

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 991/2025-T

Tema: IRS – rendimentos de capitais tributados pela categoria E -contrato de associação em participação regulado pelo DL n.º 231/81, de 28/7- determinação dos rendimentos auferidos pelo associado a incluir no Quadro 4 do Anexo E da Declaração modelo 3.

SUMÁRIO:

1-A extinção do contrato de associação em participação em virtude da total realização do seu objeto, nos termos do art. 31.º do DL n.º 231/81, obriga o associante a um acerto de contas que implica, até ao montante dos lucros gerados no exercício da sua atividade, a devolução ao associado da contribuição patrimonial recebida, que acresce à parte dos rendimentos de capitais a que este tem direito.

2- Apenas a parte do lucro distribuído que ultrapasse o valor da contribuição do associado é passível de ser qualificada como rendimento de capitais para efeitos da alínea l) do n.º 2 do art. 5.º do CIRS.

3- O DL n.º 3/97, de 8/1, clarificaria, alterando o CIRS e o CIRC, que, na associação em participação, a contribuição do associado não concorre para o lucro tributável do associante nem do associado, independentemente de um e outro estarem sujeitos a IRS ou IRC.

4- A devolução dessa contribuição patrimonial pelo associante no termo do contrato tão pouco constitui, de acordo com esse critério legal, um acréscimo patrimonial que possa ser abrangido pelas categorias E ou G de IRS.

DECISÃO ARBITRAL

Relatório

1. Identificação das partes

1.1. Requerente

1.

A..., de nacionalidade portuguesa, natural de Lisboa, , nº de identificação fiscal ..., com residência em Rua ..., ..., ...-... Lisboa.

1.2. Requerida

Autoridade Tributária e Aduaneira(AT).

2. Tramitação do Processo Arbitral

2.1. O Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) deu entrada a 20/11/2025, tendo sido aceite nesta data e encaminhado automaticamente para Requerente e Requerida.

2.2- A 21/11/2025, o PPA seria notificado à Requerida.

2.3. A 24/11/2025 , o diretor de serviços da Direção de Serviços de Consultadoria Jurídica e do Contencioso, por delegação da diretora- geral da AT, designaria representantes processuais os juristas ..., ... e

2.4. A 19/1/2025, o presidente do CAAD designaria o árbitro singular António Lima Guerreiro que, no mesmo dia, aceitara o encargo.

2.5 Essa designação seria junta ao processo a 9/1/2026.

2.6. A 27/1/2026, despacho do presidente do Conselho Deontológico do CAAD procederia à constituição do Tribunal Arbitral.

2.7- Nessa data , o Tribunal Arbitral notificaria a diretora-geral da AT, enquanto dirigente máximo do serviço, nos termos do art. 17º do RJAT, para apresentar Resposta no prazo de 30 dias, se entender necessário, requerer prova adicional e juntar o Processo Administrativo(PA).

2.7. A 9/3/2026, a Requerida apresentou Resposta e juntou o PA.

2.8 A 20/3/2026, o presidente do Tribunal Arbitral daria o seguinte despacho :”Por estar em causa matéria exclusivamente de direito, o Tribunal Arbitral dispensa a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT , devendo o Requerente proceder ao pagamento da taxa de

justiça remanescente. Solicita às partes o envio de todas as peças processuais que lhes respeitam em word. A decisão será tomada na data prevista”.

3. Objeto

É objeto do PPA a anulação do indeferimento presumido da Reclamação Graciosa n.º ...2025..., dirigida a 17/4/2025 ao ... serviço de finanças do concelho de Lisboa, da liquidação adicional de IRS do ano de 2020 com o n.º 2024 ... e respetiva Demonstração de Acerto de Contas com o n.º 2024 ..., no montante de € 27. 441,58, cujo pagamento foi efetuado a 20/12/2024 , com a consequente restituição do IRS liquidado mais juros indemnizatórios.

4. Saneamento

4.1 O presente pedido foi tempestivamente apresentado, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT.

4.2 O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º, art. 5.º da alínea a) do n.º 1 do art. 10º , todos do RJAT.

4.3 O prazo de 4 meses, cujo esgotamento faz presumir o indeferimento nos termos do n.º 1 do art. 57º da LGT , iniciou-se a 22/4/2025, primeiro dia útil seguinte ao da receção por correio da reclamação graciosa , nos termos da alínea a) do art. 87º do Código do Procedimento Administrativo(CPA), aplicável “ex vi” da alínea d) do art. 2º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), e terminou a 22/8/2025 , pelo que o PPA, apresentado a 21/11/2025, deve ser considerado tempestivo, nos termos da alínea c) do art. 279º do Código Civil(CC) e da alínea d) do n.º 2 do art. 102º do CPPT.

