

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 901/2025-T**

**Tema: IRS – Isenção mais-valias – Artigo 71.º-A, n.º 7 do Estatuto dos Benefícios Fiscais**

## **SUMÁRIO:**

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Vítor Braz e Rui Miguel Zeferino Ferreira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

A..., portador do cartão de cidadão n.º..., emitido pela República Portuguesa, válido até 14-06-2034, com NIF ..., e com morada na Rua ..., n.º..., ...-..., Grândola, doravante Requerente, veio, nos termos do artigo 2.º n.º 1 alínea a) do RJAT, impugnar o ato de Demonstração de Liquidação do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares, doravante IRS, n.º 2025..., emitido em 30-06-2025, e com data limite de pagamento a 01-09-2025, no valor de € 154.575,34 (Cento e Cinquenta e Quatro Mil Quinhentos e Setenta e Cinco Euros e Trinta e Quatro Cêntimos).

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 15 de outubro de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 2 de dezembro de 2025, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo encontra-se, desde 23 de dezembro de 2025, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

Notificada para o efeito, a Requerida, depois de requerimento de prorrogação deferido por este Tribunal, apresentou a sua resposta a 18 de fevereiro de 2026.

No dia 20 de fevereiro de 2026, este Tribunal proferiu o seguinte despacho:

*“1. Notifique-se a Requerente para exercer, no prazo de 10 dias, o direito de resposta quanto à matéria da exceção invocada pela Requerida.*

*2. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.*

*3. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.*

*4. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar da presente notificação.*

*5. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.*

*Notifiquem-se as partes do presente despacho.”*

A Requerente respondeu às exceções invocadas pela Requerida.

---



## II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

### II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) O Requerente adquiriu em 22 de fevereiro de 1991, pelo montante de € 26,10 (Vinte e Seis Euros e Dez Cêntimos), o imóvel rústico, denominado “Quinta ...”, sito em Grândola, União das freguesias de ... e ..., concelho de Grândola, inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ... da secção KK (parte), pendente de discriminação, e descrito na competente conservatória do registo predial sob o número..., da freguesia de ... .
- b) No dia 20 de dezembro de 2024, no Cartório Notarial de ..., o Requerente celebrou uma escritura pública de compra e venda com B..., na qualidade de Presidente da Câmara Municipal de Grândola, em representação do respetivo Município, com NIPC..., com sede na Rua Dr. ..., Grândola, conforme consta do doc.1 que aqui se junta e se dá por reproduzido para os devidos efeitos legais.
- c) Ora, pela escritura e pelo preço de € 650.000,00 (Seiscentos e Cinquenta Mil Euros), o Requerente vendeu, livre de ónus e encargos, ao Município de Grândola o imóvel rústico, denominado “Quinta...”, sito em ..., União das freguesias de ... e ..., concelho de Grândola, composto por cultura arvense e oliveiras, com a área de cinco mil oitocentos e cinquenta e um vírgula setenta e dois metros quadrados, inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ... da secção KK (parte), pendente de discriminação, e descrito na competente conservatória do registo predial sob o número ..., da freguesia de ..., com inscrição de aquisição, a favor do Requerente, pela apresentação quatro, de cinco de março de mil novecentos e noventa e três, conforme consta da Certidão Permanente, com o código de acesso PA- ..., que aqui se junta como doc.2 e se dá por reproduzido para os devidos efeitos legais;

- d) Nos termos da referida escritura e de declaração emitida pela autarquia, o imóvel foi adquirido com a finalidade de dar cumprimento aos projetos de construção de habitação acessível, no concelho de Grândola, conforme consta da Declaração da Câmara Municipal de Grândola sobre a finalidade habitacional do terreno, que aqui se junta como doc.3 e se dá por reproduzido para os devidos efeitos legais;
- e) A 24 de Junho de 2024, o Requerente procedeu ao preenchimento, para posterior entrega, da Declaração do Modelo 3 do IRS, via internet, que aqui se junta como doc.4 e se dá por reproduzido para os devidos efeitos legais;
- f) Do documento supra referido constam os seguintes elementos:

 <b>MINISTÉRIO DAS FINANÇAS</b> AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS  <b>MODELO 3</b> <b>Anexo G</b>		<b>MAIS-VALIAS E OUTROS INCREMENTOS PATRIMONIAIS</b>				<b>2 ANO DOS RENDIMENTOS</b>  01 2024				
<b>3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)</b>										
Sujeito passivo A		NIF 01		Sujeito passivo B		NIF 02				
<b>4 ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS [art.º 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS]</b>										
Titular	Realização				Aquisição				Despesas e encargos	
	Ano	Mês	Dia	Valor	Ano	Mês	Dia	Valor		
4001 A	2024	12	19	650.000,00	1991	2	22	26,10		
SOMA				650.000,00					26,10	0,00
IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS BENS										
Campos	Freguesia (código)		Tipo	Artigo	Fração / Secção			Quota-parte %		
4001			R		KK			100,00		

- g) Ora, a este respeito, vejamos,
- h) Dispõe o artigo 71.º - A, n.º 7 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (doravante EBF), aditado pelo Decreto-Lei n.º 56/2023 o seguinte:

