

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 455/2025-T

Tema: IRS – Mais-valias imobiliárias. Encargos com a valorização dos bens. Artigo 51.º n.º 1 a) do Código do IRS.

SUMÁRIO:

I – As obras de melhoramento do imóvel, constituindo benfeitorias úteis (artigo 216.º, n.º 3, do Código Civil) que favoreceram as condições de habitabilidade, qualidade e conforto do mesmo, contribuíram para o incremento do seu valor económico e, consequentemente, para o valor de mercado por ele obtido. Nessa medida, devem os custos de tais obras considerar-se “*encargos com a valorização*” do imóvel, relevantes para efeitos do disposto no artigo 51.º, n.º 1, al. a), do CIRS.

II – A não comunicação das obras para efeitos de avaliação matricial e alteração do valor patrimonial tributário não as descaracteriza como obras de valorização do imóvel, cujo encargo deve ser tido em conta para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof.ª Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dr. João Marques Pinto e A. Sérgio de Matos (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A... e B... (doravante Requerentes), NIF's ... e ..., respectivamente, casados entre si sob o regime de comunhão de adquiridos, ambos residentes na Av..., ..., ..., ...-... Guimarães, cujo serviço periférico local do seu domicílio é o do concelho de Guimarães, vieram apresentar, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), pedido de pronúncia arbitral da decisão de indeferimento, por parte da AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT), da Reclamação Graciosa apresentada pelos ora Requerentes sancionada com o número ...2024..., bem como dos actos tributários de liquidação em sede de IRS relativo ao ano de 2023, no montante de 73.903,42€, liquidação n.º 2024..., e dos respectivos juros compensatórios, no montante de 745,60€, pedindo a anulação de tais actos e, por consequência, a condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos do n.º 1 do artigo 43º da LGT e ao estorno do respetivo montante do imposto indevidamente pago.

É demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 08 de Maio de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e, automaticamente, notificado à AT.

Em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros deste Tribunal Arbitral, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar (artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e c), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD).

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 15 de Julho de 2025.

A Requerida apresentou Resposta, em 30-09-2025, na qual se defende por impugnação, e juntou o Processo Administrativo (PA).

Por despacho de 24-11-2025, foi marcada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, que teve lugar no dia 10-12-2025, nela se tendo ouvido apenas as testemunhas indicadas, dado afigurar-se ao Tribunal serem dispensáveis as declarações de parte.

O Tribunal admitiu aos Requerentes a junção das fotografias apresentadas pela testemunha C..., as quais foram efectivamente juntas aos autos no dia seguinte, com a finalidade declarada de “...*demonstrar que as obras no imóvel em causa no processo foram efectivamente realizadas, e qual a sua dimensão e características*”. Mais ficou consignada a faculdade de a AT exercer o contraditório no prazo das alegações.

Findas as inquirições, o Tribunal notificou Requerente e Requerida para, por essa ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas, no prazo de 15 dias. Bem assim, determinou a prorrogação do prazo previsto no art. 21.º do RJAT, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do mesmo, solicitou às partes a disponibilização das peças processuais em formato *Word* e advertiu-as para o pagamento tempestivo da taxa arbitral subsequente .

Nas alegações por si apresentadas em 09-01-2026, além de manterem o entendimento expresso no PPA, os Requerentes imputam à AT a introdução de novos argumentos para suportar a decisão de indeferimento da Reclamação graciosa anteriormente proferida, o que desvirtua o

objecto deste processo e, consequentemente, viola o princípio do contraditório e o da boa fé processual. Refere, concretamente, o facto de só na Resposta ao PPA a AT vir alegar que “*a apresentação das faturas, per si, não prova que o requerente efetivamente suportou aqueles encargos*” “*deveria ser complementado por outros elementos de prova que confirmassem o pagamento ou a efetivação das operações, nomeadamente recibos (documento que legalmente comprova o pagamento), comprovativo de pagamento bancário, apresentação de prova documental visual ou testemunhal dos serviços...*”, argumento não constante da Decisão de indeferimento da RG, onde não colocou em causa a insuficiência de prova por parte dos Requerentes quanto ao que efectivamente gastaram com os trabalhos realizados no imóvel.

Colocam no mesmo plano a afirmação, sobrevinda apenas com a Resposta, de que “*torna-se necessário que seja demonstrado que aqueles materiais e mão-de-obra foram*

efetivamente utilizados naquele imóvel”, matéria que anteriormente aceitou e que não foi objecto de discussão.