4.4 As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto no art.4.º e do n.º 2 do art. 10º , ambos do RJAT, e nos arts. 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/3.

4.5. Em tudo o que de mais possa relevar para a boa decisão da causa, o processo não enferma de nulidades, nem existem exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

5. Posição do Requerente

Em 10/11/2015, foi celebrado pelo Requerente, nos termos do DL n.º 231/81, um contrato de associação em participação na atividade de prospeção e promoção imobiliária de um terreno

incluindo a conceção, a aquisição e o desenvolvimento de um projeto de arquitetura para posterior revenda

O Requerente assumiu a posição de associado nesse contrato, juntando-se ao exercício da atividade desenvolvida em nome e por conta da proprietária do imóvel associante, sua mulher, com a qual se casara em regime de separação de bens .

Enquanto associado, caber -lhe-ia uma participação nos lucros obtidos, nos termos dos arts. 21.º e seguintes do DL n.º 231/81.

Esse terreno tinha sido adquirido a 5/11 anterior pela então mulher do Requerente para a construção de uma residência secundária do casal e seus descendentes. Tal intenção não se concretizou por simultânea crise do agregado familiar culminando com o divórcio.

Nos termos da Cláusula Segunda do contrato de associação em participação, o Requerente assumiu a disponibilização de fundos necessários para financiar todos os custos conexos com o projeto de arquitetura e encargos incorridos e 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 para efeitos de obtenção da referida licença de construção.

Assumiria, assim, os encargos com a totalidade das faturas emitidas em seu nome no desenvolvimento desse projeto, no valor total de € 68.943,97, que pagou.

Para efeitos do acerto de contas e partilha dos rendimentos resultantes da integral execução do contrato, foi calculada pelas partes, nos termos da Cláusula Quarta do contrato, uma alegada mais-valia no valor de € 214.657,60.

Do documento de partilha consta que coube ao Requerente (associado) o valor de € 75.130,16, correspondente a 35% dessa alegada mais-valia.

Ao associante coube o valor de € 139.527,44, correspondente a 65% da pretendida mais-valia.

O Requerente declarou rendimentos da categoria E no montante de € 6.186,19, afirmando que foi esse o valor dos rendimentos de capitais auferidos por força do contrato.

Porém, o Serviço de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do distrito de Lisboa entenderia que o valor a considerar para efeitos de IRS seria a alegada mais-valia apurada, i.e., € 75.130,16, acrescendo, assim, aos € 6.186,19 inicialmente declarados como rendimentos de capitais, mais € 68.943,97. Consideraram, assim, não haver lugar a qualquer dedução da parcela desses € 75.130,16 correspondente ao reembolso da contribuição, essencialmente financeira, prestada pelo associado para esse projeto.

Segundo o Requerente, a tributação impugnada recaiu sobre um ganho fictício e não real, dado a importância paga ao associado pela associante, salvo esses € 6.186,19 que

reconhece como rendimento de capitais, apenas representar a parcela do resultado da associação em participação correspondente ao reembolso consequente da realização integral do objeto do contrato da contribuição patrimonial que pagou à associante.

Tal tributação, além de atingir novamente um rendimento já tributado na esfera do associante, teria violado os princípios constitucionais da tributação das empresas pelo rendimento real, da boa fé, da capacidade contributiva e da proporcionalidade, para além de ignorar a preponderância da substância sobre a forma que caracterizaria o atual sistema de tributação do rendimento das pessoas singulares.

Ao considerar como ganho o mero reembolso da contribuição financeira do associado apurado a quando da completa realização do contrato associativo e incorporado nos lucros distribuídos, tributando, não os frutos de aplicação do capital, mas o próprio capital, a liquidação impugnada violou igualmente o conceito de rendimentos de capitais expresso no nº 1 do art. 5º do CIRS.

6. Posição da Requerida

Segundo a Requerida, o valor a inscrever no Quadro 4 do Anexo E da declaração modelo 3 de IRS é o montante integral da alegada mais-valia obtida em função do contrato de associação em participação e não a diferença entre o valor recebido a final e a contribuição patrimonial inicial, como pretende a Requerente.

Sustenta, para fundamentar essa conclusão, que as partes convencionaram no âmbito da autonomia privada que o valor da mais-valia corresponderia à diferença entre o preço de revenda do terreno e o preço da sua aquisição, ao qual acresceriam os encargos suportados pela associante no acompanhamento da elaboração dos projetos de arquitetura e de especialidades e na instrução de todos os processos administrativos e emissão da licença de construção, com exclusão, assim, dos encargos suportados pelo associado, ao contrário do que quer o Requerente.

Assim, apenas os encargos suportados pela associante e não os encargos suportados pelo associado contariam para a determinação da mais-valia sobre a qual seria calculada a percentagem de 35% a receber pelo associado.

