

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 170/2024-T

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

SUMÁRIO:

A alínea a), do n.º 1, do artigo 51.º, do CIRS não restringe os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos doze anos, às valorizações materiais ou físicas daqueles, antes abrangendo também os encargos efetivamente suportados que os valorizem economicamente.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra, Susana Cristina Nascimento das Mercês de Carvalho, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“**CAAD**”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído a 19.04.2024, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A...**, NIF ... e, **B...**, NIF..., casados entre si e, ambos residentes em ..., ..., apartamento..., ..., ..., Colômbia, (doravante “**os Requerentes**”), vieram, em 07.02.2024, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante “**RJAT**”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “**AT**” ou “**Requerida**”),

1.

com vista (1) à declaração de ilegalidade e anulação do ato tributário de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante “**IRS**”), n.º 2023..., referente ao ano de 2020, no valor total de €17.054,90 (dezassete mil cinquenta e quatro euros e noventa cêntimos), do qual resultou um valor de imposto a pagar de €8.079,07 (oito mil setenta e nove euros e sete cêntimos), nos termos da demonstração de acerto de contas (Cfr. Documento n.º 4 junto ao PPA), bem como da decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., que teve como objeto o dito ato, e (2) à restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

2. Os Requerentes juntaram 12 (doze) documentos e arrolaram uma testemunha.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite a 09.02.2024 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
4. Os Requerentes não exerceram o direito à designação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a ora signatária como árbitra do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do cargo no prazo aplicável.
5. A 01.04.2024 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
6. Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído a 19.04.2024.
7. Por despacho proferido pelo Tribunal Arbitral a 19.04.2024 foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo (doravante “**PA**”) e, querendo, requerer a produção de prova adicional.

- 8.** No dia 21.05.2024, a Requerida apresentou a sua resposta – na qual se defendeu por impugnação e requereu a dispensa da produção de prova testemunhal, por desnecessária –, e juntou aos autos o PA.
- 9.** Por despacho de 23.05.2024, o Tribunal Arbitral notificou os Requerentes para, no prazo de 10 (dez) dias, indicarem os específicos pontos da matéria de facto sobre os quais incidirá a inquirição da testemunha arrolada.
- 10.** Em 27.06.2024, o Tribunal Arbitral notificou, novamente, os Requerentes do despacho proferido em 23.05.2024.
- 11.** No dia 10.07.2024, os Requerentes vieram aos autos indicar os factos sobre os quais pretendem que a testemunha arrolada seja inquirida.
- 12.** Em 16.07.2024, o Tribunal Arbitral proferiu despacho, no qual: (i) admitiu a prova testemunhal peticionada pelos Requerentes; (ii) notificou as partes do agendamento da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT; (iii) notificou os Requerentes para, no prazo de 5 (cinco) dias, informarem o CAAD se a testemunha seria apresentada nas instalações do CAAD no Porto ou em Lisboa e; (iv) notificou as partes para, no prazo referido no número anterior, informarem o CAAD sobre a sua vontade em se deslocarem às instalações do CAAD, no Porto ou em Lisboa, ou, em alternativa, participarem na diligência on-line, via WEBEX.
- 13.** No dia 09.09.2024, os Requerentes apresentaram requerimento, no qual informaram os autos de que a testemunha iria comparecer nas instalações do CAAD em Lisboa, pretendendo participar presencialmente na respetiva diligência.
- 14.** No dia 13.09.2024, teve lugar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, na qual: (i) foi ouvida a testemunha arrolada pelos Requerentes, (ii) foram os Requerentes notificados para, no prazo de 10 (dez) dias, juntar aos autos a caderneta predial urbana e a certidão do registo predial do imóvel em crise nos autos; (iii) foram as partes notificadas para, de modo simultâneo, apresentarem, querendo, alegações escritas, no prazo de 10 (dez dias); (iv) foi deliberado pelo

Tribunal Arbitral que a decisão final seria proferida até ao fim do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 1, do RJAT; (v) foi solicitado às partes o envio das peças processuais em formato *Word*; e (vi) foram os Requerentes notificados para procederem ao pagamento da taxa arbitral subsequente e juntar aos autos o respetivo comprovativo.