Mencionam, por último, a dúvida suscitada na audiência de inquirição sobre ter o imóvel em causa nos autos sido ou não habitação própria e permanente dos Requerentes, para dizer que essa questão nunca foi colocada por parte da AT, a qual sempre considerou que esse pressuposto se encontrava preenchido.

A Requerida apresentou alegações, em 29-01-2026, nas quais declarou manter integralmente o teor da sua Resposta oportunamente apresentada.

As questões suscitadas pelos Requerentes consubstanciam o conceito da fundamentação *à posteriori*, inadmissível à luz do disposto no artigo 268.º, n.º 3, da Constituição, nos artigos 152.º e segs. do CPA e no artigo 77.º da LGT, como é pacificamente entendido na jurisprudência, sendo tema ao qual se voltará (ou não) em função da matéria que vier a considerar-se provada.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer da liquidação aqui posta em crise, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (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).

A acção é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A. Os Requerentes, no ano de 2023, alienaram um imóvel destinado a habitação própria e permanente, sito na Rua ..., conhecido como ..., freguesia ..., Concelho de Guimarães, Código Postal ...-... Guimarães, com o artigo matricial urbano ..., que teve origem no extinto artigo matricial ... da mesma Freguesia e Concelho (não controvertido).
- B. A declaração de IRS entregue pelos Requerentes, referente a esse mesmo ano, foi preenchida, quanto à categoria dos incrementos patrimoniais (Anexo G), com o valor de 111.293,56€ quanto a despesas e encargos, a deduzir do valor das mais-valias resultante daquela alienação (PA).
- C. No apuramento do valor de despesas e encargos, os Requerentes consideraram as faturas de despesas com obras realizadas no referido imóvel, incluindo a substituição de equipamentos sanitários e todos os serviços de pichelaria necessários, reposição de pavimentos das casas de banho, execução de parede de separação do quarto de banho e entrada, e aplicação de porta de correr com vidro duplo de rotura térmica, renovação de toda a caixilharia com vidro duplo de rotura térmica, aplicação de novo material cerâmico, fornecimento equipamento em madeira nomeadamente rodapés, roupeiros painéis e porta, assim como fornecimento e execução de pinturas e lacagens, renovação do revestimento das paredes exteriores da habitação e resguardo em vidro na varanda, requalificação da cobertura com novos materiais para impermeabilização, instalação do equipamento da cozinha, e renovação do sistema elétrico e aplicação de equipamentos (PA).

- D.** A AT notificou os ora Requerentes da verificação de divergências sobre os rendimentos da categoria G e de uma proposta de rectificação do anexo inerente por, segundo a mesma, terem sido constatadas incorreções no preenchimento da coluna referente a despesas e encargos, na sequência do que emitiu a liquidação de IRS n.º 2024..., de 02-10-2024, no valor do imposto apurado de 73.157,82 €, assim como dos juros compensatórios de 745,60 €, tudo no montante de 73.903,42 € (PA e Doc. n.º 1 junto com o PPA, que aqui se dá por reproduzido).
- E.** Os Requerentes, por não concordarem com a liquidação, apresentaram Reclamação Graciosa (RG), datada de 25-11-2024 e autuada em 26-11-2024, com o n.º ...2024... (PA e Doc. n.º 2 junto com o PPA, que aqui se dá por reproduzido).
- F.** Com a Reclamação Graciosa os Requerentes juntaram as Facturas referentes às obras realizadas no imóvel alienado e mais elementos de suporte àquelas facturas, nomeadamente Guias de Transporte e Declarações de Honra dos emitentes de tais facturas (PA e Docs. n.ºs 4, 5 e 6 juntos com o PPA, que aqui se dão por reproduzidos).
- G.** De tais documentos – facturas, guias de transporte e declarações de honra – resulta que todos os bens e serviços neles representados foram fornecidos e prestados e tiveram por destino o imóvel sito na Rua..., conhecido como ..., freguesia da ..., Concelho de Guimarães, Código Postal ...-... Guimarães (PA, cits. Docs. n.ºs 4, 5 e 6 e depoimentos das testemunhas C... e D...).
- H.** Em despacho de 04-02-2025, proferido pelo Chefe de Divisão de Finanças, por delegação de competências do Diretor de Finanças de Braga, foi tal procedimento de Reclamação Graciosa indeferido, conforme ofício n.º..., datado de 05-02-2025, notificado ao Requerente e efectivamente recebido em 07-02-2025 (PA e Doc. n.º 3 junto com o PPA, que aqui se dá por reproduzido).