Com efeito, foi determinado no contrato que:

- O associado contribuiria com os fundos necessários para financiar todos os custos conexos com o projeto de arquitetura e encargos incorridos e a incorrer com a obtenção de licença de construção;
- Teria direito a auferir 35% da mais-valia que se apurasse no momento da venda do terreno;
- E tal mais-valia seria apurada abatendo ao preço da venda do imóvel o preço da sua aquisição, bem como os encargos suportados pela associante no acompanhamento da elaboração de projetos de arquitetura e na instrução de processos administrativos e emissão da licença de construção.

A 7/5/2021, as partes convencionaram acertar as contas nos seguintes termos:

«...A. Foi obtida a licença de construção (Emissão de alvará de Demolição/construção para moradia unifamiliar e Piscina) relativa ao prédio misto sito em..., Freguesia e Concelho de..., com a área de 8,5 hectares, composto por sobreiros, cultura arvense, árvores de fruto, pastagens e um edifício de rés-do-chão, destinado a habitação com a área coberta de 63m², descrito na Conservatória do Registo Predial de Grândola sob o número ... e inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ..., Secção Y e na matriz predial urbana sob o artigo ..., ambos da União das Freguesias de ... e ..., pela Câmara Municipal de Grândola ("Terreno");

B. A referida licença de construção tem por objeto o projeto de arquitetura da B..., Lda. cujos custos foram integralmente suportados pelo Associado, no montante de € 68.943,97 (sessenta e oito mil novecentos e quarenta e três euros e noventa e sete cêntimos) conforme

resulta das faturas emitidas por aquela Sociedade ao Associado e que constituem o Anexo I ao presente Contrato;

C. O Terreno foi vendido em 20 de Novembro de 2020 pelo preço de € 500 000, 00 (quinhentos mil euros), conforme resulta do Anexo II ao presente Contrato.

As Partes aceitam repartir o resultado positivo resultante da venda do Terreno no montante de € 500.000,00 (quinhentos mil euros), deduzido do preço de aquisição do Terreno no montante de € 270.000,00 (duzentos e setenta mil euros) e dos encargos suportados pelo Associante, no montante de € 15.342,40 (quinze mil trezentos e quarenta e dois euros e quarenta cêntimos) na proporção de 35,00% para o Associado e de 65,00% para a Associante, em conformidade com o regime de partilha do lucro apurado, nos termos do contrato de associação em participação celebrado entre as Partes em 10 de Novembro de 2015, o que perfaz um montante líquido global de € 214.657,60 (duzentos e catorze mil seiscentos e cinquenta e sete euros e sessenta cêntimos) (€ 75.130,16 // € 139.527,44]...»

As faturas inerentes aos encargos associados ao referido imóvel (terreno) relacionadas com o projeto de arquitetura, nos termos definidos no contrato de associação em participação, totalizaram o valor de € 68.943,97, e foram emitidas em nome do associado, ora Requerente. A contribuição patrimonial do Requerente limitou-se, assim, à assunção das mencionadas despesas, não tendo suportado quaisquer outros encargos que legalmente pudesse deduzir. O contrato apurou um lucro no valor de € 214.657,60, cabendo ao Requerente 35% desse montante - € 75.130,16.

A alínea l) do nº 2 do art. 5º do CIRS dispõe que se consideram rendimentos da categoria E os rendimentos auferidos pelo associado na associação em participação.

Assim, o rendimento tributado na esfera do Requerente é a parte do lucro que lhe coube na partilha do resultado da associação em participação apurados com a venda do terreno e não a diferença entre o valor recebido e a contribuição patrimonial inicial.

Não cabe ao associado, ora Requerente, corrigir o lucro apurado pela associante, com base nos encargos suportados e nos rendimentos obtidos com o contrato de participação, como se os rendimentos recebidos não tivessem a natureza de rendimentos de capitais.

Esse cálculo ocorre necessariamente na esfera da associante, entidade pagadora dos rendimentos distribuídos, e não na esfera do associado.

Os valores das despesas incorridas pelo Requerente (emitidas em seu nome e pagas por transferências bancárias por si ordenadas) representa a mera disponibilização de fundos para o exercício da atividade da associante e não quaisquer custos de atividade, que, aliás, o Requerente não exerce.

Somados, correspondem, tão só, à sua contribuição patrimonial no âmbito do contrato de associação, condição da participação nos lucros apurados pela associante, e não ao reembolso das despesas por si suportadas.

Se vingasse a tese do Requerente e fossem tidos em conta como custos (a título de reembolso) os encargos por si suportados, extinguir-se-ia a sua contribuição como associado que é, no entanto, sob pena de ineficácia, um elemento essencial do contrato de associação em participação.

Caso fosse aceite o raciocínio aventado pelo Requerente, qual seria, então, a sua contribuição no âmbito do contrato de associação em participação?

