caso a Requerida tivesse alegado e demonstrado a existência de encargos (por exemplo relativos a aquisição de eletrodomésticos e outros elementos decorativos), que não foram destinados à valorização do imóvel.

Como referido supra, o enfoque neste caso terá de residir na valorização económica do imóvel. Valorização esta que resulta da obra de empreitada como um todo. Não sendo posta em causa pela Requerida a realização da empreitada no imóvel objeto dos presentes autos, não será

de aceitar que determinados encargos sejam aceites e outros excluídos, com justificação na sua falta de ligação permanente ao imóvel.

#### **d. União de contratos**

Acresce que, a tese da Requerida de a venda do imóvel equipado ser suscetível de configurar uma união de contratos, não poderá colher nesta sede, desde logo porque não resultam dos autos quaisquer indícios de prova de ter sido celebrado outro contrato que não o contrato de compra e venda de bem imóvel, em 29-01-2016. A escritura pública junta a este processo arbitral somente faz referência à compra e venda de um bem imóvel, cuja validade não foi impugnada pela Requerida.

A propósito da “união de contratos” ensina o Professor Doutor Mário Júlio de Almeida Costa *“Neste caso, trata-se de dois ou mais contratos entre si ligados de alguma maneira, sem prejuízo da individualidade própria que subsiste. (...) Umás vezes, os contratos relacionam-se através de um mero vínculo externo ou accidental, conservando a sua autonomia (A compra a B uma casa e ao mesmo tempo convencionam com este a reparação retribuída de outro prédio). A cada um dos contratos aplica-se o respectivo regime. Mas, outras vezes, os contratos embora mantenham a individualidade, encontram-se ligados, mercê da vontade das partes, por um nexo funcional que se reflecte sobre a sua disciplina. Essa dependência configura-se de várias formas. Nomeadamente, pode ser bilateral ou recíproca (...) ou apenas unilateral. Não raro, ainda, a união é alternativa, quer dizer, existem dois contratos, mas convencionam-se que se considere celebrado um ou outro, conforme se verifique ou não determinada condição (...). Em qualquer das hipóteses, portanto, não se afeta a individualidade dos contratos, posto que estes se encontrem relacionados e as vicissitudes de um possam influir no outro.”*<sup>9</sup>,

No que é seguido pela jurisprudência dos tribunais superiores:

- *“Como é sabido, a doutrina civilista distingue o contrato misto da coligação ou união de contratos, também chamada coligação de contratos – cfr. a este propósito VAZ SERRA, BMJ 91, 11 e segs, ANTUNES VARELA, Das Obrigações Em Geral, 3ª ed., 231-234, ALMEIDA*

---

<sup>9</sup> Mário Júlio de Almeida Costa, in *Direito das Obrigações*, 5.ª Edição, Almedina, 1991, pag. 304-305.

---

*COSTA, Direito das Obrigações, 8ª ed., 331-338. No contrato misto, há uma unidade contratual, um só negócio jurídico, cujos elementos essenciais respeitam a tipos contratuais distintos. Na união ou coligação de contratos, ao contrário do contrato misto, existe uma pluralidade de contratos, os quais se mantêm diferenciados, conservando cada um a sua individualidade. Pese embora as diversas nomenclaturas utilizadas pela doutrina, a união de contratos pode agrupar-se em três categorias fundamentais: união extrínseca; união alternativa; união com dependência, também designada união interna – cfr. INOCÊNCIO GALVÃO TELLES, Manual dos Contratos em Geral, Refundido e Actualizado, Coimbra Editora, 476 e PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, Contratos Atípicos, Coleção Teses, Almedina, 215-219. Na união extrínseca, o único factor de ligação reside na circunstância de se celebrarem na mesma ocasião, constando por exemplo do mesmo escrito. Na união alternativa, são celebrados dois contratos, em termos tais que, conforme ocorra ou não certo evento, assim se considerará celebrado apenas um deles. Na união com dependência, há entre os contratos um vínculo traduzido no facto de a validade e vigência de um contrato depender da validade e vigência do outro..”<sup>10</sup>*

*- “Do contrato misto distingue-se a união ou coligação de contratos, em que cada um deles conserva a sua individualidade, configurando-se uma união extrínseca ( em que o único factor de ligação reside na circunstância de se celebrarem na mesma ocasião, constando por exemplo do mesmo escrito), uma união com dependência (entre os contratos existe um vínculo traduzido no facto de a validade e vigência de um contrato depender da validade e vigência do outro ), uma união alternativa (são celebrados dois contratos, em termos tais que, conforme ocorra ou não certo evento, assim se considerará celebrado apenas um deles).”<sup>11 12</sup>*

