

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 885/2025-T

Tema: IRS – Prática de acto isolado de comércio – Sua tributação

Sumário:

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (Presidente), José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora (Relator) e Paulo Ferreira Alves, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído nos presentes autos, proferem a presente decisão arbitral, nos termos seguintes:

1. Relatório:

A..., maior, divorciada, contribuinte fiscal n.º ..., com residência na Rua ..., ..., ...-... Lisboa, (de ora em diante designada por "Requerente" ou "Sujeito Passivo") veio requerer o **PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL** (de ora em diante designado por PPA) tendente à declaração de anulação da liquidação adicional de IRS do exercício de 2020, que lhe foi notificada pela Demonstração de Liquidação de IRS de 2020 e Demonstração de acerto de contas referente ao mesmo ano, na sequência de acção inspetiva interna de âmbito parcial em sede de IRS e de que resultou IRS a pagar no montante de 91.711,18€ até à data-limite de 11/11/2024, tendo o pedido de pronúncia arbitral (PPA) sido apresentado em 07/10/2025, sendo demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira – AT (doravante designada por Requerida ou AT).

1.1 Tramitação e constituição do Tribunal Arbitral:

1.

O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 7/10/2025 e aceite no mesmo dia, nos termos regulamentares aplicáveis, tendo a Requerente optado pela não designação de árbitro.

Por despacho de 25/11/2025, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou para árbitros os ora subscritores, tendo comunicado essa designação no mesmo dia às partes e não tendo havido reclamação da mesma, em 17/12/2025, foi comunicada às partes a constituição do Tribunal Arbitral;

A 30/01/2026, a Requerida apresentou a sua Resposta e fez juntar na mesma data aos autos o processo administrativo (PA), tendo, em 3/02/2026, o CAAD notificado a requerente da Resposta da AT e da junção do PA.

Por despacho de 10/02/2026, foi dispensada a reunião a que se refere o artº. 18º. do RJAT e dispensada a apresentação de alegações tendo ainda o mesmo Sujeito Passivo sido notificado para pagar a taxa arbitral subsequente até à data limite para se proferir a decisão final, que foi fixada em 09-03-2026.

Por requerimento de 13/02/2026, a Requerente reclamou da decisão da dispensa de produção da prova por si requerida, requerimento esse que foi indeferido por despacho de 04/03/2026, alterando-se a data limite para proferir decisão para o dia 31/03/2026.

1.2 – Posição da Requerente

Na sequência do seu divórcio com o ora ex-marido B..., NIF..., com quem era casada segundo o regime da separação de bens, alega a Requerente que celebrou com ele um contrato de associação em participação, pelo qual, este, na qualidade de Associado, se comprometeu a exercer a actividade de prospecção e promoção imobiliária do Terreno, propriedade da Requerente e por ela adquirida para construir a casa de morada de família, o que não sucedeu, por entretanto, se terem divorciado, sendo a actividade do associado dirigida à concepção (projecto de arquitectura), aquisição e desenvolvimento do projecto para posterior revenda.

Nesse contrato, a Requerente e o Associado acordaram que, para efeitos de remuneração do Associado, este terá direito a auferir 35,00% do que designaram de mais-valia que seria apurada, apure no momento da revenda do Terreno, apuramento esse que resultaria da diferença algébrica do preço de revenda do Terreno, deduzido do preço de aquisição e dos encargos devidamente comprovados e suportados pela Associante no acompanhamento da elaboração dos projectos de arquitectura e de especialidades e na instrução de todos os processos administrativos e emissão da licença de construção.

Relativamente ao ano de 2020, a Requerente não se encontrava registada para o exercício de quaisquer atividades económicas, perante a AT e na declaração Modelo 3 relativa ao ano de 2020, apresentada em ----, foram declarados rendimentos de categoria A no valor de 5.704,53€ e contribuições no valor de 627,51€, bem como rendimentos de categoria G, referentes a mais-valias com a alienação de imóveis, declaração essa que originou a liquidação n.º 2021..., tendo sido apurado um rendimento coletável no valor de 67.314,25€ no quadro 4 do anexo G, a Requerente declarou despesas e encargos com a venda de imóveis no valor de 90.472,56€.

É que, em execução desse contrato, o Associado suportou custos com o projeto de arquitetura e encargos com a obtenção da licença de construção, tendo tido, ainda, a responsabilidade da gestão de todo o processo administrativo junto da Câmara Municipal de Grândola para efeitos de obtenção da correspondente licença de construção, tendo o Associado (ex-cônjuge) realizado contribuições para a valorização do Terreno, nos termos da Associação em Participação, no valor total de 68.943,97 €, cujas faturas foram emitidas pela entidade de arquitetura C..., LDA, NIF..., devidamente comprovadas.

Tais serviços de arquitetura estão documentados, estando também a sua imputação à Requerente provado pelo contrato de associação em participação, por visarem valorizar o concreto Terreno pela elaboração de projetos de construção no mesmo.

Daí que, no apuramento da mais valia obtida com a venda do Terreno e de harmonia com o clausulado na cláusula quarta, nº. 2 do contrato de associação em participação, coube à Requerente o valor de 139.527,44 €, correspondente a 65% da "mais-valia" e ao Associado

o valor de 75.130,16 €, correspondente a 35% da mesma "mais-valia", o que perfaz um montante líquido global de 214.657,60€, conforme melhor explicado no doc. 2 designado de “DOCUMENTO DE ACERTO DE CONTAS E PARTILHA DA MAIS-VALIA IMOBILIÁRIA” junto com o Anexo II ao RIT.

E isto, apesar de todas as despesas apresentadas com o desenvolvimento do referido projeto de arquitetura, que totalizam 68.943,97 €, terem sido emitidas em nome do associado, as quais seriam da responsabilidade deste, conforme alegado pela Requerente, nos termos definidos no contrato, vindo, em 2020, os imóveis designados por Terreno (no referido contrato de associação em participação) a ser alienados pelo valor global de 500.000,00 €, sendo que no acerto de contas e partilha da mais valia imobiliária celebrado, foi calculada uma “mais-valia” no valor de 214.657,60 €, nos termos da cláusula quarta do contrato, cabendo ao sujeito passivo (associante) o valor de 139.527,44 €, correspondente a 65% da “mais-valia” e ao associado o valor de 75.130,16 €, correspondente a 35%.

