

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 615/2024-T**

**Tema: IRS | Mais-valias | Habitação Própria e Permanente | artigo 11.º da Lei n.º 82.º-E/2014, de 31 de Dezembro | Dedução de despesas e encargos | artigo 51.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.**

**Processo n.º 615/2024-T**

**Sumário:**

- I. Para efeitos de exclusão de tributação das mais-valias resultantes da venda de imóvel, prevista no artigo 11.º da Lei n.º 82.º-E/2014, de 31 de Dezembro, o imóvel alienado tem de ser destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar.
- II. O domicílio fiscal constitui mera presunção da habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar.
- III. Demonstrando-se que a fração alienada não correspondia a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, é inaplicável o regime de exclusão de tributação previsto no artigo 11.º da Lei n.º 82.º-E/2014, de 31 de Dezembro, conjugado com o artigo 10.º, n.º 5 do Código do IRS.
- IV. Devem ser abrangidos pelo artigo 51.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS, tanto os encargos com a valorização dos bens (deles se excluindo, porém, as simples despesas de manutenção e reparação), como as despesas inerentes à aquisição e alienação, as quais acrescem ao valor de aquisição da fração autónoma, para cálculo da mais-valia obtida com a sua alienação.

**Decisão Arbitral**

## I – Relatório

1. **A...** e **B...**, respetivamente, com o NIF ... e ..., com morada na Av..., n.º ... –..., ...-... Lisboa, vêm requerer a constituição de tribunal arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”).

No pedido de pronúncia arbitral (PPA), os Requerentes pretendem que seja apreciada a legalidade da liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), correspondente à liquidação n.º 2023..., referente ao ano de 2019, da qual resultou o montante total a pagar de 16.649,52 euros, e respetiva demonstração de acerto de contas, com o n.º 2023 ... (ambas referidas como “a liquidação”, que atendendo à numeração indicada pela Requerida, se reporta à liquidação de IRS n.º 2024..., relativa ao ano de 2019), e bem assim, a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023... .

Neste âmbito, formulam, os seguintes pedidos de pronúncia arbitral:

*“- Deve ser anulada a liquidação aqui reclamada 2023 ... aqui em causa e ser emitida uma nova liquidação de IRS tendo subjacente a aplicação do Regime Especial Aplicável às Mais-Valias Imobiliárias previsto no artigo 11.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro às situações em que o valor de realização seja aplicado na amortização do empréstimo contraído para a aquisição do imóvel alienado, suspendendo a tributação do ganho das mais-valias imobiliárias;*

*- Sejam consideradas a totalidade das despesas e encargos suportados com a alienação do imóvel, no montante global de 7.111,71 euros.*

Os Requerentes pretendem ainda, na medida da procedência do pedido anterior, que a Requerida seja condenada a restituir o montante de 1.503,75 euros, pago a título de juros compensatórios, bem como no pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data de pagamento até à emissão da competente nota de crédito.

2. É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante “AT”).

3. Em 02-05-2024, o Exmo. Presidente do CAAD aceitou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e procedeu à notificação da AT.
4. A Árbitra designada pelo Conselho Deontológico do CAAD aceitou a designação.
5. Em 21-06-2024, o Exmo. Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 11.º, n.º 7 do RJAT.
6. Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 7 do RJAT, decorrido o prazo previsto no artigo 13.º, n.º 1 do RJAT, sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 09-07-2024.
7. A AT apresentou resposta em que defendeu (i) a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e juntou o Processo Administrativo (“PA”), esclarecendo que está em causa a liquidação de IRS com o n.º 2024..., do ano de 2019, (ii) bem como o de indeferimento parcial da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023... .
8. Em 29-10-2024, foi proferido despacho a dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, atendendo a que não foi requerida a produção de prova testemunhal, e as partes notificadas para apresentarem alegações.
9. Em 18-11-2024, a Requerida apresentou alegações escritas.
10. Em 20-11-2024, os Requerentes apresentaram alegações escritas.
11. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.
12. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.
13. O processo não enferma de nulidades.

## **II - Posição das Partes**

14. Os Requerentes alegam que:

No seguimento do indeferimento, parcial, da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023..., referente à liquidação de IRS relativa ao ano de 2019, deduziram pedido de

pronúncia arbitral na qual pedem a declaração de ilegalidade da liquidação de IRS processada com o n.º 2023..., relativa ao período de tributação de 2019, que apurou o valor a pagar pelos Requerentes no montante de 16.649,52 euros, sendo 15.145,77 a título de imposto e 1.503,75, a título de juros compensatórios.

**15.** Os Requerentes fundamentam a sua posição do seguinte modo:

- i.* Os Requerentes vivem, um com o outro, em união de facto.
- ii.* Têm, em comum, dois filhos.
- iii.* Até ao ano de 2015, cada um dos Requerentes dispunha da sua habitação própria.
- iv.* A Requerente morava na Av. ... n.º ..., ..., e o Requerente na ... n.º ..., ..., em Lisboa.
- v.* Em 2015, a Requerente alterou oficialmente a sua morada para a ... n.º ..., ... Dt.º, na freguesia do ..., Lisboa, propriedade do Requerente, onde permaneceu até Março de 2019.
- vi.* Em Abril 2019, os Requerentes decidiram alterar a morada de habitação própria e permanente do agregado familiar para a Rua ... n.º ..., ..., freguesia ..., em Lisboa.
- vii.* Em Julho de 2019, a Requerente procedeu à venda deste imóvel.
- viii.* Após a alienação, os Requerentes voltaram a alterar a sua morada para a Av. ... n.º ..., ..., em Lisboa.
- ix.* Os Requerentes comunicaram à AT as mencionadas alterações.
- x.* Apenas por lapso não alteraram a morada dos filhos menores, os quais mantiveram o seu domicílio fiscal, na Av. ... n.º ..., ..., em Lisboa.
- xi.* Em 27/12/2022, os Requerentes entregaram declaração (de substituição) de IRS de 2019, na qual declararam as mais-valias obtidas com a venda do imóvel, da qual resultou o montante a pagar de 16.649,52 euros.
- xii.* Em 11/01/2023, os Requerentes apresentaram (nova) declaração (de substituição) de IRS, na qual a Requerente declarou a amortização do montante

do empréstimo bancário que havia contraído para aquisição da sua habitação própria e permanente.

- xiii. Em 03/07/2023, o Requerente apresentou reclamação graciosa, a qual, após exercício do direito de audição, veio a ser parcialmente deferida.
- xiv. Os Requerentes não se conformam com a decisão proferida no âmbito da reclamação graciosa, na parte em que a AT não aceita (por entender que o imóvel em causa não constitui habitação própria e permanente da Requerente ou do seu agregado familiar) a exclusão de tributação das mais-valias, quando o valor de realização seja aplicado na amortização de empréstimo contraído para a aquisição do imóvel alienado.
- xv. Por outro lado, contestam, também, a decisão da AT na parte em que a mesma não aceita parte das despesas em que incorreram, no montante de 7.111,71 euros, que, na perspetiva dos Requerentes, corresponde a despesas e encargos com a valorização dos bens e, como tal, enquadra-se no disposto no artigo 51.º, alínea a) do CIRS.

Concluem, assim, que a declaração de IRS n.º 2023..., do ano de 2019, da qual resultou o imposto a pagar de 16.649,52 euros, é ilegal, por violação do Regime Especial aplicável às mais-valias imobiliárias previsto no artigo 11.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, bem como por desconsideração da totalidade das despesas e encargos suportados com a alienação no imóvel, no montante global de 7.111,71 euros.

