

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1289/2024-T

Tema: IRS | Mais-valias | Regime transitório | Artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro

Sumário:

- I. O artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o CIRS, em que se fixou o regime transitório para os rendimentos da categoria G, determina que os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efetuado após a entrada em vigor daquele Código (1 de Janeiro de 1989).
- II. Não estão sujeitos a tributação em IRS os ganhos resultantes da venda efetuada em 2021 de um prédio (qualificado como terreno para construção) adquirido em 1983, como prédio rústico, e que mantinha essa natureza à data da entrada em vigor do CIRS.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra, Alexandra Gonçalves Marques, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar tribunal arbitral tributário, em formação singular, constituído em 14 de fevereiro de 2025, decide o seguinte:

I – Relatório

1. Os Requerentes, A..., contribuinte fiscal n.º..., e B..., contribuinte fiscal n.º ..., ambos residentes na ...n.º..., r/c..., ...-... Lisboa, vieram requerer a constituição de tribunal arbitral singular, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do

1.

Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “RJAT”), e apresentar pedido de pronúncia arbitral (doravante, “PPA”) para apreciar a legalidade do ato de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (doravante, IRS), referente ao ano de 2021, no valor total de 13.020,61 €, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa contra ele deduzida.

2. Os Requerentes peticionam, também, a restituição do montante do imposto indevidamente pago, bem como a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.
3. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “AT”).
4. Em 5 de dezembro de 2024, o pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e, subsequentemente, notificado à Requerida.
5. A árbitra designada pelo Conselho Deontológico do CAAD aceitou a designação.
6. Em 27 de janeiro de 2025, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 11.º, n.º 7 do RJAT.
7. Decorrido o prazo previsto no artigo 13.º, n.º 1 do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 14 de fevereiro de 2025.
8. Em 17 de março de 2025, a AT apresentou resposta e, na mesma data, o Processo Administrativo (doravante, “PA”) foi junto aos autos.
9. Por despacho de 26 de junho de 2025, foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas.
10. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

II – Posição das Partes

11. Nos presentes autos, os Requerentes alegam, em síntese, que:

- Em 1983, adquiriram o prédio rústico identificado nos autos que, no seguimento de um processo de legalização que deu origem ao Alvará de Licença de Loteamento n.º .../2003, de 23/05/2003, veio a ser inscrito na matriz predial urbana, passando, por isso, a deter a natureza de urbano (lote 238 – terreno para construção).
- Tendo em conta, quer a data de aquisição do prédio rústico (1983) pelos Requerentes, quer a sua natureza rústica aquando dessa aquisição, os ganhos resultantes da alienação do referido prédio caem no âmbito do regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, e, como tal, estão excluídos de tributação em sede de IRS na esfera jurídica dos Requerentes.

Entendem os Requerentes que tanto a liquidação de IRS, referente ao exercício de 2021, como a reclamação graciosa que teve por objeto aquela liquidação, são ilegais porquanto os ganhos resultantes da venda efectuada em 2021 estão excluídos de tributação, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, que aprovou o Código do IRS.

Sustentam a sua posição com jurisprudência consolidada, em especial, com base, nos acórdão do STA proferidos no âmbito do processo n.º 0770/14.9BELRS, de 09/06/2021, e nos processos n.ºs 0149/15 e 179/07, de 20/05/2015 e de 06/06/2007, bem como nas decisões proferidas pelos tribunais arbitrais tributários no processo n.º 622/2020-T, de 12/07/2021, no processo n.º 120/2022, de 14/03/2023, entre outros.

Os Requerentes apresentaram reclamação graciosa, relativamente à liquidação de IRS do ano de 2021, a qual veio a ser indeferida.

Os Requerentes peticionam como consequência da anulação dos atos sindicados, o reembolso do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Concluem requerendo que se julgue procedente o pedido de pronúncia arbitral e se anule o ato de indeferimento da reclamação graciosa, bem com a liquidação de IRS n.º 2022..., que apurou um valor total a pagar de 13.020,61 €, com a consequente restituição da quantia indevidamente paga, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.