15. Em 24.09.2024, os Requerentes apresentaram as suas alegações finais escritas, juntaram aos autos os documentos solicitados pelo Tribunal Arbitral, bem como, o comprovativo da taxa de justiça arbitral subsequente.

16. A Requerida não apresentou alegações finais escritas.

I.1. ARGUMENTOS DAS PARTES

17. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, com vista à declaração de ilegalidade e conseqüente anulação do ato de liquidação de IRS aqui em crise, invocam os Requerentes, de entre o mais, o seguinte:

- a) Subjacente à demonstração de liquidação de IRS impugnada está uma operação de compra e venda de um imóvel e a desconsideração, para efeitos de apuramento do valor da mais-valia, dos encargos relacionados com um projeto de arquitetura aprovado pela Câmara Municipal de Lisboa para habitação;
- b) Um imóvel vendido com um projeto de arquitetura devidamente licenciado terá necessariamente um valor de mercado superior ao valor do mesmo imóvel sem o referido projeto, estando o licenciamento dependente da elaboração desse mesmo projeto de arquitetura;
- c) Os encargos relacionados com o projeto de arquitetura deram origem a uma valorização efetiva do imóvel, visto que o imóvel foi adquirido, no dia 5 de dezembro de 2018, por €165.000,00 e vendido, no dia 24 de agosto de 2020, por €300.000,00;

-
- d) Com a realização do projeto e o conseqüente licenciamento houve uma valorização económica real do imóvel que ascendeu a €135.000,00;
 - e) Tal projeto permitiu um aumento da área bruta de construção, a alteração de uso “logística – armazém autónomo – uso geral” para uso “habitação” e o licenciamento que sancionou a ampliação e a alteração do uso;
 - f) O valor económico atribuível a um imóvel com 70 metros quadrados de construção autorizada é seguramente muito inferior ao de um imóvel com 175,02 metros quadrados de construção autorizada;
 - g) Esta valorização não seria possível sem a contratação dos serviços de arquitetura para a elaboração do projeto e respetivo licenciamento camarário;
 - h) Também a alteração do uso do imóvel (de “logística – armazém autónomo – uso geral” para uso “habitação”) não teria sido possível sem a contratação dos serviços de arquitetura para a elaboração do projeto e respetivo licenciamento camarário;
 - i) Estamos perante um imóvel que, no momento da venda, valia mais 82% do que no momento em que foi comprado pelos Requerentes;
 - j) Se olharmos para a média da valorização do mercado imobiliário em Portugal durante o mesmo período, constatamos que os preços das casas aumentaram aproximadamente 25,55% (Cfr. INE, Índice de preços da habitação);
 - k) Resulta dos factos vindos de expor e dos documentos juntos aos autos que os serviços relacionados com a elaboração e licenciamento do projeto de arquitetura contratados são indissociáveis do imóvel alienado pelos Requerentes, pelo que os encargos com este projeto de arquitetura devem acrescer ao valor de aquisição do imóvel para determinação da respetiva mais-valia, nos termos do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 51.º, do Código do IRS;

- l) Os requisitos constantes do citado artigo (alínea a), do n.º 1, do artigo 51.º, do Código do IRS), encontram-se preenchidos, no caso dos autos: (i) o projeto de arquitetura foi efetivamente realizado nos últimos 12 anos; (ii) os encargos com o dito projeto foram suportados pelos Requerentes; (iii) o aludido projeto é indissociável do imóvel alienado, na medida em que aquele não teria qualquer valor económico para qualquer outro imóvel que não o imóvel vendido, e este não teria o valor que teve no momento da alienação, não fora o projeto de arquitetura e o licenciamento camarário consequente; (iv) houve uma valorização económica do imóvel em 82%;
- m) Pese embora o projeto de arquitetura não tenha sido fisicamente incorporado no imóvel alienado, a verdade é que a lei não exige qualquer incorporação física dos encargos relevantes, não sendo de acompanhar o argumento aduzido pela Requerida, suportado numa informação vinculativa em que a situação de facto é distinta da que aqui se discute;
- n) O Supremo Tribunal Administrativo¹ declarou que os encargos suportados com a valorização dos bens não se restringem às valorizações materiais ou físicas dos bens, mas abrangem também os encargos efetivamente suportados que os valorizem economicamente, esclarecendo ainda que o encargo deve estar ligado à valorização do bem alienado;
- o) De tudo o que vem dito, deve a demonstração de liquidação de IRS ser declarada ilegal e anulada por vício de violação do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 51.º, do Código do IRS.