**16.** A Requerida por seu turno alega que:

Os Requerentes vêm requerer ao Tribunal arbitral a declaração de ilegalidade do ato de liquidação do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas singulares n.º 2024..., relativo ao ano de 2019, bem como do despacho de indeferimento parcial proferido na reclamação graciosa n.º ...2023... .

17. A AT fundamenta a sua posição do seguinte modo:

- i. Em 11 de Janeiro de 2023, os Requerentes, com a entrega de declaração de substituição de IRS referente ao ano de 2019, declararam, pela primeira vez, o montante de 109.924,14 euros, a título de amortização do empréstimo para efeito da aplicação do disposto no artigo 11.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.
- ii. Em sede de reclamação graciosa, a AT apurou que os Requerentes haviam comunicado à AT o respetivo agregado familiar constituído por si e pelos dois filhos. Concluiu, assim, que “o domicílio fiscal do agregado não foi durante o referido ano o mesmo para todos os elementos do agregado familiar”.
- iii. Salaria a AT que:
  - Os Requerentes “alteraram o domicílio fiscal para o imóvel alienado apenas entre 2019MAI27 e 2019JUL18”, um mês antes da alienação.
  - Apenas um mês antes da alienação é que mudaram o domicílio fiscal para o imóvel;
  - Resulta da escritura que o pagamento do sinal por parte da compradora ocorreu em 2019MAI21. Concluindo que dos “elementos constantes dos autos (bem como das bases de dados da Autoridade Tributária) não se retira que o imóvel, na data da alienação (2019JUL12) fosse habitação própria e permanente dos sujeitos passivos ou do seu agregado familiar.
- iv. Assumindo a AT que não existe uma coincidência entre “domicílio fiscal” e “habitação própria e permanente”, e face aos elementos constantes dos autos, da perspectiva da AT “não se retira que o imóvel, na data da alienação (2019JUL12) fosse a habitação própria e permanente dos sujeitos passivos ou do seu agregado familiar”. E, acrescenta “o que fica demonstrado é que o imóvel

não se destinava a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar”.

- v. Conclui que, por não estarem reunidos os pressupostos (habitação própria e permanente) do artigo 10.º, n.º 5 do Código do IRS, não pode ser aplicado o disposto no artigo 11.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro.
- vi. Quanto às despesas, vem a AT esclarecer que apenas está em causa o montante de 3.923,71 euros, cuja relevância fiscal deve ser aferida à luz do disposto no artigo 51.º, n.º 1, alínea a) do CIRS, mais concretamente, “encargos com a valorização do bem” e “despesas necessárias e efetivamente praticadas”.
- vii. Quanto às despesas considera a AT, relativamente à FT 2018/25, com data de 21/08/2018, que a mesma não foi aceite por “falta de devida comprovação” e, por outro lado, por não se tratar de “encargos com a valorização do bem alienado”.
- viii. Quanto às demais despesas apresentadas, considera que as mesmas não podem ser consideradas para efeitos do disposto no artigo 51.º, n.º 1, alínea a) do CIRS, seja por não identificarem o imóvel, seja porque os documentos não cumprem os requisitos legais para serem aceites.

Concluindo, assim, pela improcedência da impugnação.

### **III - Matéria de facto**

**18.** Com relevância para a decisão da causa, julgam-se provados os seguintes factos:

- A)** Em data não concretamente apurada, que as partes situam entre Julho/Setembro de 2007, a Requerente adquiriu a fração autónoma designada pelas letras “AF” correspondente ao ...- ... (sub-lote 3.1), destinada a habitação, do prédio urbano sito na Av. ... n.º ..., freguesia ..., concelho de Lisboa, que destinou a sua habitação permanente.

- 
- B)** O Requerente adquiriu, em data não concretamente apurada, o imóvel sito na Av. ... n.º ..., ..., freguesia do ..., em Lisboa, que destinou a sua habitação permanente.
- C)** Até 2015, cada um dos Requerentes morava nos mencionados imóveis, os quais constituíam a residência própria e permanente de cada um dos Requerentes.
- D)** Em 2015, a Requerente alterou a morada da sua habitação própria e permanente para a Av. ... n.º..., ..., em Lisboa (cf. artigo 13 do PPA).
- E)** Na constância da união de facto, nasceram dois filhos, que integram o agregado familiar dos Requerentes, cujo domicílio fiscal está associado à Av. ... n.º ..., ..., em Lisboa.
- F)** Em 26 de Maio de 2019, os Requerentes alteraram o seu domicílio fiscal para a Av. ... n.º ..., ..., em Lisboa.
- G)** Os filhos dos Requerentes mantiveram o seu domicílio fiscal na Av. ... n.º ..., ..., na freguesia do ... .
- H)** Na base de dados da AT, consta a seguinte informação relativamente ao domicílio fiscal dos Requerentes:  
durante o período de 27 de Maio de 2019 a 18 de Julho de 2019, o domicílio fiscal dos Requerentes estava associado ao imóvel sito na Av. ... n.º ..., ..., em Lisboa – cf. Documento n.º 4 junto ao PPA e Doc de fls ... do PA.
- I)** Em 12 de Julho de 2019, a Requerente, B..., vendeu a fração autónoma designada pelas letras “AF” correspondente ao...– ... (sub-lote 3.1), destinada a habitação, do prédio urbano sito na Av. ... n.º..., freguesia..., Concelho de Lisboa, pelo preço de 264.000 euros (duzentos e sessenta e quatro mil euros) – cf. Documento n.º 3 junto com o PPA.
- J)** O preço foi pago do seguinte modo:
- Em 21 de Maio de 2019, a Requerente recebeu a quantia de 26.400 euros, da parte compradora, a título de sinal e princípio de pagamento;
  - Em 12 de Julho de 2019, a Requerente recebeu a quantia a quantia de 237.600 euros.  
- cf. Documento n.º 3 junto com o PPA.
- K)** Do documento que titula este contrato de compra e venda consta o seguinte:
- Que a fração alienada estava inscrita a favor da Requerida pela Ap. 3 de 2007/07/31;



- b) Que foi emitido o certificado energético n.º SCE ... para o imóvel  
- cf. Documento n.º 3 junto com o PPA.
- L)** Em 12 de Julho de 2019, a Requerente procedeu à liquidação do empréstimo, correspondente ao crédito hipotecário n.º ...-...-..., pelo montante de 110.497,88 euros, correspondendo 109.924,14 euros a capital, 2,14 euros de juros e o remanescente a despesas – cf. Documento n.º 10 junto com o PPA.
- M)** Em 18 de Julho de 2019, os Requerentes alteraram novamente o seu domicílio fiscal para a Av. ... n.º ..., ... °, freguesia do , em Lisboa – cf. Documento n.º 4 junto com o PPA e Documento de fls. 19 do PA.
- N)** Em 19 de Julho de 2019, o Banco BPI emite declaração referente à liquidação antecipada, referente ao contrato de crédito hipotecário n.º ...-...-..., na qual declara a liquidação do empréstimo pelo montante global de 110.497,88 euros, dos quais 109.924,14 correspondem a capital e o remanescente a juros, comissão de liquidação e imposto sobre comissão de liquidação – cf. Documento n.º 10 junto com o PPA.
- O)** Em 14 de Abril de 2020, os Requerentes submeteram declaração modelo 3, de IRS, referente ao ano 2019, na qual declararam no quadro 5 do Anexo G, o valor em dívida do empréstimo (campo 5005), bem como a intenção de reinvestir o produto de venda do imóvel (campo 5006), que deu origem à liquidação n.º 2020..., com imposto a pagar de 66,95 euros - cf. Documento n.º 5 junto com o PPA.
- P)** Em 27 de Dezembro de 2022, os Requerentes entregaram nova declaração modelo 3, de IRS (declaração de substituição), referente ao ano de 2019, e da qual consta o Anexo G, sem preenchimento do quadro 5, isto é, em que não foi indicado o valor em dívida do empréstimo e com o valor de reinvestimento a zero, e nele tendo declarado, como despesas e encargos (Quadro 4 - campo 4001), o valor de 7.111,71 euros - cf. Documento n.º 6 junto com o PPA.
- Q)** Em 6 de Janeiro de 2023, a AT procedeu à liquidação de IRS, referente ao ano de 2029, que deu origem à liquidação n.º 2023..., da qual resultou o montante a pagar de

---

16.649,52 euros, sendo 15.145,77 a título de imposto e 1.503,75 a título de juros compensatórios - cf. Documento n.º 7 junto com o PPA.