12. A Requerida, pela sua parte, opõe-se à pretensão dos Requerentes. Na sua perspetiva, os ganhos obtidos com a alienação do prédio rústico adquirido pelos Requerentes em 1983, encontram-se sujeitos a tributação, à luz do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS, de acordo com as regras dos artigos 10.º, n.º 1, 22.º, n.º 1 e 43.º a 46.º do CIRS.

A Requerida afasta a aplicação, *in casu*, do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30/01, por entender que foi alienado um terreno para construção. Em abono da sua posição, a Requerida invoca “o entendimento perfilhado no acórdão do STA de 17 de Março de 1993, segundo a qual deve considerar-se revestirem a natureza de terrenos para construção todos aqueles que se apresentem objectivamente afectos a esse fim”. Sendo o destino que é dado ao prédio o elemento primordial que permite diferenciar essa característica. Assim, “ao considerar como terrenos para construção os assim declarados no título aquisitivo, o legislador considera desde logo que não é estritamente necessário que esses terrenos se situem em zonas urbanizadas ou compreendidas em planos de urbanização já aprovados, podendo essa característica emanar de outros elementos que a revelem sem reserva.”.

Na ótica da Requerida, “o bem jurídico vendido em 2021 não é o mesmo que foi adquirido antes da entrada em vigor do Código do IRS pelo que não está abrangido pela norma de não sujeição do n.º 1 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88”. E, acrescenta,

“daí não resulta aplicação retroativa, pois o imposto incide sobre o ganho resultante da venda por comparação com o gasto implicado pela aquisição, independentemente do momento em que esta tenha ocorrido (artigo 10º do Código do IRS), não sendo a norma do n.º 1 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, norma de incidência, antes se limitando a afastar da sujeição a imposto as vendas de imóveis adquiridos antes da entrada em vigor do Código do IRS”.

Conclui pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

FUNDAMENTAÇÃO

III – Matéria de facto

Com relevância para a decisão da causa **consideram-se provados os seguintes factos:**

- A.** Em 17 de Janeiro de 1983, os Requerentes adquiriram, pelo preço de 100.000\$00 (cem mil escudos), 452/75.000 avos indivisos do prédio rústico, sito em ..., freguesia da..., concelho do ..., descrito na Conservatória do Registo Predial do ... sob o n.º ..., do livro B-3 (cf. Documento n.º 3 junto com o PPA).
- B.** Este prédio foi objecto de um processo de legalização, para o qual foi emitido o Alvará de Licença de Loteamento n.º .../2003, pela Câmara Municipal do..., conforme deliberações camarárias “para a ... designada por C8, C9 e C10, processo 8/G/96, delimitada por deliberação camarária de 4/7/01” (cf. Documento n.º 5 junto com o PPA).
- C.** O que deu origem ao terreno para construção, correspondente ao lote 238, situado em..., ... C8, C9 e C10, da freguesia de ..., concelho da ..., descrito na Conservatória do Registo Predial da ... sob o n.º .../..., posteriormente inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da freguesia de ... (cf. Documento n.º 6 e 7 junto com o PPA).
- D.** Por escritura de compra e venda, outorgada em 25 de Fevereiro de 2021, os Requerentes venderam, pelo preço de 85.000 € (oitenta e cinco mil euros), “o prédio

urbano, lote de terreno para construção, com a área de trezentos e setenta e cinco metros quadrados, sito em ..., ... C8, C9 e C10, lote 238, freguesia de ..., concelho do..., descrito na Conservatória do Registo Predial da ... sob o número ..., da dita freguesia, registado a favor dos vendedores pela apresentação dezasseis, de vinte e três de Janeiro de dois mil e oito; inscrito na respectiva matriz sob o artigo ..., com o valor patrimonial de € 48.386,67.” (cf. documento n.º 8 junto com o PPA).