Não foi este o entendimento da requerida AT, que exporemos quando referirmos a sua posição, entendendo a Requerente que esse entendimento da AT é ilegal, por violar o disposto que o artº. 43º. do CIRS, por se tratar de uma ilegal desconsideração de uma afectação de um bem do património não empresarial a património empresarial, por se tratar de um bem pessoal que até se destinava à construção de casa de família, não se integrando na actividade económica, quer da Requerente, quer do seu ex-marido.

Consequentemente, entende a requerente que a AT pretende tributar não apenas o ganho apurado na venda do Terreno, mas sim este valor e ainda a totalidade da contribuição do ex-cônjuge da Requerente (valor por ele despendido na valorização e imputado à Requerente), como se lucro fosse e não apenas a mera recuperação do valor por si investido — quando o reembolso é isso mesmo, reembolso de fundos adiantados, e não uma variação patrimonial negativa não dedutível que levaria à tributação de um inexistente incremento patrimonial, tudo em clara violação dos princípio da capacidade contributiva e prevalência da substância sob a forma.

Em consequência da referida anulação da liquidação adicional ora impugnada, pede a Requerente a condenação da Requerida no pagamento/devolução do imposto liquidado adicionalmente, que a Requerente pagou, devolução essa que deve ser feita acompanhada de juros compensatórios, à taxa legal, por ser manifesto o erro imputável aos serviços da Requerida.

1.3 – Posição da Requerida

Por sua vez, a Requerida entende que o sujeito passivo no ano em apreço e nos anos anteriores, não se encontrava registado para o exercício de qualquer atividade económica. Mas visto que o contrato foi celebrado unicamente para “prospecção e promoção imobiliária do Terreno para a concepção (projeto de arquitetura), aquisição e desenvolvimento do projeto para posterior revenda”, o sujeito passivo deveria estar registado para o exercício da correspondente atividade, o que não se verificou.

É que, no seu entender, esta operação de alienação dos imóveis teve por base o contrato de associação em participação, o qual cessou com a alienação dos referidos imóveis, pelo que, e atendendo a que não existe intenção para a prática reiterada dessa atividade económica, tal operação económica configura um acto isolado praticado pela associante.

Por isso, entende ainda que, nos termos dos n.ºs 1 e 3 do artigo 3.º CIRS, estamos perante rendimentos da categoria B de IRS, pelo que deveria ter sido entregue o respetivo anexo por parte do sujeito passivo, contendo os rendimentos auferidos decorrentes da atividade exercida.

É que, face ao disposto no art.º 30.º do CIRS, os sujeitos passivos que pratiquem actos isolados estão sempre dispensados de dispor de contabilidade organizada por referência a esses actos, sendo que na determinação do rendimento tributável aplicam-se os coeficientes previstos para o regime simplificado, quando o respetivo rendimento anual ilíquido seja inferior ou igual a 200.000,00 €, ou, caso seja superior, as regras aplicáveis aos sujeitos passivos com contabilidade organizada com as devidas adaptações.

No entanto, conforme alegado pelo sujeito passivo e tendo presente os elementos remetidos, verifica-se que as faturas de despesas foram emitidas em nome e por conta do associado, logo não são gastos fiscalmente dedutíveis do sujeito passivo na sua atividade nos termos do previsto na alínea c) do n.º1 do artigo 23.º-A e n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º, ambos do CIRC em conjugação com o artigo 32.º do CIRS, sendo que o total das despesas e encargos declarados no anexo G no valor de 90.472,56 €6 referem-se aos valores de IMT e IS suportados pelo sujeito passivo (15.342,40 €) e ao valor da partilha da mais-valia imobiliária que coube ao associado (75.130,16 €).

Por isso, no caso em apreço, o rendimento ilíquido corresponde ao valor de alienação do imóvel, ou seja 500.000,00€, serão aplicáveis as regras da contabilidade organizada nos termos da alínea b) do n.º 2 do art. 30.º do CIRS.

Na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais não abrangidos pelo regime simplificado, nos termos do art.º 32.º do CIRS, aplicam-se as regras estabelecidas no CIRC, com as adaptações previstas no Código do IRS.

Refira-se que o valor de 75.130,16 € não é despesa do associante (sujeito passivo), mas antes o produto da distribuição dos lucros ao associado nos termos acordados no “contrato de associação em participação”, assim como no “acerto de contas e partilha da mais-valia imobiliária”, pelo que em termos de gastos, na esfera do sujeito passivo, apenas serão de aceitar o valor de aquisição dos imóveis (270.000,00 €) e dos encargos com essa aquisição (15.342,40 €).

Temos assim que o rendimento coletável do sujeito passivo referente à categoria B, corresponde ao valor de 214.657,60 €, conforme se demonstra no quadro que constante do RIT, que junta com o processo administrativo, na pág. 15:

Rendimento coletável			
Anexo	Declarado	Correção	Corrigido
(1)	(2)	(3)	(4)=(2)-(3)
A	1 600,53	-	1 600,53
B	-	214 657,60	214 657,60
G	65 713,72	- 65 713,72	-
Total	67 314,25	148 943,88	216 258,13

Acontece que, na declaração Modelo 3 relativa ao ano de 2020, todas as despesas apresentadas com o desenvolvimento do referido projeto de arquitetura, que totalizam 68.943,97 €, foram emitidas em nome do associado, as quais seriam da responsabilidade deste, conforme alegado pelo sujeito passivo e nos termos definidos no contrato.

Como no documento de partilha consta que coube ao sujeito passivo (associante) o valor de 139.527,44 €, correspondente a 65% da “mais-valia” e ao associado o valor de 75.130,16 €, correspondente a 35%.

Face a este raciocínio da Requerida AT, entende a Requerente que aquela pretende que deve tributar não apenas o ganho apurado na venda do Terreno, mas sim este valor e ainda a totalidade da contribuição do ex-cônjuge da Requerente (valor por ele despendido na valorização e imputado à Requerente), como se lucro fosse e não apenas a mera recuperação do valor por si investido — quando o reembolso é isso mesmo, reembolso de fundos adiantados, e não uma variação patrimonial negativa não dedutível que levaria à tributação de um inexistente incremento patrimonial.

Mas tendo em conta a sua análise dos factos alegados pela Requerente, que a Requerida aceita todos como provados, e às conclusões do RIT, foi emitida a liquidação e acerto de contas ora impugnados e mantidos em sede de reclamação graciosa.

Face ao exposto, entende a Requerida que deve improceder o PPA na totalidade.