- I. Do Despacho de indeferimento da RG, acolhendo a proposta que o antecede, ficou a constar, entre o mais e para o que aqui releva, o seguinte:

(...)

“Quanto às despesas:

Nos termos do art.º 51.º, al. a), do Código do IRS, ao valor de aquisição acrescem, nomeadamente, os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à alienação.

Em processo de divergências foram aceites as despesas referentes ao IMT e IS, pagos aquando da aquisição, no montante, respetivamente, de € 20.040,68 e de € 3.200,00, bem como os gastos com a instalação de central fotovoltaica, no montante de € 8.610,00 (fatura n.º 813002890, datada de 2021-12-31).

A estas despesas o reclamante pretende juntar € 102.683,55 (declarou € 111.293,55 porque juntou novamente a fatura de € 8.610,00 que já tinha sido aceite)

O entendimento do serviço de finanças que analisou a divergência é por nós partilhado: as despesas apenas podem ser aceites se estiverem documentalmente comprovadas e forem inequivocamente indissociáveis dos imóveis, e, além disso, só podem ser consideradas de valorização se cumprirem os requisitos que a legislação fiscal atribui ao conceito de valorização.

Consideram-se encargos de valorização as despesas que, pela sua natureza, se mostrem indissociáveis do bem, e efetivamente, contribuam para o valorizar, pelo que não se poderão confundir com meras despesas de conservação, restauro ou renovação.

O que está em causa, portanto, desde logo, é apurar se as despesas com obras nos prédios, para além de estarem devidamente comprovados, podem ser consideradas como encargos com a valorização. Aqui estamos perante o conceito de valorização fiscal e não de valorização em sentido económico: esta pode ser entendida como todo e qualquer aumento de valor que possa afetar um determinado ativo económico (é essa a linha de raciocínio seguida pelo reclamante); porém, para os efeitos previstos

no art.º 51.º, al. a), do Código do IRS, o critério utilizado pela AT (administração tributária) para a qualificação de obras como sendo de “valorização” encontra-se essencialmente nas operações de avaliação, nos termos do Código do IMI, mais concretamente nos coeficientes de qualidade e conforto (art.º 43.º do Código do IMI). Relevante nesta avaliação é que as alterações dos coeficientes devem ser declaradas na matriz, implicando a alteração do valor patrimonial (= valorização).

Da análise ao imóvel alienado, verificou-se que não foi requerida a avaliação para a incorporação de quaisquer benfeitorias ou obras de valorização.

Assim, a remodelação da casa, com a substituição de equipamentos sanitários, de cozinha, de iluminação e de lareiras (a que correspondem as faturas apresentadas), não contribuiu para uma “valorização” fiscal, por não ter especial relevância em processo de avaliação.

Como tal, o gasto com obras não pode ser admitido como despesas para a obtenção do rendimento.

Ou seja, mesmo que se demonstre que os materiais foram utilizados naquele imóvel, a AT não pode aceitar os respetivos gastos como despesas ou encargos a acrescer ao valor de aquisição.

Ainda assim, fiel ao conceito de valorização, foi aceite o montante de € 8.610,00 com a instalação de central fotovoltaica, por se admitir que se insere no pressuposto legal.

Com base nos elementos que constam do processo (trazidos pelo reclamante), conclui-se que a correção das despesas foi bem feita.

(...)

O serviço de finanças validou o prédio alienado como constituindo a habitação própria e permanente do agregado à data da alienação, e o reclamante manifestou a intenção de reinvestir, pelo que o valor da intenção de reinvestir e a dívida do empréstimo pode ser considerados no apuramento da mais valia.” (PA).

- J.** Os Requerentes elegeram a empresa E..., Lda. como empreiteiro principal para as obras que tencionavam realizar no imóvel, tendo-lhe solicitado um orçamento e combinado

que alguns materiais e equipamentos seriam adquiridos pelo dono da obra e que seriam aplicados pelo empreiteiro (PA-RG e Doc.n.º 7 junto com o PPA, que aqui se dá por reproduzido e depoimento da testemunha C...).

- K.** As fotografias juntas aos autos em 11-12-2025, estão precedidas de um requerimento com o seguinte teor:

“A finalidade a que se destina a junção do documento com as fotografias é a de demonstrar que as obras no imóvel em causa no processo foram efectivamente realizadas, e qual a sua dimensão e características.

