

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1082/2025-T**

**Tema: IRS – Mais-Valias – Encargos**

## **SUMÁRIO:**

**I – Saber se a procedência do pedido arbitral tem algum efeito num processo contraordenacional conexo com o procedimento tributário em que foi proferida a liquidação impugnada, designadamente se deve conduzir à sua anulação ou à restituição de coimas e encargos que eventualmente hajam sido pagos, é já por si uma questão que apenas pode ser conhecida no próprio processo contraordenacional em causa, e não na arbitragem tributária.**

**II – Constituem encargos de valorização, nos termos e para os efeitos do disposto no Artigo 51.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, as obras realizadas num imóvel adquirido enquanto terreno para construção e que corresponderam à implantação da estrutura, ainda incompleta, de um edifício para habitação destinado a moradia unifamiliar.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

O árbitro Augusto Velloso Ferreira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, decide o seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

#### **I.1. DESENVOLVIMENTO PROCESSUAL**

**1.A...**, contribuinte n.º ..., e **B...**, contribuinte n.º ..., residentes na ..., n.º ..., ..., ...-... ..., doravante designados por “Requerentes”, vieram, em 12 de Dezembro de 2025, ao abrigo do disposto nos Artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”), com vista à anulação da Liquidação de IRS n.º 2025-... relativa ao ano de 2024, no valor de €3.380,00, bem como a anulação do processo de contraordenação entretanto instaurado pela AT, à devolução dos montantes pagos pelos Requerentes a título de imposto, juros, coimas e encargos e ao pagamento de juros indemnizatórios.

**2.** O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite a 16 de Dezembro de 2025 pelo Excmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

**3.** Os Requerentes não exerceram o direito à designação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no Artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do Artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o ora signatário como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do cargo no prazo aplicável.

A 3 de Fevereiro de 2026 as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de o recusar, nos termos conjugados do Artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o preceituado no Artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído a 23 de Fevereiro de 2026.

**4.** Por despacho proferido pelo Tribunal Arbitral em 23 de Fevereiro de 2026, foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo (“PA”) e, querendo, requerer a produção de prova adicional.

No dia 7 de Abril de 2026, a Requerida apresentou a sua resposta, na qual se defendeu por impugnação e exceção e juntou aos autos o PA.

Por despacho de 8 de Abril de 2026 determinou-se a notificação dos Requerentes para se pronunciarem acerca da exceção suscitada na resposta da Requerida, tendo-o feito mediante requerimento de 21 de Abril de 2026, no qual procederam à junção de novos documentos.

Por requerimento de 8 de Maio de 2026 veio a Requerida pugnar pela não admissibilidade dos documentos juntos pelos Requerentes.

5. Por despacho de 21 de Abril de 2026, o Tribunal Arbitral dispensou a reunião a que alude o Artigo 18.º, do RJAT.

Em 14 de Maio de 2026 os Requerentes as suas alegações escritas finais, não tendo sido apresentadas alegações pela Requerida, que se limitou a remeter para o teor da sua resposta.

## **I.2. POSIÇÕES DAS PARTES**

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

- a) A AT decidiu, nos termos do art.º 65.º, n.º 4, do CIRS, proceder à alteração da declaração de rendimentos do ano de 2024, levantando o respetivo auto de contraordenação, por não considerar as despesas/encargos declaradas pelos aqui Requerentes nas respetivas declarações de IRS e apresentadas em sede de audiência prévia, violando, assim, o art.º 51.º, do CIRS.
- b) Fundamentou, para tanto, a AT que os aqui Requerentes i) nunca apresentaram modelo I do IMI posterior participando qualquer melhoramento/valorização do imóvel; ii) que a fatura não discrimina o tipo de serviço prestado; iii) que tratando-se de um terreno, não faz sentido falar em “obras” e, portanto, conclui, que “as despesas exibidas, só podem dizer respeito a despesas de manutenção e não de valorização”.
- c) Consequentemente, procedeu a AT, numa primeira fase à liquidação n.º 2025-... de 24/10/2025, no valor de € 8.908,60, originando um valor a adicional de € 3.763,81, sendo € 3.720,60 a título de imposto de mais valia, € 43,21 a título de juros compensatórios, integralmente pago.