2. Despacho saneador:

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são as legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Não existem nulidades, excepções ou outras questões prévias suscitadas pelas partes ou de conhecimento oficiosa que o tribunal deve conhecer.

3. Fundamentação de facto.

3.1 - Factos provados:

Considerando os articulados das partes, os documentos juntos e o processo administrativo, são considerados provados os factos que a seguir se indicam.

a) Em 5/11/2015, a ora Requerente adquiriu por escritura pública celebrada nos serviços da "Casa Pronta" da Conservatória dos Registos Civil, Predial e Comercial de Grândola, o prédio misto, com a área de 8,5 hectares, no sítio da ..., freguesia e concelho de ..., composto de sobreiros, cultura arvense, árvores de fruto, pastagem e um edifício de rés-do-chão, destinado a habitação, com a área coberta de 63 m2, inscrito na matriz rústica sob o artigo ... da secção Y e na matriz urbana sob o artigo urbano ..., ambos da União das freguesias de ... e ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de Grândola sob o número ..., da referida freguesia (provado pelo doc. 5 junto com o PPA).

b) O preço global da aquisição foi de duzentos e setenta mil euros, sendo a parte rústica vendida pelo preço de duzentos e sessenta e dois mil e sessenta euros e a parte urbana pelo preço de sete mil novecentos e quarenta euros, que os compradores declararam ter recebido (provado ainda pelo doc. 5 junto com o PPA).

c) Ao tempo da escritura referida nas alíneas anteriores, a Requerente era casada com B..., NIF..., segundo o regime da separação de bens, tendo-se divorciado em 14/5/2019, por decisão da Conservatória do Registo Civil de Setúbal (provado pelo doc. 6 junto com o PPA)

d) Em 10/11/2015, a requerente celebrou com o seu ex-marido B..., um contrato de associação em participação, sujeito às seguintes cláusulas:

*Cláusula Primeira
(Objeto)*

Pelo presente Contrato o Associado associa-se à Associante, que aceita, na actividade de prospecção e promoção imobiliária do Terreno para a concepção (projecto de arquitectura), aquisição e desenvolvimento do projecto para posterior revenda.

*Cláusula Segunda
(Contribuições do Associado)*

O Associado contribuirá com a disponibilização dos fundos necessários para financiar todos os custos conexos com o projecto de arquitectura e encargos incorridos é a incorrer com a obtenção de licença de construção, bem como com a responsabilidade de gestão de todo o processo administrativo a encetar junto da Câmara Municipal de Grândola pra efeitos de obtenção da referida licença de construção.

*Cláusula Terceira
(Projecto de Arquitectura)*

Por escolha do Associado o gabinete de arquitectura que desenvolverá o projecto de arquitectura será a sociedade comercial C..., Lda., pessoa colectiva nº..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o mesmo número, com o capital social de € 5.000,00 (cinco mil euros) e com sede na Rua ..., ..., ...-... Lisboa e que já submeteu à aprovação a proposta de prestação de serviços de arquitectura e projecto de especialidades que constitui o Anexo II ao presente Contrato.

*Cláusula Quarta
(Remuneração do Associado; Mais-Valia)*

1. As Partes acordam que, para efeitos de remuneração do Associado, este terá direito a auferir 35,00% da mais-valia que se apure no momento da revenda do Terreno ("Mais-Valia").

2. Para efeitos do disposto no número anterior, a Mais-valia será apurada pela diferença algébrica do preço de revenda do Terreno, deduzido do preço de aquisição e dos encargos devidamente comprovados e suportados, pela Associante no acompanhamento da elaboração dos projectos de arquitectura e de especialidades e na instrução de todos os processos administrativos e emissão da licença de construção.

*Cláusula Quinta
(Apuramento da Mais-Valia)*

Na data da conclusão da revenda do Terreno, as Partes obrigam-se respectivamente a apurar a Mais-Valia; nos termos previstos na cláusula anterior e a declarar à Administração Tributária e Aduaneira os ganhos que

resultem para qualquer das Partes, tendo em conta a natureza dos rendimentos recebidos,

*Cláusula Sexta
(Obrigações da Associante)*

1. A Associante obriga-se, por força do presente Contrato, a encarregar o Associado de praticar todos os actos jurídicos e materiais necessários para a prossecução da sua contribuição, designadamente a mandatar o mesmo se for necessário, podendo este praticar actos em nome próprio, mas sempre por conta da Associante.
2. A Associante dará conhecimento ao Associado, no prazo de dois dias úteis, por escrito, de qualquer Informação ou comunicação que afete os direitos do Associado e transferirá para este, no prazo de dois dias úteis todas as verbas que tendo recebido do comprador do Terreno por força da presente associação em participação.
3. A Associante não procederá, por qualquer forma, à transmissão ou oneração do Terreno durante a vigência do presente Contrato:

*Cláusula Sétima
(Prazo e causas de caducidade)*

1. O presente Contrato tem um prazo de sete (7) anos de calendário contados da data de celebração do presente contrato e vigorará até 10 de Novembro de 2022.
2. O presente Contrato cessará igual e automaticamente em caso de morte ou Incapacidade do Associante.
3. Caso seja celebrado um contrato promessa de compra e venda do prédio no decurso do prazo previsto neste número, o contrato de associação em participação aplicar-se-á e a vigência renova-se, por uma única vez, por um prazo máximo de um ano.
4. O presente contrato de associação em participação caducará automaticamente no caso de não se lograr obter a licença 'de construção no prazo de três anos a contar da data da celebração.

*Cláusula Oitava
(Incumprimento do Contrato)*

1. Em caso de não cumprimento grave e culposo das respectivas obrigações por qualquer das Partes, a Parte não faltosa poderá resolver o contrato e exigir uma indemnização nos termos gerais de direito.