Só assim não aconteceria se, nos termos previstos nos nºs 2 e 3 do art. 24.º, o associado se tivesse obrigado contratualmente a participar em eventuais perdas ou se a participação em associação fosse recíproca e simultaneamente contratada.

Do contrato de associação celebrado entre o Requerente e a sua ex-mulher não consta, no entanto, qualquer disposição prevendo a participação daquele (o associado) em eventuais perdas.

Nem tão pouco é feita nesse documento qualquer referência a uma associação recíproca, caso em que seria de aplicar a previsão geral, constante da regra plasmada no n.º 1 do art. 24.º do DL n.º 231/81, segundo a qual constitui dever do associado num contrato de associação em participação prestar – ou obrigar-se a prestar – contribuição de natureza patrimonial.

Não pode colher o invocado argumento do princípio da substância sobre a forma apenas porque se afigura mais conveniente para o Requerente a desconsideração do contrato outorgado livremente pelas partes, como se este não preenchesse todos os requisitos jurídicos de que depende a sua qualificação como de associação em participação.

7.Fundamentação

7.1. Fundamentação de facto

7.1.1. Factos Provados

7.1.1.1. O Requerente exerce a atividade de advogado com o CAE 6010, estando enquadrado a partir de 1/1/2021 no regime simplificado de tributação de IRS, tendo, no ano de 2020, auferido rendimentos da categoria B no montante de € 46.201,52 e da categoria F no montante de € 4.084,24.

7.1.1.2. A 27/4/91, casaria em regime de separação de bens com C..., com o e o preço n.º de identificação fiscal ..., passando a partir dessa data a usar o nome do marido A... .

7.1.1.3. A 5/11/2015, o então ainda cônjuge do Requerente adquiriria aos membros de uma herança indivisa um terreno situado na freguesia do ... do concelho de ... com a área de 8,5 hectares, composto por sobreiros, cultura arvense, árvores de fruto, pastagens e um edifício composto por rés-do-chão com a área coberta de 63 m2.

7.1.1.4 Tal prédio, inscrito na Conservatória do Registo Predial de Grândola com o n.º ..., é fiscalmente um prédio misto, figurando no artigo 20, Secção Y, da matriz predial rústica e no artigo ...º da matriz predial urbana, ambas respeitantes à União de Freguesia de ... e

7.1.1.5. A compra foi efetuada através do serviço Casa Pronta da Conservatória do Registo Civil, Predial e Comercial de Grândola e o preço pago foi de € 270.000,00.

7.1.1.6 . A transmissão não beneficiou da isenção do art. 7º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT).

7.1.1.7. A adquirente não mencionou na escritura de aquisição que a compra desse terreno fosse para revenda, nem se enquadrou no CAE 68.100, Compra de Prédios para Revenda, nem realizou quaisquer outros atos da mesma natureza no período a que se reportam os presentes autos.

7.1.1.8 A 20/11/2015, os cônjuges celebraram um contrato de associação em participação para o exercício de atividade de prospeção e promoção imobiliária de um terreno , incluindo a conceção, aquisição e desenvolvimento de um projeto de construção visando a posterior revenda;

7.1.1.9. O Requerente assumiu a posição de associado nesse contrato, participando no exercício da atividade desenvolvida pela associante proprietária do terreno, , cabendo-lhe uma percentagem dos lucros obtidos, nos termos dos arts 21.º e seguintes do DL n.º 231/81, de acordo com o n.º1 da Cláusula Quarta do contrato de associação em participação, 35% das mais- valias apuradas pela venda do terreno, considerando-se- nos termos do n.º 2 dessa Cláusula como mais- valia a diferença algébrica entre o preço de revenda deduzido do preço de aquisição e dos encargos devidamente suportados pela associante no acompanhamento da elaboração dos projetos de arquitetura e de especialidades e na instrução de todos os processos administrativos e pedidos de licenciamento que vieram a ser apresentados.

7.1.1.10 .Nos termos da Cláusula Sexta do contrato, o associante comprometeu-se perante o associado à prática de todos os atos jurídicos e materiais necessários à concretização da

contribuição deste na associação em participação, a concluir, segundo a Cláusula Sétima, no prazo de sete anos.

7.1.1.11. Para esse efeito, o Requerente contrataria, nos termos da Cláusula Terceira do contrato de associação em participação, a B... (B...), nº de pessoa coletiva..., que escolhera.

7.1.1.12 A 2/9/16, a B... faturou ao Requerente (F. nº 216/51) € 4.772,00.

A 4/1/17 faturou ao Requerente (F. nº 2017/1), € 9.444,00.

A 1/10/2017, faturou ao Requerente (F. nº 2017 /65), € 11.840,50.