- 7 – Ficam isentos de tributação em IRS e IRC os ganhos provenientes da alienação onerosa, ao Estado, às Regiões Autónomas, às entidades públicas empresariais na área da habitação ou às autarquias locais, de imóveis para habitação, com exceção:
- a) Dos ganhos realizados por residentes com domicílio fiscal em país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças;
  - b) Dos ganhos decorrentes de alienações onerosas através do exercício de direito de preferência.
- i) Assim, a alienação do imóvel por parte do Requerente, à Requerida, cumpre todos os pressupostos legais da isenção em sede de tributação de IRS, designadamente (i) a entidade adquirente ser uma autarquia local; (ii) o imóvel destinar-se a habitação, conforme declarado pela própria autarquia.
- j) O Requerente, ao preencher a declaração de IRS no Portal das Finanças, o sistema informático impediu a aplicação da isenção, com fundamento na classificação matricial do prédio como rústico, contrariamente ao que se encontra disposto na norma legal, supra referida;
- k) Nesse sentido, no dia 07 de março de 2025, o Requerente procedeu à submissão de uma exposição no e-Balcão, através da plataforma Portal das Finanças, a fim de averiguar o que deveria fazer, para declarar, devidamente, as mais-valias decorrente da compra e venda do imóvel em questão, aplicando-se a isenção, conforme consta do doc.5 que aqui se junta e se dá por reproduzido para os devidos efeitos legais, e cujo conteúdo se segue:
- l) “Bom dia, gostaria de saber como devo proceder para que a isenção de tributação sobre as mais-valias seja aplicada, de acordo com o n.º 7, do Artigo 71.º – A da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro. O terreno que vendi destina-se a construção de habitação por parte do município, ou seja, o aumento do parque público habitacional. Envio em

---

anexo a declaração do município atestando a finalidade do terreno adquirido. Melhores cumprimentos A... .”

- m) Em resposta, a Requerida informou a Requerente que aquando da entrega da declaração de IRS, teria de declarar a venda do terreno no quadro 4 e 4 F, apresentando comprovativos quando o mesmo lhe fosse solicitado, cfr.doc.5 que aqui se junta e se dá por reproduzido para os devidos efeitos legais;
- n) Contudo, e como referido supra, ao preencher a declaração de IRS, no Portal da AT, o sistema continuava a não permitir o preenchimento do quadro indicado pela própria Requerida, pelo facto do imóvel estar classificado como um prédio rústico, e não como urbano.
- o) Ademais, a própria Contabilista da Requerente, foi à repartição de Finanças competente, onde não foi possível fornecer qualquer solução para o preenchimento devido.
- p) No sentido da resposta da Requerida, no e-Balcão, e não existindo forma de submeter a declaração de IRS, e porque, como bem se sabe, existe um prazo para essa entrega, a Requerente teve de submeter a declaração de IRS sem aplicação da isenção, por não existir forma técnica de o fazer.
- q) Tendo feito outra exposição no e-Balcão a clarificar que o facto de não ter declarado a isenção de mais valias, referente à alienação do imóvel em questão em sede de IRS, deveu-se a uma falha técnica da Requerida, e não um ato de vontade real, solicitando informação a fim de corrigir a situação, conforme consta do doc.6 que aqui se junta e se dá por reproduzido para os devidos efeitos legais, e cujo conteúdo se reproduz de seguida:

“Exmos. Senhores,

No âmbito do preenchimento da declaração de IRS no Portal das Finanças, o sistema impediu a aplicação da isenção, nos termos do artigo 71.º – A n.º 7 do DL n.º 56/2023,

de 6 de Outubro, relativo à alienação de imóvel à Câmara Municipal de Grândola, em dezembro de 2024, por o imóvel se encontrar classificado como prédio rústico.

Porque a lei não exige que o imóvel seja urbano, mas apenas sim que se destine a habitação, tal limitação decorre de uma falha técnica.

Assim, e após ausência de esclarecimento, a Declaração de ISRS foi submetida, sem a aplicação da isenção, por inexistência de alternativa viável na plataforma.

Assim, solicita-se que fique registado que a não aplicação da isenção resulte de impossibilidade técnica, e não de opção voluntária do contribuinte, bem como seja prestada informação sobre eventual via para correção da situação.

Com os melhores cumprimentos,”

- r) Nesse seguimento, a Requerida informou a Requerente que, a fim de regularizar a situação, poderia apresentar uma Reclamação Graciosa, descrevendo os motivos da submissão da declaração de IRS, com apresentação de meios de prova da mesma, cfr. doc.6;
- s) Não restando alternativa à Requerente, de proceder à entrega do Modelo 3 de IRS, sem aplicação da isenção, bem como de apresentar, agora, a presente Impugnação.

## **II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA**

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) Segundo a Requerente, a liquidação impugnada é ilegal porque não reflete os benefícios inerentes ao regime previsto no artigo 71.º – A, n.º 7 do Decreto-Lei n.º 56/2023, de 06 de outubro.
- b) Na verdade, o DL 56/2023 tem como sumário “Altera o Sistema de Gestão Integrada de Fogos Rurais para enquadrar a aplicação da metodologia de adaptação das áreas prioritárias de prevenção e segurança”, não sendo, por isso, enquadrável naquele peticionado.

- c) A Lei 56/2023 tem como sumário “Aprova medidas no âmbito da habitação, procedendo a diversas alterações legislativas”, sendo que a referida lei tem, apenas, 55 artigos.
- d) Cremos, por isso, que o Requerente se estará a referir à norma constante do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, o qual Aprova o Estatuto dos Benefícios Fiscais, tendo esse mesmo diploma sofrido várias alterações ao longo dos anos, sendo que aquele artigo 71.º-A foi aditado pela Lei 56/2023 de 06 de outubro.
- e) Deste modo, como bem se percebe pelo pedido e pela causa de pedir, é manifesto que a sua verdadeira pretensão se prende com o reconhecimento daquela isenção, sem o qual nunca a aqui peticionada anulação da liquidação em crise poderia proceder.
- f) Salvo o devido respeito, e como se irá demonstrar de seguida, o aqui peticionado está votado ao insucesso, em primeiro lugar porque a questão controvertida não pode ser apreciada pelo CAAD.

## **POR EXCEÇÃO**

### **Incompetência do CAAD para reconhecer a isenção prevista no artigo 71.º-A do EBF**

- a) Nos termos do disposto no artigo 2.º do RJAT decorre que a competência do CAAD se circunscreve à declaração de ilegalidade de atos de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.
- b) Ora, como taxativamente decorre do PPA, o que os Requerentes pretendem com a presente lide é que lhes seja reconhecido aquela isenção respeitante às mais valias de aquisição de imóveis.

- c) Porém, nos termos da lei, o reconhecimento pretendido está excluído do âmbito da competência material deste Tribunal Arbitral, não podendo, assim, este conhecer, e/ou pronunciar-se sobre o mesmo.
- d) É doutrinariamente assente que o CAAD não tem competência para se pronunciar sobre o peticionado.

### **Impropriedade do meio processual**

- a) Os mesmos argumentos que sustentam a incompetência absoluta do CAAD supra suscitada aplicam-se mutatis mutandis à impropriedade do meio processual, que igualmente se suscita.
- b) Ou seja, o reconhecimento daquela isenção só pode ser peticionada junto do tribunal tributário por via da ação administrativa prevista e regulada no CPTA, pelo que, como se viu, é inquestionável que o P.P.A. apresentado pelos Requerentes não é o meio próprio para fazerem valer a sua pretensão.
- c) Porquanto existe erro na forma de processo sempre que a forma processual escolhida não corresponde à natureza do processo.
- d) Sendo que a verificação do erro se afere em função do pedido deduzido em juízo, ou pretensão, in casu, a o reconhecimento de uma isenção.
- e) A impropriedade do meio consubstancia uma exceção dilatória inominada, de utilização indevida de uma forma de processo desadequada à pretensão deduzida nos autos, que determina a absolvição da Requerida da instância, nos termos do estatuído no n.º 2 do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

### **III. SANEAMENTO**

**Questões prévias:**

**a) A incompetência material do Tribunal Arbitral**

A competência material dos tribunais é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, pelo que se impõe a sua apreciação previamente à verificação dos demais pressupostos processuais, conforme resulta do cotejo dos artigos 16.º do CPPT e 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos – CPTA, *ex vi* alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Em abono da exceção aduzida, a Requerida considera que o tribunal arbitral não é materialmente competente para apreciar a questão suscitada pela Requerente, uma vez que, a seu ver, o que está em causa é o reconhecimento do benefício fiscal constante do n.º 7 do artigo 71.º-A do EBF.

Nesta senda, conclui a Requerida ser o Tribunal Arbitral materialmente incompetente para apreciar a matéria controvertida nos presentes autos, sendo certo que a impugnação de ato de indeferimento sobre benefícios fiscais assume natureza autónoma e logo, o meio de reação correto passaria pela Ação Administrativa Especial e não pelo presente meio de reação arbitral.

Replicou a Requerente, sustentando, no essencial, a impugnabilidade e propriedade do meio de defesa de que se socorreu *in casu*, estribado no facto de estar a impugnar arbitralmente a liquidação de IRS, com base em vícios desta e não ter o meio de defesa deduzido por objeto qualquer decisão de indeferimento da sua inscrição como residente não habitual.

Conclui assim a Requerente que o PPA deduzido visa a declaração da ilegalidade do ato de liquidação de tributo, o que se insere na previsão normativa do n.º 1 do artigo 2º do RJAT, não podendo assim a exceção por incompetência material deixar de ser julgada improcedente.

Vejamos de que lado está a razão.

Do teor do PPA apresentado resulta, sem margem para quaisquer dúbias interpretações, que o peticionado pelos Requerentes se reconduz à anulação do ato de Demonstração de Liquidação do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares, doravante IRS, n.º 2025..., emitido em 30-06-2025, e com data limite de pagamento a 01-09-2025, no valor de € 154.575,34.

O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), que concretizou a autorização legislativa e “instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no art.º 2.º do RJAT, expressamente consignou como competência dos tribunais arbitrais a pretensão relativa à *“declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”*”.

Através da Portaria n.º 112-A/2011, de 20-04, ficaram vinculados os serviços da Direcção-Geral de Impostos e da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, sendo que a estes serviços corresponde, presentemente, a Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15-12, que aprova a estrutura orgânica desta Autoridade.

Na referida portaria estabelecem-se condições adicionais e limites de vinculação tendo em conta a especificidade das matérias e o valor em causa.

Sérgio Vasques e Carla Castelo Trindade, em Cadernos de Justiça Tributária n.º 00, Abril/Junho de 2013, no artigo *“O âmbito material da arbitragem tributária”*, referem que, *“nos termos da alínea a) do n.º 1, os tribunais arbitrais têm competência para apreciar as pretensões que se prendam com a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta. O âmbito material da arbitragem tributária, recortado por esta alínea, corresponde ao previsto no artigo 97.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), estando-se perante questões que podem simultaneamente ser objecto de arbitragem e impugnação judicial. De facto, pode ler-se neste preceito do CPPT que o processo judicial tributário compreende “a impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta”*”.

Destarte, a competência dos tribunais arbitrais prevista no RJAT é taxativa, razão pela qual é o mesmo competente para decidir questões relacionadas apenas com a ilegalidade dos atos acima enunciados.

Relembre-se que é pelo critério do pedido que se afere a competência de um Tribunal, sendo irrelevante para tal efeito quaisquer considerações em torno da viabilidade substancial da pretensão deduzida.

Ora, a esta luz, ou seja, apreciando em abstrato a pretensão dos requerentes, não se vislumbra que o pedido formulado possa extravasar o âmbito da competência material do tribunal arbitral, na medida em que o pedido se reconduz à declaração da ilegalidade de um ato tributário de liquidação e não ao reconhecimento de um qualquer benefício fiscal, *maxime* o reconhecimento do estatuto de residente não habitual.

Se, quanto ao pedido formulado, o mesmo se tem seguramente como enquadrado no âmbito da competência dos tribunais arbitrais a funcionar junto do CAAD, entende, ainda assim a Requerida que a causa de pedir subjacente a tal pedido implica a apreciação de vícios atinentes ao não reconhecimento de um benefício fiscal, *in casu*, do regime constante do n.º 7 do artigo 71.º-A do EBF, o que em seu entender, apenas poderia suceder em sede de ação administrativa especial, não tendo esta instância arbitral competência em razão da matéria para apreciar tal vício.

Deste modo é que importa apreciar a questão invocada pela Requerida quanto à alegada inimpugnabilidade nesta sede de vícios que se reconduzam ao não reconhecimento pela AT de tal benefício fiscal.

Vejamos:

Ao contrário do que parece defender a Requerida, a pretensão dos Requerentes não é, como se viu, que lhes seja reconhecido a isenção constante do n.º 7 do artigo 71.º-A do EBF para desse modo, poder ser anulada a liquidação sob impugnação.

Na verdade, o pedido formulado pelos Requerentes é de anulação em consequência de declaração de ilegalidade de ato de liquidação, não sendo formulado qualquer outro pedido.

Certo que o Tribunal Constitucional veio, efetivamente, através do acórdão n.º 718/2017, de 15-11-2017 a considerar como não inconstitucional a interpretação do artigo 54º do CPPT com ”...o sentido de que a não impugnação judicial de atos de indeferimento de pedidos de reconhecimento do estatuto de residente não habitual impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles.”

Não obstante o sentido da não inconstitucionalidade resultante do aresto supra identificado, importa relevar que a decisão não recolheu unanimidade, tendo votado de vencido do Juiz Conselheiro Gonçalo de Almeida Ribeiro, o qual conclui que “(...) *se, pelo contrário, e como julgo mais correto, não chegasse a semelhante conclusão — aceitando*

*como não manifestamente errada a qualificação do ato acolhida na decisão recorrida —, cabia-lhe revisitar a questão decidida pelo Acórdão n.º 410/2015. Nessa hipótese, julgo que o Tribunal deveria ter reiterado essa jurisprudência, por me parecer que a convivência de um ónus normal de impugnação unitária com um ónus excecional de impugnação autónoma, delimitada por um conceito de elevado grau de complexidade e imprecisão — «ato imediatamente lesivo de direitos» —, constitui um fator de insegurança jurídica que condiciona o exercício do direito à impugnação contenciosa das decisões tributárias, sem que se consigam discernir quaisquer razões constitucionalmente relevantes que o justifiquem. Como se afirmou naquele aresto, «(...) ao impedir que a impugnação do ato de liquidação do imposto se funde em vícios próprios do ato de cessação do benefício fiscal, a interpretação que a decisão recorrida fez do artigo 54.º do CPPT desprotege gravemente os direitos do contribuinte, assim ofendendo princípio da tutela judicial efetiva e o princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP. (...) Em suma, o Tribunal deveria ter julgado o recurso improcedente (...)».*

Por outro lado, sobre similar matéria relativa à interpretação do artigo 54º do CPPT quanto à possibilidade de, em sede de impugnação de liquidação, apreciar vícios atinentes a atos interlocutórios ou autónomos entretanto já consolidados na ordem jurídica, se havia já pronunciado o Tribunal Constitucional em 2015 em sentido inverso, ou seja, propendendo para a possibilidade de apreciação de tais vício próprios do ato interlocutório ou autónomo, o que o faz através do acórdão nº 410/2015, de 29-09, no qual se acordou “*julgar inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário que, qualificando como um ónus e não como uma faculdade do contribuinte a impugnação judicial dos atos interlocutórios imediatamente lesivos dos seus direitos, impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles, por violação do princípio da tutela judicial efetiva e do princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (...)*”

Ora, se esta questão relativa à interpretação da norma do artigo 54º do CPPT ao nível da sua conformidade constitucional pode não ser consensual, afigura-se que para a decisão da questão erigida nestes autos pela Requerida, a fundamentação para a sua dilucidação não contende sequer, no entender deste Tribunal Arbitral, com a decisão invocada pela Requerida

(citado acórdão do TC n.º 718/2017) em suposto abono da exceção erigida, por inaplicabilidade ao caso dos autos.

Na verdade, o direito a ter a isenção constante do artigo 71.º-A do EBF assume natureza automática, *ope legis*.

Assinale-se, relembrando, que, nos termos da al. a) do artigo 99º do CPPT, “*constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente:*

*a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários (...)*”

No que à ilegalidade apontada à liquidação, por não aplicação do artigo 71.º-A do EBF, concerne, tal causa de pedir não poderá deixar de ter como inscrita no leque de fundamentos suscetíveis de, em caso de provimento, determinar a errada quantificação dos rendimentos por esta declarados e consequentemente, a ilegalidade do ato tributário de liquidação.

Inexistindo *in casu* qualquer ato ou decisão interlocutória ou autónoma, suscetível de ser enquadrada no artigo 54º do CPPT e constituindo fundamento da impugnação da liquidação qualquer ilegalidade, designadamente a “*errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários*” - al. a) do artigo 99º do CPPT - não se vislumbra a existência de qualquer entrave no ordenamento legal tributário, que impeça a apreciação da declaração de ilegalidade da liquidação que se reconduza, no que à causa de pedir concerne, ao direito da Requerente em ver apreciada a questão relativa à apontada ilegalidade tangente à não tributação de acordo com o regime de residentes não habituais, ainda que tenha sido indeferido o pedido de inscrição como residentes não habituais.

Ante o exposto, visando o pedido arbitral a ilegalidade de ato tributário de liquidação (do IRS de 2024), com acolhimento na al. a) do n.º 1 do artigo 2º do RJAT e não qualquer pedido de reconhecimento de benefício fiscal, tendo por causa de pedir fundamentos integráveis no disposto no artigo 99º do CPPT, não pode deixar de improceder a exceção de incompetência material deste tribunal arbitral pela Requerente invocada.

**b) A (alegada) impropriedade do meio processual utilizado**

Alega a Requerida a impropriedade do meio processual utilizado sustentando esta sua posição no entendimento de que, não obstante solicitar a anulação da liquidação de IRS objeto do pedido referente ao ano de 2024, a causa de pedir se centra no reconhecimento da isenção

constante do artigo 71.º-A do EBF e, conseqüentemente, a via ou meio próprio para tal reconhecimento seria o recurso à ação administrativa especial e não a via impugnatória arbitral.

Pois bem, na linha das considerações tecidas supra a propósito da competência deste Tribunal Arbitral, não é o reconhecimento do sobredito estatuto que é objeto do pedido, mas antes a anulação, por ilegalidade, de um ato tributário: a liquidação de IRS do ano de 2024.

Logo, sem necessidade de outras considerações, é manifestamente o seguido pelos Requerentes neste processo, o meio processual próprio para o fim pretendido.

Não há outras questões prévias e/ou exceções a apreciar e decidir.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo está isento de nulidades que o inquinem.

#### **IV. FUNDAMENTAÇÃO**

##### **IV.1. MATÉRIA DE FACTO**

###### **Factos dados como provados**

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) O Requerente adquiriu em 22 de Fevereiro de 1991, pelo montante de € 26,10 (Vinte e Seis Euros e Dez Cêntimos), o imóvel rústico, denominado “Quinta...”, sito em Grândola, União das freguesias de ... e ..., concelho de Grândola, inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ... da secção KK (parte), pendente de discriminação, e descrito na competente conservatória do registo predial sob o número ..., da freguesia de ... .
- b) No dia 20 de dezembro de 2024, no Cartório Notarial de ..., o Requerente celebrou uma escritura pública de compra e venda com B..., na qualidade de

Presidente da Câmara Municipal de Grândola, em representação do respetivo Município, com NIPC..., com sede na Rua Dr. ..., Grândola, conforme consta do doc.1 que aqui se junta e se dá por reproduzido para os devidos efeitos legais.

- c) Ora, pela escritura e pelo preço de € 650.000,00 (Seiscentos e Cinquenta Mil Euros), o Requerente vendeu, livre de ónus e encargos, ao Município de Grândola o imóvel rústico, denominado “Quinta...”, sito em Grândola, União das freguesias de ... e ..., concelho de Grândola, composto por cultura arvense e oliveiras, com a área de cinco mil oitocentos e cinquenta e um vírgula setenta e dois metros quadrados, inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ... da secção KK (parte), pendente de discriminação, e descrito na competente conservatória do registo predial sob o número cinco mil e noventa, da freguesia de Grândola, com inscrição de aquisição, a favor do Requerente, pela apresentação quatro, de cinco de março de mil novecentos e noventa e três, conforme consta da Certidão Permanente, com o código de acesso PA- ..., que aqui se junta como doc.2 e se dá por reproduzido para os devidos efeitos legais;
- d) Nos termos da referida escritura e de declaração emitida pela autarquia, o imóvel foi adquirido com a finalidade de dar cumprimento aos projetos de construção de habitação acessível, no concelho de Grândola, conforme consta da Declaração da Câmara Municipal de Grândola sobre a finalidade habitacional do terreno, que aqui se junta como doc.3 e se dá por reproduzido para os devidos efeitos legais;
- e) A 24 de Junho de 2024, o Requerente procedeu ao preenchimento, para posterior entrega, da Declaração do Modelo 3 do IRS, via internet, que aqui se junta como doc.4 e se dá por reproduzido para os devidos efeitos legais;
- f) Do documento suprarreferido constam os seguintes elementos:



- i) Em resposta, a Requerida informou a Requerente que aquando da entrega da declaração de IRS, teria de declarar a venda do terreno no quadro 4 e 4 F, apresentando comprovativos quando o mesmo lhe fosse solicitado, cfr.doc.5 que aqui se junta e se dá por reproduzido para os devidos efeitos legais;
- j) Contudo, e como referido supra, ao preencher a declaração de IRS, no Portal da AT, o sistema continuava a não permitir o preenchimento do quadro indicado pela própria Requerida, pelo facto do imóvel estar classificado como um prédio rústico, e não como urbano.
- k) Ademais, a própria Contabilista da Requerente, foi à repartição de Finanças competente, onde não foi possível fornecer qualquer solução para o preenchimento devido.
- l) No sentido da resposta da Requerida, no e-Balcão, e não existindo forma de submeter a declaração de IRS, e porque, como bem se sabe, existe um prazo para essa entrega, a Requerente teve de submeter a declaração de IRS sem aplicação da isenção, por não existir forma técnica de o fazer.
- m) Tendo feito outra exposição no e-Balcão a clarificar que o facto de não ter declarado a isenção de mais valias, referente à alienação do imóvel em questão em sede de IRS, deveu-se a uma falha técnica da Requerida, e não um ato de vontade real, solicitando informação a fim de corrigir a situação, conforme consta do doc.6 que aqui se junta e se dá por reproduzido para os devidos efeitos legais, e cujo conteúdo se reproduz de seguida:

“Exmos. Senhores,

No âmbito do preenchimento da declaração de IRS no Portal das Finanças, o sistema impediu a aplicação da isenção, nos termos do artigo 71.º – A n.º 7 do DL n.º 56/2023, de 6 de Outubro, relativo à alienação de imóvel à Câmara

Municipal de Grândola, em dezembro de 2024, por o imóvel se encontrar classificado como prédio rústico.

Porque a lei não exige que o imóvel seja urbano, mas apenas sim que se destine a habitação, tal limitação decorre de uma falha técnica.

Assim, e após ausência de esclarecimento, a Declaração de ISRS foi submetida, sem a aplicação da isenção, por inexistência de alternativa viável na plataforma.

Assim, solicita-se que fique registado que a não aplicação da isenção resulte de impossibilidade técnica, e não de opção voluntária do contribuinte, bem como seja prestada informação sobre eventual via para correção da situação.

Com os melhores cumprimentos,”

- n) Nesse seguimento, a Requerida informou a Requerente que, a fim de regularizar a situação, poderia apresentar uma Reclamação Graciosa, descrevendo os motivos da submissão da declaração de IRS, com apresentação de meios de prova da mesma, cfr. doc.6.

### **Factos dados como não provados**

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e em factos não questionados pelas partes.

### **Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos e a audiência realizada, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

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, *cf.* 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, *cf.* 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 07148/131, “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 (*e.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.

## **IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO**

### **IV. 2.A. DO THEMA DECIDENDUM**

A Lei 56/2023 de 06 de outubro, aprova medidas no âmbito da habitação, procedendo a diversas alterações legislativas (Programa Mais Habitação).

Nesse contexto normativo, em concreto o artigo 29º da referida lei, adita, entre outros artigos, o artigo 71º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, doravante EBF, tendo como

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

epígrafe "Incentivos ao arrendamento habitacional a custos acessíveis e à venda de imóveis ao Estado".

Por seu turno, o n.º 7 do artigo 71º-A do EBF, determina que "Ficam isentos de tributação em IRS e IRC os ganhos provenientes da alienação onerosa, ao Estado, às Regiões Autónomas, às entidades públicas empresariais na área da habitação ou às autarquias locais, de imóveis para habitação, com exceção:

a) Dos ganhos realizados por residentes com domicílio fiscal em país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças;

b) Dos ganhos decorrentes de alienações onerosas através do exercício de direito de preferência."

Determinando o n.º 8 do mesmo artigo que "os rendimentos isentos, nos termos dos números anteriores são englobados, em sede de IRS, para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos."

A entrada em vigor destas alterações legislativas, designadamente o artigo 71º-A do EBF, atento o artigo 55º da Lei nº 56/2023 de 06 de outubro, ocorreu no dia seguinte à publicação, isto é, entrou em vigor a 07 de outubro de 2023.

Posteriormente, a Lei 82/2023 de 29 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2024), acrescentou, para além de imóveis para habitação, os terrenos para construção, mantendo a redação restante do n.º 7 do artigo 71º-A do EBF, determinando o artigo 320º da referida Lei do OE/2024, que o diploma entra em vigor a 01.01.2024.

Sumariamente, o preenchimento do n.º 7 do artigo 71º-A do EBF, determina, desde logo, que a alienação onerosa seja realizada ao 1) Estado, às Regiões Autónomas, às entidades

públicas empresariais na área da habitação ou às autarquias locais 2) e que tenha por objeto imóveis para habitação e terrenos para construção (este último apenas entrou vigor com a lei do Orçamento de Estado para 2024).

Descendo ao caso em concreto, e atendendo ao acima exposto, a alienação onerosa ocorrida em 20 dezembro de 2023, foi efetuada à entidade Câmara Municipal de Grândola e teve por objeto imóvel destinado rústico a habitação.

A adquirente é um município, sendo uma pessoa coletiva de direito público. No caso em concreto, estamos perante uma alienação realizada a uma autarquia.

Nestes termos, a redação original da norma que aditou o artigo 71º-A do EBF, no que respeita ao seu n.º 7, apenas estabelecia uma isenção de imposto para a alienação de imóveis destinados para habitação, cuja vigência se iniciou a 07.10.2023, produzindo os seus efeitos por força de lei, não dependendo de reconhecimento por ato administrativo, nem havendo qualquer distinção quanto à natureza do prédio (se rústico ou urbano), para tal bastando o preenchimento da declaração de IRS para os devidos efeitos.

Assim, verifica-se a aplicabilidade da isenção de imposto em causa, porquanto a alienação ocorreu em 2024 e a uma entidade enquadrável totalmente no normativo previsto no n.º 7 do artigo 71º-A do EBF, pelo que tal rendimento (mais-valia) pode e deve (por esses dois motivos) ficar isento de tributação em IRS.

Nestes termos, deve ser declarada totalmente a procedência do pedido.

#### **IV. 2. B. QUANTO AO REEMBOLSO DO IMPOSTO LIQUIDADO E JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

O Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º da LGT. Nos termos do n.º 1 do referido artigo, serão

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.” Decorre, ainda, do n.º 5 do art. 24.º do RJAT que o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral.

O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. Ora, no caso dos autos, é manifesto que, atendendo à ilegalidade dos atos impugnados, pelas razões apontadas, a Requerente efetuou o pagamento de importância indevida.

Assim sendo, reconhece-se ao Requerente o direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre o montante indevidamente cobrado, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do efetivo reembolso (vd. artigo 43.º, n.º 1, da LGT, e artigo 61.º do CPPT).

## **V. DECISÃO**

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente improcedentes as exceções invocadas pela Requerida;
- b) Julgar totalmente procedente o presente pedido arbitral, com as legais consequências;
- c) Condenar a Requerida ao pagamento das custas.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € **154.575,34**, 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).

## VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **3.672,00**, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de abril de 2026

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Vitor Braz)  
(com voto de vencido)

(Rui Miguel Zeferino Ferreira)

### **Declaração de voto**

Tendo o maior respeito pela posição expressa pelos restantes membros do presente tribunal arbitral coletivo, não se acompanha a decisão quanto à procedência do pedido, bem como se

considera que as provas juntas aos autos contêm indícios que justificam a remessa de certidão ao Ministério Público junto dos Tribunais competentes, como se expõe a seguir.

1. A divergência incide, desde logo, sobre a interpretação do n.º 7 do artigo 71.º-A, do EBF, na parte em que isenta “os ganhos provenientes da alienação onerosa (...) de imóveis para habitação...” e, em particular, sobre a qualificação, no caso concreto, do “prédio rústico” transmitido e respetiva finalidade cadastral silvícola como reunindo os requisitos previstos na norma de isenção.

2. É facto provado que à data da alienação (20-12-2024), o bem transmitido encontrava-se inscrito na matriz como prédio rústico, destinado a cultura arvense e oliveiras, sem qualquer alteração previamente efetuada para prédio urbano ou “terreno para construção”. Trata-se, pois, para todos os efeitos jurídico-tributários relevantes, de um prédio rústico com finalidade expressa definida, não de um “imóvel para habitação” ou “terreno para construção”.

3. O n.º 7 do artigo 71.º-A do EBF consagra inequivocamente um benefício fiscal de natureza excecional, submetido aos princípios da legalidade e da tipicidade em matéria de isenções, bem como à proibição de integração analógica, nos termos dos artigos 10.º do EBF, 11.º da LGT e 103.º, n.º 2, da CRP.

4. Atenta a natureza e finalidade do imóvel transacionado, a sua qualificação impõe que o respetivo âmbito subjetivo e objetivo seja interpretado de forma estrita, não podendo ser ampliado com base em considerações teleológicas gerais, porquanto a circunstância de a norma se inserir no pacote legislativo “Mais Habitação” e de prosseguir a finalidade de promover o parque habitacional público, não autoriza, em sede de benefícios fiscais, a construção de uma interpretação extensiva, em desfavor da regra de tributação, maxime, alargando os conceitos de “imóveis para habitação” e “terreno para construção”, para além do seu enquadramento e concetualização pelos restantes ordenamentos normativos tributários.

5. A mesma conclusão decorre do registo predial e da caderneta predial (urbana ou rústica), que consagram, no sistema tributário português, o instrumento base de identificação e qualificação dos prédios, gozando de presunção de veracidade até à respetiva alteração pelos meios legais próprios de correção matricial e atualização do registo, para além dos demais requisitos prévios necessários de conformidade com a classificação do solo e o planeamento urbanístico para a área de localização do imóvel.

6. Na determinação do sentido das normas fiscais, observam-se os princípios gerais de interpretação das leis, exceto tratando-se de normas sobre benefícios fiscais, domínio em que a lei afasta expressamente a integração analógica e condiciona o uso da interpretação extensiva a uma clara inserção da situação concreta na moldura semântica da norma, sob pena de violação da reserva de lei parlamentar em matéria tributária - art.º 103.º da CRP.

7. Assim, ainda que se admita, em tese, a interpretação extensiva de normas sobre benefícios fiscais, essa interpretação só se afigura legítima quando se demonstre que o legislador “minus dixit quam voluit”, isto é, que a letra da lei ficou aquém de um pensamento legislativo claramente apreensível, devendo o intérprete mantê-lo, em todo o caso, dentro dos limites semânticos do texto. Não é isso que sucede no caso vertente, em que o legislador usa a expressão delimitadora “imóveis para habitação” e “terrenos para construção”, esta tipicidade e uso de conceitos consolidados no âmbito tributário integra função nitidamente restritiva.

8. A doutrina e a jurisprudência constitucional têm sublinhado, de forma reiterada, que os benefícios fiscais, como derrogações ao regime de tributação regra, devem ser tipificados de modo preciso e aplicados estritamente nos termos delineados pelo legislador, não admitindo ampliações fundadas em finalidades políticas gerais, por muito relevantes que sejam – v.g.: Saldanha Sanches, “Os limites do planeamento fiscal” e Acórdãos do Tribunal Constitucional n.os 516/2020 e 591/2024.

9. Consequentemente, o intérprete não pode, em nome dos objetivos do Programa “Mais Habitação”, conferir ao texto do n.º 7 do artigo 71.º-A do EBF um alcance que extravase a sua letra, sob pena de, sob a aparência de interpretação extensiva, proceder a uma verdadeira interpretação analógica, a qual é constitucionalmente vedada em matéria de benefícios fiscais – cf. artigos 10.º do EBF e 11.º da LGT.

10. O legislador do n.º 7 do artigo 71.º-A do EBF usou a expressão “imóveis para habitação” e “terrenos para construção”, conceitos firmados nos diferentes regimes tributários e como se encontram definidos na lei. A opção terminológica revela uma intenção restritiva, centrada em realidades jurídico-fiscais que, à data do facto tributário, se encontrem qualificadas como destinadas a habitação (prédios urbanos habitacionais e, após a alteração introduzida pela Lei do OE para 2024, também, terrenos para construção).

11. Admitir que um prédio rústico, apenas porque uma entidade pública declara a mera intenção futura de nele construir, passa a integrar o conceito de “imóvel para habitação” ou “terreno para construção” equivaleria, no limite, a proceder a uma equiparação por via analógica, expressamente vedada para normas de benefício, bem como a ignorar que a natureza e finalidade do prédio constam da matriz e registo.

12. Nestas condições, não se mostra possível subsumir, com respeito pelos limites da legalidade e da tipicidade tributárias, a situação em apreço ao regime do n.º 7 do artigo 71.º-A do EBF por via de interpretação extensiva, sob pena de alargar o benefício a casos que o legislador não contemplou, o que colidiria com os artigos 9.º do CC, 10.º do EBF, 11.º da LGT e 103.º da CRP.

13. A intenção da autarquia, por mais legítima que seja em termos de política de habitação, não transforma retroativamente um prédio rústico em “imóvel para habitação” ou “terreno para construção” para efeitos do n.º 7 do artigo 71.º-A do EBF, a que acresce a invalidade desse ato declarativo para efeitos tributários e para alterar a finalidade da afetação do imóvel, o qual em conjunto com os demais elementos de prova careados para os autos, suscitam, ainda, fundadas dúvidas sobre a própria conformidade da tramitação do procedimento de compra do imóvel pela autarquia, atentas as obrigações de natureza administrativa e financeira a que a autarquia se encontra obrigada a cumprir e fazer cumprir.

15. Observa-se que o próprio ordenamento positivo distingue, entre “imóvel destinado a habitação” e “terreno para construção”, e, mais amplamente, entre prédios urbanos e “prédios rústicos”, o que mostra que, quando o legislador pretende incluir terrenos ainda não edificados ou solo rústico qualificado para construção, o faz em termos expressos – cf. artigos 2.º a 7.º, 85.º a 88.º, 101.º, entre outros, do CIMI.

16. Acresce que o próprio Requerente apresentou a sua declaração Modelo 3 de IRS sem assinalar a isenção prevista no n.º 7 do artigo 71.º-A do EBF, tendo declarado a operação como sujeita a tributação, o que veio a dar origem à liquidação que agora pretende ver anulada. A alegação de que o sistema informático da AT impediu tecnicamente a aplicação da isenção, por o prédio se encontrar qualificado como rústico, não afasta o facto de que tal parametrização ser consistente com o entendimento expresso, ou seja, prédios rústicos não se incluem nos conceitos acolhidos pelo legislador para efeitos do benefício fiscal previsto no n.º 7 do art.º 71-A do EBF.

18. Por fim, a atuação do Município de Grândola, enquanto entidade adquirente, não é neutra para a compreensão global do presente caso. Na qualidade de autarquia local, encontra-se vinculada ao princípio da legalidade administrativa, devendo assegurar que as operações de aquisição de imóveis para projetos de habitação se articulam com o ordenamento urbanístico e com a correta qualificação fiscal do solo – cf. n.º 2 do artigo 266.º da CRP e artigo 3.º do CPA.

19. A aquisição de um prédio rústico com a declarada finalidade de construção de habitação acessível pressupunha, em termos de boa administração, que fossem desencadeados, em momento prévio ou pelo menos concomitante, os procedimentos administrativos de transformação urbanística do solo e de atualização dos registos predial e matricial, de modo a refletir essa nova aptidão construtiva, quer no plano administrativo e urbanístico, quer no plano jurídico-fiscal.

20. Ao concretizar a aquisição como prédio rústico com a putativa intenção de aí edificar, sem demonstração do cumprimento e inserção do terreno em instrumento de planeamento territorial, obrigatório para cada município, como condição de edificação, bem como ignorando a necessária alteração matricial e a correspondente regularização tributária, o Município contribuiu para o desfasamento entre a realidade urbanística projetada e a qualificação fiscal do imóvel e, ainda, para um eventual tratamento mais favorável do contribuinte face a outros sujeitos passivos que promovem, ex ante, a regularização dos seus imóveis, no rigoroso cumprimento da lei.

21. A exigência de que o prédio se encontre previamente qualificado na matriz de forma compatível com o conceito de “imóvel para habitação” ou “terreno para construção” decorre não apenas da presunção de veracidade da matriz, mas também dos princípios da legalidade, da segurança jurídica e da igualdade entre contribuintes: quem regulariza previamente a situação urbanística e fiscal do seu imóvel em cumprimento das obrigações legais, não pode ser colocado em posição equivalente à de quem não o faz, maxime, com a colaboração e convívência de uma entidade pública.

22. Entende-se, assim, que os indícios decorrentes das provas juntas aos autos - em particular, a sequência temporal da deliberação municipal, a ausência de alteração urbanística e matricial prévia e a tentativa de configuração da operação à luz do regime de benefícios fiscais mediante a emissão de uma mera declaração, a favor do contribuinte, desacompanhada

de outros elementos de prova necessários para sustentar a finalidade invocada - são suscetíveis de confirmar uma eventual violação dos princípios da legalidade e da igualdade por órgãos do Município em favor do contribuinte, pelo que existe o dever legal de comunicação desses indícios ao MP, atento o disposto no artigo 242.º do CPP, em conjugação com o disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 386.º do CP.

23. Assim, à semelhança do que vem afirmando o Tribunal Central Administrativo Sul em decisões em que, perante indícios de violação da legalidade financeira ou outra, se determina a extração de certidão para o Ministério Público, também, no presente caso se afigura que os factos apurados relativamente à atuação do Município de Grândola não podem ser ignorados pelo presente TAC, antes existe o dever legal de comunicação.

24. A remessa de certidão ao Ministério Público constitui, nestes casos, igualmente, um mecanismo normal de cooperação institucional e de prevenção, a qual não traduz qualquer juízo antecipado de responsabilidade, mas apenas a comunicação de elementos que podem justificar a abertura de inquérito ou de outras formas de atuação pelas instâncias competentes.

25. Temos em que se entende que o TAC deveria julgar improcedente o pedido arbitral com as demais consequências legais e ordenar a remessa de certidão ao Ministério Público junto do tribunal judicial competente e do Tribunal de Contas, para os efeitos tidos por convenientes.

(Vítor Braz)