18. Por sua vez, a AT contra-argumenta com base nos seguintes fundamentos:

- a) O artigo 51.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, apenas contempla as benfeitorias úteis,

¹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de março de 2012, Processo n.º 0587/11.

- ou seja, aquelas obras de melhoramento que não estão numa relação de autonomia em relação ao imóvel em causa, mas antes se incorporam no mesmo, aumentando o seu valor intrínseco e que têm apenas o intuito de valorizar o bem, caracterizando-se pela sua desnecessidade;
- b) Tem entendido a AT, através da sua Direção de Serviços do IRS, que os encargos passíveis de resultar numa valorização do bem, são aqueles que podem ser refletidos na matriz (através da entrega de uma declaração por motivo de “prédio melhorado, modificado, reconstruído”), pois só assim será possível a Administração Tributária estabelecer uma relação entre os encargos suportados e o aumento no valor do bem;
 - c) No caso presente, não podem, pois, os montantes despendidos com o projeto de arquitetura ser considerados a título de encargos com a valorização do bem;
 - d) Isto porque não está provada a valorização do imóvel; veja-se a este propósito que o imóvel que foi alienado em 2020 se encontrava tal como foi adquirido em 2018; isso mesmo pode ser confirmado pela escritura de venda outorgada em 2020, bem como na consulta à matriz predial, em que o imóvel se mantém sem alterações;
 - e) Acresce que, como é do conhecimento geral, os preços dos imóveis, particularmente em Lisboa, subiram exponencialmente, mesmo que não tivessem sofrido melhoramentos;
 - f) Não pode, assim, concluir-se que a valorização do imóvel ocorreu, apenas, devido ao projeto de arquitetura.
 - g) Até porque, ainda que esse projeto de arquitetura tenha sido elaborado, daí não se retira que o mesmo venha a ser seguido quando forem efetuados melhoramentos no imóvel (relembre-se que o imóvel continua sem alterações);
 - h) Sem prescindir, deve ter-se em conta o que foi apurado em sede de procedimento de

gestão e análise de divergências, nomeadamente, que a fatura n.º 2018/124 foi emitida antes da aquisição do imóvel pelos aqui Requerentes e que a fatura n.º 2020/68² foi emitida após a alienação, razão pela qual as mesmas não podem ser aceites;

- i) É certo que para justificar a emissão da fatura anterior à aquisição os Requerentes vieram alegar que previamente houve lugar à outorga de contrato promessa de compra e venda; contudo, analisado o documento, não se retira do mesmo que tenha havido a tradição do imóvel e, só com essa tradição é que o projeto podia avançar.
- j) Acresce que o contrato promessa foi outorgado em 20 de setembro de 2018, mas, por consulta ao sistema informático da Mod. 11, constata-se que os promitentes vendedores apenas adquiriram o imóvel em 26 de outubro de 2018; quer isto dizer que seria leviano, no mínimo, estar a despende o valor constante da fatura (relembre-se que a mesma foi emitida em 19 de outubro de 2018) sem que houvesse certezas de que o negócio iria para a frente (isto é, que o imóvel fosse adquirido pelos promitentes-vendedores e que posteriormente estes o alienassem aos promitentes-compradores – aqui Requerentes);
- k) Como tal, os montantes constantes das referidas faturas (€4.428,00 e €12.619,49), no valor global de €17.047,49, não podem ser aceites como encargos com a valorização do imóvel;
- l) Face a todo o exposto, o presente pedido de pronúncia arbitral deve improceder.

II. SANEAMENTO

19. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

² Sobre esta matéria, Vd. Decisão proferida no CAAD, no âmbito do processo n.º 129/2015-T.

20. As partes gozam de personalidade, capacidade judiciária, legitimidade processual e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

21. Não foram suscitadas exceções de que deva conhecer-se. O processo não enferma de nulidades. Inexiste, deste modo, quaisquer obstáculos à apreciação do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. FACTOS PROVADOS

22. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

A. Em 20.09.2018, os Requerentes celebraram, na qualidade de promitentes-compradores, um contrato promessa de compra e venda, que tinha como objeto o prédio urbano, em regime de propriedade total, composto por edifício do rés-do-chão para arrecadação, destinado a armazém e atividade industrial, sito na Rua ..., n.º ..., da freguesia de..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de ... (Cfr. Documento n.º 10 junto ao PPA).