A 21/11/2017, faturou ao Requerente (F. nº 2017/74), € 2.555,00.

A 8/4/2018, faturou ao Requerente (F. nº 2018/29), € 4.518,00.

A 9/4/2018, faturou ao Requerente (F. nº 20187309), € 7.402,50.

A 6/11/2018, faturou ao Requerente (F. nº 1018/101) € 5570.

7.1.1.14 O valor total dessa faturação foi € 56,052,00, mais € 12.891,96 de IVA suportado pelo associado, somando as importâncias devidas pelo Requerente € 68.443,97.

7.1.1.15 À prestação do serviço de gestão da responsabilidade de gestão de todo o processo administrativo a encetar junto da Câmara Municipal de Grândola para efeitos de obtenção da referida licença de construção, que recaí sobre a Requerente, as partes do contrato não atribuíram qualquer valor, pelo que o Tribunal Arbitral considera ter sido gratuita.

7.1.1.16 Assim, a contribuição do Requerente para o projeto foi apenas financeira e o seu valor global foram € 68.443,97, não havendo quaisquer indícios de os serviços faturados pela B... não terem sido efetivamente prestados ao Requerente.

7.1.1.17 Todas essas faturas foram emitidas em nome do associado, mas sempre por conta da associante beneficiário do financiamento, nos termos do nº 1 da Cláusula Sexta.

7.1.1.18 A 14/5/2019 por decisão da Conservatória do Registo de Setúbal no âmbito do processo de divórcio por mútuo consentimento nº .../19, transitada no mesmo dia, o casamento seria dissolvido por divórcio por mútuo consentimento, não tendo havido lugar a partilha, dado o regime de separação de bens.

7.1.1.19 Não ficou provado o início do processo de divórcio antes do contrato de associação em participação, nem que essa circunstância ofereça qualquer relevância para a decisão da presente causa.

7.1.1.20. De acordo com a Cláusula Quinta do contrato, cabe ao associante e associado declarar à administração fiscal os ganhos obtidos de acordo com a sua natureza.

7.1.1.21 Posteriormente, a associante obteria licença de construção, titulada por alvará de demolição da construção existente e da construção de uma nova moradia unifamiliar com piscina no terreno em causa.

7.1.1. 22. A 20/11/2020, a associada, por escritura pública celebrada no cartório notarial da Rua..., nº... Lisboa, venderia o terreno em causa por € 500.000,00 a D..., casada com E... de € 139.527,44 para o associante e € 75,130,16 para o associado.

7.1.1.23 A alegada mais valia resultante dessa operação (diferença entre o preço de venda de € 500.000,00 e o preço de aquisição de € 270.000,00, no total de € 214.657,60) seria partilhada de acordo com o critério definido na Cláusula Terceira, de que resultou o apuramento de um valor de € 139.527,44 para o associante e € 75,130,16 para o associado, por um chamado documento de acerto de contas emitido a 7/5/2021, nos termos do art. 31º do DL nº 231/81, subscrito por associante e associado, nos termos do art. 31º do DL nº 231/81, através do qual as partes liquidaram os direitos e obrigações consequentes da extinção da associação em participação resultante da total realização do objeto do contrato, nos termos da alínea a) do nº 1 do art. 27º daquele DL.

7.1.1.24 A esse montante foram ainda deduzidos, de acordo com esse documento, € 15.342,40, a título de encargos do associante, nos termos do nº 1 da Cláusula Quarta do

contrato de associação em participação, não se tendo provado qualquer retenção na fonte sobre os rendimentos referidos a 7.1.1.23.

7.1.1.25. Com esse acerto de contas, extinguiu-se também a contribuição patrimonial do Requerente de € 68.443,97, que integraria os referidos € 75,130,16 entregues a quando ao acerto de contas.

7.1.1.26 Em 29/6/2021 o Requerente procedeu à entrega da declaração de rendimentos Modelo 3 relativa ao ano de 2020 (declaração n.º ... - 2020 - ... -...), declarando rendimentos das categorias B, E e F, não tendo optado pelo englobamento dos rendimentos de capitais de € 6.186,20 incluídos no Quadro 4 desse Anexo E

7.1.1.27 . Ordem de Serviço OI2023..., determinaria aos serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças do distrito de Lisboa a abertura de procedimento inspetivo de âmbito interno e parcial, cujo início seria notificado ao Requerente a 10/11/2023 a propósito da declaração modelo 3 de IRS de 2020.

7.1.1.28 Os serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças do distrito de Lisboa corrigiram o valor dos rendimentos de capitais declarados pelo ora Requerente para € 75.130,16, formulando a seguinte correção:

Categoria E		
Declarado	Correção	Corrigido
(1)	(2)	(3)=(1)+(2)
6 186,19	68 943,97	75 130,16

7.1.1.29 Posteriormente, o Requerente deduziu procedimento de reclamação graciosa contra a suprarreferida liquidação, ao qual foi atribuído o n.º ...2025..., que não foi decidida no prazo legal com a conseqüente presunção de indeferimento.