No caso em apreço, não resultando da factualidade dada como provada indícios bastantes que comprovem a celebração de uma pluralidade de contratos, ou a vontade das partes em

---

<sup>10</sup> Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa no processo n.º 473/15.7T8LSB.L1-2, de 16/11/2016, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>11</sup> Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra no processo n.º 2022/08.4TBFIG.C1, de 02/08/2011, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>12</sup> No mesmo sentido, vide Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça no processo n.º 1563/11.0TVLSB.L1.S3, de 09/05/2019, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

celebrarem uma pluralidade de contratos, cujo objeto seria, por um lado, a compra e venda do bem imóvel, e por outro, a compra dos bens móveis, acima referidos, não será possível concluir, como faz a Requerida, pela existência de uma união de contratos.

Ora, se fosse de admitir que, no caso dos presentes autos, existira uma união de contratos, o preço total teria de ser alocado aos dois contratos em causa, para efeitos de apuramento das eventuais mais-valias sujeitas (relativas ao bem imóvel) e não sujeitas (relativas aos bens móveis) a IRS. Não pode a Requerida alegar, para efeitos de desconsideração de encargos de valorização do imóvel, a existência de dois contratos sem daí retirar as devidas ilações para os demais efeitos legais, nomeadamente para efeitos de apuramento dos ganhos sujeitos e não sujeitos a IRS.

Conclui-se, assim, que trata-se de um contrato único de compra e venda de bem imóvel, remodelado e equipado, cujo preço total reflete a valorização resultante da referida remodelação, realizada pela 2ª Requerente e executada pela C..., S.A

#### **e. Conclusão**

Face a todo o supra exposto, para efeitos de cômputo da mais-valia realizada com alienação de bem imóvel, será, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 51.º do Código de IRS, de acrescer ao custo de aquisição do mesmo todos os encargos dados como provados com a sua valorização, independentemente da sua incorporação ou ligação física/permanente ao bem imóvel.

Não poderá, assim, proceder a fundamentação da Requerida para não aceitar os encargos efetivamente suportados com a valorização do imóvel.

A liquidação de IRS *subjudice* padece, assim, de vício de violação de lei, devendo ser anulada parcialmente no que concerne à não aceitação dos encargos com a valorização do bem imóvel, constantes da fatura FA A/1 da C..., S.A..

#### **V. Dos juros indemnizatórios**

Por último, os Requerentes pedem a condenação da Requerida a pagar juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

De acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT “*A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso: (...) b) Restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito. (...)*”.

No mesmo sentido, o artigo 100.º da LGT prevê que “*A Administração está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros, nos termos e condições previstos na lei*”.

A doutrina e jurisprudência têm defendido que se enquadra no âmbito das competências dos tribunais arbitrais a fixação dos efeitos das suas decisões, nos mesmos termos previstos para a impugnação judicial, designadamente, quanto à condenação em juros indemnizatórios ou a condenação por indemnização por garantia indevida.

Quanto aos juros indemnizatórios, prevê o n.º 1 do artigo 43.º da LGT que “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

No caso *sub judice*, o pedido dos Requerentes é julgado procedente no que se refere à ilegalidade da liquidação de IRS referente ao exercício de 2016, no montante de € 11.401,94.

Por outro lado, é manifesto que, na sequência da ilegalidade da liquidação impugnada, haverá lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago pelo Requerente, por força da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, e do artigo 100.º da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.

O Requerente tem direito ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, relativamente ao valor do imposto e juros indevidamente pagos, contados desde a data em que tais valores foram indevidamente pagos até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

## **VI. DECISÃO**

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando a ilegalidade da Liquidação de IRS com o n.º 2019..., no valor de € 11.401,94, e a sua anulação parcial;
- b) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, condenando a Requerida a pagar ao Requerente os juros indemnizatórios que forem liquidados em execução da presente decisão arbitral.

## **VII. VALOR DA CAUSA**

Em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 306.º do CPC e da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPTA), fixa-se ao processo o valor de € 11.401,94 (onze mil quatrocentos e um euros e noventa e quatro cêntimos).

## **VIII. CUSTAS**

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 918,00, nos termos da Tabela I, do RCPTA, a cargo da Requerida.

Lisboa, 23 de junho de 2020

O Árbitro,

Vera Figueiredo