- R)** Em 11 de Janeiro de 2023, os Requerentes submeteram nova declaração modelo 3, de IRS, referente ao ano de 2019, com o n.º ...-...-..., da qual consta o Anexo G, no qual inscreveram, no Quadro B (campo 5032), a título de Amortização de Empréstimo (artigo 11.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro), o montante de 109.924,14 euros, – cf. Documento n.º 8 junto com o PPA.
- S)** Declararam, ainda, no mencionado Anexo G, despesas e encargos (Quadro 4 - campo 4001), no valor de 7.111,71 euros – cf. Documento n.º 8 junto com o PPA.
- T)** Inconformados pela não liquidação do imposto com base nesta última declaração de substituição, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa (que veio a ser autuada com o n.º ...2023...), que tinha por objeto a ato tributário de..., no valor de 16.649,52 – cf. Documento n.º 11 junto com o PPA.
- U)** A reclamação graciosa apresentada veio a ser parcialmente deferida, por despacho 17 de Janeiro de 2024, do Chefe de Serviço de Finanças (ao abrigo de delegação de competências) – cf. Documento n.º 1 junto com o PPA.
- V)** A AT desconsiderou o valor declarado a título de amortização do empréstimo, por entender que o imóvel alienado não constituía habitação própria e permanente, porquanto o mesmo “não tinha essa afetação para todos os elementos do agregado familiar” – cf. Documento n.º 1 junto com o PPA.
- W)** Nos termos da decisão proferida pela AT, no âmbito da mencionada reclamação, do total de 7.111,71 euros, a título de despesas e encargos declarados pelos Requerentes, foram aceites 3.188,00 euros que respeitam a IMT e emolumentos pagos à ... Conservatória do Registo Predial de Lisboa – cf. Documento n.º 1 junto com o PPA.
- X)** A reclamação graciosa foi, parcialmente, deferida com os seguintes fundamentos:

## INFORMAÇÃO

F... .. NIF .. NIF .. na qualidade de mandatária de A...  
, NIF e B... .. NIF  
notificados nos termos dos artigos 38.º e 39.º do CPPT em 06/12/2023, através da VIA CTT, para querendo, no prazo de 15 dias exercer o direito de audição prévia de acordo com o art.º 60.º da LGT, relativamente ao projeto de decisão de indeferimento do presente procedimento de reclamação graciosa, veio a 19/12/2023, exercer esse direito. Resumidamente alegam que:

- A reclamação foi apresentada por A... .., contudo a declaração de IRS para o ano de 2019, foi entregue na qualidade de unido de facto com B... .. tendo optado pela tributação conjunta;
- Refere que a tributação das mais-valias é apenas do SP B, B... ..
- Em abril de 2019, os sujeitos passivos alteram a morada da habitação própria e permanente para Avenida .., propriedade exclusiva de B... ..

- Após a alienação alteram novamente a morada para a imóvel propriedade do sujeito passivo A;
- Referem que alienaram o imóvel afeto a sua habitação própria e permanente do agregado família e que o valor de realização foi aplicado na amortização do empréstimo, de acordo com Regime Especial Aplicável às Mais-Valias Imobiliárias, previsto no artigo 11º da Lei nº 82-E/2014 de 31.12;
- relativamente ao facto alegado pela AT, de que o domicílio fiscal do agregado familiar não foi o mesmo durante o período em que ocorreu a alienação, esclarecem, que apenas por lapso, não alteraram o domicílio fiscal dos descendentes;
- Mais alegam, que o domicílio fiscal dos dependentes não foi alterado, porque as rotinas dos mesmos se mantiveram inalteradas;
- No que diz respeito às despesas e encargos declarados, apresentam documentos que comprovam o valor de € 7.111,71.
- Referem ter sido indevidamente cobrados juros compensatórios, por considerarem não ser imputável aos mesmos o atraso no retardamento da liquidação do IRS para o ano de 2019.

Pelos factos elencados alegam que a liquidação deve ser anulada, que seja elaborada declaração de substituição considerando Regime Especial Aplicável às Mais-Valias Imobiliárias, previsto no artigo 11º da Lei nº 82-E/2014 de 31.12; sejam consideradas as despesas e encargos na totalidade; seja restituído o valor de € 1.503,75, pagos a título de juros compensatórios e devem ainda, ser pagos juros indemnizatórios desde a data do pagamento do imposto.

Da justificação apresentada, cumpre informar o seguinte:

No que diz respeito ao reinvestimento prevê o nº 5 do artigo 10º do CIRS que: " ...São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, desde que verificadas, cumulativamente, as seguintes condições:

Artigo 11.º Regime especial aplicável às mais-valias imobiliárias:

1 - A exclusão de tributação prevista no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS é extensiva às situações em que o valor de realização seja aplicado na amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel alienado.

2 - Nas situações referidas no número anterior em que o valor de realização seja apenas parcialmente aplicado na finalidade aí prevista, a exclusão de tributação abrange somente a parte proporcional dos ganhos correspondentes àquela aplicação.

3 - O regime previsto no n.º 1 não é aplicável se, à data da alienação, o sujeito passivo for proprietário de outro imóvel habitacional.

4 - O disposto nos números anteriores aplica-se às alienações de imóveis ocorridas nos anos de 2015 a 2020, em que os contratos de empréstimo tenham sido celebrados até 31 de dezembro de

2014.

Analisado o articulado deste regime especial verifica-se que existem condicionalismos à aplicação do mesmo.

Tal como foi referido no projeto de decisão, não reside qualquer dúvida quanto ao facto do imóvel alienado ser propriedade exclusiva de **B...**, preenchendo o requisito previsto no n.º 3 do Artigo 11.º da Lei n.º 82-E/2014 de 31.12 (Regime especial aplicável às mais-valias imobiliárias)

Contudo diz o n.º 5 do artigo 10º do CIRS, que são excluídos de tributação os ganhos provenientes da alienação de imóvel destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar.

Da consulta à comunicação n.º AGR1... e da comunicação n.º AGR1... entregues respetivamente a 05/01/2020 e 02/01/2020, para o ano de 2019, o agregado familiar é constituído pelo ora, reclamante, na situação de unido de facto com **B...**, NIF..., e dos dependentes, **C...**, NIF..., **D...**, NIF...

Na referida declaração, os sujeitos passivos apresentavam domicílio fiscal na Av. ..., na freguesia do ..., tendo alterado o domicílio fiscal para a Av. ..., n.º ..., na Freguesia do ... no período compreendido entre 27/05/2019 a 18/07/2019, que corresponde ao período em que ocorreu a alienação do imóvel, mais precisamente a 12/07/2019.