*Cláusula Nona
(Lei aplicável e Foro)*

O presente contrato rege-se pela lei portuguesa e em caso de litígio sobre a interpretação e aplicação das cláusulas deste Contrato será competente o Tribunal Judicial da Comarca de Lisboa com expressa renúncia a qualquer outro. (provado pelo doc. 7 junto com o PPA)

e) A ora requerente, por escritura pública outorgada no dia vinte de novembro de dois mil e vinte, no Cartório Notarial de Lisboa, do notário D..., declarou vender a E..., casada sob o regime da separação de bens, com o NIF ... e ..., os prédios referidos na al. a) destes factos provados, preço global de quinhentos mil euros, livres de quaisquer ónus ou encargos (provado pelo Anexo II do Relatório da Inspeção Tributária (RIT) e doc. 9 junto com o PPA).

f) No ano de 2020, a Requerente não se encontrava registada para o exercício de quaisquer atividades económicas, perante a AT.

g) Na declaração Modelo 3 relativa ao ano de 2020, apresentada em 2021-06-29, à qual foi atribuída o n.º ...— 2020 —...— ..., foram declarados rendimentos de categoria A no valor de 5.704,53€ e contribuições no valor de 627,51€, bem como rendimentos de categoria G, referentes a mais-valias com a alienação de imóveis (cfr. RIT, pág. 8 e Anexo 1, junto sob o n.º.1 com o PPA).

h) A declaração entregue originou a liquidação n.º 2021..., tendo sido apurado um rendimento coletável no valor de 67.314,25€ (cf. Documento n.º 10 junto com o PPA).

i) No quadro 4 do anexo G, a Requerente declarou despesas e encargos com a venda de imóveis no valor de 90.472,56€ (cf. Anexo 1 do Relatório — Documento n. 9 junto com o PPA).

j) Em 20/11/2023, a Requerente foi notificada do início da acção inspetiva interna de âmbito parcial em sede de IRS credenciada pela Ordem de Serviço 012023... para analisar uma divergência identificada pela Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT"), quanto à declaração de rendimentos Modelo 3 referente ao ano de 2020. (provado pelo Anexo 1 do Relatório da Inspeção Tributária (RIT) e doc. 1 junto com o PPA)

k) Essa divergência anotada pela AT resultava de a Requerente ter celebrado, em 10/11/2015, um contrato denominado de associação em participação acima referido e oferecido (cf. Documento n.º 7), pelo qual, como Associante, associou o seu ex-marido (B...) à prospeção e promoção imobiliária de um concreto imóvel familiar (os imóveis adquiridos em 5 de Novembro de 2015 e que viriam a ser vendidos em 20/11/2020 - cf. Documentos n.ºs 5 e 9), designado pelas partes como "Terreno", e correspondente aos imóveis identificados nos campos 4001 e 4002 do quadro 4 do anexo G entregue (cf. Anexo 1 do Relatório - Documento n.º 1 junto com o PPA).

l) No âmbito desse procedimento inspetivo, a Requerente foi notificada a 20/02/2024, através do ofício n.º..., para apresentar elementos e prestar esclarecimentos, tendo-o feito a 11/03/2024 (cf. Anexo 2 do Relatório – Documento n.º 1).

m) A Requerente apresentou em 10/11/2015 os seguintes esclarecimentos:

A... [redacted], maior, de nacionalidade portuguesa, natural de Torres Vedras, divorciada, portadora do cartão do cidadão n.º [redacted], emitido pela República Portuguesa e válido até 05 de Fevereiro de 2028, contribuinte fiscal n.º [redacted] e com morada na Rua [redacted], n.º [redacted], em Lisboa, notificado no âmbito do processo de inspeção tributária identificado em epígrafe, vem, por estar em tempo e ter legitimidade, expor e requerer o seguinte:

1.

No âmbito do processo de processo de inspeção tributária identificado em epígrafe a Requerente foi notificada nos seguintes termos:

Considerando o contrato de associação em participação celebrado em 10 de Novembro de 2015, deverá remeter:

- a. *Cópia dos comprovativos dos pagamentos efectuados ao associado, esclarecendo a que título foram os mesmos efectuados ao abrigo do contrato;*
- b. *Descrição da actividade exercida ao abrigo do contrato;*

- c. *Esclarecer se houve reembolso de despesas efectuadas pelo associado no âmbito do referido contrato; e*
- d. *Por último, deverá ainda remeter cópia dos documentos justificativos das despesas declaradas no anexo G da declaração de rendimentos Modelo 3.*

2.

Conforme já anteriormente informado, entre a Requerente e o associado

(doravante "Associado") foi celebrado o referido contrato de associação em participação que, por questão de facilidade, se junta igualmente ao presente requerimento como documento nº. 1.

3.

Através de tal contrato, o Associado associou-se à Requerente no desenvolvimento do projeto pessoal de investimento da segunda, que redundou em atos de prospecção e promoção imobiliária do terreno de que a primeira era proprietária, para a aquisição, concepção e desenvolvimento de tal projecto, para posterior revenda (cfr. cláusula 1ª do documento nº. 2).

4.

Para efeitos da respectiva associação em participação, a Requerente decidiu promover encetar e levar a cabo as diligências necessárias à valorização do terreno de que era proprietária, para a sua posterior revenda.

5.

A contribuição do Associado, no âmbito do referido contrato, consubstanciou-se na disponibilização de fundos e / ou no pagamento dos custos com o projecto de arquitectura e encargos incorridos com a obtenção da licença de construção, bem como a responsabilidade de gestão de todos o processo administrativo com a Câmara Municipal de Grândola com vista à obtenção da licença de construção.

6.

Todas as operações foram levadas a cabo e, posteriormente, o terreno foi vendido.

7.

Pela sua contribuição para o projeto, a Requerente e Associado acordaram partilhar a mais-valia apurada pela Requerente com a venda do imóvel, cabendo ao Associado a percentagem de 35% do ganho apurado.

8.

Assim, após a venda do terreno (em 2020) e com vista à entrega da declaração de rendimentos da Requerente referente a 2020 (em 2021), em 07 de Maio de 2021, a Requerente e o Associado formalizaram entre si o documento de acerto de contas e partilha da mais-valia imobiliária resultante da referida associação em participação (cfr. documento nº. 2).

9.

Nos termos de tal acordo de partilha, a Requerente obrigou-se a declarar à Autoridade Tributária e Aduaneira a mais valia apurada, deduzida dos encargos por si assumidos ao abrigo de tal contrato.

10.

Por seu turno, o Associado, obrigou-se a declarar à AT o respectivo rendimento de capital resultante do lucro por si apurado nos termos do respectivo contrato de associação em participação (cfr. documento nº. 2 junto).

11.

No que respeita aos pagamentos efectuados ao associado, estes foram-no no âmbito da respectiva associação em participação.

12.

Contudo, quer a Requerente, quer o associado são titulares solidários da conta aberta junto do Banco com o número (cfr. documento nº. 3).

13.

Tal conta bancária é, como se referiu no número anterior, uma conta solidária.

14.

14.

Ambos, i.e., Requerente e Associado, utilizam indiscriminadamente essa conta bancária, operando, por isso, e sistematicamente a respectiva compensação recíproca de créditos.