Ainda que as fotografias evidenciem, por si só, as alterações efectuadas no imóvel, com a indicação do “Antes” e do “Atual”, os Requerentes esclarecem, por se entender oportuno, que na primeira página do documento encontram-se fotografias obtidas antes e depois das obras realizadas no exterior do imóvel (onde se verifica a implantação de um piso superior), e no jardim que o circunda. Na segunda página do documento encontram-se fotografias obtidas antes e depois das obras realizadas na cozinha (alteração de chão, paredes, tectos, mobiliário). Na terceira página do documento encontram-se fotografias obtidas durante as obras realizadas no exterior do imóvel. Na quarta página do documento encontram-se fotografias obtidas antes e depois das obras realizadas na fachada do imóvel (onde se verifica a retirada de pedra e colocação de vidros, e a alteração da caixilharia de madeira por outra de diferente material). Na quinta página do documento encontram-se fotografias obtidas antes e depois das obras realizadas no hall de entrada do imóvel (onde se verifica a alteração do chão, das madeiras, das escadas e do corrimão). Na sexta página do documento encontram-se fotografias obtidas durante as obras realizadas no interior do imóvel. Na sétima página do documento encontram-se fotografias obtidas antes e depois das obras realizadas na sala do imóvel (onde se verifica a alteração do chão, das paredes e tecto). Por fim, na oitava página do documento encontram-se fotografias obtidas antes e depois das obras realizadas numa casa de banho do imóvel (onde se verifica a alteração do chão, das paredes e das loiças sanitárias).” (fotos que aqui se dão por reproduzidas).

- L. Em 17/10/2024, os Requerentes receberam a Demonstração da Liquidação de IRS, com o valor a liquidar de 73.903,42€, do qual pediram o pagamento em prestações em doze meses, que lhes foi deferido (PA-RG).
- M. A Requerida alega que «Consultada a nota de cobrança, verifica-se que a mesma se encontra no estado “Suspensa Pagamento em Prestações”», querendo dizer «que o imposto ainda não foi pago na totalidade, está a ser pago em prestações mensais» (itens 54 e 55 da Resposta e não controvertidos).
- N. O PPA em apreço foi apresentado em 06-05-2025 (SGP do CAAD).

2. FACTOS NÃO PROVADOS

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

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das 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.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

A convicção do Tribunal fundou-se na análise do Processo Administrativo (PA), nos documentos dele constantes, nos documentos anexos ao PPA e nos que foram juntos posteriormente, bem assim nos depoimentos das testemunhas, que aparentaram depôr com verdade e isenção, conforme está reflectido em relação a cada facto considerado provado.

F..., Engenheiro ao serviço da Empresa “E..., Lda.” que actuou como empreiteira geral da obra, disse ter acompanhado e coordenado todos os trabalhos, incluindo os realizados ou com materiais e equipamentos fornecidos por outras empresas, tendo nomeado a “G...”, a “H...” e a “I...”. Descreveu genericamente as obras que foram realizadas, esclarecendo que o imóvel estava habitável, mas padecia de muitas patologias, sobretudo de humidade e estanquicidade. Mencionou o arranjo paisagístico, a colocação de pavimentos, a substituição de caixilharias e da cobertura, mudanças estruturais no interior da habitação, a troca da cozinha, a remodelação e modernização de equipamentos sanitários, que inclusivamente foram mudados de sítio, a colocação materiais necessários a incrementar o isolamento, entre outros serviços, todos eles votados a melhorar as condições de habitabilidade e conforto da construção que, já com alguns anos de idade, após as obras ficou claramente valorizada. Confirmou ter sido o autor do orçamento (Doc. n.º 7 do PPA), admitindo que ao longo da obra possa ter havido algumas alterações.

A testemunha D... disse ser funcionário administrativo da “E..., Lda.”, tendo sido ele quem emitiu as facturas desta empresa, que rondaram os 60.000,00€. Referiu ter havido outras empresas a trabalhar na obra, designadamente a “J...”, de Guimarães. Mais declarou que houve materiais comprados pelo dono da obra, outros fornecidos por empresas externas e outros ainda fornecidos pela sua entidade patronal que assumiu a aplicação de todos eles. Confirmou que toda a facturação se encontrava integralmente paga.

IV. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

1. QUESTÃO A DECIDIR

Em face da argumentação esgrimida, a questão *subjudice* consiste em saber se o investimento realizado em obras de melhoramento do imóvel, no caso concreto, deve ou não ser considerado para efeitos de exclusão da tributação em mais-valias imobiliárias ou, noutra formulação, se em face do disposto no artigo 51.º, n.º 1, al. a), do CIRS e da prova obtida estamos ou não perante “*encargos com a valorização dos bens*”.