Porém os dependentes durante o ano de 2019, mantiveram o domicílio fiscal na Av. ..., na freguesia do ...

Afirmam os reclamantes que por lapso não alteraram a morada dos dependentes, e ainda que as rotinas dos mesmos se mantiveram inalteradas.

Do exposto decorre e tendo em consideração que o benefício acima referido respeita, de forma expressa, à alienação onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, que a reclamante não pode beneficiar do regime de exclusão de tributação antes referido, uma vez que o imóvel alienado não tinha essa afetação para todos os elementos do agregado familiar.

No que diz respeito às despesas e encargos com a fração alienada, de acordo com o artigo 51º do CIRS, consideram-se como sendo as despesas realizadas nos últimos 12 anos, comprovadamente suportadas pelo titular do direito de propriedade do bem objeto de alienação onerosa que, pela sua natureza, se mostrem indissociáveis do mesmo e, efetivamente, contribuam para o valorizar, bem como as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação. Assim, nos termos do artigo 51.º do Código do IRS, são de aceitar os valores despendidos com: os registos notariais (sendo de excluir os valores inerentes a eventual crédito concedido para o efeito, bem como, os honorários da entidade que os efetuou); escritura; mediação imobiliária; e certificado energético; todos inerentes ao imóvel objeto de alienação.

Para fazer prova do alegado, juntou aos autos os documentos, que se elencam:

1. Fatura /recibo n.º 52, datado de 05/11/2018, no valor de € 105,00, emitido por **G...**, NIF ..., referente a serviços de engenharia – certificação energética. A fatura encontra-se emitida em nome da reclamante e respetivo NIF, contudo não tem a inscrição da morada do imóvel alienado.
2. Fatura/recibo n.º FA CSCE/959514, datado de 05/11/2018, no valor de € 49,82, emitido por ADENE – Agencia para a Energia, referente a certificação. A fatura encontra-se emitida em nome da reclamante e respetivo NIF, contudo não tem a inscrição da morada do imóvel alienado;
3. Comprovativo de pedido de certidão, datado de 17/06/2019, no valor de € 15,00, emitido pelo IRN, para o imóvel sito na Av. l... Não apresentou comprovativo do pagamento, nomeadamente fatura/recibo;
4. Fatura/recibo n.º 1498405890, datado de 09/07/2019, no valor de € 30,00, emitido por DGCP –

- Direção –Geral do Património Cultural, referente a Certidão Direito de Preferência. A fatura encontra-se emitida em nome da reclamante e respetivo NIF, contudo não tem a inscrição da morada do imóvel alienado;
5. Fatura nº FT 2018/25, datada de 21/08/2018, no valor de € 793,35, emitido por I... H... , referente a obras de reparação, na Av. ... A fatura encontra-se emitida em nome da reclamante e respetivo NIF, contudo não apresenta orçamento, a fatura não descreve os trabalhos realizados. Mais se verifica que não apresenta documento de quitação;
6. Fatura FTA19/007445, datada de 11/07/2019, no valor de € 45,00, emitida por I... SA, NIF ... , referente a registos em nome e por conta da cliente. A fatura encontra-se emitida em nome da reclamante, contudo o NIUF, não corresponde ao da reclamante. A fatura não descreve tipo de registos. Mais se verifica que não apresenta documento de quitação.;
7. Fatura /recibo nº 9681, datada de 19/09/2007, no valor de € 1.782,17, emitido por Cartório Notarial de Lisboa – ... , NIF ... , referente a compra e mutuo c/ hipoteca. A fatura/recibo, encontra-se emitida em nome da reclamante, contudo não tem inscrito o NIF, e não identifica o imóvel alienado;
8. Folha de rosto de certidão, com o valor em emolumentos de € 40,67, emitida pelo Cartório Notarial de Lisboa, ... . O documento não reúne os requisitos previstos no artigo 36º do Código do IVA;
9. Recibo nº 7485/2007, datado de 31/07/2007, no valor de € 63,00, emitido por 6º Conservatória do Registo Predial de Lisboa, referente á certidão do imóvel alienado. O recibo encontra-se emitida em nome da reclamante e respetivo NIF.
10. Talão nº ... /2007, datado de 31/07/2007, emitido por Conservatória do Registo Predial de Lisboa, no valor de € 216,60, referente ao registo do imóvel alienado. O documento não reúne os requisitos previstos no artigo 36º do Código do IVA;
11. Conta nº ... /2007, e nº 12294/2007 datados de 10/10/2007, emitido por Conservatória do Registo Predial de Lisboa respetivamente no valor de € 48,00 e € 240,00, referente a emolumentos do registo predial. O documento não identifica a reclamante e o documento não reúne os requisitos previstos no artigo 36º do Código do IVA;
12. Recibo nº 9597/2007, datado de 11/10/2007, emitido por Conservatória do Registo Predial de Lisboa, no valor de € 31,50, referente á certidão do imóvel alienado. Porém o recibo não foi emitido em nome da reclamante.
13. IMT – escritura de aquisição, no valor de € 3.128,00.

Da documentação acima descrita apenas se enquadram no disposto do artigo 51º do CIRS, atrás referido, as despesas mencionadas nas alíneas 9 e 13, o que perfaz um valor de € 3.188,00, na medida em que são exemplos de despesas necessárias e efetivamente praticadas inerentes à aquisição.

#### Conclusão

Pelos factos mencionados anteriormente, sou da opinião que a presente reclamação graciosa deva ser deferida parcialmente, sendo elaborado documento de correção.  
Sou de parecer que não são devidos juros indemnizatórios a favor do sujeito passivo, previstos no art.º 43.º da Lei Geral Tributária, dado que não se verifica erro imputável aos serviços pela entrega de declaração de substituição apresentada em 2022, referente ao ano de 2019.

É o que me cumpre informar.

À consideração superior.

- Y) Por ofício com data de 25 de Janeiro de 2024, os Requerentes foram notificados da decisão que deferiu parcialmente a reclamação graciosa.
- Z) No seguimento do indeferimento (parcial) da reclamação graciosa, e inconformados com o ato tributário de liquidação de IRS, referente ao ano de 2019 os Requerentes, em 29 de Abril de 2024, apresentaram o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

## Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

19. Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pelos Requerentes e no processo administrativo junto pela Requerida.

Os factos pertinentes para a decisão da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em fase das várias soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607, n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e *e)* do RJAT.

Os factos provados resultam da convicção formada pela análise da documentação junta aos autos com os articulados, do processo administrativo junto pela AT, e da posição assumida pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT.

#### **IV - Do Direito**

20. Considerando a posição das partes, as questões a decidir nos presentes autos, com base na matéria de facto assente, são:

- a) saber se o imóvel alienado sito na freguesia ... pode ser considerado habitação própria e permanente do sujeito passivo, ou do seu agregado familiar e, conseqüentemente, se nessa medida se verificam os pressupostos de exclusão de tributação das mais-valias previstos no artigo 10.º, n.º 5 do CIRS e 11.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, que aprovou o regime especial aplicável às mais-valias imobiliárias.
- b) saber se os encargos e as despesas suportadas pelos Requerentes são elegíveis à luz do artigo 51.º, n.º 1, alínea *a)* do Código do IRS para efeitos de apuramento do

valor de aquisição para cálculo das mais-valias realizadas com a alienação daquele imóvel.