- E. Na escritura de compra e venda, consta que “Sobre o prédio identificado no ponto anterior incide a autorização de loteamento n.º .../2003 – ... C8, C9 e C10, de 23 de Maio de 2023” (cf. documento n.º 8 junto com o PPA).
- F. Os Requerentes procederam à entrega da declaração, Modelo 3, de IRS, ano 2021, que deu origem à declaração identificada com o n.º..., com data de 28 de junho de 2022 (cf. Documento n.º 6 junto com PPA).
- G. No Quadro 4 do Anexo G, (Alienação Onerosa de Direitos Reais sobre Bens Imóveis), foram inscritos os seguintes valores (Campo 4001):
- *Data de realização:* fevereiro de 2021;
 - *Valor de realização:* € 85.000,00;
 - *Data de aquisição:* janeiro de 1983;
 - *Valor de aquisição:* € 2.497,90;
 - *Identificação do Imóvel:* ...-U- ...;
 - *Quota Parte:* 100%.

(cf. Documento n.º 9 junto com PPA)

- H. A declaração deu origem à liquidação de IRS n.º 2022..., correspondente à demonstração de liquidação n.º 2022..., que apurou o montante a pagar de 13.020,61 € (cf. Documento n.º 9 junto com PPA).
- I. Os Requerentes apresentaram reclamação graciosa da liquidação de IRS, a qual foi autuada com o n.º ...2022..., (cf. Documento n.º 10 junto com PPA).
- J. Notificados para o efeito, os Requerentes exerceram o direito de audição prévia (cf. processo administrativo).

- K.** Em 29 de agosto de 2024, a AT proferiu despacho de indeferimento da reclamação graciosa, notificado aos Requerentes por ofício com data de 30 de agosto de 2024 (cf. Documento n.º 1 junto com o PPA e documentos juntos com processo administrativo).
- L.** Os Requerentes procederam ao pagamento do imposto liquidado (cf. informação junta ao processo administrativo)
- M.** Em 3 de dezembro de 2024, os Requerentes apresentaram o presente PPA.

FACTOS NÃO PROVADOS E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

- 13.** Inexiste matéria de facto não provada com relevância para a decisão da causa.

Os factos foram dados como provados com base no exame crítico dos documentos constantes dos autos, em especial, os documentos juntos pelos Requerentes com o pedido de pronúncia arbitral (PPA), bem como no processo administrativo (PA), junto pela Autoridade Tributária, os quais não suscitaram controvérsia entre as partes, tudo de acordo com o indicado em cada um dos pontos dos factos provados.

IV – Matéria de Direito

- 14.** A questão a decidir nos presentes autos consiste em saber se – face à factualidade apurada – os ganhos com a alienação do prédio identificado nos autos estão abrangidos pelo regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro e, como tal, excluídos de tributação em sede de IRS.
- 15.** Importa, para o efeito, ter presente o disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, que aprovou o Código do IRS:

Artigo 5.º

Regime transitório da categoria G

1 - Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código.
(...)

16. O artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, que aprovou o CIRS, contém uma norma de exclusão de incidência que visa regular uma questão de direito transitório, excluindo da tributação mais-valias realizadas que não estavam sujeitas ao *Imposto de Mais-Valias* que – anteriormente à reforma do IRS de 1988 – constava do *Código do Imposto de Mais-Valias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de junho de 1965*.
17. Com efeito, o artigo 1.º do Código do Imposto de Mais-Valias prevê o seguinte:

Artigo 1.º

O imposto de mais-valias incide sobre os ganhos realizados através dos actos que a seguir se enumeram:

1.º Transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que seja o título por que se opere, quando dela resultem ganhos não sujeitos aos encargos de mais-valia previstos no artigo 17.º da Lei n.º 2030, de 22 de Junho de 1948, ou no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 41 616, de 10 de Maio de 1958, e que não tenham a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial.