15.

Em suma:

a. *Cópia dos comprovativos dos pagamentos efectuados ao associado, esclarecendo a que título foram os mesmos efectuados ao abrigo do contrato;*

Não ocorreram *per se* pagamentos ao Associado pela Requerente na medida em que são ambos titulares solidários da conta aberta junto do Banco com o número , na qual foi depositado o produto da venda do terreno. Requerente e Associado definiram sim, através do documento de prestação de contas anexo, os valores que cabiam a cada um deles, que foram tidos em conta nas respectivas declarações de rendimento.

b. *Descrição da actividade exercida ao abrigo do contrato;*

c. *Esclarecer se houve reembolso de despesas efectuadas pelo associado no âmbito do referido contrato; e*

Por constituírem a contribuição do Associado ao projeto da Requerente, as despesas por si realizadas não foram reembolsadas, tendo o Associado quinhado na mais-valia da venda do terreno.

d. *Por último, deverá ainda remeter cópia dos documentos justificativos das despesas declaradas no anexo G da declaração de rendimentos Modelo 3*

As faturas e comprovativos de pagamento das mesmas estão anexas ao acordo de partilha celebrado entre a Requerente e o Associado..s

16.

Assim, face a quanto vai dito e face igualmente ao teor da documentação ora junta, entende a Requerente estarem prestados os esclarecimentos solicitados pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

PED

A Requerente

Junta: 3 (três) documentos.

A...

15.

n) Foi junto com esses esclarecimentos o contrato de associação em participação, no qual a Requerente surge na qualidade de Associante, por ser a legítima proprietária do Terreno e a sua contraparte, B... (ex-cônjuge) assumiu a posição de Associado, por custear a beneficiação do Terreno e a eventual construção de benfeitorias e edificações, associando-se desse modo (economicamente) à beneficiação do Terreno da Associante. (provado pelo doc. 7 junto com o PPA).

o) Em execução desse contrato, o Associado suportou custos com o projeto de arquitetura e encargos com a obtenção da licença de construção, tendo tido, ainda, a responsabilidade da gestão de todo o processo administrativo junto da Câmara Municipal de Grândola para efeitos de obtenção da correspondente licença de construção (cf. Cláusula segunda do contrato de associação em participação - Documento n.º 7 junto com o PPA),

p) O Associado (ex-cônjuge) realizou contribuições para a valorização do Terreno, nos termos da Associação em Participação, no valor total de 68.943,97 €, cujas faturas foram emitidas pela entidade de arquitetura C..., LDA, NIF..., conforme quadro seguinte:

N.º Doc.	Data	NIF Adquirente	Base tributável	Taxa de IVA	Valor do IVA	Total da Fatura
FA 2016/51	12/09/2016		4 722,00	23%	1 086,06	5 808,06
FA 2017/1	04/01/2017		9 444,00	23%	2 172,12	11 616,12
FA 2017/65	11/10/2017		11 840,50	23%	2 723,32	14 563,82
FA 2017/74	21/11/2017		2 555,00	23%	587,65	3 142,65
FA 2018/29	08/04/2018		4 518,00	23%	1 039,14	5 557,14
FA 2018/30	09/04/2018		7 402,50	23%	1 702,58	9 105,08
FA 2018/101	06/11/2018		15 570,00	23%	3 581,10	19 151,10
			Total	56 052,00		12 891,96

q) Tais serviços de arquitetura estão documentados, assim como a sua imputação à Requerente e visaram, precisamente, valorizar o concreto Terreno pela elaboração de projetos de construção no mesmo.

r) No apuramento da mais valia obtida com a venda do Terreno e de harmonia com o clausulado na cláusula quarta, n.º 2 do contrato de associação em participação, coube à Requerente o valor de 139.527,44 €, correspondente a 65% da "mais-valia" e ao Associado o valor de 75.130,16 €, correspondente a 35% da mesma "mais-valia", o que perfaz um

montante líquido global de 214.657,60€. (Provado pelo doc. 2 designado de “DOCUMENTO DE ACERTO DE CONTAS E PARTILHA DA MAIS-VALIA IMOBILIÁRIA” junto com o Anexo II ao RIT)

s) No RIT foram consignadas as seguintes conclusões:

IV. CONCLUSÕES:

Em suma, verificou-se que:

1- O sujeito passivo adquiriu, em 2015-11-05, dois imóveis (designados por “Terreno” no contrato de associação em participação) pelo valor global de 270.000,00 € e suportou encargos com essa aquisição (IMT e IS) no valor total de 15.342,40 €;

2- Em 2015-11-10 foi celebrado, pelo sujeito passivo, um contrato de associação em participação para o exercício de atividade de prospeção e promoção imobiliária do Terreno, para a conceção (projeto de arquitetura), aquisição e desenvolvimento do projeto para posterior revenda, conforme alegado pelo sujeito passivo e como consta no contrato celebrado;

3- O sujeito passivo assumiu a posição de associante no referido contrato, pelo que a atividade foi desenvolvida em seu nome, cabendo ao associado uma participação nos lucros obtidos, nos termos dos art.º 21.º e seguintes do DL n.º 231/81;

4- Todas as despesas apresentadas com o desenvolvimento do referido projeto de arquitetura, que totalizam 68.943,97 €, foram emitidas em nome do associado, as quais seriam da responsabilidade deste, conforme alegado pelo sujeito passivo e nos termos definidos no contrato;

5- Em 2020, os imóveis designados por Terreno (no referido contrato de associação em participação) foram alienados pelo valor global de 500.000,00 €;

6- Do acerto de contas e partilha da mais valia imobiliária celebrado, foi calculada uma “mais-valia” no valor de 214.657,60 €2 , nos termos da clausula quarta do contrato;

7- Do documento de partilha consta que coube ao sujeito passivo (associante) o valor de 139.527,44 €, correspondente a 65% da “mais-valia” e ao associado o valor de 75.130,16 €, correspondente a 35%.

V. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES/IRREGULARIDADES

Conforme referido no capítulo anterior, verificou-se que o contrato de associação em participação foi celebrado tendo por objetivo o desenvolvimento de uma atividade económica por parte do associante (o sujeito passivo) que consistiu na venda do “Terreno”. Esse contrato cessou com a alienação dos imóveis que estiveram na gênese da sua celebração. Nesse sentido, os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo (no papel

de associante, no contrato de associação em participação) não assumem a natureza fortuita caracterizadora dos ganhos de mais-valias (rendimentos da categoria G do IRS) devendo ser considerados rendimentos empresariais e profissionais (categoria B do IRS).