21. Os Requerentes não se conformam com a decisão da AT, proferida no âmbito da reclamação graciosa, segundo a qual:
- a) Não haveria lugar à exclusão de tributação de mais-valias prediais, por aplicação do artigo 10.º, n.º 5 do IRS, conjugado com o artigo 11.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, por considerar – face à factualidade apurada no âmbito da reclamação graciosa – que o imóvel alienado não constituía habitação própria e permanente da Requerente ou do seu agregado familiar, uma vez que não tinha essa afetação para todos os elementos do agregado familiar.
  - b) Não considerou cobertas pelo artigo 51.º do CIRS certas despesas e encargos com a fração alienada.

**DA EXCLUSÃO DE TRIBUTAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 11.º DA LEI N.º 82-E/2014, DE 31 DE DEZEMBRO, QUE APROVOU O REGIME ESPECIAL APLICÁVEL ÀS MAIS-VALIAS IMOBILIÁRIAS.**

22. Em primeiro lugar, importa verificar, face à factualidade apurada, se o imóvel alienado constituía habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar.

23. De acordo com a matéria de facto assente, apurou-se que:

- (i) entre 2015 e 2019, os Requerentes tiveram a sua residência no imóvel sito no ..., o qual estava por estes indicado, junto da AT, como o domicílio fiscal de todos os membros do agregado familiar;
- (ii) no dia 21 de Maio de 2021, a Requerente recebeu o montante de 26.400 euros, a título de sinal pela venda do imóvel alienado;

- (iii) durante o período que decorreu entre 29 de Maio de 2019 e 17 de Julho de 2019, os Requerentes alteraram o seu domicílio fiscal para o imóvel alienado;
- (iv) após este interregno, em 19 de Julho de 2019, os Requerentes voltaram a ter o seu domicílio fiscal no imóvel sito no ... .

24. Os Requerentes alegam, em síntese, (i) que o imóvel dos autos é propriedade (exclusiva) da Requerente B..., que o adquiriu em 2007; (ii) que em 2015, a Requerida fixou a sua habitação própria e permanente no imóvel, sito no ..., propriedade do Requerido; (iii) mais tarde, em meados de 2019 fixou o seu domicílio fiscal no imóvel alienado, até Julho 2019, data em que volta a fixar o seu domicílio fiscal no ...; (iv) para efeitos de exclusão (parcial) de tributação da mais-valia apurada em sede de IRS, a Requerente procedeu à amortização do empréstimo contraído para a sua aquisição alegando que, à data, esse imóvel constituía a sua habitação própria e permanente.

25. A AT entende que não se encontra demonstrado que o imóvel alienado constitua habitação própria e permanente dos Requerentes porquanto, por um lado, os Requerente fixaram o seu domicílio fiscal no imóvel em causa entre maio e julho de 2019 e, por outro lado, nem todos os membros do agregado familiar nele tinham o seu domicílio fiscal. Salienta que, os filhos dos Requerentes mantiveram o seu domicílio fiscal no imóvel do ..., o qual constituía o domicílio fiscal de todo o agregado familiar até Maio de 2019 e ao qual retornaram em Julho de 2019.

26. Estabelece o **artigo 11.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro**, que:

**Artigo 11.º**

**Regime especial aplicável às mais-valias imobiliárias**

*1 - A exclusão de tributação prevista no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS é extensível às situações em que o valor de realização seja aplicado na*



*amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel alienado.*

*2 - Nas situações referidas no número anterior em que o valor de realização seja apenas parcialmente aplicado na finalidade aí prevista, a exclusão de tributação abrange somente a parte proporcional dos ganhos correspondentes àquela aplicação.*

*3 - O regime previsto no n.º 1 não é aplicável se, à data da alienação, o sujeito passivo for proprietário de outro imóvel habitacional.*

*4 - O disposto nos números anteriores aplica-se às alienações de imóveis ocorridas nos anos de 2015 a 2020, em que os contratos de empréstimo tenham sido celebrados até 31 de dezembro de 2014.*

**27.** Por seu turno, o **artigo 10.º, n.º 5 do Código do IRS** estabelecia, à data dos factos (ou seja, na redação em vigor em 2019), o seguinte:

*5 - São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, desde que verificadas, cumulativamente, as seguintes condições:*

*a) O valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, seja reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e ou respetiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;*

*b) O reinvestimento previsto na alínea anterior seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização;*

- c) O sujeito passivo manifeste a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando o respetivo montante na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação;
- d) (Revogada.)

- 28.** Em conformidade com o artigo 11.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, a exclusão de tributação prevista no artigo 10.º, n.º 5 do Código do IRS, é aplicável aos casos em que o valor de realização seja, total ou parcialmente, aplicado na amortização de eventual empréstimo contraído para aquisição do imóvel alienado.
- 29.** Conforme sublinha PAULA ROSADO PEREIRA “O regime em causa visa não sobrecarregar com o pagamento de imposto os indivíduos que, encontrando-se em situação de estrangulamento financeiro, se vejam obrigados a alienar a sua habitação própria e permanente para solver os compromissos financeiros associados aos empréstimos contraídos para a aquisição da mesma, utilizando o valor de realização para tal efeito” (cf. Paula Rosado Pereira, *Manual de IRS*, Almedina, 2019, pp. 227).
- 30.** Decorre dos normativos em apreço, entre outros pressupostos que não estão em causa nos autos, que para efeitos de exclusão de tributação da mais-valia gerada pela alienação de imóveis destinados a habitação (como é o caso dos autos) que o imóvel alienado seja habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar.
- 31.** São, assim, condições essenciais do respetivo regime de exclusão de tributação em sede de IRS, por um lado, a natureza habitacional e, por outro, a afetação do imóvel alienado à habitação própria e permanente do sujeito passivo e do seu agregado familiar (nesse sentido, decisão do CAAD proferida no Processo n.º 1009/2023-T).

- 
32. No caso *sub iudice*, a Requerida – como já vimos – coloca em causa que o imóvel alienado (sito na Av. ... n.º ... –..., freguesia...) constituísse, à data da alienação, a habitação própria e permanente da Requerente ou do seu agregado familiar.
33. Como é sabido, o conceito de “habitação própria e permanente” não é definido no Código do IRS. Assim sendo, a jurisprudência tem afastado a possibilidade de equiparação deste conceito (habitação própria e permanente para efeitos de aplicação da exclusão de tributação prevista no artigo 10.º, n.º 5 do Código do IRS) ao conceito de domicílio fiscal, constante do artigo 19.º da Lei Geral Tributária (LGT) que, no caso de pessoas singulares, corresponde ao “local da residência habitual”<sup>1</sup> (cf. artigo 19.º, n.º 1, alínea *a*) da LGT).
34. Por outro lado, com a reforma do Código do IRS, concretizada pela Lei n.º 82.º-E/2024, de 31 de Dezembro, o artigo 13.º deste diploma introduziu no n.º 11 (atualmente n.º 12), uma presunção que considera que o domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo, nos seguintes termos:

**Artigo 13.º - Sujeito Passivo**

(...)

*12 - O domicílio fiscal faz presumir a habitação própria e permanente do sujeito passivo que pode, a todo o tempo, apresentar prova em contrário. (...)*

35. O Código do IRS prevê agora que tanto o sujeito passivo faça prova de que a sua habitação própria e permanente é localizada noutro imóvel, competindo à AT “demonstrar a falta de veracidade dos meios de prova” ou “das informações neles constantes” (cf. artigo 13.º, n.º 15 do Código do IRS e artigos 73.º e 74.º da LGT).

---

<sup>1</sup> O artigo 19.º, n.º 1, alínea *a*) da LGT dispõe que: “1- domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário: a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual; (...)”.