2.º Transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, de elementos do activo imobilizado das empresas ou de bens ou valores por elas mantidos como reserva ou para fruição.

3.º Traspasse de locais ocupados por escritórios ou consultórios afectos ao exercício de profissões constantes da tabela anexa ao Código do Imposto Profissional.

4.º Incorporação de reservas no capital das sociedades anónimas, em comandita por acções, ou por quotas e emissão de acções, com reserva de preferência para os accionistas, ou, no caso de transformação de sociedades por quotas em sociedades anónimas, para os sócios da sociedade na sua forma anterior.

- § 1.º Consideram-se rendimentos tributáveis em contribuição industrial os ganhos provenientes da transmissão a título oneroso de terreno para construção até decorridos dois anos sobre a data da aquisição, quando esta se haja operado a igual título.
- § 2.º São havidos como terrenos para construção os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo.
- § 3.º Os ganhos a que respeita o n.º 2.º, quando realizados mediante transmissão onerosa de terreno para construção ou de acções ou outras participações sociais, só ficarão sujeitos a imposto por força do que dispõem, respectivamente, os n.ºs 1.º e 4.º
18. Com a entrada em vigor do CIRS, e por força do regime transitório, as mais-valias realizadas com a alienação de terreno para construção ficam sujeitas a tributação à luz das regras do Código do IRS porque estes bens já eram, assim, tributados pelo imposto de mais-valias vigente a partir de 1965.
19. Os bens (ou activos) que estavam fora do âmbito de incidência do *Imposto de Mais-Valias*, sendo a sua aquisição anterior a 31 de Dezembro de 1988, estão excluídos de tributação.
20. Sobre o regime transitório pode ler-se no Acórdão do STA, de 12/12/06, Rec. nº 1100/05, o seguinte:
- «o que se pretendeu com a mudança de regime de tributação operada a partir de 1989 foi tributar em IRS, categoria G, todas as transmissões onerosas sobre imóveis; todavia, para evitar efeitos retroactivos, estabeleceu-se que para serem tributadas tais transmissões era necessário que os bens abrangidos fossem adquiridos e alienados dentro da vigência da nova lei, com excepção daqueles que já eram antes tributados por força do CIMV, ou seja, os terrenos para construção, os quais passariam agora a ser tributados nos termos do Código do IRS».
21. A questão de saber se os ganhos provenientes da alienação de prédios rústicos, em data anterior à entrada em vigor do CIRS e alienados como terrenos para construção, na vigência do CIRS, vem sendo objeto de várias decisões, tanto dos tribunais judiciais, como dos tribunais arbitrais.
22. Na decisão arbitral, de 12 de Julho de 2021, proferida no âmbito do processo n.º 622/2020-T, cujo sumário se transcreve, decidiu-se:

- I. De acordo com a citada norma transitória do artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30.11, os ganhos provenientes da alienação de direitos reais sobre bens imóveis, que não sejam terrenos para construção, só serão sujeitos a IRS quando a prévia aquisição desses mesmos imóveis tenha ocorrido a partir de 1 de janeiro de 1989, configurando um facto tributário de formação sucessiva integrado por dois momentos: o da aquisição e o da transmissão.
- II. Os ganhos provenientes da alienação, em 2018, do prédio *sub judice*, adquirido como prédio rústico em 1980, estão excluídos de imposto por força da aplicação do mencionado regime transitório.

23. Como foi recentemente sublinhado pelo STA (cf. Acórdão do STA de 26/09/2024, Processo 020/24.0BALB) – existe uma consolidada e abundante jurisprudência, no sentido de que:

“mera qualificação do mesmo prédio (e nunca de prédios distintos) – de rústico para terreno para construção – não interfere na aplicação da norma transitória do artigo 5.º do diploma que aprova o Código do IRS, conquanto uma tal qualificação enquanto terreno para construção tenha ocorrido na vigência do Código do IRS, assim tutelando as expectativas ainda existentes em 31 de Dezembro de 1988”.