2 - APRECIACÃO

2.1 – REGIME JURÍDICO RELEVANTE E APLICÁVEL AOS FACTOS

CIRS - 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;

2.2 – O ENTENDIMENTO DA REQUERENTE

Em síntese, a Requerente defende a sua posição nos seguintes termos:

- Ao contrário do entendido pela AT, ... o conceito de "valorização" não se encontra restringido às operações de avaliação do IMI, sendo antes um conceito mais amplo, abrangendo todas as melhorias que objetivamente incrementam a qualidade do imóvel e o seu preço de mercado.

- A interpretação da AT, que condiciona a dedutibilidade das despesas com a valorização do bem à alteração dos coeficientes de qualidade e conforto no Código do IMI, isto é, ao pedido de avaliação do imóvel para efeitos de alteração do seu valor patrimonial, não tem suporte legal e impõe um requisito adicional não previsto na legislação tributária.

- O facto dos Requerentes não terem submetido a Declaração Modelo 1 do IMI, para efeitos de reavaliação daquele imóvel, em razão das obras que ali decorrem, não lhes pode coartar o direito de serem tributados de acordo com o seu rendimento líquido (obtido com a venda do mesmo imóvel).

- A valorização para efeitos de aplicação do artigo 51.º, alínea a), do CIRS não deve ser confundida com a valorização patrimonial tributária, que resulta do Código do IMI, aliás o conceito de valorização deve ser entendido em sentido amplo, abrangendo todas as intervenções que incrementam a qualidade, conforto e valor de mercado do imóvel.

- São precisamente todas essas despesas, que valorizam o imóvel, que contribuem para o valor de venda do imóvel, pois que, o adquirente decide pagar ou não determinado preço, não pelo valor que consta na matriz, mas sim pela realidade com que se depara.

- Não são pois de excluir obras de substituição de equipamentos sanitários, de cozinha, de iluminação e de lareiras..., pois se tratam de benfeitorias “*úteis as que, não sendo indispensáveis para a sua conservação [da coisa], lhe aumentam, todavia, o valor(...)*”, conforme preceitua o artigo 216.º do Código Civil.

- Certo é que, a não existirem tais obras, indubitavelmente o imóvel em causa, seria avaliado, por parte do adquirente, em valor inferior e, conseqüentemente, o valor da realização por parte dos vendedores, aqui Requerentes, seria inferior ao que efectivamente foi conseguido.

- ...decorre das regras da experiência comum e da normalidade que a substituição de equipamentos sanitários, de cozinha e de lareiras melhora significativamente as condições do imóvel, o que contribui para a sua valorização objetiva, ainda que não tenham sido comunicadas à AT para efeitos de actualização da matriz predial.

2.3 – O ENTENDIMENTO DA REQUERIDA

Mantendo a posição que levou ao indeferimento da RG no que tange às despesas com as obras de melhorias no imóvel, alega a Requerida, em resumo:

- Consideram-se encargos de valorização as despesas que, pela sua natureza, se mostrem indissociáveis do bem, e efetivamente, contribuam para o valorizar, pelo que não se poderão confundir com meras despesas de conservação, restauro ou renovação.

- O que está em causa, portanto, desde logo, é apurar se as despesas com obras nos prédios, para além de estarem devidamente comprovados, podem ser consideradas como encargos com a valorização.

- Para os efeitos previstos no art.º 51.º, al. a), do Código do IRS, o critério utilizado pela AT (Autoridade Tributária) para a qualificação de obras como sendo de “valorização” encontra-se essencialmente nas operações de avaliação, nos termos do Código do IMI, mais concretamente nos coeficientes de qualidade e conforto (art.º 43.º do Código do IMI).

- Relevante nesta avaliação é que as alterações dos coeficientes devem ser declaradas na matriz, implicando a alteração do valor patrimonial (valorização), mas, no caso concreto, da análise ao imóvel alienado, verificou-se que não foi requerida a avaliação para a incorporação de quaisquer benfeitorias ou obras de valorização.

- A remodelação da casa, com a substituição de equipamentos sanitários, de cozinha, de iluminação e de lareiras (a que correspondem as faturas apresentadas), não contribuiu para uma “valorização” fiscal, por não ter especial relevância em processo de avaliação, como tal, o gasto com obras não pode ser admitido como despesas para a obtenção do rendimento.