- d) Porém, dias mais tarde, a AT procede a uma nova liquidação que substitui aquela, sendo ela an.º 2025... de 29/10/2025, que ora se impugna, no valor total de € 8.533,09, originando um valor adicional de € 3.388,30, sendo € 3.349,40 a título de imposto de mais valia, € 38,90 a título de juros compensatórios, perfazendo uma diferença positiva entre aquela e esta a favor dos aqui Requerentes de € 375,51, acrescido de € 375,00 a título de coima pelo processo de contra-ordenação e de € 38,25 por encargos administrativos.
- e) Desde logo, no que toca ao primeiro argumento utilizado pela AT entendem os Requerentes que tal não poderá ser tido como condição sine quo non para que se considere haver valorização. De facto, foram executadas obras de construção civil no decorrer do ano de 2023, que se consubstanciaram na edificação de uma estrutura de uma moradia unifamiliar.
- f) De facto, os Requerentes tinham a intenção de construir uma moradia, tendo, para tanto, pedido orçamento à sociedade “C..., Lda.” a quem acabaram por adjudicar parte da obra. Porém, a meio da empreitada, os Requerentes decidiram alienar o prédio, estando este já com a estrutura efetuada.
- g) Entendem os aqui Requerentes, que não poderiam apresentar novo Modelo I (IMI), nos termos do art.º 37.º, do CIMI, após a passagem do prédio rústico para urbano (terreno para construção), uma vez que não existia, ainda, qualquer moradia concluída e com a respetiva licença de utilização para que fosse alvo de nova avaliação.
- h) Em todo o caso, diga-se, que o facto de não ser apresentado o Modelo I (IMI), tal não poderá significar que a realidade física do prédio não existe, mas tão só que não foi dado conhecimento dessa mesma realidade à AT.
- i) No que toca ao segundo argumento utilizado pela AT, este descarta o quanto ficou alegado aquando o exercício do direito de audição. Efetivamente, não raras as vezes, as faturas fazem remissão para os respetivos autos, autos estes que refletem, por sua vez, os trabalhos executados. Ora, in casu, existiram efetivamente obras de construção civil de uma estrutura habitacional, obras estas a que corresponderam aos autos de medição n.º 01 de março de 2023, n.º 02 de abril de 2023 e n.º 03 de maio de 2023, e, respetivamente, as faturas n.º 29, 43 e 53 que remetem para aqueles.
- j) Acresce que, em tal obra foi ainda aplicada tela na estrutura executada e que deu origem à fatura n.º 78/2023 emitida pela entidade “D... unip., lda.”, no valor de € 2.318,55.

- k) Portanto, foram executados trabalhos no valor global de € 39.218,55, que deverão, naturalmente, serem considerados no cálculo da mais valia pela alienação do imóvel em causa.
- l) Quanto ao terceiro argumento utilizado pela AT, cabe dizer que no terreno foram executadas obras de construção civil – construção de estrutura habitacional -, que vieram, obvia e naturalmente, a valorizar o mesmo.
- m) Em conclusão, os Requerentes adquiriram, por compra, a 22/03/2022, um terreno rústico, inscrito na matriz matricial pelo artigo ..., da freguesia de..., concelho de Amares, pelo valor de € 40.000,00, levaram a cabo obras de valorização que consubstanciaram a edificação de uma estrutura habitacional, num valor global de € 39.218,55, tendo alienado o prédio, com a benfeitoria nele implantado, pelo valor de € 90.000,00.
- n) Sem prescindir, aquando a entrega da declaração IRS por parte dos aqui Requerentes, por mero lapso, não foram tidas em conta duas despesas, resultando, assim, num valor total de € 41.538,55 que deveria ser considerado para determinação da mais valia, nos termos do art.º 51.º, do CIRS.

7. Por sua vez, a AT, em sede de resposta, contra-argumenta com base nos seguintes fundamentos:

- a) Os Requerentes peticionam a anulação do processo de contraordenação e a devolução dos montantes pagos a título e coima e encargos com o processo. Quanto a estes pedidos, cumpre deduzir a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral, à luz do que resulta do disposto no art.º 2.º do RJAT, bem como a impropriedade do processo arbitral para conhecer da matéria contraordenacional.
- b) Salvo o devido respeito, a argumentação expendida pelos Requerentes não pode, de todo, proceder, porquanto ela assenta em errados pressupostos e faz uma errada interpretação e aplicação das normas legais aplicáveis ao caso sub judice.
- c) Antes de mais, diga-se que em momento algum os Requerentes provam o que cauciona ao longo da sua petição inicial.
- d) Os Requerentes insurgem-se contra o argumento avançado pela AT, segundo a qual os sujeitos passivos nunca apresentaram qualquer declaração modelo 1 de IMI participando qualquer

- melhoramento ou valorização do imóvel, pelo que as quantias exibidas apenas poderiam dizer respeito a despesas de manutenção e não de valorização daquele.
- e) A referência à valorização do imóvel constante da informação elaborada pela DTC da DF de Braga tem razão de ser, atendendo a que os sujeitos passivos alienaram as quotas-partes que detinham no terreno para construção sem que este deixasse de revestir essa mesma natureza (terreno para construção) compreende-se que não tenham apresentado qualquer declaração modelo 1 de IMI em função da alteração da natureza do imóvel.
  - f) Contudo, a valorização do bem tem de ser demonstrada, não bastando, pois, a pura e simples alegação.
  - g) Efetivamente, da simples realização da despesa não resulta uma direta e necessária valorização de bem.
  - h) Os encargos dizem respeito à valorização do próprio bem imóvel, isto é, são as despesas que, por natureza, trazem ao imóvel um valor adicional, como por exemplo as obras de beneficiação, considerando que tal conceito se aproxima do conceito de "benfeitoria útil", plasmado no artigo 216.º do Código Civil.
  - i) Ou seja, não estão incluídos encargos que tenham por escopo a mera preservação do valor do bem, mas, tão só os que se destinem a aumentar esse valor. Terá, como tal, de existir um nexo indissociável entre essas despesas e o aumento do preço do bem, para se considerar que essa despesa esteve na origem ou contribuiu para a obtenção do próprio rendimento.
  - j) Os custos com a construção ou melhoramento do imóvel têm de ser devidamente comprovados. E compete aos Requerentes, nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT, o ónus de comprovar e documentar as despesas e encargos em causa.
  - k) No caso, o imóvel foi alienado como terreno para construção não obstante os contribuintes alegarem que suportaram despesas com a valorização do mesmo, mas não fizeram constar do texto da escritura de alienação do imóvel qualquer referência a benfeitorias - expressão que utilizaram no art.º 36.º do ppa – que alegadamente teriam efetuado, nem procederam à sua quantificação.
  - l) De acordo com o disposto no artigo 51.º do Código de IRS, para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem “os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados ...” O legislador impõe a comprovação da ocorrência das

operações consubstanciadas em tais encargos tem de estar documentalmente comprovada (através da emissão das correspondentes faturas, elemento documental que, no caso ora em apreço, os contribuintes juntaram ao requerimento) e que o montante constante de cada qual foi efetivamente suportado (o que é comprovável pela emissão do correspondente recibo ou fatura-recibo).

- m) Não bastando, pois, demonstrar a prática da operação – titulada por fatura - sem a efetiva e cabal comprovação do suporte real do encargo (demonstrado pela emissão do correspondente recibo).
- n) Não pode proceder o invocado pelos Requerentes quanto à alegada ilegalidade da liquidação do imposto e demais juros compensatórios, uma vez que tais atos foram praticados em estrita obediência ao legalmente estabelecido.

8. Apenas os Requerentes procederam à apresentação das respetivas Alegações escritas, nas quais reiteraram as posições que já antes tinham sido avançadas no PPA.

## **II. SANEAMENTO**

9. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

11. O processo não enferma de nulidades.

12. Pelo seu requerimento de 8 de Maio de 2026 veio a Requerida pugnar pela não admissibilidade dos documentos juntos pelos Requerentes em 21 de Abril de 2026.

Sustenta a Requerida que os documentos que os Requerentes pretendem juntar não reúnem os pressupostos que o CPC exige para a sua aceitação nesta fase dos autos, na medida em que teriam de os apresentar conjuntamente com os factos que alegam no seu PPA.

Ora, como resulta do Artigo 423.º, n.º 1, do CPC os documentos devem, preferencialmente, ser apresentados com o articulado em que se aleguem os factos a cuja prova os mesmos documentos se destinam. Porém, este prazo não é estabelecido como um prazo de caducidade ou preclusivo, já que o n.º 2 do mesmo preceito legal permite que tais documentos possam ainda assim ser apresentados até 20 dias antes da data em que se realize a audiência final e, em qualquer caso, nunca depois do encerramento da discussão da causa em primeira instância (Artigo 425.º do CPC).

Os documentos em causa foram apresentados em 21 de Abril de 2026 e apenas nessa data, já após a sus junção, foi proferido despacho a dispensar a realização da reunião a que se refere o Artigo 18.º do RJAT (que faz as vezes da audiência final no processo de arbitragem fiscal).

Portanto, a junção ocorreu antes do limite temporal fixado no Artigo 423.º, n.º 2, do CPC, já que teve lugar ainda durante a fase da instrução processual e antes do agendamento (ou, no caso em espécie, decisão de dispensa) da realização da audiência final.

Assim, decide este Tribunal Arbitral Singular admitir a junção dos documentos que os Requerentes ofereceram com o seu requerimento de 21 de Abril de 2026.

### **III. FUNDAMENTAÇÃO**

#### **III.1. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

##### **III.1.1. Factos provados**

**13.** Com relevo para a apreciação e decisão da causa, considera este Tribunal Arbitral como provados os seguintes factos:

1. Por contrato de compra e venda outorgado em 22 de Março de 2022 na Conservatória dos Registos Civil, Predial e Comercial de Amares o Requerente marido (casado com a Requerente mulher sob o regime matrimonial da comunhão de adquiridos) adquiriu, pelo montante de € 40.000, o prédio inscrito na matriz predial rústica da freguesia de..., concelho..., sob o artigo ... (documento n.º 17 do PPA).
2. Este prédio viria a dar origem a diferentes prédios, entre os quais o imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de..., sob o artigo ... (com a natureza de terreno para construção), o qual, segundo os registos constantes do mesmo sistema informático, viria, por sua vez, a dar origem ao imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ..., sob o artigo ... (com a natureza de prédio afeto a habitação) – confessado pela Requerida.
3. Com a aquisição referida em 1. os Requerentes dispenderam a quantia de €2.320,00 a título de IMT e Imposto do Selo (documento n.º 17 junto com o PPA).
4. Os Requerentes iniciaram, no prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ..., sob o artigo ..., a construção de um edifício para habitação correspondente a uma moradia unifamiliar.
5. Com a construção do edifício referido em 4 os Requerentes incorreram nos seguintes encargos no valor total de € 39.218,55 (documentos n.ºs 8 a 14 juntos com o PPA e documentos juntos pelos Requerentes no seu requerimento de 21 de Abril de 2026).
6. Por escritura outorgada em 11 de Julho 2024, os ora requerentes alienaram, por permuta, o imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ..., sob o artigo ..., ao qual foi atribuído, segundo consta do texto da dita escritura, o valor de € 90.000 (documento n.º 18 do PPA)
7. Em 25 de Abril 2025, os ora requerentes, declarando optar pela tributação conjunta de rendimentos, apresentaram, em seu nome, declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2024, acompanhada dos anexos A, F e G, fazendo constar, dos campos 4001 e 4002 do quadro 4 do anexo G que acompanhou a declaração mencionada, haverem alienado, cada qual, pelo valor de € 45.000, uma quota-parte de 50% do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de..., concelho de..., sob o artigo ..., mais declarando que haviam adquirido as quotas-partes alienadas em 22-03-2022 pela quantia de € 20.000 cada qual e mencionado ainda na última coluna do quadro 4 do anexo G que tinham suportado despesas e encargos com a aquisição

- e/ou alienação ou valorização das sobreditas quotas-partes nas importâncias de € 13.459,28 (campo 4001) e € 13.459,27 (campo 4002), perfazendo o total de € 27.619,55 de despesas e encargos com a aquisição e/ou alienação ou valorização das quotas-partes acima mencionadas (págs. 3 e 4 do PA).
8. Em 21 de Maio 2025 foi instaurado em nome dos ora requerentes, um procedimento de gestão de divergências, relativo ao IRS respeitante ao ano de 2024, com vista à confirmação das despesas declaradas pelos contribuintes em sede de apuramento da mais-valia (pág. 1 do PA)
  9. Por despacho de 21 de Outubro de 2025 do Chefe da Divisão de Tributação e Cobrança (DTC) da Direção de Finanças (DF) de Braga, o valor relativo a despesas e encargos com a aquisição e/ou alienação ou valorização das quotas-partes alienadas acima referidas foi corrigido para o montante de € 2.320 (págs. 67 a 69 do PA).
  10. Por conseguinte, foi oficiosamente elaborada pelos serviços da AT, em 14 de Outubro 2025, em nome dos Requerentes, uma declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2024, igualmente acompanhada dos anexos A, F e G, na qual os serviços tributários não fizeram constar da última coluna do quadro 4 do anexo G qualquer valor relativo a despesas e/ou encargos com a aquisição e/ou alienação e/ou valorização das quotas-partes alienadas do imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ..., sob o artigo ... (págs. 15 a 33 do PA)
  11. Com base na declaração oficiosamente elaborada pelos serviços em 14-10-2025 foi efetuada em 24 de Outubro de 2025 em nome dos requerentes e relativamente ao ano de 2024 a liquidação de IRS n.º 2025-..., no âmbito da qual viria a ser apurado o montante de imposto a pagar de € 8.865,39, a que acresceu a quantia de € 43,21, a título de juros compensatórios, o que fez a importância total a pagar de € 8.908,60 (documento n.º 2 do PPA).
  12. Tendo em conta as conclusões apuradas no procedimento de gestão de divergências acima mencionado relativamente às correções efetuadas no que respeita a despesas e encargos com a aquisição e/ou alienação ou valorização das quotas-partes alienadas acima referidas, foi oficiosamente elaborada pelos serviços da AT em 21 de Outubro de 2025, em nome dos requerentes, uma outra declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2024 também acompanhada dos anexos A, F e G, fazendo os serviços tributários constar da última coluna dos campos 4001 e 4002 do quadro 4 do anexo G o montante de € 1.160 (cada campo), o que fez

o valor total de € 2.320 de despesas e encargos com a aquisição e/ou alienação ou valorização das quotas-partes acima mencionadas (págs. 75 a 91 do PA).

13. Com base na declaração oficiosamente elaborada pelos serviços em 21 de Outubro de 2025, foi efetuada em 29 de Outubro de 2025 em nome dos ora requerentes e relativamente ao ano de 2024, a liquidação de IRS nº 2025 ..., no âmbito da qual viria a ser apurado o montante de imposto a pagar de € 8.494,19, a que acresceu aquantia de € 38,90, a título de juros compensatórios, o que perfez a importância total a pagar de € 8.533,09 (documento n.º 4 do PPA)
14. Em 28 de Outubro de 2025, os serviços tributários procederam ao acerto de contas com os montantes apurados nas precedentes liquidações de IRS relativamente ao mesmo ano de 2024, através do acerto de contas n.º 2025-..., de que resultou um montante a pagar de €3.763,81 que foi colocado a pagamento pelos Requerentes em 8 de Novembro de 2025 (documento n.º 1 junto com o PPA).

### **III.1.2. Factos não provados**

14. Com interesse para a decisão o inexistente qualquer facto que se deva considerar como não provado.

### **III.1.3. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto**

15. Ao Tribunal incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar, se for o caso, a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas Partes, tal como decorre dos termos conjugados do Artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do Artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis ex vi do Artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

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

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. Artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e Artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável ex vi Artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (p.ex., força probatória plena dos documentos autênticos, cf. Artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. Artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

O Tribunal Arbitral considera provados, com relevo para a decisão da causa, os factos acima elencados e dados como assentes, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, do Processo Administrativo e a adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

Relativamente ao ponto 5 da Matéria de Facto o Tribunal considerou que a realização dos referidos encargos se encontra suficientemente demonstrada pelos documentos aí referidos, em termos que não suscitam qualquer dúvida de que essas despesas foram realizadas e que as mesmas dizem respeito à atividade de construção de um edifício habitacional no prédio em causa nesta arbitragem. Não procede o argumento da Requerida de que “reportando-se os autos a trabalhos a executar e a fatura à realização e imputação do pagamento desses mesmos trabalhos, natural seria que a data de emissão da fatura fosse posterior à da produção dos autos”, que apenas pode resultar de uma incompreensão sobre o modo de funcionamento das empreitadas de obras particulares. Com efeito, os autos são emitidos após os trabalhos executados e confirmados pelo dono da obra destinando-se a proceder à medição periódica do ponto de execução da empreitada. A remissão constante das faturas para os correspondentes autos de medição configura prova documental idónea para demonstrar a efetiva realização e execução dos trabalhos de construção civil referidos nos mencionados autos, não sendo de

relevar as ligeiras, e compreensíveis, discrepâncias existentes em relação às datas de alguns desses documentos.

## **III.2. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO**

### **III.2.1. Exceção de incompetência**

15. Na sua resposta a Requerida suscita a incompetência material deste Tribunal Arbitral para conhecer dos pedidos de anulação do processo de contraordenação instaurado pela AT contra os Requerentes e de devolução dos montantes por eles pagos a título de coimas e encargos do processo de contraordenação.

Em resposta a esta exceção, os Requerentes vieram sustentar que não se trata de verdadeiros pedidos mas apenas subalíneas do primeiro pedido (ser anulada e, posteriormente, retificada a liquidação de IRS) e, portanto, são uma consequência direta e necessária da eventual procedência do pedido principal de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS emitida pela AT.

É manifesto que os tribunais arbitrais tributários não dispõem de competência em matéria contraordenacional, argumento que dispensa maiores desenvolvimentos.

E essa incompetência em matéria contraordenacional abrange inclusivamente a própria questão de identificar quais (se é que algumas) as consequências que as decisões arbitrais devem ter no âmbito de processos de contraordenação que sejam conexos com o ato de liquidação impugnado.

Assim, saber se a procedência do pedido arbitral tem algum efeito no processo contraordenacional conexo com o procedimento tributário em que foi proferida a liquidação impugnada, designadamente se deve conduzir à sua anulação ou à restituição de coimas e encargos que eventualmente hajam sido pagos pelos Requerentes, é já por si uma questão que apenas pode ser conhecida no próprio processo contraordenacional em causa, e não nesta arbitragem.

Donde, é este Tribunal Arbitral incompetente para conhecer dos pedidos de anulação do processo de contraordenação instaurado pela AT contra os Requerentes e de devolução dos montantes por eles pagos a título de coimas e encargos do processo de contraordenação.

Deste modo, procede esta exceção devendo a Requerida ser absolvida da instância quanto aos referidos pedidos.

### **III.2.2. Da dedutibilidade dos encargos suportados pelos Requerentes**

16. A questão que divide os Requerentes e a Requerida é a de saber se as despesas que aqueles alegam ter realizado no terreno para construção que alienaram devem ser tidas em consideração a propósito do cálculo do montante de mais-valia que realizaram aquando dessa alienação

Para a Requerida tais despesas não estão demonstradas e, em todo o caso, sempre seriam de desconsiderar na medida em que se trataria de despesas de manutenção e não de valorização do imóvel, uma vez que os Requerentes nunca apresentaram a declaração Modelo 1 de IMI.

Quanto ao primeiro argumento, é o mesmo improcedente na medida em que ficou provado que as despesas tiveram efetivamente lugar e importaram à soma de €2.320,00 a título de IMT e Imposto do Selo (ponto 3 da Matéria de Facto) e de € 39.218,55 a título de encargos com a construção de um edifício para habitação correspondente a uma moradia unifamiliar (ponto 5 da Matéria de Facto).

Quanto ao segundo argumento, o mesmo também não colhe.

Na verdade, os Requerentes adquiriram um terreno para construção e iniciaram a construção nele de um edifício para habitação correspondente a uma moradia unifamiliar. Nessa atividade construtiva despenderam as quantias que se deixaram melhor identificadas na Matéria de Facto provada. Antes da obra estar completada alienaram, por permuta, esse imóvel, realizando uma mais-valia.

A questão de saber se as despesas realizadas com a construção do edifício são despesas de manutenção ou de valorização há que responder pela segunda alternativa.

Como se deixou dito no Acórdão do STA de 21/3/2012, do processo 0587/11: “atentando na letra da lei (encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos doze anos) não pode deixar de concluir-se, desde logo, que o encargo há-de estar ligado a valorização do bem alienado.”

É esse o caso das obras que, num imóvel adquirido enquanto terreno para construção, implantaram nele a estrutura, ainda incompleta, de um edifício para habitação correspondente a uma moradia unifamiliar.

Para essa conclusão é irrelevante que os Requerentes não tenham apresentado a declaração Modelo 1 de IMI, já que esta não é exigida, no Artigo 51.º do CIRS, como requisito de dedutibilidade dos encargos suportados.

Estando demonstrado que os encargos foram efetivamente realizados e suportados pelos Requerentes e que tiveram por efeito valorizar o prédio que alienaram, devem então ser considerados para efeitos de determinação do montante da mais-valia a sujeitar a tributação em sede de IRS. Do exposto resulta que a liquidação impugnada padece de erro nos seus pressupostos de facto e de direito, sendo assim ilegal.

A pretensão dos Requerentes deve proceder.

### **III.2.3. Pedidos de Reembolso das Quantias Pagas e de Juros Indemnizatórios**

17. Vem ainda pedido o reembolso das quantias pagas pelos Requerentes ao abrigo da liquidação impugnada e o pagamento pela Requerida de juros indemnizatórios sobre tais quantias.

Conforme vem provado no ponto 14 da Matéria de Facto, os Requerentes procederam ao pagamento da liquidação adicional que lhe foi notificada.

Decidido que a liquidação referida sofre do vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, há que condenar a AT a restituir aos Requerentes o que estes pagaram indevidamente ao abrigo de tal ato tributário.

Além da restituição dessa quantia já paga, por força da anulação da respetiva liquidação, pedem ainda os Requerente a condenação da Requerida no pagamento dos juros indemnizatórios.

A propósito dos juros indemnizatórios, prescreve o n.º 1 do Artigo 43.º 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 afeta a liquidação impugnada é exclusivamente imputável à Requerida, pelo que têm os Requerentes direito ao recebimento dos juros indemnizatórios, nos termos peticionados.

#### **IV. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral Singular:

- 1 – Julgar procedente a exceção de incompetência material e absolver a Requerida da instância quanto aos pedidos de anulação do processo de contraordenação instaurado pela AT contra os Requerentes e de devolução dos montantes por eles pagos a título de coimas e encargos do processo de contraordenação.
  
- 2 – Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da Liquidação de IRS n.º 2025-... relativa ao ano de 2024.
  
- 3 – Condenar a Requerida a restituir aos Requerentes as quantias de imposto por eles indevidamente pagas ao abrigo da referida liquidação, bem como no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos legais.

#### **V. VALOR DA CAUSA**

Fixa-se ao processo o valor de €3.388,00, nos termos do Artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força do disposto no Artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do Artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

#### **VI. CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €612,00, nos termos da tabela I anexa ao RCPAT, mais se condenando a Requerida no seu pagamento, em razão do seu decaimento total.

20 de Maio de 2026

O Árbitro,

Augusto Velloso Ferreira