24. Este aresto veio reiterar a jurisprudência que já se encontrava firmada (cf. Acórdão de 18 de setembro de 2020, Processo n.º 1047/07), no seguinte sentido:

“O disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, impede que sejam tributados em sede de I.R.S. os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédios não qualificados como “terrenos para construção”, adquiridos antes da entrada em vigor do Código do I.R.S. e que conservavam essa natureza no momento da entrada em vigor desse Código, ainda que posteriormente possam ter adquirido essa qualidade e venham a ser alienados como tal.”

25. Destacamos a seguinte fundamentação do citado acórdão de 18 de setembro de 2020, Processo n.º 1047/07:

“De acordo com o disposto no artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, “os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 09.06. 1965” (doravante identificado pela sigla “CIMV.”), “só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código”, ou seja, após 1-1-1989 – quanto a este prazo rege o artigo 2.º do dito Decreto-Lei n.º 442-A/88.

Resulta dos factos assentes que o Impugnante adquiriu os imóveis controvertidos, por sucessão “mortis causa”, em 22-6-1986, ou seja, em momento anterior à entrada em vigor do C.I.R.S..

Por outro lado, resulta ainda da dita matéria, com especial interesse quanto à data de entrada em vigor do Código do I.R.S., que os prédios em causa estavam abrangidos pelo “Plano Auzelle” como destinados a zonas de espaços, tendo apenas a 14-8-1997 sido inscritos no registo predial como terrenos para construção.

Na sentença proferida, considerou-se que “(...) a AT não cumpriu o seu ónus de prova quanto à qualificação dos terrenos em questão, como terrenos de construção à data da entrada em vigor do CIRS, apenas fazendo alusão a factos que ocorreram após 01.01.1989, como seja a referência a valores de mercado dos terrenos para construção em 2000, a capacidade construtiva dos imóveis à data da alienação, e ao Plano Director Municipal do Porto em vigor em 2000.”

Assim sendo, e tal como decidido recentemente pelo acórdão do S.T.A. de 14-10-2020, proferido no processo 01152/10.7BELRS, acessível em www.dgsi.pt, na esteira do acórdão de 8-7-2015, no processo n.º 0584/15, acessível também em www.dgsi.pt, consideramos o disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, impede que sejam tributados em sede de I.R.S. os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédios não qualificados como “terrenos para construção”, adquiridos antes da entrada em vigor do Código do I.R.S. e que conservavam essa natureza no momento da entrada em vigor desse Código, ainda que posteriormente possam ter adquirido essa qualidade e venham a ser alienados como tal.”

26. Voltando ao Acórdão do STA, de 26/09/2024, que uniformizou jurisprudência, no seguinte sentido:

“O artigo 5.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 448-A/88 de 30 de Novembro – diploma que aprovou o Código do IRS – deve ser interpretado no sentido de que não estão abrangidos pela sua norma de exclusão os prédios urbanos que apenas surgiram na esfera jurídica do alienante após a conclusão das obras de edificação, ocorrida após 1 de Janeiro de 1989, as quais deram origem a um novo prédio urbano, com inscrição na matriz diversa das pré-existent e substitutiva daquelas”.

27. Atente-se que a factualidade que conduziu ao acórdão uniformizador reportava-se a dois casos em que os imóveis haviam sido adquiridos como prédios rústicos em data anterior à entrada em vigor do Código de IRS, mas alienados, como prédios urbanos, após a realização de obras de edificação (num caso, estava em causa a construção de

um prédio para habitação e, no outro, um prédio urbano constituído por Posto de Abastecimento de Combustíveis), levadas a cabo já na vigência do CIRS. Concluindo, assim o STA que, nestes casos, se tratava de prédios urbanos distintos e autonomizados do prédio rústico adquirido, razão pela qual não se encontrava excluído de tributação. O quadro factual subjacente a este aresto uniformizador é, por conseguinte, distinto do caso *sub iudice*.