- Assim, mesmo que se demonstre que os materiais foram utilizados naquele imóvel, a AT não pode aceitar os respetivos gastos como despesas ou encargos a acrescer ao valor de aquisição.

2.4 – DECIDINDO,

No caso em apreço, emerge da prova, além do mais, o seguinte:

- Os Requerentes, no ano de 2023, alienaram um imóvel destinado a habitação própria e permanente, sito na Rua..., conhecido como..., freguesia da..., Concelho de Guimarães, Código Postal ...-... Guimarães, com o artigo matricial urbano ..., que teve origem no extinto artigo matricial ... da mesma Freguesia e Concelho (Facto A);

- A declaração de IRS entregue pelos Requerentes, referente a esse mesmo ano, foi preenchida, quanto à categoria dos incrementos patrimoniais (Anexo G), com o valor de

111.293,56€ quanto a despesas e encargos, a deduzir do valor das mais-valias resultante daquela alienação (Facto B);

- No apuramento do valor de despesas e encargos, os Requerentes consideraram as faturas de despesas com obras realizadas no referido imóvel, incluindo a substituição de equipamentos sanitários e todos os serviços de pichelaria necessários, reposição de pavimentos das casas de banho, execução de parede de separação do quarto de banho e entrada, e aplicação de porta de correr com vidro duplo de rotura térmica, renovação de toda a caixilharia com vidro duplo de rotura térmica, aplicação de novo material cerâmico, fornecimento equipamento em madeira nomeadamente rodapés, roupeiros painéis e porta, assim como fornecimento e execução de pinturas e lacagens, renovação do revestimento das paredes exteriores da habitação e resguardo em vidro na varanda, requalificação da cobertura com novos materiais para impermeabilização, instalação do equipamento da cozinha, e renovação do sistema elétrico e aplicação de equipamentos (Facto C);

- Com a Reclamação Graciosa os Requerentes juntaram as Facturas referentes às obras realizadas no imóvel alienado e mais elementos de suporte àquelas facturas, nomeadamente Guias de Transporte e Declarações de Honra dos emitentes de tais facturas (Facto F);

- De tais documentos – facturas, guias de transporte e declarações de honra – resulta que todos os bens e serviços neles representados foram fornecidos e prestados e tiveram por destino o imóvel sito na Rua ... nº ..., conhecido como..., freguesia ..., Concelho de Guimarães, Código Postal ...-... Guimarães (Facto G);

- As fotografias juntas aos autos, em 11-12-2025, evidenciam o seguinte: a implantação de um piso superior no imóvel; o arranjo paisagístico na parte do imóvel envolvente da construção, onde se nota o corte de árvores e arbustos, conferindo-lhe uma diferente configuração estética; a alteração de chão, paredes, tectos e mobiliário, na cozinha; a realização de obras “de fundo” na fachada, onde se verifica a retirada de pedra e colocação de vidros, e a alteração da caixilharia de madeira por outra de diferente material (aparentemente alumínio lacado); modificação do hall de entrada, onde se nota a alteração do chão, das madeiras, das escadas e do corrimão; a realização de obras estruturais no interior do imóvel, designadamente com a alteração do chão, das paredes e tecto da sala; e as obras executadas

numa casa de banho, onde se constata a alteração do chão, das paredes e das loiças sanitárias (Facto K).

Assim, do acervo da prova recolhida - sublinhado com o adágio de que “uma imagem vale mais do que mil palavras” – é incontornável reconhecer que os encargos suportados com as obras estão devidamente comprovados e melhoraram evidentemente as condições de habitabilidade, conforto e qualidade da construção e respectivo entorno e, por consequência, determinaram uma considerável valorização do imóvel em causa.

A Requerida mantém a dicotomia entre o conceito de valorização fiscal e o de valorização económica para concluir que, para os efeitos do art. 51.º, al. a), do CIRS, obras de “valorização” são as que encontram respaldo nas operações de avaliação nos termos do art. 43.º do Código do IMI, concretamente nos coeficientes de qualidade e conforto, somente relevando nessa avaliação as alterações dos coeficientes declaradas na matriz que impliquem uma alteração do valor patrimonial. Ora, como relativamente ao imóvel em causa não foi requerida a avaliação para a incorporação de quaisquer benfeitorias ou obras de valorização, entende a AT que a remodelação da casa, com a substituição de equipamentos sanitários, de cozinha, de iluminação e de lareiras (a que correspondem as faturas apresentadas), não contribuiu para uma “valorização” fiscal, por não ter especial relevância em processo de avaliação. Daí, reitera que o gasto com as obras em causa não pode ser admitido como despesas para a obtenção do rendimento.