B. Os Requerentes, ainda na qualidade de promitentes-compradores, procederam à contratação de profissionais especializados (designadamente, da Sociedade C... Lda.) para a conceção, elaboração e aprovação de um projeto de arquitetura, tendo em vista aquele imóvel (Cfr. Documentos n.º s 7 e 8 juntos ao PPA e depoimento da testemunha inquirida na reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, realizada em 13.09.2024).

C. Em 05.12.2018, os Requerente adquiriram, mediante escritura pública de compra e venda, o imóvel melhor descrito em A., pelo preço de €165.000,00 (cento e sessenta e cinco mil euros) (Cfr. Documento n.º 5 junto ao PPA).

D. O projeto de arquitetura mencionado em B. visava a alteração de uso de “*logística – armazém autónomo – uso geral*” para uso de “*habitação*”, bem como o aumento da área bruta

de construção de 70 metros quadrados para 175,02 metros quadrados (Cfr. Documentos n.ºs 7, 8 e 9 juntos ao PPA e depoimento da testemunha inquirida na reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, realizada em 13.09.2024).

E. O referido projeto de arquitetura, que tramitou sob o n.º .../EDI/2019, foi aprovado, em 22.02.2020, por despacho do Senhor Vereador, D..., da Câmara Municipal de Lisboa, aprovação essa que ficou condicionada à apresentação, no prazo de 6 (seis) meses, dos projetos de especialidade (Cfr. Documento n.º 7 junto ao PPA e depoimento da testemunha inquirida na reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, realizada em 13.09.2024).

F. Em 28.04.2020, foram os projetos de especialidades apresentados junto da Câmara Municipal de Lisboa pelo arquiteto responsável do projeto, E..., sócio da Sociedade contratada para o efeito (C... Lda.) (Cfr. Documento n.º 7 junto ao PPA e depoimento da testemunha inquirida na reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, realizada em 13.09.2024).

G. Em 24.08.2020, os Requerentes venderam o imóvel referido em A. às Sociedades “F..., LDA.” e “G... UNIPessoal, LDA.”, já com o projeto de arquitetura aprovado (em 23.08.2020), pelo valor de €300.000,00 (trezentos mil euros) (Cfr. Documento n.º 6 junto ao PPA e depoimento da testemunha inquirida na reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, realizada em 13.09.2024).

H. Os encargos incorridos pelos Requerentes relacionados com o dito projeto de arquitetura, ascenderam a €34.115,04 (trinta e quatro mil cento e quinze euros e quatro centímetros) e, foram faturados pela dita Sociedade, a favor dos Requerentes, conforme resulta das faturas: FT 2018/124, de 19/10/2018; FT 2019/6, de 14/01/2019; FT 2019/7, de 14/01/2019; FT 2020/13, de 26/02/2020; FT 2020/16, de 03/03/2020; FT 2020/2017, de 03/03/2020 e FT 2020/68, 26.08.2020 (Cfr. Documento n.º 10 junto ao PPA e depoimento da testemunha inquirida na reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, realizada em 13.09.2024).

I. A fatura “FT 2018/124, de 19/10/2018”, emitida em data anterior à da celebração da escritura pública de compra e venda referida em C., diz respeito ao projeto de arquitetura em

apreço (Cfr. Depoimento da testemunha inquirida na reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, realizada em 13.09.2024).

J. Os trabalhos de arquitetura faturados dois dias após a alienação do imóvel pelos Requerentes – plasmados na fatura “FT 2020/68, 26.08.2020” –, foram trabalhos relativos ao mencionado projeto de arquitetura e elaborados anteriormente à venda do prédio urbano em apreço (Cfr. Documento n.º 10 junto ao PPA e depoimento da testemunha inquirida na reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, realizada em 13.09.2024).