Da consulta à base de dados da AT, constatou-se que o sujeito passivo, no ano em apreço e nos anos anteriores, não se encontrava registado para o exercício de qualquer atividade económica. Mas visto que o contrato foi celebrado unicamente para “prospecção e promoção imobiliária do Terreno para a concepção (projeto de arquitetura), aquisição e desenvolvimento do projeto para posterior revenda”, o sujeito passivo deveria estar registado para o exercício da correspondente atividade, o que não se verificou.

Esta operação de alienação dos imóveis teve por base o contrato de associação em participação, o qual cessou com a alienação dos referidos imóveis, pelo que, e atendendo a que não existe intenção para a prática reiterada dessa atividade económica, tal operação económica configura um ato isolado³ praticado pela associante.

Destarte, nos termos dos n.ºs 1 e 3 do artigo 3.º CIRS, estamos perante rendimentos da categoria B de IRS, pelo que deveria ter sido entregue o respetivo anexo por parte do sujeito passivo, contendo os rendimentos auferidos decorrentes da atividade exercida.

Atendendo ao disposto no art.º 30.º do CIRS, os sujeitos passivos que pratiquem atos isolados estão sempre dispensados de dispor de contabilidade organizada por referência a esses atos, sendo que na determinação do rendimento tributável aplicam-se os coeficientes previstos para o regime simplificado, quando o respetivo rendimento anual líquido seja inferior ou igual a 200.000,00 €, ou, caso seja superior, as regras aplicáveis aos sujeitos passivos com contabilidade organizada com as devidas adaptações.

No caso em apreço, o rendimento líquido corresponde ao valor de alienação do imóvel, ou seja 500.000,00 €, pelo que serão aplicáveis as regras da contabilidade organizada nos termos da alínea b) do n.º 2 do art. 30.º do CIRS.

Na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais não abrangidos pelo regime simplificado, nos termos do art.º 32.º do CIRS, aplicam-se as regras estabelecidas no CIRC, com as adaptações previstas no Código do IRS.

Desta forma o resultado líquido, no caso em apreço, será o que resulta da diferença entre os rendimentos e os gastos⁴ relacionados com a atividade exercida.

Ora, relativamente aos rendimentos, o valor total dos rendimentos auferidos com a atividade refere-se ao valor de alienação dos imóveis no montante global de 500.000,00 €.

Quanto aos gastos, frisamos novamente que, aquando da entrega da declaração de rendimentos Mod. 3 relativa a 2020, no anexo G (mais-valias e outros incrementos patrimoniais), o sujeito passivo declarou mais-valias com a alienação dos imóveis em causa assim como despesas e encargos com os mesmos, de acordo com o quadro infra.

Freguesia	Tipo	Artigo	Fração	Realização		Aquisição		Despesas e encargos
				Ano	valor	Ano	valor	
	R		Y	2020	485 296,30	2015	262 060,00	90 393,16
	U		-	2020	14 703,70	2015	7 940,00	79,40
					500 000,00	Total	270 000,00	90 472,56

Importa referir que dos valores declarados no anexo G resulta o rendimento coletável mencionado no quadro infra.

Anexo G					
Valor de realização	Valor de aquisição	Correção monetária art.º 50.º do CIRS	valor de aquisição considerado	Despesas e encargos	Rendimento coletável
(1)	(2)	(3)	(4)=(2)x(3)	(5)	(6)=[(2)-(4)-(5)]x50% ⁵
500 000,00	270 000,00	1,03	278 100,00	90 472,56	65 713,72

No entanto, conforme alegado pelo sujeito passivo e tendo presente os elementos remetidos, verifica-se que as faturas de despesas foram emitidas em nome e por conta do associado, logo não são gastos fiscalmente dedutíveis do sujeito passivo na sua atividade nos termos do previsto na alínea c) do n.º1 do artigo 23.º-A e n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º, ambos do CIRC em conjugação com o artigo 32.º do CIRS, sendo que o total das despesas e encargos declarados no anexo G no valor de 90.472,56 € referem-se aos valores de IMT e IS suportados pelo sujeito passivo (15.342,40 €) e ao valor da partilha da mais-valia imobiliária que coube ao associado (75.130,16 €).

Refira-se que o valor de 75.130,16 € não é despesa do associante (sujeito passivo), mas antes o produto da distribuição dos lucros ao associado nos termos acordados no “contrato de associação em participação” assim como no “acerto de contas e partilha da mais-valia imobiliária”, pelo que em termos de gastos, na esfera do sujeito passivo, apenas serão de aceitar o valor de aquisição dos imóveis (270.000,00 €) e dos encargos com essa aquisição (15.342,40 €).

Temos assim que o rendimento coletável do sujeito passivo referente à categoria B, corresponde ao valor de 214.657,60 €, conforme se demonstra no quadro infra.

Anexo B		
Rendimento		
Quadro 4	Alienação do imóvel	500 000,00
	Total Campo 414	500 000,00
Encargos		
Quadro 7	aquisição do imóvel	270 000,00
	IMT	13 182,40
	IS	2 160,00
	Total Campo 721	285 342,40
Rendimento coletável		214 657,60

Em face do exposto, atendendo ao exposto supra, propõe-se a correção do rendimento coletável no valor de 148.943,88 €, conforme quadro infra.

Rendimento coletável			
Anexo	Declarado	Correção	Corrigido
(1)	(2)	(3)	(4)=(2)-(3)
A	1 600,53	-	1 600,53
B	-	214 657,60	214 657,60
G	65 713,72	- 65 713,72	-
Total	67 314,25	148 943,88	216 258,13

Provado pelo teor do RIT, junto com o PPA sob o n.º 1 e pela AT com o processo administrativo, de págs. 14 a 18

t) Na sequência desse RIT, a Requerente foi notificada da Demonstração de Liquidação de IRS de 2020 e Demonstração de acerto de contas referente ao mesmo ano, para pagar IRS adicional de 91.711,18€, até 11/11/2024 (provado pelos documentos 2 e 3 juntos com o PPA).

u) A Requerente apresentou Reclamação Graciosa contra tal liquidação em 11/03/2025 (provado pelo doc. 4 junto com o PPA).

v) Decorrido o prazo legal de decisão e até à data da apresentação do PPA, não foi a ora requerente notificada de qualquer decisão da reclamação graciosa referida na alínea anterior, pelo que entendeu a mesma como indeferida em 11/07/2025

x) Para evitar a instauração de um processo executivo e custos adicionais com a prestação de garantia para efeitos de suspensão do processo, a Requerente procedeu em 07/11/2024 ao pagamento da liquidação adicional que lhe foi notificada, no valor de 91.711,18 € (Provado pelo doc. 12 junto com o PPA).

y) O Requerente apresentou a 7-10-2025, o presente pedido de pronúncia no Tribunal Arbitral.