Diferentemente tem entendido e decidido a jurisprudência superior, sendo disso exemplo o Acórdão do STA, tirado em 21-03-2012, no Proc. n.º 0587/11: *“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.”* Ainda deste aresto, pode extractar-se o seguinte: *“Reportando ao disposto na al. a) deste art. 51º do CIRS e à eventual valorização do bem em resultado de cessação de contrato de arrendamento que o onerava, efectuada mediante acordo de cessação desse contrato e com indemnização paga ao respectivo inquilino, a AT considerou, além do mais,*

que «O pagamento de uma indemnização ao inquilino, possibilita que se disponha do imóvel em melhores condições, mas não faz aumentar o seu valor intrínseco, embora o valor de mercado possa vir a ser superior» (cfr. o despacho de 4/3/2004, da sra. Directora de Serviços, proferido no processo n.º 2483/2004 – com cópia a fls. 23 dos autos).

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.»

Sentido idêntico trilhou a Decisão Arbitral proferida no P. n.º 8/2021, de 15-01-2022, assim sumariada:

I- “Encargos com a valorização dos bens” a que se refere o artigo 51.º, n.º 1, alínea), do CIRS, para efeito da determinação da mais-valia imobiliária, abrange os encargos incorridos que se encontrem associados à valorização económica do imóvel e não tenham uma estrita finalidade de preservação dos bens.

II – As obras que visam suprir as deficiências de habitabilidade do edifício, por efeito do seu adiantado estado de degradação, são obras de valorização dos bens, para efeito do referido artigo 51.º, n.º 1, alínea), CIRS;

III – A exigência constante do artigo 13.º, n.º 1, alínea d), do CIMI para a apresentação pelo sujeito passivo de declaração destinada à inscrição ou actualização da matriz quando se concluírem obras de “melhoramento” que possam determinar a variação do valor patrimonial tributário do prédio, não constitui critério para a qualificação das obras de valorização dos bens, para efeitos de mais-valias;

(...)

Como refere PAULA ROSADO PEREIRA (Manual de IRS, 2.ª edição, Coimbra, pág. 246) “nas situações previstas no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, a dedução de despesas e encargos, para efeitos do cálculo das mais-valias tributáveis, é efetuada mediante uma técnica de acréscimo, ao valor de aquisição do bem imóvel objeto de alienação onerosa (...). O acréscimo, nos termos do artigo 51.º, alínea a), do CIRS, pode corresponder a:

i) Encargos com a valorização do bem, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos. Estão aqui em causa encargos intrinsecamente ligados ao bem alienado, conducentes a uma valorização, quer material ou física, quer económica, do mesmo. Carecem de relevância os encargos destinados à mera preservação do valor do bem, e não à sua valorização (...);

ii) Despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação dos bens em causa.” (...).

Acrescenta a mesma Autora que, “dado que se trata de encargos e despesas necessários à obtenção do rendimento, a regra prevista no artigo 51.º do CIRS é uma concretização, relativamente ao cálculo das mais-valias, do princípio da capacidade contributiva e, em particular, do princípio da tributação do rendimento líquido objetivo - princípios estruturantes do CIRS.

(...)

Por outro lado, não tem cabimento invocar para o efeito, como faz a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, o disposto no artigo 13.º, n.º 1, alínea d), do CIMI. A norma desse artigo 13.º limita-se a descrever os factos a partir dos quais o sujeito passivo deve apresentar declaração relativa à inscrição ou actualização da matriz, e na referida alínea d) enuncia, como um desses factos, a conclusão de “obras de edificação, melhoramento ou outras alterações que possam determinar a variação do valor patrimonial tributário do prédio”.

No entanto, o facto tributário que determina a inscrição ou actualização da matriz nada tem a ver com aqueloutro facto tributário que permite a dedução de encargos para efeito da determinação das mais-valias. E ainda que a realização de obras no prédio alienado pudesse justificar a apresentação da declaração a que se refere o dito artigo 13.º, n.º 1, alínea d), do CIMI, a omissão declarativa apenas poderia determinar as consequências que se encontrem previstas no mesmo Código para essa situação, e não a própria desconsideração das obras de valorização para efeito de mais-valias. Além de que o chefe de finanças, nos termos do artigo 13.º, n.º 3, do CIMI, pode proceder oficiosamente à inscrição ou actualização da matriz quando o sujeito passivo não tenha tomado essa iniciativa, pelo que a omissão declarativa sempre poderia ser suprida ex officio pela própria Administração, não podendo imputar-se ao contribuinte a consequência desvantajosa de não ter sido efectuada oficiosamente a actualização do valor patrimonial do prédio.”