7.1.1.30 O imposto foi pago a 20/12/24.

7.1.2.Factos não Provados

Não se consideram não Provados quaisquer fatos relevantes para o conhecimento da causa.

7.1.3 Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

O Tribunal Arbitral tem o dever de selecionar os factos pertinentes para a decisão da causa, com base na sua relevância jurídica e tendo em consideração as várias soluções plausíveis das questões de Direito suscitadas pelas partes, bem como o dever de discriminar os factos provados e não provados. Porém, o Tribunal Arbitral nãoover de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes, em conformidade com o disposto no nº 2 do 123.º do

CPPT e no nº 1 do 596.º, vem como no nº 3 do art. 607º, ambos do CPC, aplicáveis ex alíneas a) e e) do nº 1 do art. 29º do RJAT.

O Tribunal formou a sua íntima e prudente convicção quanto aos factos provados e não provados através do exame de todos os elementos probatórios, incluindo as informações oficiais fundamentadas, que tenham sido carreados aos autos e apreciados e avaliados com base no princípio da livre apreciação dos factos e nas regras da experiência, normalidade e racionalidade, em conformidade com os ditames fixados na alínea e) do art. 16.º, do RJAT e nos nºs 4e 5 do 607.ºdo CPC aplicáveis ex vi alínea e) do nº 1 do art. 9º do mesmo RJAT.

A fixação da matéria de facto foi efetuada com base na documentação apresentada pelas partes, que é suficiente para a prova dos factos a que respeita.

A audição das testemunhas arroladas não apresenta qualquer utilidade para a decisão da causa já que os factos relevantes estão documentalmente provados.

A discordância entre as partes cinge-se ao direito aplicável, não abrangendo a veracidade dos factos invocados pelo autor da ação, pelo que não se vislumbra qualquer utilidade em um conhecimento mais aprofundado da vida do agregado familiar do Requerente, enquanto existiu.

7.2.Direito aplicável.

Está em causa no presente processo arbitral se, na extinção do contrato de associação com fundamento na realização integral do seu objeto, é rendimento do associado, para efeitos da incidência da categoria E do IRS, apenas a diferença entre o montante atribuído a este pelo associante no acerto de contas e a contribuição patrimonial que realizou, como o Requerente pretende, ou se, como quer a Requerida, é rendimento a totalidade do montante atribuído ao associado nesse acerto de contas, inclusivamente na parte que integre o reembolso total ou parcial da contribuição patrimonial do associado.

Justifica a Requerida a sua posição, entre outros argumentos, com a totalidade dos custos da atividade da Requerente dever ser suportada e deduzida pela associante e não pelo associado (Facto Provado 7.1.1.9.).A solução sustentada pelo Requerente implicaria, assim, sendo admitida, a dupla dedução do mesmo encargo.

Sustenta igualmente a tese de os lucros distribuídos absorverem o reembolso da contribuição patrimonial do associado implicaria a extinção desta e conseqüente ineficácia do contrato, o que seria incompatível com o desenho da associação em participação.

Por outro lado, o contrato de associação em participação junto não prevê que o associado participe nas perdas, nem um regime de participações recíprocas entre associante e associado, únicas circunstâncias suscetíveis de prejudicar a qualificação como rendimento da devolução da totalidade da contribuição patrimonial reembolsada.

Como é sabido, a associação em participação é o **contrato** pelo qual uma ou mais pessoas se associam a uma **atividade económica** exercida por outra, ficando a(s) primeira(s) a participar nos lucros ou nos lucros e perdas que desse exercício resultarem para a segunda.

Nenhuma dessas pessoas tem necessariamente de preencher os requisitos definidos no nº 1 do art. 13º do Código Comercial para obter o estatuto de comerciante.

É a definição que resulta dos arts. 21.º, n.ºs 1 e 2 e 22.º do DL n.º 231/81.

Caracteriza-se, assim, essa figura pela associação de uma pessoa, o chamado sócio oculto, a uma atividade económica exercida por outra, o sócio ostensivo, participando nos lucros e eventualmente nas perdas resultantes desse exercício e prestando-se ou obrigando-se a prestar para esse efeito, uma contribuição de natureza patrimonial que ingressa no património do sócio ostensivo(acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 25/3/2010, proc. 68205.7.TBOHP.C1.S.1).