3.2 Factos não provados e fundamentação da matéria de facto considerada provada.

Não existem outros factos não provados com interesse para a decisão deste processo.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela requerente e no que consta do processo administrativo e também os factos que as partes

estão de acordo em considerar provados, conforme resulta do por si alegado em sede de requerimento inicial e das respostas que lhe sucederam.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, cfr. n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, cfr. n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental, testemunhal e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/133, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (v.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

4. Matéria de direito

4.1 - Questão a resolver:

A única questão a resolver é a de saber se a tributação do resultado da venda do “**terreno**”, como a Requerente e seu ex-marido designam o conjunto imobiliário descrito e

confrontado na al. a) dos factos provados, deve ser feita nos termos do artº. 10º. do CIRS, por se tratarem de mais valias, como entende a requerente ou se pelo contrário, deve ser feita nos termos do artº. 3º do mesmo diploma legal, por se tratar de rendimentos empresariais, embora sob a forma de acto isolado, como pretende a Requerida AT.

Desde logo, deve ter-se em conta que, nos termos do artº. 5º, n.º 3 do Cod. Proc. Civil. aplicável subsidiariamente, segundo o qual “o juiz não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito”, pelo que o facto de nos documentos juntos pela Requerente se nomear como “mais valias” o produto final da venda do “**terreno**”, não está o tribunal obrigado a aceitar essa designação no sentido técnico-jurídico que o termo tem no CIRS.

4.2 – Da eventual ilegalidade da liquidação adicional:

Como referimos, entende a Requerente que a tributação do resultado económico que para ela resultou da venda do “**terreno**”, de que era proprietária exclusiva, por ter sido casada segundo regime da separação bens, deve ser feita, nos termos do artº. 10º. do CIRS, por se tratarem de mais valias, aplicando-se o disposto nos artºs. 43º. e segs. do CIRS, nomeadamente com dedução dos custos para a valorização desse “**terreno**”.

Cremos que não tem razão.

Com efeito, como se escreveu no Acórdão do STA de 8-3-2023, proferido no processo 2864/16.7BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta>,

“Conforme estatui o corpo do artº.10, nº.1, do C.I.R.S., os ganhos previstos nas diversas alíneas do preceito constituem mais-valias desde que não devam qualificar-se como rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais. Estamos perante **expressa delimitação negativa da norma**, a qual afasta da categoria G os rendimentos que, embora resultantes de factos ou situações especificamente previstas nas várias alíneas sejam de considerar, por natureza, rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais. Alude a doutrina a uma prevalência das categorias B, E e F, relativamente à categoria G, em termos de atracção de rendimentos à respectiva categoria,

tudo em virtude da consagrada delimitação negativa. Por outras palavras, qualquer das alienações onerosas prevista nas alíneas da norma só originará uma mais-valia se for efectuada fora dos quadros de uma actividade económica deliberada, porque só então o respectivo ganho não será considerado um rendimento profissional ou empresarial a enquadrar na categoria B (cfr. José Guilherme Xavier Basto, ob.cit., pág.394; Paula Rosado Pereira, ob.cit., pág.94 e seg.).

A incidência da categoria B de rendimentos, em sede de I.R.S., está definida nos artºs. 3 e 4, do respectivo Código.

Nos termos do artº.3, nº.1, al. a), os rendimentos empresariais e profissionais devem derivar da prática habitual e reiterada de actividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias, É claro, todavia, que a incidência de imposto também abarca ganhos de actos únicos ou isolados, reconduzíveis às identificadas actividades, dado que reveladores de iguais manifestações de capacidade contributiva. Neste enquadramento se deve inserir a situação de venda de um imóvel, venda esta que acontece em circunstâncias que devem levar a concluir não estar em causa ganhos fortuitos, mas a prática de actos objectivamente comerciais, ainda que isolados (cfr.artº.3, nº.2, al. h), do C.I.R.S.; ac.S.T.A-2ª.Secção, 18/06/2003, rec.624/03; ac.S.T.A-2ª.Secção, 9/09/2015, rec.810/14; ac.S.T.A-2ª.Secção, 13/03/2019, rec.424/09.8BEALM ; José Guilherme Xavier Basto, ob.cit., pág.158 e seg.; Rui Duarte Morais, ob.cit., pág.138, anotação 271).

Revertendo ao caso dos autos, a venda das fracções autónomas, nestas circunstâncias e condições (após demolição do imóvel anterior e edificação de um novo de cave, rés-do-chão e sete andares) configura, manifestamente, actividade comercial, pressupondo a realização intencional de todo um conjunto de actos transformadores tendentes a potenciar o valor do imóvel entretanto construído, com evidente finalidade lucrativa, por isso se enquadrando no conceito de rendimento comercial, ainda que o exercício dessa actividade possa ser meramente ocasional, tudo apesar do recorrente exercer profissão diversa (cfr.al.T) do probatório supra). Por outras palavras, a venda das fracções autónomas em causa, incluindo a dita ..., constitui uma

actividade comercial, de acordo com o disposto nos artºs.2 e 463, do Código Comercial (cfr.ac.S.T.A-2ª.Secção, 18/06/2003, rec.624/03; ac.S.T.A-2ª.Secção, 9/09/2015, rec.810/14; ac.S.T.A-2ª.Secção, 13/03/2019, rec.424/09.8BEALM).

O que significa que o rendimento resultante da venda, ainda que esta constitua acto isolado, sempre estaria sujeito a tributação em I.R.S., na esfera de cada um dos comproprietários, nos termos do disposto no artº.3, nºs.1, al.a), e 2, al.h), do C.I.R.S.”

Ora, é exactamente o que se passa no presente caso.

Com efeito, frustrada a construção da casa de família, por força da dissolução do casamento do casal e tal como resulta do teor do contrato de associação à participação a Requerente procurou valorizar o prédio, tendo em vista a sua ulterior alienação.