A propósito das dúvidas interpretativas suscitadas pela expressão “*despesas necessárias*” contida no art. 51.º, n.º 1, al. a), do CIRS, Manuel Faustino (Boletim da Apeca, 121, 2.º trimestre de 2005, p. 60), considerou como mais correta “*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 ter cometido uma “*injustiça, porque se tributou uma capacidade contributiva inexistente*”.

À luz da jurisprudência e da doutrina que antecederam, das quais não se vê motivo para discordar, mas antes para aderir, entende este Tribunal que as despesas tidas pelos Requerentes com as obras supra elencadas, e que aqui se dão por transcritas, devem considerar-se relevantes como “*encargos com a valorização*” do imóvel alienado pelos Requerentes, para efeitos do disposto no art. 51.º, n.º 1, al. a) do CIRS. Com efeito, toda a prova recolhida evidencia que se trataram de obras estruturais (no interior e no exterior do imóvel) e de melhoramento inequívoco, constituindo todas elas benfeitorias úteis (artigo 216.º, n.º 3, do código Civil) que favoreceram as condições de habitabilidade, qualidade e

conforto que, sem dúvida nenhuma, contribuíram para o incremento do valor económico do imóvel e, consequentemente, para o valor de mercado por ele obtido. Assim, os actos tributários impugnados devem anular-se por vícios de facto e de Direito.

Vem do exposto que o pedido de pronúncia arbitral deverá ser julgado procedente.

Em face da conclusão alcançada, à vista da prova produzida, fica prejudicada por inutilidade a apreciação dos demais vícios imputados aos actos tributários aqui impugnados.

V. DEVOLUÇÃO DO IMPOSTO INDEVIDAMENTE COBRADO E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Na sequência da anulação da impugnada liquidação de imposto, os Requerentes têm direito a ser reembolsados das quantias indevidamente pagas e não reembolsadas, consoante o supra exposto, o que é consequência da anulação.

Atento 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, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”

De harmonia com o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que nos remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos.

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, “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”.

O conceito de “erro imputável aos serviços” tem sido abundantemente interpretado pelos tribunais, entendendo-se que a actuação ilegal da Administração constitui sempre erro imputável aos serviços (acórdão STA, de 21-01-2015, proc. n.º 632/14). Assim, tendo a Administração Tributária errado nos pressupostos de facto e de Direito, como ficou demonstrado no caso presente, tal erro é imputável aos serviços, para efeitos da citada norma.

Em total sintonia, o artigo 100.º da LGT estabelece que “A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”

Têm, portanto, os Requerentes o direito a ser reembolsados da quantia que se demonstre estar paga, do montante global de 73.903,42€, incluindo imposto e juros compensatórios, em função do acordo de pagamento prestacional que celebraram, e a receber juros indemnizatórios, calculados desde a data do pagamento de cada uma das prestações até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que serão incluídos, a liquidar na execução da presente decisão.

VI. Decisão

Pelo exposto, decide este Tribunal julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

- a) Declarar anulada a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa com o n.º ...2024..., apresentada pelos Requerentes e referente ao acto tributário de liquidação de IRS do ano de 2023;
- b) Determinar a anulação da liquidação de IRS n.º 2024..., no valor de 73.903,42€, já incluindo imposto e juros compensatórios;
- c) Condenar a Requerida a reembolsar os Requerentes da quantia que se apure ter sido indevidamente paga, no âmbito do acordo de pagamento prestacional celebrado,

acrescida de juros indemnizatórios, calculados desde a data do pagamento de cada uma das prestações até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que serão incluídos, tudo a liquidar na execução desta decisão;

d) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VII. Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em 73.903,42€, (setenta e três mil novecentos e três euros e quarenta e dois cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e do artigo 306.º, n.º 2, do CPC, *ex vi* artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VIII. Custas

Custas no montante de 2.448,00 (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros), a pagar pela Requerida, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5, do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2026

Os Árbitros,

(Regina de Almeida Monteiro - Presidente)

(João Marques Pinto)

(A. Sérgio de Matos)