Todas essas características da associação em participação verificam-se nos contrato junto pelo Requerente, em que a atividade económica desenvolvida pela associante é a revenda de um terreno e a participação do associado para essa atividade é o financiamento das operações de valorização desse bem, em que se inclui a obtenção da necessária licença de construção. Assim, os custos da atividade desenvolvidas pela associante foram suportados e deduzidos por esta no montante de 15.342,40 , como revela o documento de acerto de contas apresentado (Facto Provado 7.1.1.9) foram suportados pelo associado que, por isso, também os não poderia deduzir, como não deduziu , ao rendimento auferido.

Assim, no caso concreto, os designados , no contrato de associação em participação, de rendimentos de mais- valias auferidos pela associante por causa da sua atividade, apesar de terem sido obtidos em virtude da alienação onerosa de um terreno previamente valorizado com a obtenção de uma licença de construção, não estão abrangidos pela categoria G, mas pela categoria B de IRS, resultando diretamente tal exclusão da alínea a) do nº 1 do art. 10º do CIRIS, que expressamente afasta do enquadramento na categoria G os rendimentos resultantes do exercício de uma atividade económica pelo seu titular. Esses rendimentos são comerciais, ainda que provenientes de um ato de comércio isolado.

O facto de o contrato de associação em participação reconhecer a natureza de mais- valias do produto dessa venda tem apenas por objetivo o apuramento do resultado da associação em participação a dividir entre associante e associado (65 % das mais- valias para o primeiro e 35 % para o segundo).

Tal contrato não impõe às partes qualquer dever de enquadramento específico em IRS dos ganhos obtidos, de cuja violação resultasse responsabilidade contratual entre eles.

Tal enquadramento cabe livremente às partes.

Nos termos da referida Cláusula Quinta do contrato, cabe, com efeito, a associante e associado declarar à administração fiscal os rendimentos obtidos, conforme a sua natureza.

São, assim, associante e associado quem autonomamente deve qualificar os rendimentos resultantes da realização do contrato de associação.

Nos termos do nº 1 do art. 36º da LGT, aliás,, a qualificação desses rendimentos não vincula, nem a administração tributária nem o tribunal.

Assim, o contrato de associação em participação não impõe que os ganhos obtidos pela associante sejam incluídos por este no anexo E ou no anexo G da declaração modelo 3 de IRS. O Requerente optou pela inclusão da alegada mais- valia distribuída, ou seja, o lucro que associante lhe atribuiu, no anexo E.

Interessa, na verdade, a natureza desses ganhos – se foram, ou não alcançados no exercício de uma atividade empresarial+- o que cabe ao Tribunal Arbitral decidir.

Na associação em participação, a atividade económica geradora dos rendimentos do associante é exclusivamente exercida pelo associante, que pode, assim, deduzir os custos suportados, e não pelo associado que não suporta quaisquer custos.

O associante pratica atos jurídicos próprios e por conta comum, não estando sujeito às instruções do associado.

Não se obriga a prestar aos associados um resultado específico do seu trabalho, limitando-se a associá-lo aos ganhos e perdas obtidos ou incorridos.

Exerce uma atividade empresarial, em nome próprio e não em nome de uma terceira entidade dotada de personalidade jurídica, que a associação em participação não constitui.

É o associante que assume, pois, toda a responsabilidade perante terceiros da atividade desenvolvida no âmbito da associação em participação. ~

Os rendimentos da atividade de associação em participação auferidos pelo associante integram-se, assim, na alínea a) do n.º 1 do art. 3.º do CIRS, pertencendo à categoria B, pelo que não se lhes aplica a alínea a) do n.º 1 do art. 10.º dessa norma, ou não fosse inerente à figura da associação empresarial o exercício de uma atividade empresarial pelo associante.

Segundo o art. 32.º do CIRS, na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais não abrangidos pelo regime simplificado, caso em que se aplicam as regras do art. 28.º, aplicam-se as regras estabelecidas no CIRC, com exceção do previsto nos artigos 51.º, 51.º-A, 51.º-B, 51.º-C e 54.º-A, com as adaptações resultantes do CIRS.

Em caso de ato comercial isolado, o associante, em princípio, não está, no entanto, abrangido pelo regime simplificado de IRS, que pressupõe uma atividade empresarial exercida reiteradamente.

É-lhe, assim, aplicável esse art. 32.º, ou seja, a remissão para as normas do CIRC

Não é, no entanto, o enquadramento em IRS da associada que está em causa no presente processo arbitral, mas do associado.

O associado não exerce qualquer atividade económica, limitando-se a efetuar uma prestação de natureza patrimonial destinada aos fins da associação em participação (ver Informação Vinculativa no proc. 2832, sancionada por despacho do subdiretor-geral adjunto da AT da de 2/1/2012). A mera contribuição financeira do associado não tem, com efeito, a natureza de uma prestação de serviço, caso em que se poderia colocar a questão da sua empresarialidade (acórdão do TCA Norte de 11/4/24, proc. 01569/090 0BEPRT), estando fora da incidência do IVA.