Trata-se manifestamente de uma actividade comercial, ocorrida embora de forma isolada, sendo irrelevante a declaração de início de actividade, pois não se visava a realização de uma actividade de forma continuada, mas sim perante uma actividade de natureza empresarial, enquadrável na categoria B de IRS, como acto isolado, desenvolvida em conjunto pela associante e pelo associado,

Por isso, embora o documento tenha a designação de «*acerto de contas e partilha da mais-valia imobiliária*» o que nele se faz é a *partilha* do lucro apurado.

Aliás, a própria Requerente alega que o contrato visou a «repartição dos encargos e dos lucros futuramente obtidos com a venda do Terreno» (artigo 29.º da petição)

Está-se, assim, perante lucros obtidos com uma actividade e não mais-valia, obtida com o mero decurso do tempo. As despesas com a valorização (licença de construção tem por objeto o projeto de arquitetura) serão despesas do marido e não da Requerente: o marido é que obteve lucro de 75.130,16, na partilha, por força da actividade a que se obrigou e terá direito a descontar as despesas que suportou para o obter

4.3 – Da liquidação e do erro imputável aos serviços

Mas se a razão está do lado da Requerida AT quanto ao enquadramento jurídico-fiscal da situação económica, para efeitos de tributação, já o mesmo se não poderá dizer quanto ao valor considerado para efeitos de liquidação.

Com efeito, o que está errado na liquidação é que, assente que se está a tributar o lucro, na categoria B (e não a mais-valia), tem de se tributar à requerente o lucro que ela efectivamente obteve.

O lucro de ambos, Requerente e ex-marido, sem considerar as despesas suportadas pelo marido (que não relevam para determinar o lucro da Requerente), é de 214.657,60: comprou por 270.000, vendeu por 500.000, com 15.342,40 de encargos = 214.657,60 de lucro total.

Mas, destes 214.657,60 a Requerente apenas recebeu 139.527,44 (65% o que lhe coube na partilha, pois os restantes 75.130,16 € são receita ilíquida do marido), conforme resulta do facto r) dos factos provados

A ser assim, a matéria colectável relativamente à Requerente será de 139.527,44 e não de 214.657,60, como entendeu AT.

As despesas do marido não são despesas da Requerente, como diz a AT, mas a parte do lucro total que foi atribuída ao marido na partilha também não é lucro da Requerente.

Portanto, terá de ser anulada a totalidade da liquidação adicional efectuada e ora impugnada para ser corrigida com a aplicação dos valores referidos, anulação essa determinada pela existência de vício de ilegalidade, por erro sobre os pressupostos de facto, anulação essa que engloba também o acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa.

E não pode deixar de declarar-se que houve erro imputável aos serviços na liquidação agora anulada, pois fazendo o correcto enquadramento jurídico-fiscal da situação, não retiraram as consequências que sobre a matéria colectável tinha o valor efectivamente recebido pela Requerente.

Aliás, não deixa de ser estranho que a Requerida AT tenha liquidado imposto pelo lucro auferido pelo seu ex-marido e depois tenha feito a este uma liquidação autónoma,

como se demonstra com o documento 13 junto pela Requerente com o seu PPA, tributando duas vezes os mesmos rendimentos.

5. Devolução do imposto pago, juros e custas, acrescido de juros indemnizatórios.

Conforme vem provado na al. x) dos factos provados, a requerente, para x), para evitar a instauração de um processo executivo e custos adicionais com a prestação de garantia para efeitos de suspensão do processo, a Requerente procedeu em 07/11/2024 ao pagamento da liquidação adicional que lhe foi notificada (Provado pelo doc. 12 junto com o PPA).

Decidido que a liquidação referida sofre do vício de erro sobre os pressupostos de facto, por não ter considerado apenas o lucro auferido pela ora Requerente com a venda do “**terreno**”, e tendo sido anuladas quer a liquidação, quer a decisão tácita de indeferimento da reclamação graciosa, há que condenar a AT a restituir à Requerente o que ela pagou, ou seja, a quantia de 91.711,18 €.

Além da restituição dessa quantia já paga, por força da anulação da respectiva liquidação, pede ainda a Requerente a condenação da Requerida no pagamento dos juros indemnizatórios, calculados desde a data em que procedeu ao respectivo pagamento até à data em que vier a ser reembolsada o pago a mais, juros esses vencidos e vincendos, desde aquela data.

A propósito dos juros indemnizatórios, prescreve o artigo 43º nº 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.*”

No caso ora em apreciação, o erro que afecta a liquidação impugnada é exclusivamente imputável à requerida AT, como se deixou demonstrado no ponto anterior, pois que fazendo o correcto enquadramento jurídico-fiscal da situação, não retirou as consequências que sobre a matéria colectável que tinha o valor efectivamente recebido

pela Requerente, pelo que tem a ora Requerente direito ao recebimento dos juros indemnizatórios.

É que, nos termos da alínea b) do artigo 24.º do RJAT, 35.º n.º 10 e 43.º n.º 1 da Lei Geral Tributária e 61.º n.º 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a Requerida incorreu em erro que lhe é imputável nos termos expostos, pelo que deve pagar à Requerente juros indemnizatórios sobre a quantia paga indevidamente, contados à taxa legal, desde a data em que foi efectuado o pagamento (artigo 61.º, n.º 5, do CPPT) e até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 43.º e n.º 10 do artigo 35.º da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

6. Decisão

Nestes termos, decide-se julgar procedente o presente pedido de pronúncia arbitral e consequentemente:

- a) anular a decisão tácita de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente.**
- b) anular em consequência, a liquidação adicional de IRS constante da Demonstração de Liquidação de IRS de 2020 e Demonstração de acerto de contas referente ao mesmo ano, na sequência de acção inspetiva interna de âmbito parcial em sede de IRS e de que resultou IRS a pagar no montante de 91.711,18€ e que foram juntas com o PPA.**
- c) julgar procedente o pedido de condenação da requerida na restituição de imposto relativo à nota de liquidação anulada, no valor de € 91.711,18, acrescida de juros indemnizatórios, por parte da requerida, desde a data do pagamento dessa quantia pela Requerente e até efectivo reembolso, calculados à taxa legal supletiva que é actualmente de 4% ao ano.**

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se

ao processo o valor de € **91.711,18**, indicado pela Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante total das custas a pagar em € **2.754,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerida.

Lisboa, 31-03-2026

Os Árbitros

(Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (Presidente))

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora (Relator))

(Paulo Ferreira Alves)