36. Tem sido entendido pela jurisprudência que o domicílio fiscal constitui uma mera presunção de habitação própria e permanente do sujeito passivo, podendo ser por este ilidida (cf., entre outros, Acórdão TCA Sul, de 02/02/2023: “Os conceitos de domicílio fiscal e habitação própria e permanente não são sinónimos, ainda que, desde 2015, o CIRS faça presumir a segunda do primeiro, presunção essa ilidível”); bem como a decisão arbitral proferida no Processo n.º 373/2024-T “Também não é a simples alteração do domicílio fiscal para outro imóvel, que permite concluir que este passa a ser a sua habitação própria e permanente, porquanto, tal conceito (de habitação própria e permanente), previsto no n.º 5, do artigo 10.º, do CIRS, assume uma especificidade própria que não se confunde com residência habitual ou domicílio fiscal, ainda que possa comungar destes dois conceitos, entendimento este que a própria AT admite na sua resposta/contestação”; e, também assim, as decisões arbitrais proferidas nos Processos 1009/2023-T e 687/2023-T), entre outros.
37. Voltando ao caso dos autos, o imóvel alienado constituía habitação própria da Requerente, no entanto, o diferendo prende-se com a questão de saber se o mesmo constitui, efetivamente, habitação permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar.
38. Nestes termos, cumpre aferir nos presentes autos, face à factualidade dada como provada, se o imóvel alienado constitui habitação própria e permanente da Requerente ou do seu agregado familiar, posto que a lei apenas admite a exclusão de tributação prevista no artigo 11.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro relativamente a imóveis destinados a habitação própria e permanente.
39. A Requerida não coloca em causa que o imóvel alienado constitua habitação própria da Requerente. A Requerida coloca em causa, conforme resulta dos artigos 12.º a 38.º da resposta, que o imóvel em causa constitua habitação permanente *dos Requerentes*, porquanto:

*“é de referir que o agregado familiar, que consta da comunicação n.º AGR... e da comunicação n.º AGR... entregues respetivamente a 05-01-2020 e 02/01/2020, para o ano de 2019, é constituído pelo ora, reclamante, na situação de unido de facto com B..., NIF..., e dos dependentes, C..., NIF ... e D..., NIF... .*

*Verifica-se que ambos os sujeitos passivos apresentam domicílio fiscal na Av. ... n.º ... – ... , na freguesia do ..., tendo ambos alterado o domicílio fiscal para a Av ... n.º ... – ..., na Freguesia ... no período compreendido entre 27/05/2019 a 18/07/2019, que corresponde ao período em que ocorreu a alienação do imóvel, mais precisamente a 12/07/2019.*

*Os dependentes apresentavam o domicílio fiscal na Av. ..., n.º...– ..., na freguesia do ... . Constatou-se que o domicílio fiscal do agregado não foi durante o referido ano o mesmo para todos os elementos do agregado familiar.”.*

- 40.** É certo que, no momento da alienação, os Requerentes tinham o seu domicílio fiscal no imóvel alienado. Com efeito, resulta dos elementos cadastrais que os Requerentes nele fixaram o seu domicílio fiscal no período que medeia entre maio e julho de 2019 (cf. ponto D, E, F e H da matéria de facto). Porém, tal não pode ter-se, no contexto dos autos, por suficiente para aferir que esta constituía a sua habitação própria e permanente.
- 41.** Face aos elementos carreados para os autos, não ficou provado que o centro da vida familiar dos Requerentes se situava no imóvel alienado, o qual apenas constituiu o seu domicílio fiscal nos dois meses que antecederam a sua alienação, mais concretamente, entre 27 de maio de 2019, e já na altura em que a Requerida havia recebido parte do preço pela venda desse imóvel, a título de sinal, recebido em 21 de maio de 2019 (cf. factos provados H, I, J).
- 42.** Nos autos ficou demonstrado que os Requerentes, juntamente com os seus filhos, tinham o centro da vida familiar no imóvel sito na Av...., n.º...–..., freguesia do..., desde, pelo menos, 2015 e até à presente data, facto este que os próprios Requerentes reconhecem (artigo 13.º do PPA).

43. Entre 2015 e 2019, apenas durante três meses (maio a julho de 2019), foi a residência fiscal dos Requerentes fixada no imóvel alienado. Desta curta passagem temporal pelo imóvel alienado (da qual apenas há evidência de nele terem fixado a respetiva morada fiscal), não pode inferir-se que o mesmo constitua a sua habitação permanente.
44. Não pode, neste contexto, concluir-se que o imóvel alienado constitua habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar (centro da vida familiar), atendendo, por um lado ao curto período que ali permaneceram, o que revela uma natureza provisória/transitória, e ao facto de o domicílio fiscal dos filhos do casal se ter mantido inalterado na Av. ..., nº ... –...; bem como pelo facto de a mesma ter ocorrido na altura em que haviam recebido uma parte do sinal pela venda do imóvel em causa (21 de Maio de 2019 – cf. ponto J dos factos provados).
45. Em face do exposto, e considerando as circunstâncias de facto do caso (em que os Requerentes alteraram o seus domicílios fiscais para o imóvel alienado, pouco tempo antes de vender a fração, por um curto período de tempo de menos de 3 meses, mantendo o domicílio fiscal dos menores no imóvel do ..., logo retomando de novo ao anterior domicílio fiscal, mantido, pelo menos, nos quatro anos precedentes à alienação, i.e., 2015/2019), permitem chegar à conclusão de que desse domicilio não se pode presumir a habitação própria e permanente que, conforme resulta da factualidade apurada, tinha lugar (e ainda hoje se mantém), no imóvel sito na freguesia do ..., o qual constituía o centro da vida familiar dos Requerentes.
46. Nestes termos, não se encontra reunido o pressuposto – habitação permanente – para aplicação do regime de exclusão de tributação das mais-valias prevista no artigo 11.º da Lei n.º 82.º-E/2024, de 31 de Dezembro conjugado com o artigo 10.º, n.º 5 do Código do IRS, uma vez que não podemos concluir que o imóvel alienado constitua habitação

---

permanente da Requerida ou do seu agregado familiar, improcedendo, neste segmento, o pedido dos Requerentes.

**DESPESAS E ENCARGOS A ACRESER AO VALOR DE AQUISIÇÃO DO IMÓVEL ALIENADO.**

- 47.** A segunda questão que se coloca prende-se com as despesas e encargos suportados pelos Requerentes com a fração alienada, sita na Av. ... n.º ..., ..., na freguesia do ... .
- 48.** Para apuramento do *quantum* das mais-valias realizadas com a respetiva alienação (que ocorreu em 12 de julho de 2019), ao abrigo do disposto no artigo 51.º, n.º 1, alínea *a*) do Código do IRS, ter-se-á de considerar o valor despendido a título de “encargos com a valorização dos bens”, bem como as “despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação (...).”
- 49.** Alegam os Requerentes (cf. artigos 43.º a 44 da petição) que suportaram despesas e encargos, comprovados documentalmente, os quais dizem respeito a serviços de engenharia, certificação energética, certidão de direito de preferência, obras de reparação, bem como documentos e contas emitidos pelo Cartório Notarial de Lisboa e pela ... Conservatória do Registo Predial de Lisboa.
- 50.** Salientam que as mencionadas despesas, no valor total de 7.111,71 euros, devem ser aceites e consideradas, nos termos do artigo 51.º do CIRS, por se mostrarem indissociáveis do imóvel alienado.
- 51.** A AT, por seu turno, começa por argumentar (artigo 41.º a 43.º da resposta) que, em sede de reclamação graciosa, já foi aceite o montante de 3.188,00 euros a título de

despesas, subsistindo apenas um diferendo quanto a despesas no montante de 3.923,71 euros.