K. As Sociedades, que adquiriram, em 24.08.2020, o prédio urbano objeto dos autos, procederam ao levantamento da licença de construção e executaram/concretizaram o referido projeto de arquitetura, com ligeiras alterações, tendo o imóvel sido afeto à habitação, nos termos do licenciamento aprovado (Cfr. Cadernetas Prediais Urbanas e Certidões Permanentes juntas com o requerimento apresentado pelos Requerentes, em 24.09.2024, e depoimento da testemunha inquirida na reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, realizada em 13.09.2024).

L. O prédio urbano em apreço encontra-se, atualmente, em regime de propriedade horizontal com duas frações designadas pelas letras “A” e “B” (Cfr. Cadernetas Prediais Urbanas e Certidões Permanentes juntas com o requerimento apresentado pelos Requerentes, em 24.09.2024).

M. A aprovação do projeto de arquitetura em questão permitiu a alteração do uso de armazém para habitação, o aumento da área bruta de construção de 70 metros quadrados para 175,02 metros quadrados e, posteriormente, a constituição do imóvel em propriedade horizontal, repartido em duas frações – designadas pelas letras “A” e “B” – (Cfr. Documentos n.º s 7, 8 e 9 juntos ao PPA e Cadernetas Prediais Urbanas e Certidões Permanentes juntas com o requerimento apresentado pelos Requerentes, em 24.09.2024).

N. Os Requerentes apresentaram a declaração de rendimentos modelo 3 de IRS n.º ...-...-..., com data de receção de 09.06.2021, referente ao ano de 2020, onde declaram os encargos

que suportaram com o mencionado projeto de arquitetura, relativo ao imóvel objeto dos presentes autos (Cfr. Documento n.º 3 junto ao PPA).

O. Nessa sequência, e por não terem sido aceites, pela AT, os ditos encargos, para efeitos de apuramento de mais-valias, foram os Requerentes notificados do ato de liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2020, no valor total de €17.054,90 (dezassete mil cinquenta e quatro euros e noventa cêntimos), do qual resultou um valor de imposto a pagar de €8.079,07 (oito mil setenta e nove euros e sete cêntimos), nos termos da demonstração de acerto de contas (Cfr. Documentos n.º s 2 e 4 juntos ao PPA).

P. Em 03.10.2023, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa, autuada com o n.º ...2023..., contra o referido ato de liquidação de IRS (Cfr. Documento n.º 10 junto ao PPA).

Q. Os Requerentes, notificados para o efeito, exerceram o respetivo direito de audição (Cfr. Documento n.º 10 junto ao PPA).

R. Em 09.11.2023, foram os Requerentes notificados da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa (Cfr. Documento n.º 10 junto ao PPA).

S. Os Requerentes apresentaram o PPA que deu origem ao presente processo arbitral, em 07.02.2024 (Cfr. Sistema informático do CAAD).

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

23. Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

24. Ao Tribunal incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar, se for o caso, a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de

Processo Tributário (doravante “CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (doravante “CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

25. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

26. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

27. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

28. O Tribunal arbitral considera provados, com relevo para a decisão da causa, os factos acima elencados e dados como assentes, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, da prova testemunhal produzida, dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados e a adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

29. Na reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, que teve lugar no dia 13.09.2024, o Tribunal Arbitral ouviu o testemunho de E..., arquiteto responsável pelo projeto de arquitetura em apreço, que descreveu os serviços prestados e respetiva faturação, confirmando que tal projeto valorizou o imóvel objeto dos autos, aumentando o seu valor económico. A testemunha explicou a tramitação do processo submetido à Câmara Municipal de Lisboa, desde da sua conceção/elaboração até à sua aprovação, esclarecendo, ainda, que acompanhou a sua concretização/execução por parte dos novos compradores. O Tribunal Arbitral considera que a testemunha prestou o seu depoimento com isenção e não se vê motivo para questionar a veracidade do mesmo.

30. 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.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

31. O *tema decidendum* no presente processo arbitral respeita à dedutibilidade de encargos declarados pelos Requerentes, para efeitos do cálculo da mais-valia sujeita a IRS, nomeadamente despesas de valorização do imóvel, ao abrigo do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 51.º, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“CIRS”).