28. Emerge da citada jurisprudência que o critério determinante para efeitos de aplicação do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro é, por um lado, a qualidade que o bem tinha à data da entrada em vigor do CIRS e, por outro, que o imóvel alienado não seja distinto e autonomizado do anteriormente adquirido, por ter sido objecto de obras de edificação.
29. Volvendo ao caso dos autos, da matéria de facto dada como provada resulta que o prédio foi adquirido como rústico em 1983 e que manteve essa natureza de prédio rústico até ao momento de entrada em vigor do CIRS (01.01.1989), assim se mantendo até ser objeto de um processo de legalização (após 01.01.1989), em que passou a prédio urbano, constituído por lote de terreno para construção.
30. Com efeito, o prédio, adquirido pelos Requerentes como rústico em 1983, e alienado como “terreno para construção” em 2021, não era qualificado como terreno para construção à luz do artigo 1.º, n.º 1 do Código de Imposto de Mais-Valias (“terreno para construção”).
31. Conforme resulta dos factos provados, este prédio rústico foi objeto de um processo de legalização, para o qual foi emitido o Alvará de Licença de Loteamento n.º .../2003, o que deu origem a uma qualificação do prédio rústico, como terreno para construção, correspondente ao lote 238, que veio a ser inscrito na matriz predial urbana sob o artigo..., da freguesia de ... (cf. pontos B a D da matéria de facto provada).
32. Assim sendo, atento o disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, os ganhos obtidos pelos Requerentes com a transmissão onerosa do prédio

urbano (correspondente a “terrenos para construção”) - adquirido como prédio rústico antes da entrada em vigor do Código do IRS, e que conservava esta natureza no momento da entrada em vigor desse Código, ainda que posteriormente possa ter adquirido aquela qualidade de terreno para construção, e venha a ser alienado como tal -, estão excluídos de tributação em sede de IRS.

33. Assim sendo, há que concluir que a liquidação de IRS impugnada, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa contra ela deduzida, enferma de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito.

Restituição do imposto pago e direito a juros indemnizatórios

34. Da ilegalidade do indeferimento do pedido de reclamação graciosa apresentado pelos Requerentes e, consequentemente, da ilegalidade do acto de liquidação de IRS, resulta para a AT a obrigação de restabelecer a situação que existiria se os actos não tivessem sido praticados.
35. De acordo com o disposto no artigo 24.º, alínea b) do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito” -, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.
36. Para além do reembolso do imposto indevidamente pago, dispõe o artigo 43.º, n.º 1, da LGT que:
- “São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.*

37. Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato de liquidação, há lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, calculados sobre a quantia indevidamente paga pelos Requerentes, à taxa legal supletiva, desde a data do pagamento até integral e efetivo reembolso, nos termos conjugados do artigo 24.º, n.º 5 do RJAT, dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4 e 35.º, n.º 10 e 100.º da LGT e do artigo 61.º, n.º 4 e 5 do CPPT.

V – Decisão

Termos em que se decide:

- a) julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular o ato de liquidação de IRS n.º 2022..., referente ao ano de 2021, no montante total de 13.020,61 €, e bem assim a decisão de indeferimento da reclamação graciosa contra ele deduzida.
- b) Condenar a Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago pelos Requerentes e no pagamento de juros indemnizatórios, calculados sobre as quantias indevidamente, desde a data do pagamento até à data do processamento da respetiva nota de crédito.
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

VI – Valor do Processo

Nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e Processo Tributário, conjugado com o artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 13.020,61 €.

VII – Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em 918,00 €, nos termos que resultam da aplicação da tabela I, ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique.

CAAD, Lisboa, 11 de agosto de 2025

A Árbitra,

Alexandra Gonçalves Marques