52. Quanto às despesas não consideradas no processo administrativo, em sede de reclamação graciosa, entende a AT que, à luz do artigo 51.º do CIRS, não pode aceitar como despesa o valor de 793,35 euros, titulado pela fatura n.º FT 2018/25, com data de 21/08/2018 referente a obras de reparação porquanto, por um lado, (i) não apresenta orçamento; (ii) a fatura não descreve os trabalhos; (iii) não apresenta documento de quitação e (iv) porque a mesma não constitui um encargo com a valorização do bem alienado, tanto mais que a fatura descreve que se trata de obras de reparação.
53. Quanto às demais despesas necessárias à alienação do imóvel (sejam as despesas com a mediação imobiliária, sejam as despesas com a certificação energética, eventualmente incorridas), entende a AT que as mesmas não estão devidamente comprovadas pois a comprovação deve abarcar o efetivo pagamento, bem como a demonstração da conexão com o imóvel alienado. Assim, por não se encontrarem cabalmente comprovadas, não foram aquelas despesas consideradas.
54. Dispõe o artigo 51.º do CIRS (na redação em vigor em 2019) o seguinte:

**Artigo 51.º**

**Despesas e encargos**

*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;*

*b) As despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 10.º*

*2 - Os imóveis que tenham beneficiado de apoio não reembolsável concedido pelo Estado ou outras entidades públicas para a aquisição, construção, reconstrução ou realização de obras de conservação de valor superior a 30 % do valor patrimonial tributário do imóvel para efeitos de IMI sejam vendidos antes de decorridos 10 anos sobre a data da sua aquisição, da assinatura da declaração comprovativa da receção da obra ou do pagamento da última despesa relativa ao apoio público não reembolsável que, nos termos legais ou regulamentares, não estejam sujeitos a ónus ou regimes especiais que limitem ou condicionem a respetiva alienação, apenas são considerados na parte que exceda o valor do apoio não reembolsável recebido.*

**55.** A mais-valia, tributada em sede de IRS, é um ganho constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição (este último calculado de acordo com o disposto nos artigos 46.º e seguintes do Código do IRS).

**56.** Quando se trata, como é o caso dos autos, de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, ao valor de aquisição acrescem – nos termos do artigo 51.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS:

- i. os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos;
- ii. as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação.

57. Os “encargos com a valorização dos bens” não estão definidos na lei, vindo a caber à jurisprudência a densificação legal deste conceito. Seguindo de perto a recente decisão proferida no âmbito do Processo arbitral n.º 170/2024-T, há que ter presente que:

41. Os Tribunais – quer estaduais, quer arbitrais – já se pronunciaram sobre esta matéria, por diversas vezes, sendo exemplo os seguintes arestos:

i. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21.03.2012, proferido no processo n.º 0587/11, assim sumariado:

“I – A al. a) do art. 51.º do CIRS não restringe os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos (atualmente, 12 anos), às valorizações materiais ou físicas daqueles, **antes abrangendo também os encargos efetivamente suportados que os valorizem economicamente.**

(...)”

ii. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 03.03.2016, proferido no processo n.º 05182/11:

“Isto significa que, nos termos deste preceito, o legislador distingue duas situações; “encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados” e “despesas necessárias e efetivamente 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.”

iii. Decisão Arbitral no Processo n.º 26/2018-T, de 23.11.2018:

“(…) 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 efetivamente adquirida. (...) Não admitir a dedução de encargos efetivamente 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 poderosas poderiam justificar e haveria, por certo, de ser expressamente refletido no texto legislativo. (...)”

42. No que concerne à doutrina, saliente-se a citada pelo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21.03.2012, proferido no processo n.º 0587/11, 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 objetivo 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 a solução que decorre do princípio da tributação do rendimento líquido. Não prever a dedução de encargos efetivamente 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 poderosas poderiam justificar e haveria, por certo, de ser expressamente refletido 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 direta entre o montante despendido na indemnização e o aumento do valor do imóvel”, também não deixa de ser verdade “que, como é de senso comum, e no Acórdão se reconhece, um imóvel desocupado tem um valor de mercado superior a um imóvel idêntico que esteja arrendado; (...).

Daí que, do seu ponto de vista, pareça “mais correta, 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 aspeto económico que não pode ser desprezado. E, nessa perspetiva, **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: (...) (Boletim APECA n.º 121, 2.º trimestre de 2005, Jurisprudência Fiscal, p. 60.)” (negrito nosso)

43. Ora, no esteio da jurisprudência e doutrina citadas, entende o Tribunal Arbitral que a previsão da alínea a), do n.º 1, do artigo 51.º, do CIRS não poderá ser interpretada da forma restritiva pretendida pela Requerida, pois, como foi bom de ver, o conceito de “encargos com a valorização dos bens” **abrange os encargos suportados que se encontrem associados à valorização económica do imóvel** e não tenham uma estrita finalidade de preservação dos bens.

44. Com efeito, aduz a Requerida que para este efeito apenas poderão ser considerados os encargos que se destinam a aumentar o valor físico e material do bem, estando, assim, afastadas da norma a realização de despesas que não aumentem o valor intrínseco do imóvel, bem como aquelas que não o integrem de modo definitivo. Ou seja, é entendimento da Requerida que os encargos dizem respeito à valorização do próprio imóvel, isto é, são despesas que, por natureza, trazem ao imóvel um valor adicional, como por exemplo as obras de beneficiação, as quais, segundo a Requerida, se aproximam do conceito de “benfeitoria útil”, plasmado no artigo 216.º do Código Civil (“C.C”).

45. Diga-se, desde já, que não assiste razão à Requerida, conforme fundamentação expandida na Decisão Arbitral no Processo n.º 747/2019-T, de 23.06.2020, que sufragamos:

**“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.**

Logo, o conceito de “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 limita o tipo de encargos aceites como sendo de valorização, nem tem acolhimento no 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.” (negrito nosso)

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

58. Voltando ao caso dos autos, os Requerentes pretendem que seja considerado o valor de 793,35 euros, constante da fatura n.º FT2018/25, com data de 21/08/2018, relativa a “obras de reparação”.
59. No entanto, dos elementos probatórios carreados para os autos apenas consta a fatura quanto a obras de reparação, a qual, na falta de outros elementos probatórios, não nos permite concluir que estejamos perante uma despesa de valorização e, portanto, a mesma não se enquadra no artigo 51.º do Código do IRS.
60. Com efeito, na esteira da jurisprudência constante, o artigo 51.º, n.º 1, alínea a) do CIRS não pode, por um lado, ser interpretado restritivamente, devendo ser considerados, como abrangidos pela previsão da norma os encargos, efetivamente, suportados que sejam suscetíveis de valorizar economicamente o bem alienado, deles se excluindo as simples despesas de manutenção e conservação (cf. decisões do CAAD proferidas nos Processos 802/2022-T e 8/2021, de 15/01/2022).

61. De sublinhar que, quanto a este valor, as insuficiências de comprovação suscitadas pela AT no procedimento administrativo - nomeadamente no segmento “não apresenta orçamento, a fatura não descreve os trabalhos realizados” - não foram superadas em sede de processo arbitral. Os Requerentes não lograram provar que obras específicas foram realizadas. Assim sendo, as mesmas não podem ser consideradas despesas de valorização enquadradas no artigo 51.º, n.º 1, alínea a) do CIRS.