32. Em bom rigor, a questão dos presentes autos reconduz-se a saber se as despesas suportadas pelos Requerentes relativas ao projeto de arquitetura deveriam ter sido consideradas no cômputo da mais-valia, dado que, como alegam os Requerentes, aumentaram o valor económico do imóvel, ou se, como alega a Requerida, não poderiam ter sido consideradas por não se destinarem a aumentar o valor físico e material do bem, integrando/incorporando o mesmo, não se encontrando, assim, no seu entender, provada a valorização do imóvel.

Vejamos,

33. Nos termos do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º, do CIRS, constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

34. O ganho sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimentos de capitais, sendo caso disso (Cfr. alínea a), do n.º 4, do mesmo artigo 10.º).

35. Por sua vez, nos n.ºs 1 e 2, do artigo 43.º, do CIRS, determina-se que, *“1 – O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes”* e que *“2 – O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efetuadas por residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor.”*

36. Nos artigos 44.º a 51.º, do CIRS, estatui-se, igualmente, na parte que aqui revela, o seguinte:

Artigo 44.º - Valor de realização

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

(...)

f) Nos demais casos, o valor da respetiva contraprestação.

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

(...)”

Artigo 46.º - Valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis

“1 – No caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, se o bem imóvel houver sido adquirido a título

oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transações onerosas de imóveis (IMT).

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

(...)”

Artigo 50.º - Correção monetária

“1 – O valor de aquisição ou equiparado de direitos reais sobre os bens referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, bem como de partes sociais no caso da alínea b) do referido número, é corrigido pela aplicação de coeficientes para o efeito aprovados por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação ou afetação.

(...)”

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 suportadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas nas alíneas b), c) e k) do n.º 1 do artigo 10.º.

(...)” (negrito nosso)

37. Sintetizando, o ganho sujeito a IRS é 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 CIRS.

38. Sendo que, nas situações de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis,

ao valor de aquisição acrescem, por força do estabelecido na alínea a), do n.º 1, do artigo 51.º, do CIRS, **os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos**, as despesas necessárias efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, e a indemnização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens.

39. O conceito de “encargos com a valorização dos bens” encerra alguma margem de indeterminação e necessita de ser preenchido pelo intérprete.

40. Atentando na letra da lei (“encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos”), não pode deixar de conclui-se, desde logo, que o encargo há-de estar ligado à valorização do bem alienado. Ou seja, não estão incluídos encargos que tenham por escopo a mera preservação do valor do bem, mas, tão só os que se destinem a aumentar esse valor.

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. (...)” (negrito nosso)

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 indicar 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 expendida 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.**

47. Revertendo à situação dos autos, e com base na matéria de facto dada como assente, decorre manifesto que os encargos efetivamente suportados e constantes das faturas já melhor identificadas, foram suscetíveis de incrementar o valor económico do imóvel alienado, na medida em que foi vendido por um preço consideravelmente superior ao preço de aquisição, o que resultou maioritariamente do facto de ter sido alienado já com o projeto de arquitetura aprovado.

48. Ora, **um imóvel cujo uso é de armazém e a sua área bruta de construção é de 70 metros quadrados não tem, naturalmente, o mesmo valor económico que um imóvel cujo uso é de habitação e a área bruta de construção de 175,02 metros quadrados.**

49. É do conhecimento geral e do senso comum que o valor económico atribuível a um imóvel que se destina a armazém e que tem uma área bruta de construção de 70 metros quadrados é muito inferior ao de um imóvel que se destina a habitação e que tem uma área bruta de construção de 175,02 metros quadrados.

50. E, neste sentido, não pode deixar de se considerar que **o projeto de arquitetura em causa nos autos apresenta uma forte componente de valorização,** pois, **foi a sua aprovação que permitiu a alteração do uso do imóvel** em apreço (de armazém para habitação), bem como, **o aumento da sua área bruta de construção** (de 70 metros quadrados para 175,02 metros quadrados) e, **posteriormente, a sua constituição em propriedade horizontal repartido em duas frações** – designadas pelas letras “A” e “B” –.

51. Ou seja, **a obtenção desta valorização nunca teria sido possível,** nos termos em que foi, **sem a contratação de profissionais especializados** (na área de arquitetura) para a conceção, elaboração, submissão e aprovação do aludido projeto.

52. Aliás, o próprio licenciamento das obras projetadas, não teria sido obtido pelas Sociedades compradoras do imóvel se o projeto de arquitetura não tivesse sido aprovado, pois só com a aprovação deste é que a licença de construção é emitida.

53. E, ao contrário do que alega a Requerida, **o projeto de arquitetura foi, efetivamente, executado/concretizado/edificado pelos novos compradores** (as ditas Sociedades), **tendo o imóvel sido afeto à habitação nos termos do licenciamento aprovado**, conforme resulta dos factos dados como provados, designadamente, através do depoimento da testemunha ouvida na reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, a qual acompanhou, também, este processo.

54. Sendo de salientar que o facto de o projeto ter sido objeto de eventuais e ligeiras alterações em nada altera a fundamentação expendida, porquanto, o licenciamento de um projeto elaborado para um imóvel em concreto não tem qualquer valor económico para outro imóvel que não seja aquele para o qual o projeto foi aprovado.

55. Dito isto, **é de concluir que a valorização do imóvel em causa decorreu, essencialmente, da existência de um projeto de arquitetura devidamente aprovado** e não apenas da valorização genérica dos imóveis que ocorreu entre Dezembro de 2018 e Agosto de 2020, em que a média de valorização do mercado imobiliário em Portugal neste período de tempo ascendeu apenas a 25,55% (Cfr. Índice de preços da habitação do INE).

56. Neste pressuposto, **os gastos incorridos com o aludido projeto hão-de necessariamente repercutir-se, positivamente, no valor económico do imóvel e, portanto, incrementarão o respetivo preço de venda.**

57. Há, assim, um nexó indissociável entre essas despesas e o aumento do preço do bem, sendo, por isso, de elementar razoabilidade entender-se que essa despesa teve na origem ou contribuiu para a obtenção do próprio rendimento.

58. De igual modo, também, não colhe o argumento da Requerida de que “os encargos

passíveis de resultar numa valorização do bem, são aqueles que podem ser refletidos na matriz (através da entrega de uma declaração por motivo de “prédio melhorado, modificado, reconstruído”)”, na medida em que, por um lado, não constitui uma condição prevista na lei e, por outro, o facto tributário que determina a inscrição ou atualização da matriz nada tem a ver com aqueloutro facto tributário que permite a dedução de encargos para efeito da determinação das mais-valias, tratando-se, assim, de questões distintas.

59. Para além de que, basta à AT consultar a(s) caderneta(s) predial(ais) urbana(s) para concluir que da(s) mesma(s) consta(m) uma efetiva reflexão na matriz, decorrente da alteração substancial e objetiva do prédio aqui sindicado, em consequência dos encargos com a valorização económica do prédio, que só foi possível mediante a elaboração e aprovação do mencionado projeto de arquitetura a que dizem respeito.

60. Por fim, aduz, ainda, a Requerida que mesmo que sejam considerados os gastos incorridos com o projeto de arquitetura, para efeitos do cálculo da mais-valia sujeita a IRS, nos termos da alínea a), do n.º 1, do artigo 51.º, do CIRS, as faturas “FT 2018/124, de 19/10/2018 e FT 2020/68, 26.08.2020” nunca poderão ser aceites: a primeira, por ter sido emitida antes da aquisição definitiva do imóvel pelos Requerentes e, a segunda, por ter sido emitida dois dias após a alienação do mesmo pelos Requerentes.

61. No que respeita à primeira fatura “FT 2018/124, de 19/10/2018” – emitida antes da aquisição definitiva do imóvel pelos Requerentes, mas após a celebração do contrato promessa de compra venda, no qual estes figuravam como promitentes-compradores –, e atendendo à factualidade dada como assente nos presentes autos, cremos que a mesma será de aceitar.

62. Não só porque os Requerentes lograram provar que a dita fatura dizia respeito ao projeto de arquitetura em causa, mas, também, por ser admissível, a nosso ver, a contratação antecipada deste tipo de serviços (de arquitetura) e a realização de um primeiro pagamento para adjudicação do(s) serviço(s), sendo uma prática comum neste tipo de mercado, em

virtude da morosidade deste tipo de processos (elaboração e submissão do projeto e, principalmente, a sua análise e, posterior, emissão de licença, por parte das Entidades Públicas, concretamente, das Câmaras Municipais).

63. Quanto à última fatura “FT 2020/68, 26.08.2020” – emitida dois dias após a alienação do imóvel pelos Requerentes –, discordamos, novamente, da posição perfilha pela AT.

64. É certo que a aludida fatura foi emitida dois dias após a alienação do imóvel pelos Requerentes; contudo, os mesmos lograram provar que os trabalhos aí plasmados eram referentes ao dito projeto de arquitetura e elaborados anteriormente à venda do prédio.

65. Aliás, tendo o projeto de arquitetura sido concluído no dia 23.08.2020, a Sociedade prestadora dos serviços de arquitetura, “C...”, tinha cinco dias úteis para emitir a fatura correspondente aos serviços prestados (Cfr. artigos 7.º, n.º 1, alínea b) e 36.º, n.º 1, al. a), ambos do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado – “CIVA” –), pelo que a fatura foi emitida no prazo legalmente estabelecido para o efeito.

66. Nesta senda, considera o Tribunal Arbitral que **as referidas faturas, tais como as restantes, cabem dentro do limite temporal fixado na al. a), do n.º 1, do artigo 51.º, do CIRS.**

67. Face a todo o exposto, conclui-se que as despesas incorridas pelos Requerentes, e devidamente suportadas pelas faturas juntas aos autos, relativas ao projeto de arquitetura, deveriam ter sido consideradas no cômputo da mais-valia, nos termos do citado artigo.

68. Nesta conformidade, o ato de liquidação de IRS aqui sindicado, enferma de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do disposto na al. a), do n.º 1, do artigo 51.º, do CIRS, o que implica a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação do aludido ato tributário controvertido.

IV.1 DO DIREITO AO REEMBOLSO DO IMPOSTO PAGO E A JUROS INDEMNIZATÓRIOS

69. Peticionam, ainda, os Requerentes que lhes seja reconhecido o direito ao reembolso

do imposto indevidamente pago e a juros indemnizatórios.

70. Determina a alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º, do RJAT, que *“a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários”, “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”, o que inclui “o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”* (Cfr. n.º 5, do artigo 24.º, do RJAT).

71. De igual modo, o n.º 1, do artigo 100.º, da Lei Geral Tributária (“LGT”), aplicável ao processo arbitral tributário, por força do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 29.º, do RJAT, 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”*.

72. O restabelecimento da situação, que existiria se o ato tributário objeto do pedido de pronúncia arbitral não enfermasse de ilegalidade, obriga, por um lado, à restituição do imposto pago indevidamente pelos Requerentes, no valor total de €8.079,07 (oito mil e setenta e nove euros e sete cêntimos), e, por outro lado, ao pagamento de juros indemnizatórios.

73. O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º, da LGT, cujo n.º 1 estabelece que *“São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da*

dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”

74. No caso em apreço, encontram-se preenchidos os pressupostos constantes do citado artigo (artigo 43.º, n.º 1, da LGT), uma vez que a AT emitiu a liquidação impugnada por sua iniciativa, desconsiderando, para efeitos de apuramento de mais-valias, os encargos suportados pelos Requerentes com o dito projeto de arquitetura, o que resultou no pagamento, por parte destes, de uma prestação tributária superior à devida.

75. Face ao exposto, deverá proceder o pedido dos Requerentes, i.e., ser-lhes reconhecido o direito a juros indemnizatórios e condenar a AT ao reembolso do imposto indevidamente pago, nos termos dos artigos 43.º e 100.º, da LGT e artigo 61.º, do CPPT.

V. DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:

- a) Declarar ilegal e anular o ato de liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2020, no montante global de €17.054,90 (dezassete mil e cinquenta e quatro euros e noventa cêntimos);
- b) Declarar ilegal e anular a decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa atuada com o n.º ...2023...;
- c) Condenar a AT a reembolsar aos Requerentes o montante de €8.079,07 (oito mil e setenta e nove euros e sete cêntimos) e ao pagamento de juros indemnizatórios sobre esse valor, contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento do reembolso (nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º, n.º 5, do CPPT).

VI. VALOR DA CAUSA

Fixa-se ao processo o valor de **€8.079,07 (oito mil e setenta e nove euros e sete cêntimos)**,

nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€918,00 (novecentos e dezoito euros)**, nos termos da tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.]

Lisboa, 04 de Outubro de 2024

A Árbitra,

Susana Mercês de Carvalho