Nessa medida, não concorrem para o apuramento do resultado da associação a distribuir entre associante e associado os custos eventualmente suportados pelo associado na preparação do contrato, caso tenham existido+.

A associação em participação não tem, segundo a generalidade da doutrina nacional, um carácter societário, nem o contrato respetivo origina um ente jurídico novo.

O facto não é incompatível com os rendimentos auferidos pelo associado, pessoa singular, terem, em princípio, uma natureza económica semelhante à dos lucros. É abstratamente concebível, no entanto, a associação ser a contrapartida de serviços prestados pelo associado ao associante, caso em que os rendimentos distribuídos ao associado não são rendimentos de capitais, mas antes rendimentos profissionais (ou empresariais), tributados na Categoria B. em vez da categoria E, com o conseqüente afastamento da aplicação da alínea l) do n.º 2 do art. 5.º do CIRS.

A inclusão do anexo E não seria questionada pela administração fiscal, incidindo a divergência apenas sobre o quantitativo dos rendimentos derivados da associação em participação abrangidos pela incidência do IRS, ou seja, se incluem ou não a parcela do resultado distribuído correspondente a contribuição patrimonial do associado.

O resultado distribuído é, como se explicou, um lucro apenas na esfera do associante.

Na esfera do associado, o resultado distribuído não é um lucro, apenas em parte constituindo uma vantagem económica do associado.

Esse resultado comporta, com efeito, uma parcela correspondente ao reembolso da contribuição patrimonial do associado, que não é um custo deste, por não exercer qualquer atividade económica, e outra parcela, a contraprestação do associado, que verdadeiramente constitui rendimento de capitais.

Não se verifica, pois, qualquer dupla dedução do mesmo encargo nem se comprovou que o Requerente tivesse procedido a um recálculo sem fundamento legal do lucro apurado pelo associante.

O rendimento tributado na esfera do associado não é totalmente um lucro mas um rendimento de capitais, com natureza diferente e diferente expressão quantitativa, no caso inferior.

O argumento da Requerida de que a devolução ao associado da contribuição patrimonial que este efetuou desfiguraria a associação em participação por falta de um elemento essencial dessa figura, apenas ofereceria qualquer pertinência se a associação em participação devesse continuar para além do acerto de contas, o que não é o caso.

Tal contrato extinguiu-se com a prestação de contas, até à qual produziu a plenitude dos efeitos previstos pelas partes.

O acerto de contas só teve lugar porque, com a venda do terreno, se esgotou o objeto da associação em participação, com a conseqüente cessação das relações negociais entre as partes que ele próprio tinha criado

Objeta também a Requerida que contrato de associação em participação junto não prevê que o associado participe nas perdas, nem um regime de participações recíprocas entre associante e associado, únicas circunstâncias suscetíveis de prejudicar a qualificação como rendimento da devolução da totalidade da contribuição patrimonial reembolsada.

Deve ser referido, em primeiro lugar, tal afirmação não corresponder à realidade do contrato junto: na falta de cláusula de dispensa nas perdas, como é o caso, o Requerente é responsável pelas perdas até ao limite da sua contribuição patrimonial para a associação em participação(acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 16/3/2023, proc. 308/17.6T8 CSC .I.2-2).

Acontece que essas perdas não se verificaram, já que a associante apuraria um lucro designado de mais- valias de acordo com o instrumento contratual apresentado. Mesmo assim, as importâncias despendidas pelo associado para cobertura de perdas não seriam passíveis de dedução ao seu rendimento, por falta de base legal para esse efeito.

Por outro lado, no regime das participações recíprocas é apenas aplicável às relações entre sociedades comerciais e não entre pessoas singulares, como é o caso(arts. 484º a 487º do Código das Sociedades Comerciais, CSC).

8.DECISÃO~

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- a)Anular o indeferimento presumido da Reclamação Graciosa nº ...2025..., dirigida a 17/4/2025 ao ... serviço de finanças do concelho de Lisboa, da liquidação adicional de IRS do ano de 2020 com o n.º 2024... e respetiva Demonstração de Acerto de Contas com o n.º 2024..., no montante de € 27. 441,58.
- b)Condenar a Requerida ao pagamento das custas processuais
- c)Condenar a Requerida, além de à restituição dessas importâncias, ao pagamento de juros indemnizatórios.

8.1. VALOR DO PROCESSO~

Fixa-se o valor do processo em **€ 27.441,58**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

8.2 CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de **€ 1.530,00**, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi julgado totalmente procedente, conformemente ao disposto no n.º 2 do art. 12.º e n.º 4 do art. 22º, do RJAT, e n.º 5 do art. 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de abril de 2026

O Árbitro Singular

(António Lima Guerreiro)