62. Quanto às demais despesas, que se reconduzem ao conceito de “despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação”, há que aferir se as mesmas são elegíveis à luz do artigo 51.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.

63. Neste segmento estão em causa as seguintes despesas mencionadas nos pontos 1 a 13 do processo administrativo junto (cf. fls. 109 e 110) e documentos 15 juntos com o PPA:

- Documentos de fls. 90 e 101 do Processo Administrativo – despesas com honorários e emissão do certificado energético

Trata-se de despesas necessárias à alienação do imóvel provenientes da emissão do certificado energético n.º SCE ..., cujas faturas, embora não tenham a inscrição da morada do imóvel alienado, como indica a Requerida, deve ter-se por comprovadamente realizada atento que, do documento que titula a compra e venda (cf. ponto K da matéria de facto), consta que para o imóvel alienado foi emitido o certificado energético n.º SCE... .

Tratando-se de despesas necessárias à alienação as mesmas devem estas despesas acrescer ao valor da aquisição (cf. Artigo 51.º n.º 1, alínea a) do código do IRS) 105 € + 49,82 €.

- Documento n.º 15 junto com o PPA

Fatura n.º 1498405890, com data de 09/07/2019, emitida pela Direção Geral do Património, no valor de 30 Euros – Certidão do Direito de Preferência.

---

Atendendo à data de emissão da fatura (09/07/2019), bem como a sua aptidão para instruir o ato de compra e venda, a mera omissão da morada do imóvel, não justifica a sua desconsideração.

Assim, tratando-se de despesa necessária à alienação a mesma deve acrescer ao valor da aquisição (cf. Artigo 51.º n.º 1, alínea *a*) do código do IRS), 30,00 €.

- Documento n.º 15 junto com o PPA – fls. 95 do processo administrativo.

Fatura emitida pela E... no valor de 45€, de 11 de Julho de 2007

Trata-se de despesa referente a registos em nome e por conta do cliente, em que não é possível estabelecer uma ligação efetiva como despesa com o imóvel alienado.

Assim, na ausência de outros elementos probatórios esta despesa não é elegível para os efeitos do previsto no artigo 51.º n.º 1, alínea *a*) do código do IRS, não sendo de admitir que acresça ao valor de aquisição.

- Documento de fls. 96 e 97 do Processo Administrativo.

- Fatura-recibo emitida pelo Cartório Notarial de Lisboa –...– em 10/09/2007, compra e venda e mútuo com hipoteca, no valor de 1.782,17 euros.

- Conta, do mesmo cartório (certidão de escritura), no valor de 40,67 euros.

Os documentos datam de Setembro de 2007, período em que a Requerida adquiriu o imóvel alienado e foram emitidos por Cartório Notarial, pelo que, face às regras da experiência, e ao facto de se tratar de uma escritura de compra e venda com mútuo com hipoteca, é possível estabelecer uma conexão com a aquisição do imóvel alienado.

Assim, tratando-se de despesas necessárias à aquisição, as mesmas devem acrescer ao valor da aquisição (cf. artigo 51.º n.º 1, alínea *a*) do código do IRS): 1.782,17 € + 40,67 €.

- Documento de fls. 99-102 e fls. 110 do Processo Administrativo.

Documentos emitidos pela ... Conservatória do Registo Predial de Lisboa

Tal como já mencionado, os documentos datam de Julho e Outubro de 2007, período em que a Requerida adquiriu o imóvel alienado, foram emitidos pela Conservatória onde este se localiza, pelo que é possível estabelecer uma conexão com este.

Assim, tratando-se de despesas necessárias à alienação, devem estas despesas acrescer ao valor da aquisição (cf. artigo 51.º n.º 1, alínea *a*) do código do IRS) – 216,60€ + 48 € + 240 € + 31,50 €.

- Comprovativo do pedido de certidão, com data de 17/06/2019, no valor de 15 €.

Por falta de suporte documental, esta despesa não é elegível para os efeitos do previsto no artigo 51.º n.º 1, alínea *a*) do código do IRS, não sendo de admitir que acresça ao valor de aquisição.

Em conclusão, nos termos do disposto no artigo 51.º n.º 1, alínea *a*) do código do IRS, ao valor de aquisição, devem acrescer as seguintes despesas:

	<b>Valor</b>
Certificado energético	105,00 €
Certificado energético	49,82 €
Direito de preferência	30,00 €
Notário	1 782,17 €
Notário	40,67 €
6.ª CRP	216,60 €
6.ª CRP	48,00 €
6.ª CRP	240,00 €
6.ª CRP	31,50 €
<b>Total</b>	<b>2 543,76 €</b>

**64.** No cálculo da mais-valia, o valor das despesas que deve acrescer ao valor de aquisição do prédio alienado, é de 2.543,76 €, conforme exposto.

65. Deste modo, a liquidação de IRS efetuada pela AT, referente ao ano de 2019, neste segmento, enferma de vício de violação de lei, por errónea aplicação e interpretação do disposto no artigo 51.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.

#### **V – Juros compensatórios e juros indemnizatórios**

66. Os Requerentes peticionam, como consequência da anulação do ato de liquidação, o reembolso dos juros compensatórios pagos, no montante de 1.503,75 euros, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.

A jurisprudência arbitral tem reiteradamente afirmado a competência destes Tribunais para proferir pronúncias condenatórias derivadas do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios em atos tributários ilegais que aí sejam impugnados.

67. Na situação dos autos, na parte em que a ação é improcedente, por ser inaplicável o regime previsto no artigo 11.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, não pode ser reconhecido o direito à restituição de juros compensatórios, nem, logicamente, o direito a juros indemnizatórios.

68. Relativamente ao segmento em que a ação é procedente, i.e., quanto à consideração das despesas e encargos na parte correspondente ao valor das despesas que devem acrescer ao valor de aquisição do imóvel alienado (2.606,76 euros), sem prejuízo da parte já deferida (3.188,00 euros) na reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023..., os Requerentes não demonstram ter pago o imposto, requisito constitutivo do direito a juros.

Improcede, assim, o pedido de pagamento de juros indemnizatórios

#### **VI – Decisão**



Nestes termos, e pelos fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido quanto à aplicação do Regime Especial Aplicável às Mais-Valias Imobiliárias previsto no artigo 11.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.
- b) Julgar parcialmente procedente o pedido quanto à consideração das despesas e encargos e, nessa medida, – sem prejuízo da parte já deferida (3.188,00 euros) na reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023... – declarar a ilegalidade da liquidação de IRS, relativa a 2009 e, em consequência, anular parcialmente aquela liquidação, na parte em que não considerou como despesas que acrescem ao valor de aquisição do imóvel alienado o valor de 2.543,76 euros.
- c) Julgar improcedente o pedido o pedido de restituição do montante pago a título de juros compensatórios.
- d) Julgar improcedente a presente ação no remanescente, incluindo quanto ao pagamento de juros indemnizatórios.
- e) Condenar os Requerentes e a Requerida, no pagamento das custas do processo, na proporção de 77% para os Requerentes e 23% para a Requerida, atento o decaimento.

## **VII - Valor do Processo**

Nos termos das disposições conjugadas dos artigos 306.º do Código de Processo Civil e 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **11.103,75 euros**, indicado pelo Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

## **VIII - Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT fixa-se o montante das custas em **918 euros**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo 77% a cargo dos Requerentes e 33% a cargo da Requerida.

Lisboa, 9 de Janeiro de 2025

A Árbitra,

Alexandra Gonçalves Marques

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT.